

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية

دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف:

- أحمد قايد نور الدين

إعداد الطلبة (ة):

- عبد لا يدوم زين الدين

- قرين أية

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- بن عيشي عمار	- أستاذ	رئيسا	بسكرة
- أحمد قايد نور الدين	- أستاذ الدكتور	مشرفا	بسكرة
- بوروية إلهام	- أستاذ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية

دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف:

- أحمد قايد نور الدين

إعداد الطلبة (ة):

- عبد لا يدوم زين الدين

- قرين أية

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- بن عيشي عمار	- أستاذ	رئيسا	بسكرة
- أحمد قايد نور الدين	- أستاذ الدكتور	مشرفا	بسكرة
- بوروية إلهام	- أستاذ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

دعاء

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس

إذا أخفقنا، و ذكرنا دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ منا تواضعا وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ منا إعترازنا بكرامتنا

ربنا تقبل منا هذا الدعاء

شكر و عرفان

الحمد لله الذي ما تم الجهد ولا ختم السعي إلا بفضلته وما تخطى العبد من عقبات إلا بتوفيقه
لا يسعنا بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضلته
استطعنا إنجاز هذا العمل وتوجه بالشكر الجزيل للمشرف الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين
لما له الفضل في المشوار الدراسي وإعداد هذا العمل من خلال توجيهنا ونصحنا على أحسن وجه
وندين بالشكر وأسمى عبارات التقدير إلى السيد رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
الدكتور عقي حمزة الذي نحي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة لما له الفضل
طيلة المشوار الدراسي ولم يبخل علينا في تقديم يد العون فجزاه الله خيرا
كما نتقدم بأسمى معاني التقدير والعرفان للسيد عامر راجح وذلك لجهوده
المتميزة وعلى كل ما قدمه لنا من معلومات جعلها الله في ميزان حسناته
شكرا جزيلا أستاذنا الكريم
ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ باشا كمال على ما قدمه لنا من إرشادات
ونصائح طيلة الفترة الدراسية فله منا عظيم الشكر والتقدير
كما ندعو الله أن يبارك لنا في هذا العمل

2024 CONGRATULATION

الإهداء

نحمد الله على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهدي ثمرته إلى من قال فيهما الله تعالى واخفص

لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا .

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها أُمي الزهرة حفظها الله وأطال في عمرها

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أستاذتي غالية ريمه رقيق التي لم تبخل عليا بمساعدتها

طيلة الوسم الجامعي .

إلى سندي وفخري في الدنيا إخواني الأعزاء

إلى من وجدتهم دوما ذخرا لي أخواتي حبيبات : ليليا ، وسيلة ، دلال

إلى كل من جمعني معهم المشوار الجامعي من بدايته إلى اليوم خاصة فوج 2

وأخيرا اللهم احفظ أحبتي وأظلمهم بضلك واجمعني بهم على مثابر النور

قرين أبة

2024

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

أهدي هذا العمل خالصا

لوالدي الكريمين

وإخوتي وأخواتي وأولادهم وبناتهم

عبد لايدوم زين الدين

2024

الملخص:

هدفت دراستنا إلى معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية وبغية تحقيق هدفنا من هذه الدراسة اعتمدنا تحليل تقارير محافظ الحسابات لإحدى مؤسسات الاقتصاديات التي قام محافظ الحسابات بمراجعة قوائمها المالية، إن أهم ما توصلنا إليه أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وله دور في زيادة مصداقية قوائم المالية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها وحصوله على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.

وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تحسين مصداقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية وهو بمثابة ضمان على مصداقية القوائم المالية وهذا ينعكس إيجاباً على الأطراف ذات العلاقات في اتخاذ القرارات الاقتصادية الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الكشف المالية، محافظ الحسابات، التقارير المالية.

Abstract:

Our study aimed to find out the extent to which auditor contributes to improving the credibility of financial statements. In order to achieve our goal in this study, we adopted the analysis of the auditor's reports for one of the economic institutions whose financial statements the auditor reviewed. As a conclusion we reached is that the auditor is an independent person who practices in a regular capacity and in his name. He has a role in increasing credibility of the financial statements through competence and independence it enjoys and obtaining sufficient evidence to express its opinion on the financial statements and prepare reports as a final stage showing the results of audit.

The study concluded that auditor has an effective role in improving the credibility of the financial statements by approving the financial information contained in the financial statements, which serves as a guarantee of the credibility of financial statements, and this reflects positively on the relevant parties in making the current and future economic decisions.

Keywords: External audit, Financial statements, Auditor, Audit reports.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرفان
	إهداء
I	الملخص
II - II	فهرس المحتويات
II	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
II	قائمة الاختصارات
II	قائمة الملاحق
أ - د	المقدمة العامة
34-3	الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
2	تمهيد
19-3	المبحث الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر
11-3	المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة في الجزائر
12-11	المطلب الثاني: ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر
19-13	المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
25-19	المبحث الثاني: المتطلبات القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات
21-19	المطلب الأول: محافظ الحسابات وخصائص مهمته
21	المطلب الثاني: الشروط العامة لممارسة مهنة محافظ الحسابات
25-22	المطلب الثالث: متطلبات تعيين محافظ الحسابات وحالات التنافي والموانع القانونية
33-26	المبحث الثالث: مهام وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته
27-26	المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات والأتعاب التي تترتب عليها
29-27	المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
33-29	المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات
34	خلاصة الفصل الأول
89-35	الفصل الثاني: الإطار النظري للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي
36	تمهيد
41-37	المبحث الأول: مدخل إلى القوائم المالية
38-37	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وأهدافها
39-38	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية
41-39	المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية
61-41	المبحث الثاني: عرض وشكل القوائم المالية

52-42	المطلب الأول: الميزانية وجدول حسابات النتائج
59-53	المطلب الثاني: عرض وشكل قائمة سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة
61-59	المطلب الثالث: الملحق (الإيضاحات)
88-62	المبحث الثالث: منهجية فحص القوائم المالية
70-62	المطلب الأول: أدلة الإثبات ووسائل جمعها
75-71	المطلب الثاني: خطوات محافظ الحسابات في تنفيذ المهمة
88-75	المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها
89	خلاصة الفصل الثاني
112-92	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات
91	تمهيد
93-92	المبحث الأول: التقديم العام لمكتب محافظ الحسابات
92	المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي
93-92	المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب
111-93	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة وخطوات إعداد التقارير
98-93	المطلب الأول: الإجراءات المتبعة لطريقة العمل
111-98	المطلب الثاني: إعداد التقارير النهائية لمحافظ الحسابات
112	خلاصة الفصل الثالث
115-113	الخاتمة
123-116	قائمة المراجع
124	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1)	العقوبات المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	31
الجدول (2)	جانب الأصول في الميزانية	47
الجدول (3)	جانب الخصوم في الميزانية	48
الجدول (4)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	51-50
الجدول (5)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	52
الجدول (6)	عناصر الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية	55
الجدول (7)	جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة	56
الجدول (8)	جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة	57
الجدول (9)	جدول تغيير الأموال الخاصة	59
الجدول (10)	جانب الأصول لميزانية شركة الوفاء في 2022/12/31	99
الجدول (11)	جانب الخصوم لميزانية شركة الوفاء في 2022/12/31	100
الجدول (12)	جدول حساب النتائج لشركة الوفاء في 2022/12/31	101

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	هيكل تنظيم مهن المحاسبة حسب القانون رقم 71-82	الشكل (1)
9	هيكل تنظيم مهن المحاسبة حسب القانون رقم 91-08	الشكل (2)
11	هيكل تنظيم مهن المحاسبة حسب القانون رقم 10-01	الشكل (3)
33	مسؤوليات محافظ الحسابات	الشكل (4)
42	مكونات القوائم المالية	الشكل (5)
66	الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	الشكل (6)
76	معايير إعداد تقارير التدقيق	الشكل (7)
92	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	الشكل (8)

قائمة الاختصارات

الاختصار	الاسم الكامل	الدلالة باللغة العربية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبية
CSC	Conseil Supérieur de la Comptabilité	المجلس الأعلى للمحاسبة
CSTC	Conseil Supérieur de la Technique Comptable	المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني للمحاسبة
IGF	Inspection Générale des Finances	المفتشية العامة للمالية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
NAA	Normes Algériennes d'audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
ISA	Normes Internationale d'audit	المعايير الدولية للتدقيق
CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	عدد الصفحات
الملحق (1)	التقرير العام لمحافظة الحسابات	2
الملحق (2)	الملاحظات والتحفظات	8
الملحق (3)	تقرير إبداء الرأي	1
الملحق (4)	التقارير الخاصة لمحافظة الحسابات	8
الملحق (5)	القوائم المالية (الميزانية / جدول حسابات النتائج)	5

المقدمة

المقدمة العامة:

يشهد العالم تطورات كثيرة وخاصة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، وقصد مواكبة هذه التطورات العالمية الحديثة في ميدان المحاسبة، أصبح من الضروري توفير أسس ومفاهيم محاسبية موحدة للمؤسسات بكافة أشكالها القانونية ومختلف أحجامها ونشاطاتها، حيث بادرت العديد من الدول بإصلاح نظامها المحاسبي تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا لجعل قوائمها المالية أكثر مقروئية ووضوح بغرض جلب الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتفعيل دورها في التنمية الاقتصادية لتحقيق أكبر عائد من الأرباح ومن بين هذه الدول نجد الجزائر التي قامت بإصلاح نظامها المحاسبي وتطويره، وذلك بتبني نظام محاسبي مالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وبالتالي إصدار نظام محاسبي جديد يواكب تلك التطورات.

تعد القوائم المالية الناتج النهائي للنظام المحاسبي المالي والمصدر الرئيسي الذي يتم الاعتماد عليه في تقديم معلومات محاسبية إن لم يكن الوحيد الذي يساعد العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين للمؤسسة في اتخاذ قراراتهم، لذلك فإن فهم المعلومات المالية ومعرفة القواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية هو ضرورة حتمية باعتبار أن الكثير من مستخدميها يعتمدون على علاقاتهم ومعرفتهم بالمؤسسة، ويرتكزون على المعلومات المالية المقدمة عند اتخاذ قراراتهم.

وحتى تكون القوائم المالية موثوقة وذات مصداقية من قبل مستخدميها، أصبح من الضروري اللجوء إلى التدقيق، حيث يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، يقوم المدقق بانتقاد ما قام به المحاسب، لذلك لا بد من وجود طرف ثالث مستقل ومؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة من خلال إبدائه لرأي في ومحايد لتحديد درجة الثقة حول المعلومات المالية التي توفرها الإدارة للمهتمين بالمؤسسة.

وباعتبار محافظ الحسابات مسؤول على اكتشاف التلاعبات في القوائم المالية من خلال إبداء رأي في محايد من خلال صحة وشرعية هذه القوائم المالية ومسؤول أيضا مسؤولية مدنية، جزائية وتأديبية، مما يلزم محافظي الحسابات على الارتقاء بأدائهم إلى أعلى مستوى ممكن. حيث قامت الجزائر بعدة خطوات من خلال استبدال قانون 91-08 بقانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم إصدار مراسيم تنفيذية تنص على الرفع من أداء المهنة وإصدار معايير محلية الخاصة بشرف المهنة.

حيث تعتبر مهنة محافظ الحسابات بمثابة مراجعة قانونية خارجية ومستقلة بذاتها، وتعني مراقبة وتدقيق الحسابات الخاصة بالمؤسسات وفق المعايير والإجراءات المحددة في القانون وهي الوسيلة التي تستطيع الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي المالي على الواقع الفعلي للوضع المالية للمؤسسة، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير محافظ الحسابات، فهو آخر شيء يتم إعداده عند تدقيق القوائم المالية.

ثانيا: الإشكالية

كيف يساهم محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هي مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هو محتوى القوائم المالية وأهدافها؟
- ما هي خطوات عمل محافظ الحسابات لإعداد التقارير؟

ثالثا: الفرضيات

- إعداد وعرض القوائم المالية يتم وفق المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والمبادئ العامة المتعارف عليها؛
- إن إستقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالعناية المهنية في ممارسة مهامه، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية؛
- اعتماد التدقيق الخارجي يقوم على مجموعة من المعايير، من شأنه تحسين المصداقية في القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة.

رابعا: مبررات اختيار الموضوع

- تم اختيار الموضوع بناء على عدة دوافع موضوعية وأخرى ذاتية وهي:
- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع والبحث فيه؛
- الإرتباط المباشر للموضوع بالتخصص (محاسبة وتدقيق) ومحاولة الإستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية؛
- معرفة أكثر حول مهنة محافظ الحسابات ميدانيا؛
- التطلع للأهمية المتزايدة لمحافظ الحسابات والدور الكبير الذي يقوم به.

خامسا: أهمية الدراسة

- تكمّن أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة التدقيق، والخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات، من خلال الطرق للأساليب والإجراءات المتبعة من طرفه من أجل تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة. كذلك أهمية القوائم المالية بالنسبة للمؤسسة بإعتبارها مرجعا لمستخدميها.

سادسا: أهداف الدراسة

- التعرف على سير عمل محافظ الحسابات؛
- التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى كيفية تعيينه، مهامه ومسؤولياته؛
- الوقوف على واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وإبراز الدور الذي يقوم به في فحص الحسابات لزيادة مصداقية القوائم المالية؛
- التعرف على مخرجات النظام المحاسبي المالي (القوائم المالية)، ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.

سابعا: المنهج المتبع

- للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الإعتماد على منهجين: استخدم المنهج الوصفي في الجانب النظري لجمع المعلومات والبيانات وذلك بهدف التوصل إلى إجابات ونتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة، أما المنهج التحليلي فاستعمل في الجانب التطبيقي وهو دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات.

ثامنا: الدراسات السابقة

لقد تطرقنا في دراستنا إلى عدت مواضيع منها رسائل ماجستير ودكتوراه في عدة مواضيع على مستوى جامعات على تراب الوطن، تناولنا مراجع تناولت موضوع دور محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية دراسات سابقة متقاربة لموضوع متناول لدينا لدى بعض الباحثين حيث تعد الدراسات السابقة الركيزة الأولى للأبحاث، إذ يقوم البحث العلمي على أساس الاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة ومن هذه الدراسات نذكر ما يلي:

1. سمية مسيلي، 2017 مذكرة لنيل شهادة ماستر حيث هدفت الدراسة إلى إبراز "فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية" وكانت دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولايتي المسيلة وبرج بوعريرج، أما العينة المدروسة تألفت من 45 محافظ حسابات ومحاسب معتمد وخبير محاسب لولايتي المسيلة وبرج بوعريرج، من أهم النتائج الدراسة:

- محافظ الحسابات لديه الكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي في محايد حول موثوقية القوائم المالية؛
- القوانين المنصوص عليها تساهم بشكل كبير في ضبط عمل محافظ الحسابات من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة؛
- إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لتعزيز موثوقية على القوائم المالية المصادقة على شرعية وموثوقية القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين و المستثمرين؛
- تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.

2. عبد الحليم سعدي، (أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة نيل الدكتوراه جامعة بسكرة 2014-2015) عاج في رسالته المعنونة "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق نظام المحاسبي المالي"، تم دراسة متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال التطرق لدراسة القوائم المالية، بإسقاط دراسته على عينة من المؤسسات الاقتصادية.

3. زينب حجاج، "مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات - دراسة حالة في مؤسسة خاصة عمومية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 05، 2016، جامعة البليدة 2.

أبرزت الدراسة دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، وذلك بعرض واقع المهنة من خلال القوانين والهيئات المرتبطة بالمهنة، شروط ممارستها ومجالات تدخلاتها إلى غاية إعداد التقارير. كما حدد الدراسة مسؤوليات محافظ الحسابات المدنية، التأديبية والجزائية، ودوره في الكشف عن حالات المخالفات والتبليغ عنها، حيث اتضح أن القانون الجزائري يستخدم مهنة محافظ الحسابات كآلية لمحاربة تحويل الأموال غير القانونية، تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، وتحقيق هذه المهام يجب على محافظ الحسابات القيام بعدة إجراءات لاكتشاف المخالفات والإبلاغ عنها - وتم دراسة حالة في مؤسسة شركاء للخواص، وشركة عمومية ذات طابع صناعي تجاري- أين اتضح وجود صعوبات يواجهها محافظ الحسابات عند اكتشاف والتبليغ عن التجاوزات خلال أداء مهمة المراجعة القانونية.

4. إيناس شبة، علي ومان، "دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات" تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعيينه ومهامه ومسؤولياته؛

- التعرف على سير عمل محافظ الحسابات؛
 - الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشف المالية؛
5. رندة بلعياش، إيمان فرطاس، "دور محافظ الحسابات في ضمان جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات" تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف بشكل تفصيلي على أنواع القوائم المالية و أهدافها و أهم مستخدميها
 - إظهار فعالية محافظ الحسابات في تقديم القوائم المالية ذات جودة و مصداقية للجهات التي تطلبها
6. عبد الرحمان بابنت، "مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية في بيئة الأعمال الجزائرية"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 08، العدد 02، 2022، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- تهدف الدراسة إلى الإجابة على إشكالية مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية للمؤسسة الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية، وخلصت إلى أن تقارير محافظي الحسابات تقدم توضيحات وتعليقات وتفسيرات لبنود الكشوف المالية، تساهم بها في دعم الإفصاح المحاسبي.
7. أمال مغنوس، "مهمة محافظ الحسابات في المصادقة على الكشوف المالية لمؤسسة اقتصادية" مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019.

تهدف الدراسة إلى معرفة مهمة محافظ الحسابات في المصادقة على الكشوف المالية ، ومن أهم النتائج التي تكمن في المكانة و الأهمية التي احتلتها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ودوره في تدقيق الكشوف المالية وذلك خلال التقرير الصادر منه الذي يضيف مصداقية وموثوقية أكثر على هذه الكشوف.

تاسعا: صعوبات الدراسة

- صعوبة جمع المعلومات الكافية في الدراسة الميدانية بخصوص مهنة محافظ الحسابات وهذا لاعتبارات السر المهني؛
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، حيث أن أغلب المراجع المعتمدة تناولت موضوع محافظ الحسابات مع تغييرات أخرى لا تخدم موضوع دراستنا؛
- قلة المراجع الوطنية بخصوص دور محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية؛
- صعوبة التحكم في الموضوع نظرا لشعاعته وتشعبه.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد

من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في إطار تحديث النظام المحاسبي، لم يقتصر على تبني النظام المحاسبي المالي فقط وإنما تعداه إلى إصلاح شامل لتنظيم مهنة المحاسبة المستقلة، من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية بعدما عرفت المهنة مشاكل واختلالات عديدة كالغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات التي تجمع أصحاب المهن عبر العالم، كذلك الابتعاد عن مسار التوحيد وإصدار معايير محاسبية تلائم الواقع الجزائري نتيجة عدم الانضمام للجنة معايير المحاسبة الدولية، ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المتربصين وباقي الفئات الأخرى نتيجة الفراغ الذي عاشته المنظمة، عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات وكذا النقص في التدريب المهني الكافي لعدم وجود مراكز تدريب متخصصة ترفع من كفاءة المهنيين حتى تماشي مع الاحتياجات الفعلية للسوق، كذلك عدم ملائمة أتعاب محافظ الحسابات مع حجم العمل وثقل المسؤولية.

بعد صدور القانون رقم 01-10 تم إعادة هيكلة وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، بتأسيس المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي من المفترض أن تشرف على تنظيم هذه المهنة، لقد أخذت مهنة محافظ الحسابات الكثير من الاهتمام وتزايدت الحاجة إليها، وكان لابد من إطار نظري يحكمها.

من خلال ما سبق، سيتناول هذا الفصل المباحث التالية:

- ❖ **المبحث الأول:** تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- ❖ **المبحث الثاني:** المتطلبات القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات؛
- ❖ **المبحث الثالث:** مهام وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته.

المبحث الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

سعت الجزائر بعد الإستقلال إلى تنظيم مهنة المحاسبة بما في ذلك مهنة محافظة الحسابات، حيث قامت بإصدار جملة من القوانين والمراسيم المنظمة لها، سعياً منها لمواكبة التطور الإقتصادي من جهة، والتطور المهني المحاسبي من جهة أخرى، في هذا المبحث سنتطرق إلى المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة في الجزائر، من هم ممارسو مهنة المحاسبة، ثم التعرف على الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات.

المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة في الجزائر

مرت مهنة المحاسبة في الجزائر بعدة مراحل مفصلية، ارتبطت بمختلف الإصلاحات الاقتصادية التي مست هيكلية المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الرقابية للدولة، من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، بغية مواكبة الواقع الاقتصادي والمالي للبلاد، وعليه سيتم استعراض أهم المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة

❖ بعد الاستقلال إلى غاية 1971

بقيت مهنة المحاسبة تُمارس وفقاً للقوانين الفرنسية بعد الاستقلال تطبيقاً للقانون الأساسي رقم 62-157 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1962، القاضي بتمديد العمل بالقوانين الفرنسية التي لا تتعارض مع السيادة الوطنية إلى غاية إصدار قوانين وطنية. تمت ممارسة مهنة المحاسبة وفقاً للقانون الفرنسي رقم 45-2138 الصادر بتاريخ 19 سبتمبر 1945، المتضمن تأسيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، يتولى المحاسب المعتمد مهمة مسك المحاسبة (مسك وتنظيم المحاسبة في المؤسسات والهيئات التي لا يكون أجيراً على مستواها)؛ بينما يتعين على الخبير المحاسب تدقيق الحسابات (مراجعة وتقييم الحسابات للمؤسسات والهيئات التي لا يكون أجيراً عندها) (بوشوشة، 2022، صفحة 169).

تميزت المرحلة بصدر أول قانون ينص على إلزامية المراقبة القانونية لحسابات المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد أسندت المهمة إلى المفتشية العامة للمالية (عبد الصمد، 2021، صفحة 12). بالرغم من وجود مهنة مراقبة الحسابات الخارجية منذ الإستقلال في المؤسسات إلا أنها لم تحض بتنظيم مهني إلى غاية إنشاء قانون المالية 1969 (موسي، 2018، صفحة 217)، حيث أشار الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 ما يلي: "يعين وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصة من رأس مالها، بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم" (علحية، 2019، صفحة 48).

وبموجب المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 المتعلق بتحديد واجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، حولت لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العامين للمالية؛ مراقبو المالية؛ مفتشو المالية؛ أو موظفون مؤهلون معينون بصفة استثنائية، مهمة المراقبة الدائمة لتسييرها، نوجزها في (عزة، 2012، صفحة 20):

- المراقبة البعيدة لشروط إنجاز العمليات يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
 - مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.
- وأبرز ما ميز هذه الفترة هو النقص الحاد في عدد محافظي الحسابات المؤهلين لممارسة المهنة وغياب التنظيم المهني، إذ يُعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه، كذلك إعادة هيكلة العضوية والمالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية نتج عنه زيادة معتبرة في عدد المؤسسات وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي (علجية، 2019، صفحة 49).

❖ من 1971 إلى غاية 1991

شهدت سنة 1971 تغييرا جذريا، في التحول نحو التخلي عن التشريعات الفرنسية، وذلك بإصدار الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتضمن مهني المحاسب والخبير المحاسب، مُلغيا بذلك قانون 1945 (الأمر رقم 45-2138 الفرنسي)، جاء الأمر لتنظيم مهنتين مستقلتين غير تابعتين للدولة يتم ممارستها من طرف الخواص (بوشوشة، 2022، صفحة 170)، فلا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة تحت أية تسمية كانت إذا لم يُرخص بذلك، كما بين القانون اختصاص المحاسبين والخبراء المحاسبين، وشروط الدخول للمهنة وكيفية ممارستها.

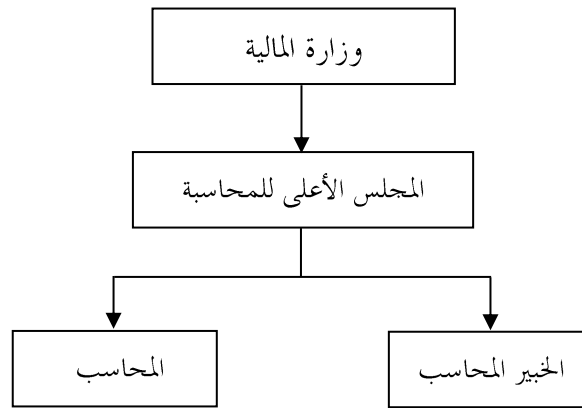
تتم أشغال المحاسبين والخبراء المحاسبين بأسمائهم الخاصة وتحت مسؤولياتهم الشخصية، حتى ولو شكلوا فيما بينهم شركات، يتعين على الخبراء المحاسبين تنظيم وتحقيق وضبط الحسابات وتحليل أوضاعها على أسس حسابية مالية واقتصادية؛ تقديم استشارات قضائية وجبائية؛ التعاون في مهام التعليم أو الأبحاث؛ القيام بدراسات احصائية أو اقتصادية لحساب الدولة أو المؤسسات. بينما يتولى المحاسبون مهمة تركيز المحاسبات والحسابات الخاصة بالمؤسسات وفتحها والاشراف عليها. كما يجوز للمحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين أن يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات الخاصة، والقيام بمهام الخبراء القضائيين (اختصاص: محاسبة).

كما تضمن الأمر إحداث المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) يوضع تحت وصاية وزير المالية، يضم ثمانية عشر (18) عضوا دائما (مدراء، ممثلين لوزراء قطاعات مختلفة، أساتذة جامعات، وثلاثة خبراء محاسبين ومحاسبان مرخصين) يجري تعيينهم لمدة سنتين قابلة للتجديد بقرار من وزير المالية. يجوز للمجلس إنشاء لجان متساوية الأعضاء من بين أعضائه للقيام بالدراسات الاختصاصية قصد تحضير المشاريع للتقارير أو الآراء التي يضعها المجلس، كما تسند إليها قضايا تأديب المهنيين، تتشكل اللجنة الخاصة بالتأديب من أحد قضاة المجلس الأعلى؛ خبيران محاسبان (يُستبدل أحدهما بمحاسب مُرخص من أعضاء المجلس، إذا كان المشكوك منه محاسبا)؛ ممثل الشركة الوطني للمحاسبة (الجريدة الرسمية الجزائرية [ج ر ج]، العدد 107، 1971، الصفحات 1852-1855).

ما يلاحظ أنه سُمح للمحاسب بممارسة مهنة محافظ الحسابات، إلا أنه يُمكن فهمه بسياق المرحلة التي صدر فيها التي تميزت بالاستقلال القريب، والنقص في عدد الخبراء المحاسبين الذين يمكن الإعتماد عليهم في مراقبة حسابات الشركات (بوشوشة، 2022، الصفحات 170-171). كما تبعه إصدار المرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أبريل 1972 المتضمن التكوين المهني للخبراء المحاسبين، لكنه لم يدخل حيز التنفيذ حتى سنة 1981، وقد كان من نتيجة تطبيقه أن عددا قليلا من المترشحين نجحوا في الامتحان حيث كانت كل دورة تضم حوالي 30 مترشحا (بوشوشة، 2021، الصفحات 23-24).

تأسس المجلس رسمياً في 5 مايو 1972 حيث كُلف المجلس بمهمتين أساسيتين نحو التخلي عن التبعية للقوانين الفرنسية واعتماد مرجعية محاسبية وطنية، أولاً إعداد المخطط الوطني للمحاسبة، ثانياً السهر على تسيير مهام المحاسب والخبير المحاسب، حيث أضحت منح الاعتماد لممارسة المهنة من اختصاص المجلس (يوضح الشكل رقم 1) تنظيم المهن المستقلة للمحاسبة في هذه المرحلة، يمكن طلب المشورة منه في جميع المشاريع المتعلقة بالمحاسبة، نتائج الدراسات المتتمة من اللجان أو الهيئات الأخرى، القيام بأي دراسة عامة تستهدف التسيير أو التنظيم الحسابي. تم تغيير تسمية المجلس منتصف الثمانينات إلى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) (بوشوشة، 2022، الصفحات 171-172).

الشكل رقم (1): هيكل تنظيم مهن المحاسبة حسب القانون رقم 71-82



المصدر: (بوشوشة، 2022، صفحة 171)

في بداية 1976 بدأ العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة (PCN) الزامياً بالنسبة للهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛ شركات الاقتصاد المختلط؛ المؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها؛ كما أنه أصبح ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة طبقاً لأحكام الأمر رقم 71-82 (ج ر ج، العدد 37، 1975، صفحة 502).

إنشاء مجلس المحاسبة (Cour des Comptes) في 1980 له صلاحيات قضائية وإدارية، تحت السلطة المباشرة لرئيس الجمهورية، مكلف بمراقبة مالية الدولة والمؤسسات المنتخبة والجماعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بأنواعها، (حليفاني، 2023، الصفحات 474-475)، بالإضافة إلى تأسيس المفتشية العامة للمالية (IGF) وهي جهاز دائم للرقابة الخارجية المالية اللاحقة، توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية. أوكلت للهيئتين بشكل عام مهمة الرقابة على المال العام.

استمر العمل بالأمر رقم 71-82 المنظم لمهنيي المحاسب والخبير المحاسب إلى غاية سنة 1991.

تُشكل سنة 1991 بداية الانطلاق في التأسيس لمهنة محافظة الحسابات، وذلك بصدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بعد أن كانت مقتصرة على مهني المحاسب والخبير المحاسب، حيث جمع تنظيم المهن في هيئة واحدة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم أشخاص طبيعيين ومعنويين مؤهلين لممارسة المهنة.

تمتع المصنف الوطني باستقلالية تامة وبسلطات واسعة كالا اعتماد، التكوين، مراقبة النوعية، الفصل في النزاعات والانضباط والتحكيم، في مقابل عدم تدخّل السلطة العمومية في الإشراف، وممارسة صلاحيات (بوشوشة، 2022، الصفحات 171-173):

- التسجيل، الايقاف والشطب من جدول المنظمة الوطنية؛
 - إعداد ومراجعة قائمة المهنيين ونشرها؛
 - الإشراف على التكوين النظري والتطبيقي المتواصل للمهنيين؛
 - السهر على احترام المهنيين الأحكام التشريعية والقرارات التي يتخذها المؤتمر الوطني؛
 - تسوية النزاعات المهنية بين المنتسبين للمصنف وعرضها على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
 - تقديم يد المساعدة للسلطات العمومية في ميادين التقييس المحاسبي والتسعير؛
- لقد حدد القانون شروط ممارسة المهن والمسؤوليات المترتبة، شروط تعيين محافظ الحسابات وحقوقه وكذا حالات التنافي والموانع القانونية، يؤدي الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين اليمين في المحكمة المختصة إقليميا بمحل إقامتهم بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم قبل الشروع في ممارسة المهنة.
- عرفت المادة 23 المحاسب المعتمد بأنه: "المحاسب المحترف الذي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وبصفة عادية مهمة مسك وفتح وضبط ومراقبة محاسبات وحسابات المؤسسات أو الهيئات التي تطلب خدمته". تسند له المهام التالية: إعداد كل التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية التي تتعلق بأشغال المحاسبة؛ إعداد الحسابات الختامية؛ عرض تطور عناصر ممتلكات المؤسسة على أساس الوثائق والأوراق التي تقدم إليه؛ يمكنه أن يقوم بمهام خبير قضائي (ج ر ج، العدد 20، 1991، صفحة 654).
- كما عرفت المادة 27 محافظ الحسابات بأنه: "شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات" (الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات). أسندت له المهام التالية: يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما للنتائج التي تمت في السنة المنصرمة؛ يفحص صحة الحسابات السنوية المبينة في تقرير التسيير؛ يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة؛ فحص ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها؛ يشهد بأن الحسابات المدعمة في المؤسسات التي تملك فيها المؤسسة أسهما؛ تترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية، وله حق رفض الشهادة عند الإقتضاء (ج ر ج، العدد 20، 1991، الصفحات 654-655).

تعرف المادة 19 الخبير المحاسب بأنه: "شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب". مهمة الخبير المحاسب ظرفية أو مؤقتة، ويؤهل بممارسة وظيفة محافظ حسابات كما يمكنه أن ينجز أيضا أشغالا تدخل ضمن ممارسة مهنة المحاسب المعتمد (ج ر ج، العدد 20، 1991، الصفحات 653-654).

في سنة 1992 تأسس مجلس النقابة الوطنية بموجب المرسوم رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، محمدا تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، يتكون المجلس من تسعة (9) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين في جدول النقابة، تنتخب كل فئة ثلاثة (3) ممثلين عنها من بين أعضائها، ينتخب أعضاء المجلس نظرائهم لمدة أربع (4) سنوات، ويمكن أن يعاد انتخابهم عند انتهاء عضويتهم، كما ينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا (ينتخب لمدة سنتين قابلتين للتجديد) ونائبي رئيس وأمين عام وأمين مال، يجتمع مجلس النقابة مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر، من مهام المجلس: حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء النقابة؛ تمثيل النقابة لدى جميع السلطات وفي الأعمال المدنية؛ الوفاية من التزايدات المهنية بين الأعضاء؛ السهر على احترام جميع أعضاء النقابة الأحكام التشريعية والتنظيمية والنظام الداخلي... (ج ر ج، العدد 03، 1992، الصفحات 82-83). عدل وتمم بالمرسوم رقم 97-458 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997 ليصبح عدد الأعضاء عشرة (10) أعضاء، تسعة (9) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة وعضو واحد يمثل السلطات العمومية (ج ر ج، العدد 80، 1997، صفحة 23)، ليتغير التشكيل لاحقا في المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، ليصبح ثلاثة عشرة (13) عضوا، منهم اثنا عشر (12) عضوا ينتخبهم المؤتمر الوطني وعضو واحد يمثل السلطات العمومية يعينه الوزير المكلف بالمالية، يتكون المؤتمر الوطني من أعضاء تنتخبهم المجالس الجهوية، يقوم بانتخاب المجالس الجهوية مهنيو المنطقة الخاصة بهم المنصبون على المستوى الجهوي وتنتخب كل فئة أربعة (4) ممثلين عنها من بين أعضائها في مجلس النقابة، ينتخب أعضاء المجلس لمدة أربع (4) سنوات في اقتراع سري (ج ر ج، العدد 80، 2001، صفحة 26).

صدر قرار في 7 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، حدد نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تسند لهم، وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة، تكاليف النقل، الإيواء والإطعام، حدد أيضا كيفية دفع الأتعاب، المعدل والمتمم بالقرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006، المعدل والمتمم بالقرار المؤرخ في 25 يونيو 2008 (خياري، قريتي، شبل، 2022، صفحة 19)، ألغي العمل بسلم الأتعاب لاحقا.

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود مدونة تنظم أداء وسلوك أعضائها (شريقي، 2012، صفحة 118)، وقد حدد القواعد الأخلاقية للمهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية، وواجبات المهني في علاقاته بزبائنه وموكليه وبزملائه والهيئات المنظمة للمهنة وكذلك تأطير المتدربين، وحقوقه المهنية في ممارسة مهامه (ج ر ج، العدد 24، 1996، صفحة 4). في نفس السنة تأسس مجلس وطني للمحاسبة بموجب المرسوم رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتضمن إحداث مجلس وطني للمحاسبة وتنظيمه، بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، تتل مهمته على الخصوص في وضع وتطوير مقاييس الممارسات المحاسبية (عبد الصمد، 2021، صفحة 13).

في سنة 1998 صدر قرار يحدد كفاءات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (خيار، قريتي، شبل، 2022، صفحة 19)، بعدها صدر مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذلك شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، عدل هذا المقرر سنة 2002 ثم في 13 مايو 2006 وذلك للموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (شريفي، 2012، صفحة 118).

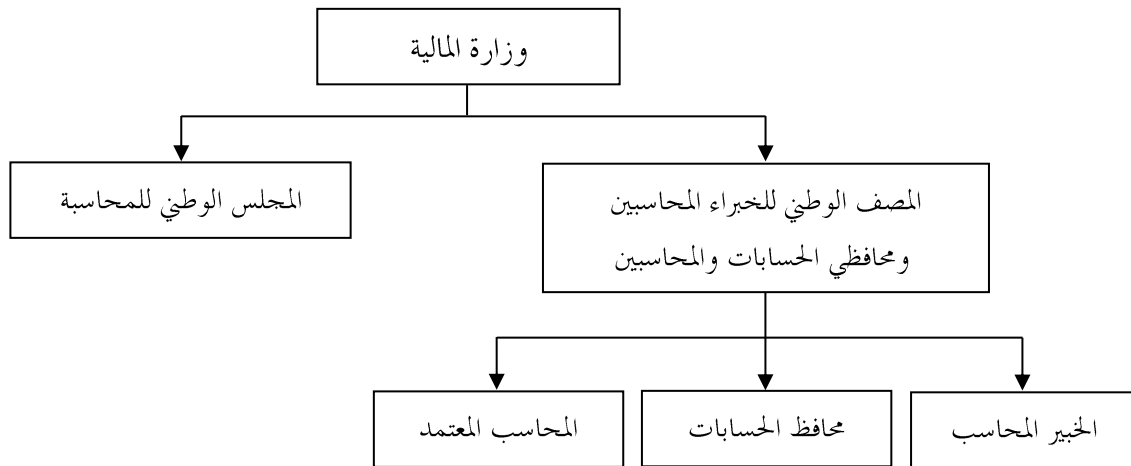
توجت عملية الإصلاح المحاسبي بصدور القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) المنسجم والمتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، الذي أحدث قطيعة مع المخطط الوطني للمحاسبة وتغييرات جوهرية على مستوى التعاريف والمفاهيم، وكذا قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وطبيعة ومحتوى القوائم المالية، تطرق القانون إلى الجوانب الأساسية للنظام المحاسبي المالي وعرض صورة عامة تضمنت: التعاريف ومجال التطبيق؛ الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية؛ تنظيم المحاسبة؛ الكشف المالية؛ الحسابات المجمعة والحسابات المدججة؛ تغيير في التقديرات والطرق المحاسبية (سليمان، 2020، الصفحات 108-109)، حيث أُلزم بمسك محاسبة مالية الكيانات التالية: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛ التعاونيات؛ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية (ج ر ج، العدد 74، 2007، صفحة 3).

استمد النظام المحاسبي المالي قوته من القوانين والمراسيم المنظمة له، المتمثلة في القانون رقم 07-11 والقرارات والمراسيم التي تبعتها، نذكر منها المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، حمل الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية كتعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛ المبادئ المحاسبية؛ تعريف للقوائم المالية وخصائصها؛ شرح لعناصر القوائم المالية؛ تغيير التقديرات المحاسبية؛ مدونة الحسابات. بعدها صدر القرار رقم 01 المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، يعتبر هذا القرار بمثابة مرجع وأكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية في المؤسسات، متناولا قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات؛ عرض الكشوفات المالية؛ مدونة الحسابات وسيرها؛ المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة. في نفس اليوم صدر قرار ثاني يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة. صدر مرسوم تنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أبريل 2009 يحدد شروط وكفاءات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تضمن المرسوم الشروط الواجب توافرها في البرامج المعلوماتية المستعملة في التسجيلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية (سليمان، 2020، الصفحات 108-110).

تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى بداية 2010 بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية 2009، ملغيا بذلك كل الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة (بلقاضي، دويدي، 2019، الصفحات 20-21).

يوضح الشكل التالي تنظيم مهنة المحاسبة من ناحية الإشراف في هذه المرحلة:

الشكل رقم (2): هيكل تنظيم مهن المحاسبة حسب القانون رقم 91-08



المصدر: (بوشوشة، 2022، صفحة 173)

أشرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على تنظيم المهنة من سنة 1991 إلى غاية 2010 أين تم حله وفقا للمحضر رقم 50MF/CH/11، الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 23 مارس 2011، وذلك بعد صدور القانون رقم 01-10 الذي حل محل القانون رقم 91-08 من أجل إعادة هيكلة المهن الثلاث وفق هيكل جديد (بوشوشة، 2021، صفحة 27).

❖ بعد سنة 2010

شهدت سنة 2010 صدور القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وضع فيها شروط وكيفيات ممارسة المهنة وحالات التنافي والموانع القانونية، إضافة إلى الأحكام المختلفة المرتبطة بها، وبموجب هذا القانون تقرر تفكيك المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حلت محله ثلاث (3) منظمات مهنية (علحية، 2019، صفحة 52)، كما أحدث مجلس وطني للمحاسبة يعتبر رأس الهرم يشرف على مهنة المحاسبة في الجزائر، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويبين الشكل رقم (3) تغيير الهيكل التنظيمي للمهن المحاسبية المستقلة، واسترجعت وزارة المالية الوصاية على المهنة، حيث أصبح (بوقفة، 2020، الصفحات 71-74):

- منح الإعتماد لممارسة المهنة من صلاحية الوزير المكلف بالمالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى الوزير المكلف بالمالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

في سنة 2011 صدر العديد من القرارات والمراسيم التنفيذية (حاي، 2021، الصفحات 1282-1283):

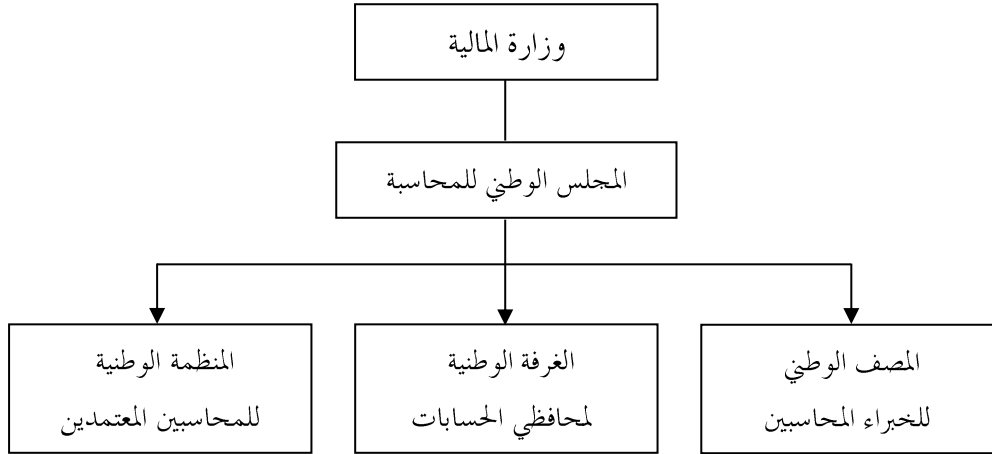
المرسوم رقم 11-24 حدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛ المرسوم رقم 11-25 حدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛ المرسوم رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛ المرسوم رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛ المرسوم رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للمحاسبين والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، حيث تشكل لجنة يرأسها الوزير المكلف بالمالية، من ممثلين عن الوزارات المعنية وثلاثة (3) أعضاء يمثلون الأصناف المهنية الثلاثة، ويتم إنهاء مهامهم فور تنصيب المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 17).

في نفس السنة صدر المرسوم رقم 11-30 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المترشحون بإرسال طلب الاعتماد برسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة وترفق بالوثائق الإدارية المطلوبة، تفصل لجنة الاعتماد بعد دراسة الملفات بالموافقة أو بالرفض (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 21)؛ المرسوم رقم 11-31 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أوجب على المهني الذي يرغب في ممارسة المهنة إثبات محل ملكا أو مستأجرا، يجب أن يتوفر في المحل المهني للشخص الطبيعي أو المعنوي شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 23)؛ المرسوم رقم 11-32 يحدد كيفيات تعيين محافضي الحسابات على أساس دفتر الشروط، وبذلك يلغي سلم الأعباء السابق؛ المرسوم رقم 11-202 يحدد فيه معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها حيث يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة قبل خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة ويتضمن التقرير رقم اعتماد محافظ الحسابات ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية؛ المرسوم رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات المتربصين.

في 2012 صدر المرسوم رقم 12-288 المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، لكنه لم يجسد على أرض الواقع، أما في 2013 فصدر المرسوم التنفيذي رقم 13-10 محددًا درجة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظائفهم وكذا العقوبات التي ترافقها، في نفس السنة صدر قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ثم قرار آخر يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات في 2014 حددت فيه آجال تسليم التقارير والوثائق الضرورية لإعداد التقارير، ويكون التسليم قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 22-23)، في 2017 صدر قرار وزاري مشترك يحدد فيه قائمة الشهادات الجامعية التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة، وكذلك كيفية سير وبرامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

أصدرت أربعة (4) مجموعات (كل مجموعة ضمت أربع معايير) من المعايير من خلال مبادرة المجلس الوطني للمحاسبة، عن طريق لجنة متابعة المعايير الجزائرية، قامت هذه اللجنة بطرح معايير جزائرية للتدقيق (NAA) وهي مستوحات من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، في فبراير 2016 صدرت أول مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، في نفس السنة تم إصدار مجموعة ثانية من المعايير الجزائرية للتدقيق، أما سنة 2017 شهدت صدور المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، وبعدها سنة 2018 إصدار المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق.

الشكل رقم (3): هيكل تنظيم مهنة المحاسبة حسب القانون رقم 10-01



المصدر: (بوشوشة، 2021، صفحة 27)

المطلب الثاني: ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر

لا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، وتحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، إلا إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس التي ينص عليها القانون، مع التزامهم احترام القواعد والمبادئ المحاسبية التي تحكم المحاسبة مع الشفافية والنزاهة والاستقلالية التامة في أداء مهنتهم.

1. الخبير المحاسب:

يعرف الخبير المحاسب حسب المادة 18 القانون رقم 10-01: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات" (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 6)

تعد مهمة الخبير المحاسب أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة، يمارس من خلالها المهام التالية (ج ر ج، العدد 42، 2010، الصفحات 6-7):

- القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لايربطه بها عقد عمل؛
- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات؛
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، وهو المؤهل الوحيد للقيام بهذا العمل؛
- تقديم إستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي؛

- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزامهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته؛
- يعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) لدى الشركات والهيئات المعنية بالتدقيق القانوني،
- وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين إن لم نقل كلهم يمارسون مهام محافظ الحسابات (عمار، 2017، صفحة 345).
- تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات، يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، ولا يمكن احتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

2. المحاسب المعتمد:

- عرفته المادة 41 من القانون رقم 10-01 بأنه: "المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته" (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 8).
- لخصت المواد 42، 43، 44 مهام المحاسب المعتمد في النقاط التالية (ج ر ج، العدد 42، 2010، الصفحات 8-9):
- مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات؛
- عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها؛
- إعداد الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها (جميعها تعد ملك للزبون)؛
- يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
- القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية إذا التمس ذلك منه الزبون.

- تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، ولا يمكن أن تحسب الأتعاب في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية والمحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

3. محافظ الحسابات:

- هو شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة الشهادة بصحة وانتظامية الحسابات.
- أسندت له المهام التالية:
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما للنتائج التي تمت في السنة المنصرمة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية المبينة في تقرير التسيير؛
- يعلم الميسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة؛
- فحص ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها.
- تستند مهنة محافظ الحسابات إلى مجموعة من النصوص القانونية، سيتم التطرق لذلك بالتفصيل لاحقا.

المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يُنظم مهنة محافظ الحسابات مجموعة من القواعد والآليات، سيتم التطرق إلى التنظيمات المهنية من خلال تحديد تشكيلة كل هيئة مهنية والمهام الموكلة إليها

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

أُحدث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC). بموجب المادة 4 من القانون رقم 10-01، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 4)، يعتبر المجلس رأس الهرم بالنسبة للإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر، يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويضم ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، تلك التنظيمات تتمثل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما يضم المجلس خمس (5) لجان متساوية الأعضاء (قادري، 2020، صفحة 92)، يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة التي لها صلاحيات ضبط وتشريع وتوجيه مهنة المحاسبة في الجزائر (لفكير، آيت محمد، 2024، صفحة 47).

❖ تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، يرأس المجلس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، يتشكل المجلس من (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 4):

- ممثل واحد (1) عن كل الوزراء المكلفين بـ: الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني والصناعة (أقل رتبة مدير بالإدارة المركزية، يتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي)؛
 - رئيس المفتشية العامة للمالية؛
 - المدير العام للضرائب؛
 - المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
 - ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
 - ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
 - ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
 - ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل مجلس من المجالس الوطنية: للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات، بناء على اقتراح من وزراء ومسؤولي الهيئات المعنية، وتجدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين (2). في حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها. يجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين على الأقل في السنة بناء على استدعاء رئيسه. تتخذ الآراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

❖ **صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:**

يمارس المجلس المهام التالية (ج ر ج، العدد 07، 2011، الصفحات 5-6):

- **مهام الاعتماد:**

- استقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصنف الطبي للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- اعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنحزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- **مهام التقييس المحاسبي:**

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير استعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والمقتنيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- **مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:**

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصوير دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بأبحاث تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

❖ مهام رئيس المجلس:

يتولى تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية ويعمل على إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

❖ مهام الأمين العام:

يُزود المجلس لسيره، بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام يساعده أربعة (4) مديري دراسات وثمانية (8) رؤساء دراسات، ويقوم الأمين العام بالمهام التالية (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 5):

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- استقبال كل المراسلات الموجهة للمجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

❖ اللجان المتساوية الأعضاء:

ينشأ لدى المجلس خمس (5) لجان متساوية الأعضاء وهي: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛ لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم؛ لجنة مراقبة النوعية، تتكون كل لجنة من اثنا عشر (12) عضوا (بلقاضي، دويدي، 2019، صفحة 57): ستة (6) أعضاء من المهنيين (2 خبراء محاسبين، 2 محافظي حسابات و 2 محاسبين معتمدين)؛ و ستة (6) أعضاء تابعين للوزارة، يتم تعيينهم بناء على خيّرهم في الميدان.

يعين أعضاء اللجان المتساوية الأعضاء لمدة ثلاث (3) سنوات، بقرار من الوزير المكلف بالمالية، لكل لجنة مهام موكلة إليها:

1. لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 6)

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على الأشخاص الخاضعين لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالإتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

2. لجنة الاعتماد: (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 6)

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

3. لجنة التكوين: (ج ر ج، العدد 07، 2011، الصفحات 6-7)

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التبرصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات وتوجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التبرص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الإمتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

4. لجنة الانضباط والتحكيم: (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 7)

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية أو الإخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية و المصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

5. لجنة مراقبة النوعية: (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 7)

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم الملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها.

2. الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات:

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات (CNCC) بموجب المادة 14 من القانون رقم 10-01، تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلالية المالية، تضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يسير الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات مجلس وطني ينتخبه مهنيون حسب الشروط التي يحددها القانون (بوشوشة، 2021، صفحة 28).

❖ مهام الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات:

تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا مكلفا بالمهام التالية (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 6):

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد نظام داخلي بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن 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.

❖ تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات:

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، حيث يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، يعين الوزير المكلف بالمالية ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية. يُنسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس أن يستوفي الشروط القانونية، وأن يُودع طلبه لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس. تنص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 أنه: "لا يمكن الترشح للانتخاب في المجلس وأن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين" (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 12).

يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة، ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد. لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (3) سنوات.

يستدعى المهنيون لحضور جمعية عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس وذلك أسبوعين (2) على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع. كما يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس (5/1) أعضاء الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات على الأقل. لا تصح مداوات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات على الأقل.

❖ صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات:

- يُكلف المجلس حسب نص المادة 4 بالمهام التالية (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 11):
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة التي تقررها الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

❖ مهام رئيس المجلس:

- يقوم رئيس المجلس بـ (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 11):
- تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة؛
- يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس؛
- إرسال مشروع جدول الأعمال وكل الوثائق المتعلقة به لممثل الوزير المكلف بالمالية.
- يتولى عضو من المجلس الذي له أقدمية في المهنة مهام رئيس المجلس في حالة غيابه أو حدوث مانع له.

❖ مهام الأمين العام:

يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية؛ بالإضافة إلى تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 11).

❖ مهام أمين الخزينة:

- هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس؛ ويتولى أيضا مهام (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 11):
- تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس مع تحرير وصل بذلك؛
- اعداد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية؛
- توقيع على عمليات الدفع إلى جانب توقيع الرئيس، وفي حالة غياب أمين الخزينة ينوبه الأمين العام؛
- عرض الوضعية المالية على المجلس في نهاية كل ثلاثي حول تنفيذ الميزانية؛
- اعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على المجلس في نهاية كل سنة، الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية؛
- توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من الرئيس والأمين العام. وفي حالة غياب أحدهما يتم تعويضه بأمين الخزينة.

المبحث الثاني: المتطلبات القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات

فرض المشرع الجزائري على معظم الشركات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية، والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة دون التدخل في تسيير المؤسسة، وبناء على ذلك تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة بموجب القانون التجاري الجزائري بتعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد (أحمد قايد، 2017، صفحة 99).

المطلب الأول: محافظ الحسابات وخصائص مهمته

نظرا لأهمية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية والدور الكبير الذي يلعبه، ويتجلى هذا الدور في انفصال ملكية المؤسسة عن التسيير، فلم يعد للمالك أي دخل في التسيير بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثل في تدقيق جميع الأمور المالية والمحاسبية.

1. تعريف محافظ الحسابات:

تعددت مصطلحات تسميته في دول مختلفة من العالم منها: المحاسب القانوني، المراجع الخارجي، مراجع الحسابات، مراقب الحسابات، مدقق الحسابات ومفوض المراقبة، استعمل المشرع الجزائري عبارتي "مندوب الحسابات" و "محافظ الحسابات"، بالنسبة لهذه الأخيرة وردت في القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (بدي، 2017، صفحة 271).

هناك العديد من التعاريف التي تناولت تعريفاً لمحافظ الحسابات نذكر منها:

التعريف الأول: يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 كما يلي: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 7).

التعريف الثاني: عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات (أو مندوب الحسابات) في المادة 715 مكرر 4 بأنه: "هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين" (سلفاحلو، كتوش، 2017، صفحة 87).

التعريف الثالث: "محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علمياً وعملياً لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي" (عمار، 2017، صفحة 344).

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن: محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل ذو كفاءة مهنية وعلمية، له إعتداد قانوني، يقوم بإبداء رأيه حول صحة الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية قوائمها المالية.

2. خصائص مهمة محافظ الحسابات:

خلال تأدية محافظ الحسابات لمهامه، يتعين توفر خصائص لصيقة بالمهام الموكلة إليه وتكون بمثابة قواعد عامة، وعليه لا بد عليه الإلتزام بالقواعد التالية (أحمد فايد، 2017، الصفحات 99-101):

أ. الإستقلالية 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

ب. الكفاءة المهنية:

تدقيق الحسابات يستدعي من المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق، وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة محافظ الحسابات لا بد أن يقوم على:

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته؛

- التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

يتحمل محافظ الحسابات إعتداداً على الكفاءات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند على الأدلة والمصادر العلمية والقانونية، وكذلك تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ج. السر المهني:

إن الإحتفاظ بسر المهنة 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 لزم القانون إفشاء سر المهنة كما نصت عليه المادة 72 من القانون 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 إدارة موكلهم؛
 - عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم.
- كما أن محافضي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

د. العناية المهنية:

إن محافظ الحسابات ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المدقق من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة 59 من القانون رقم 10-01 بأن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، كما تناول قانون أخلاقيات المهنة في المادة 4 على وجوب تنفيذ الأعمال الضرورية بعناية طبقا للمقاييس المهنية (شريقي، 2012، صفحة 168).

المطلب الثاني: الشروط العامة لممارسة مهنة محافظ الحسابات

إن الشخص الذي يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لا بد من توفره على شروط ومؤهلات تمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه، ولقد حددت المادة 8 من القانون 10-01 الشروط الواجب توافرها لممارسة هذه المهنة، وهي كالآتي (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 5):

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات حسب الشروط التي ينص عليها القانون؛
- أداء اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم وفقا لما جاءت به المادة 6 من القانون رقم 10-01 بالعبارات التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي بأحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثالث: متطلبات تعيين محافظ الحسابات وحالات التنافي والموانع القانونية

إن تعيين محافظ الحسابات في الشركات والهيآت يختلف حسب نوع المراجعة، فإذا كانت قانونية فإن تعيينه يجب أن يتم وفقا لأحكام القانون المنظم للمهنة والقانون التجاري، أما إذا كانت المراجعة تعاقدية فإن المشرع لم يحدد أية شروط، لأن ذلك يعود للعقد الذي يبرم بين محافظ الحسابات والشركة المعنية التي تطلب خدماته (شريقي، 2012، صفحة 137).

1. متطلبات تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه:

وفقا لمبادئ المنافسة المتماثلة، وفي اعتماد دفتر الشروط كأساس لتعيين محافضي الحسابات على مستوى المؤسسات الخاضعة قانونيا، يعتبر دفتر الشروط من بين الطرق الناجعة التي تضمن تكافؤ فرص المترشحين لأداء مهامهم كمحافضي حسابات. ويبقى هذا الأمر مرهونا بإحاطته بضمانات تحمي محافظ الحسابات وتساعد في مزاولة مهامه دون ضغط أو محاباة (الإذاعة الجزائرية، 2024).

أ. تعيين محافظ الحسابات:

تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا، بتعيين محافظ الحسابات، وعلى أساس دفتر الشروط، من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، عند تعيين أكثر من محافظ حسابات لنفس الشركة أو الهيئة، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته الموكلة إليه، وأما في حالة تعيين شركة محافظة الحسابات فيجب أن تُعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها (ج ر ج، العدد 42، 2010، الصفحات 7-8).

يتم إعداد دفتر الشروط* من طرف مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة، خلال أجل أقصاه شهر بعد إفعال آخر دورة لعهد محافظ الحسابات أو محافضي الحسابات، يتضمن دفتر الشروط وفقا للمادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتعلق بتعيين محافضي الحسابات**، مايلي (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 23):

- عرض عن الهيئة وملحقاتها المحتملة ووحداها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن الدورات السابقة، التي أبدتها محافظو حسابات انتهت عهدهم؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يُحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

* في حالة تجديد عهد محافظ الحسابات المنتهية عهده لا تلتزم المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد (المادة 11)

** لا تطبق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-32، في حالة:

- تعيين محافضي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة (المادة 2)؛
- تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها (المادة 15).

يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية، ويشترط أيضا أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية (المادة 10 من المرسوم رقم 11-32).

تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات، بتشكيل لجنة تقييم العروض، حيث تعرض اللجنة النتائج حسب الترتيب التنافلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقن مسبقا. يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

يُرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه (ج ر ج، العدد 07، 2011، صفحة 24).

إذا لم تتمكن الجمعية العامة أو فشلت المشاورات في تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان وهذا طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة والتنوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 8).

ب. إنهاء مهام محافظ الحسابات:

تنتهي مهام محافظ الحسابات لأحد الأسباب التالية:

❖ **الأسباب العادية:** يقصد بها انتهاء عهدة محافظ الحسابات، ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات (عز، 2018، صفحة 9).

❖ **الأسباب الاستثنائية (الفجائية):** نذكر منها:

- **إنهاء المهام أو العزل:** وبعد اجتماع الجمعية العامة العادية، يتم إنهاء مهامه في الحالات (شريقي، 2012، الصفحات 140-141):

○ يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار، أن

يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ الحسابات التي عينته الجمعية العامة؛

○ في حال حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو

أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل إنتهاء

عهده. بموجب قرار من اللجنة القضائية المختصة.

- **الاستقالة:** يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل، على أن يرسل إشعاراً مسبقاً قبل مدة ثلاثة (3) أشهر، ويقدم تقريراً مفصلاً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية (عبد الصمد، 2021، صفحة 40)؛

- **حالات أخرى:** في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ حسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركة أو شهر إفلاسها وفق المادة 75 من القانون رقم 10-01، يعين الوزير المكلف بالمالية بناءً على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية مهنيًا مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراءات التصفية أو مع زوال المانع، ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القانون (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 12).

2. حالات التنافي والموانع القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات:

يقصد بحالات التنافي والموانع ظروف معينة يتنافى معها تعيين محافظ الحسابات، وإذا عين رغم توافر إحداها توجب عليه الاستقالة مباشرة، وتنقسم إلى نوعين حالات عامة وأخرى خاصة، تتعلق النوع الأول بمنع محافظ الحسابات من ممارسة نشاطه بمس باستقلاليتته ومنعه من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، أما النوع الثاني المتمثل في الطابع المالي أي منع محافظ الحسابات من إقامة علاقات شخصية مع الأقارب والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة داخل الشركة (عدنان، 2021، صفحة 687). ولتحقيق ممارسة مهنية بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية، يجب أن لا يقع ضمن حالات التنافي والموانع (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 11):

أ. حالات التنافي:

يتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات ما يلي:

- ⊗ كل نشاط تجاري، خاصة في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
 - ⊗ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
 - ⊗ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري*؛
 - ⊗ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - ⊗ كل عهدة برلمانية؛
 - ⊗ كل عهدة انتخابية في هيئة تنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة (على المنتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة مهمته، يتم تعيين مهني آخر لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهمته).
- مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

* يمكن مراجعة المادة 46 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

ب. حالات الموانع:

يتوجب على محافظ الحسابات الإمتناع عن الأعمال المذكورة في المواد 65 إلى 70 من القانون 10-01 وهي:

- ⊗ القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ⊗ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالنيابة عن الميسيرين؛
- ⊗ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية في أعمال التسيير؛
- ⊗ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ⊗ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده؛
- ⊗ أن يقوم بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة وغير مباشرة؛
- ⊗ أن يكون تحصل على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة؛
- ⊗ إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، لا يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛
- ⊗ السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية؛
- ⊗ البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى؛
- ⊗ استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور؛
- ⊗ زيادة على ما سبق، نص القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 6 (معدلة) على عدم جواز تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، كل من (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 189):
- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواجهم للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذا الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات على أجرة أو مرتبًا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة محافظ حسابات في أجل خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم؛

المبحث الثالث: مهام وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته

أثناء قيام محافظ الحسابات بممارسة مهامه، فإن أهم واجباته ومسؤولياته هو تقديم التقرير النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، والوضعية المالية للمؤسسة إلى المساهمين وأصحاب المؤسسة، فهو المسؤول عن كل ما يحتويه التقرير الذي أعدّه بنفسه، باعتباره يُمارس مهامه باسمه الخاص وتحت مسؤوليته حتى ولو كان منظماً في شركة أو تجمع

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات والأتعاب التي تترتب عليها

1. مهام محافظ الحسابات:

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 7):

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير، الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- يعلم المديرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛
- التحقق من مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، وإجراء التحقيقات والرقابات التي يرونها مناسبة طيلة السنة، وإمكانية استدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال (المادة 715 مكرر 4 معدلة) (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 188)؛
- تبليغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها (المادة 715 مكرر 13 جديدة) (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 191)؛
- القيام ببعض المهام التدقيقية الخاصة ذات الصلة ببعض الأحداث أو الوضعيات التي قد تحدث في المؤسسة، ويلزم القانون فحصها وإعداد تقرير خاص عنها، من الأحداث ما يأتي (عبد الصمد، 2021، صفحة 43):
 - رفع أو تخفيض رأس المال؛
 - إصدار قيم منقولة أخرى؛
 - إندماج أو انقسام الشركة؛
 - تغيير الشكل القانوني للشركة؛

- يتعين على محافظ الحسابات في حالة تعيينه للمصادقة على حسابات بنك أو مؤسسة مالية، أن يعلم محافظ بنك الجزائر بكل مخالفة مرتكبة (عبد الصمد، 2021، صفحة 44)؛
- يترتب عن مهام محافظ الحسابات مجموعة من التقارير الخاصة والعامة، سيتم عرض محتواها في الفصل الثاني.

2. أتعاب محافظ الحسابات:

يتقاضى محافظو الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العنايات المهنية، تُحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته حسب نص المادة 37 من القانون رقم 10-01.

ابتداء من 27 يناير 2011 وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات أصبح تحديد أتعاب محافظ الحسابات يخضع لمناقضة يُشرف عليها مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو أي هيئة مؤهلة للقيام بذلك حسب دفتر شروط معد مسبقا (تريش، 2018، صفحة 224)، وذلك خلافا لما كان معمولاً به في السابق، حيث كانت الأتعاب تُحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. علاوة على ذلك، لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 8).

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من التزامات وواجبات، لقد حدد المشرع الجزائري جملة من الحقوق والواجبات

1. حقوق محافظ الحسابات:

لمحافظ الحسابات مجموعة من الحقوق تساعد على تدعيم استقلاله وإنجاز مهامه على الوجه الأكمل، تتمثل في (ج ر ج، العدد 42، 2010، الصفحات 7-8):

- حق الاطلاع على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق في أي وقت وفي عين المكان؛
- طلب التوضيحات والمعلومات من القائمين بالإدارة في المؤسسة، والقيام بكل التفتيشات التي يراها ضرورية؛
- الحق في التعاون: يحق لمحافظ الحسابات أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة (نمار، 2017، صفحة 186)؛

- جرد الخزائن والمخازن في الوقت الذي يراه مناسبا، والتحقق من أصول المؤسسة والتزاماتها (شرم، بركات، 2011، صفحة 82)؛

- طلب كشف محاسبي كل سداسي على الأقل من القائمين بالإدارة؛
- إبلاغ هيئات التسيير كتابيا في حالة عدم التعاون أو قصور يعرقلان أداء مهمته؛

- تبليغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 191)؛
- يحدد بكل حرية كيفيات أداء مهمته في الرقابة مع الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية؛
- الحق في الحصول على مقابل الأتعاب نظير العمل المقدم، لا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة؛
- حضور الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل؛
- حق استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 188)؛
- حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية تُرسل إلى المؤسسة للرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة (يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزله تعسفياً أو للتأثير عليه) (صلاح، زغدار، 2014)؛
- الإستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية؛
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، مع توضيح الأسباب التي عرقلت مهمته (صلاح، زغدار، 2014، صفحة 268)؛
- الإستعانة بأي خبير مهني آخر أثناء ممارسة مهامه على نفقته وتحت مسؤوليته (ج ر ج، العدد 24، 1996، صفحة 8).

2. واجبات محافظ الحسابات:

- تقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من الواجبات والالتزامات الضرورية لإنجاز عمله يجب عليه احترامها (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 7، 8، 11، 12):
- يجب الالتزام بمبدأ عدم التدخل في التسيير؛
 - التقيد بالسر المهني، وأن يسهر على احترام الموظفين والمتدربين لديه لواجب السر المهني؛
 - الإشراف الشخصي: مهمة محافظ الحسابات شخصية ولا يمكن انتداب المهمة كلياً إلى شخص آخر، بل يجب عليه أن يدير مهمته تحت مسؤوليته الشخصية، حتى ولو التجأ إلى تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة أو تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة (تمار، 2017، صفحة 188)؛
 - استقبال المترصين والتكفل بهم، ومنحهم أجرة تتصل بالمهام والأعمال المسندة إليهم؛
 - التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق مختلف القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها بطريقة سليمة؛
 - الالتزام بالعناية الكافية: العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل تركز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث على عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمنهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة (تمار، 2017، صفحة 188)؛
 - الالتزام بالأمانة في أداء مهامه، وذكر الحقيقة في كافة التقارير التي يقدمها للمساهمين، ولكل من يهمه الأمر من أصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة (بعاشي، 2021، صفحة 73)؛
 - استمرارية المهنة: مهمة محافظ الحسابات دائمة كما بينته المادة 715 مكرر 4: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول ..."، تُكرس هذه المادة

مبدأ عدم المحدودية في الوقت، وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها (عز، 2012، صفحة 38).

- عدم السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية، أو البحث عن زبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار؛

- يجب عليه الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد؛

كما يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم أيضا بـ (عبد الصمد، 2021، صفحة 52):

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة والحرص على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- تنفيذ كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص وكذلك القواعد الأخلاقية للمهنة، وإلى وجوب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛
- أن يلتزم بتنفيذ الخدمات المطلوبة وأن يحترم الآجال المتفق عليها؛ إعلام الزبون؛ ويتابع كل التحريات الضرورية.

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

تنبع مسؤولية محافظ الحسابات من الهدف الذي جعل الملاك يرغبون في التعاقد معه، لتمكينهم من اتخاذ قرارات مستقبلية صحيحة، وحمايتهم من التعسف والتحاييل الذي قد يلجأ له بعض محافضي الحسابات مع مجلس الإدارة، لهذا الغرض أصدرت الدولة قوانين وتشريعات تضبط مسؤوليتهم (خياري، قريتي، شبل، 2022، صفحة 26)، على أن يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته وأن يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

1. المسؤولية المدنية:

لكي تقوم المسؤولية المدنية يجب توفر ثلاث عناصر: حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية؛ وقوع ضرر أمس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق؛ وجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق (هيوي، بن الشريف، ساوس، 2016، صفحة 519).

يعد محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهم في حالة تقصير وارتكاب أخطاء، مع اثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير. في أغلب الأحيان تكون المسؤولية عقدية (تعاقدية)، وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب، وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، ومعنى هذا أن كل خطأ يسبب ضرراً للغير (مستخدمو القوائم المالية كالبانوك والمستثمرون والدائنون، ومصلحة الضرائب... ويطلق عليهم الطرف الثالث) يلزم بارتكابه التعويض (عز، 2018، صفحة 9).

لا يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بشؤون الإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة ولو كليل الجمهورية أو لأحدهما رغم اطلاعه عليها.

يتعين على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسة المهنة، كما يضمن عقد التأمين الذي تكتبه الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظو الحسابات غير المشمولة بعقد التأمين (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 12).

2. المسؤولية الجزائية:

وضع المشرع الجزائري لكل مخالفة لها صفة جريمة، عقوبة بالغرامة المالية أو الحبس أو كلاهما، كما أنه وضع حدا أدنى وحدا أقصى لكل عقوبة، فهي تأخذ بعين الاعتبار درجة خطورة وجسامة المخالفة، كما يلاحظ أن مخالفة الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق أعطى لها أهمية كبيرة، ويفسر ذلك بخطورة الفعل وما ينجر عنه من آثار سلبية على مختلف الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق (شرقي، 2012، الصفحات 147-148).

يتحمل المسؤولية الجزائية (الجدول رقم 1)) عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني في حالة ارتكابه الجرائم (عبد الصمد، 2021، صفحة 55):

- الممارسة غير المشروعة للمهنة وانتحال الصفة: يعاقب بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود عقوبة الحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وتضاعف الغرامة كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 12)؛
- الجريمة الخاصة بحالات التنافي والموانع القانونية: ويقصد بها قبول المهمة وأدائها رغم الوقوع في إحدى حالات الموانع، "يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو إحدى العقوبات" فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية" (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 245)؛
- إفشاء السر المهني؛
- إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن المؤسسة محل التدقيق؛
- عدم الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية؛
- المشاركة في جرائم يرتكبها الغير، خاصة القائمين على إدارة المؤسسة محل التدقيق.

الجدول رقم (1): العقوبات المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

العقوبات		المواد التي تنص عليها	الأفعال المرتكبة
السجن	الغرامة		
من ستة أشهر إلى سنة في حالة العودة	من 500000 دج إلى 2000000 دج	المادة 73 من القانون 01-10 الذي ينظم المهنة	الممارسة غير المشروعة للمهنة
من سنة إلى خمس سنوات	من 20000 دج إلى 500000 دج	المادة 830 من القانون التجاري	- إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن المؤسسة محل المراقبة - عدم الإبلاغ عن أحداث جنحية
من ستة أشهر إلى سنتين	من 20000 دج إلى 200000 دج	المادة 837 من القانون التجاري	عدم الإشارة في التقرير إلى مساهمة الشركة محل المراقبة أو حيازتها لنصف رأس مال شركة لها مقر على التراب الوطني
من ستة أشهر إلى سنتين	من 20000 دج إلى 500000 دج	المادة 825 من القانون التجاري	المنح العمدي أو الموافقة على بيانات غير صحيحة واردة في تقارير القائمين على إدارة المؤسسة المقدمة إلى الجمعية العامة التي تم استدعاؤها للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين
من شهرين إلى ستة أشهر	من 20000 دج إلى 200000 دج	المادة 829 من القانون التجاري	قبول مهمة أو الاحتفاظ بها رغم الوقوع في حالة الموانع المنصوص عليها في القانون
من شهر إلى ستة أشهر	من 500 دج إلى 5000 دج	- المادة 830 من القانون التجاري - المادة 301 من قانون العقوبات	كشف السر المهني

المصدر: (عبد الصمد، 2021، الصفحات 56-57)

3. المسؤولية التأديبية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية حيث يمثل أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل المخالفات أو التقصير التقني أو الأخلاقي، وكل إهمال صادر عنه، الذي يمس القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته، تتمثل العقوبات في (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 10):

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

علاوة على ذلك، يُسأل محافظ الحسابات تأديبياً على ضوء الأمر رقم 03-11 المتعلق بالنقد والقرض، من طرف اللجنة المصرفية بحكم أنها الهيئة المكلفة بمراقبتهم، وتسلب عليه عقوبات دون الإخلال بالملاحقات التأديبية والجزائية (جابر، موكه، 2023، صفحة 239):

- التوبيخ؛
 - المنع من مواصلة عمليات مراقبة بنك ما أو مؤسسة مالية؛
 - المنع من ممارسة مهام محافضي الحسابات لبنك ما أو مؤسسة مالية لمدة ثلاث (3) سنوات.
- تصنف الأخطاء المهنية حسب درجة الخطورة ترتيباً تصاعدياً، نص المرسوم التنفيذي رقم 13-10 الصادر في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء المرتكبة والعقوبات التي تقابلها (ج ر ج، العدد 03، 2013، صفحة 19):

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

أ. أخطاء مهنية من الدرجة الأولى:

- تصريح بمراجع كاذبة؛
- تصريح بالانتماء إلى الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات؛
- الإنتقادات الكتابية أو الشفهية غير المؤسسة الصادرة عنه، قصد إخلال الثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
- نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

ب. أخطاء مهنية من الدرجة الثانية:

- تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللاقتخابات أو عدم تمثيله؛
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الهيئات المهنية والتي قام بحضورها.

ج. أخطاء مهنية من الدرجة الثالثة:

- تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- خطأ الاحتفاظ بالأرشيف؛
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته أو استعمال ختم غير مطابق للنموذج الممنوح؛
- عدم دفع الاشتراك المهني؛
- عدم اكتتاب تأمين مهني؛
- مقاوله الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص غير مسجلين في الجداول.

د. أخطاء مهنية من الدرجة الرابعة:

- تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- إفشاء السر المهني؛
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- تكرار تصرفات متعمدة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

يعتبر الإجراء التأديبي مستقلاً عن دعوى المسؤولية المدنية والجنائية المرفوعة ضد محافظ الحسابات، تقوم لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة بالتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة، ويبقى لمحافظ الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة، إذا رأى أن العقوبة لا تناسب المخالفة التي ارتكبها أو أنها مجحفة في حقه (شرقي، 2012، صفحة 148).

يلخص الشكل التالي المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات بشكل عام

الشكل رقم (4): مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: (بعاشي، 2021، صفحة 78)

خلاصة الفصل الأول

مما سبق ذكره نستخلص أن سنة 2010 شكلت منعرجا في تنظيم مهنة المحاسبة المستقلة في الجزائر، حيث مرت مهنة المحاسبة وبالأخص مهنة محافظ الحسابات منذ الاستقلال بعدة مراحل، شهدت صدور أهم التشريعات والقوانين التي سعت إلى تطوير المهنة، كإحداث جهات وهيئات جديدة تشرف على المهنة بغرض مواكبة التطور السريع الذي تشهده الجزائر. يتم تعيين محافظ الحسابات لثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، في إطار مهمة المراقبة القانونية للشركات والهيئات، يقوم فيها بعدة مهام نص عليها القانون رقم 10-01 فهو يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج السنوات المنصرمة، ويفحص صحة الحسابات السنوية ويطابقها مع المعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه مسيرو الهيئة أو الشركة للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص بغرض تمكينه من إبداء رأي في محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية والحسابات السنوية، وعليه أن يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بالمهمة الموكلة إليه وأن يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للكشوف المالية وفق النظام

المحاسبي المالي

تمهيد

إزداد في السنوات الأخيرة الإهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح لأن العديد من الجهات تعتمد في إتخاذ قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات مالية ومحاسبية، إن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل المعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية مضللة ويقلل من مصداقيتها، وتأكيدا على أهمية الإفصاح والشفافية وتحسين مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية من قبل الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات قامت الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

تعتبر الكشوف المالية المخرجات الأساسية للنظام المحاسبي المالي وتختلف مفاهيم وأهمية الكشوف المالية التي تعدها الكيانات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، كما تمثل الكشوف المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة إقتصادية وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي تقوم بها الوحدات الإقتصادية لغرض عرضها وتقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في إتخاذ القرار.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: مدخل إلى القوائم المالية؛
- ❖ المبحث الثاني: عرض وشكل القوائم المالية؛
- ❖ المبحث الثالث: منهجية فحص القوائم المالية.

المبحث الأول: مدخل إلى القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية فهي تعمل على تزويد جميع مستخدمي هذه المخرجات بمعلومات محاسبية ومالية ذات خصائص نوعية تلي إحتياجات مستقبليها وذلك من أجل تقديم صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تساعد مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرارات بطريقة رشيدة. وعليه سنتناول في هذا المبحث ماهية القوائم المالية وأهدافها وكذا الخصائص النوعية التي وجب مراعاتها عند إعدادها.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وأهدافها

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تُقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف وأهمية القوائم المالية وكذا خصائصها وأهدافها .

أولاً: تعريف القوائم المالية

التعريف الأول: هي المصدر الرئيسي للمعلومات التي تهتم بها جميع الجهات والفئات التي يهتمها أمر المشروع، حيث تحتوي تلك التقارير والقوائم المالية على العديد من المعلومات الرئيسية عن نتيجة نشاط المشروع من صافي الربح أو صافي خسارة عن فترة زمنية معينة وكذلك مركزه المالي وغيرها من الأمور المالية كالغيرات في حقوق المساهمين وتفسير أسباب التغير في الأرصدة النقدية (علي، شحاته، بدون تاريخ، صفحة 319).

التعريف الثاني: الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجموع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بـ (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 22) :

– المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل؛

– التكاليف المحتملة سماء لاعداد ونشر هذا الاعلام لاستعماله.

التعريف الثالث: القوائم المالية تمثل المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير وكشوف مالية تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد إتخاذ قرارات معينة (عبد العزيز، بلمداني، 2020، صفحة 101).
و بالتالي نستخلص من التعاريف السابقة أن : القوائم المالية عبارة عن سجلات وتقارير رسمية تعد مرة واحدة على أقل في السنة وتهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وهناك أنواع من الكشوفات مالية تعبر عن مركز مالي للمؤسسة فتساعد الأطراف الداخلية والخارجية على إتخاذ قراراتهم.

ثانياً: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى تقديم المعلومات المفيدة في عملية إتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية، وتقديم المعلومات التي تساعد على تحديد الاستخدام الأمثل للموارد والمساعدة في تقييم العوائد والمخاطر المتعلقة بالاستثمار والفرص المتاحة، وتجدر

الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية يتم على أساس مراعاة أهداف مختلف الأطراف المهتمة بها، سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها، يمكن أن نلخص هذه الأهداف فيما يلي:

- توفير معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تقييم قدرة المؤسسة على الدفع؛
- الهدف الأساسي للقوائم المالية هو مساعدة متخذي القرارات في التعرف على المركز المالي ومقدار الأرباح المحققة والتوقعات المستقبلية للوحدة الاقتصادية ومن ثم فإن المديرين والمستثمرين والعملاء والموردين والعمال جميعهم ذو مصلحة مباشرة في هذه التقارير (توفيق، 2014، صفحة 7).
- وهناك أهداف أخرى تتمثل في (حماد، 2005، صفحة 85):
- توفير معلومات حول أداء المؤسسة، إن التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة مهم في الحكم على فعالية المؤسسة في توظيف موارد أخرى؛
- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم قرارات الاحتفاظ بالاستثمارات في المؤسسة أو إحلال إدارة أخرى أو إبقاء على الإدارة السابقة؛
- توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي، لأنها مهمة في تقييم نشاطات المؤسسة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير؛
- تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة، من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية، تحتوي هذه المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

بما أن القوائم مالية مصدرا أساسيا للمعلومات فإن الخصائص النوعية للكشوف المالية هي صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون ذات أساس سليم و مفيد لإتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية وحددت أربعة صفات هي:

1. القابلية للفهم:

يقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها ويسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد. إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالكشوفات المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في الكشوفات المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين (حماد، 2005، صفحة 88).

2. المصادقية (الموثوقية):

تعني القدرة على الاعتماد على المعلومات، أي أنما تجعل متخذ القرار يثق فيها ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص (حنان، البلداوي، 2009، صفحة 25):

- صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة هو موضوع الإهتمام، حيث يشير إلى تطابق طبيعة العملية المالية مع الأرقام المحاسبية المقدمة عنها على سبيل المثال إذا كانت الديون المتوقعة لعدم التحصيل تقدر بمبلغ 15000 دينار، ولكن المحاسب إكتفى بتخصيص مبلغ 1000 دينار فقط فإن المعلومة الأخيرة التي إعتد بها المحاسب وهي 1000 دينار ليست دقيقة في تمثيل الواقع.
- الموضوعية أو قابلية التحقق هي مركز الاهتمام الثاني، حيث يعبر عن قدرة أي محاسب آخر على إعادة عملية القياس المحاسبي والوصول إلى نفس النتائج، يتحقق ذلك من خلال تدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، حيث لا تتوقف النتائج على الشخص المحاسب.
- الحياد حيث تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لصالح فئة معينة من المستخدمين، يعني عدم تفضيل مصالح فئة معينة على حساب فئات أخرى، فالمعلومات لا تكون حيادية إذا مثلت مصلحة مجلس الإدارة في الشركة المساهمة على حساب مصالح المساهمين عند اختيار طريقة قياس المخزون أو الاهتلاك، سيؤدي إلى فقدان الحيادية في القياس المحاسبي.

3. القابلية للمقارنة:

يقصد بقابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع قوائم مالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع قوائم مالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو القوائم المالية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة. تقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية (جرّد، 2018، صفحة 142).

4. الملائمة:

تعني هذه الميزة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سوف يتم اتخاذه من طرف المستخدمين فيما يخص الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تصحيح ما تم تقييمه سابقاً واتخاذ القرارات، فبناء على هذا يجب أن تكون هذه المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات (بوعزيز، 2021، صفحة 52).

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

يتعدد مستخدمو المعلومات المالية التي يتم عرضها في تقارير المالية باختلاف الحاجات إليها والهدف من الحصول على هذه المعلومات والتي تساعد مستخدميها في ترشيد قراراتهم مختلفة والمبنية على تلك المعلومات، تتمثل أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية فيما يلي:

1. الأطراف الداخلية

تستفيد هذه الأطراف بشكل مباشر (بقراري، 2011، صفحة 64):

- الإدارة العليا:

ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط وسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث إن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة ومقارنة الأهداف المحققة مع المخططة مسبقا لتحديد المسؤوليات وتحديد المكافآت وإتخاذ القرارات المناسبة.

- المستويات الإدارية:

ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، والتي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله وإتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية.

- الموظفون:

يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسة التي يعملون بها، كما يهتمون أيضا بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المؤسسة على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

2. الأطراف الخارجية:

تستفيد الأطراف الخارجية كغيرها من المحتوى الذي تقدمه القوائم المالية (مداحي، 2012، صفحة 48):

- المستثمرون:

يحتاج المستثمرون والمتوقعون إلى توفر معلومات بشكل مستمر لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالحفاظ على الاستثمار في المؤسسة أو تخفيضه أو تحويله إلى مؤسسة أخرى.

- المقرضون :

يهتم المقرضون في طريقة تحليل الإمكانات المستقبلية للمؤسسة أساسا بحصولهم على ما يضمن تسديد قروضهم مع الفوائد، مثل معرفة القيمة السوقية للأصول المرهونة، كما يهتمون بتحليل التدفقات النقدية المستقبلية ومدى استقرارها والاعتماد عليها، ويكونون أكثر تحفظا من غيرهم في درجة اعتمادهم على تحليل القوائم المالية، حيث يستخدم المقرضون أساليب تحليل للقوائم المالية متفاوتة ومعايير تقييم مختلفة باختلاف مدة وضمانات القرض والغرض منه.

- الموردون:

يحتاج الموردون إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميلا جيدا قادرا على سداد ديونه.

- العملاء:

يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع السلع.

- الجهات الحكومية:

تم استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الجهات الحكومية لرسم السياسات على المستوى الوطني، كما تحتاج إدارة الضرائب إلى المعلومات المالية عن الشركات والمؤسسات لاحتساب الضرائب المستحقة عليها.

- مدققو الحسابات:

يحتاج مدققو الحسابات إلى كل المعلومات والإيضاحات لإبداء آرائهم بشكل محايد عن مدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى موضوعيتها وأنها تم إعدادها باحترام وتطبيق النصوص التشريعية المعمول بها.

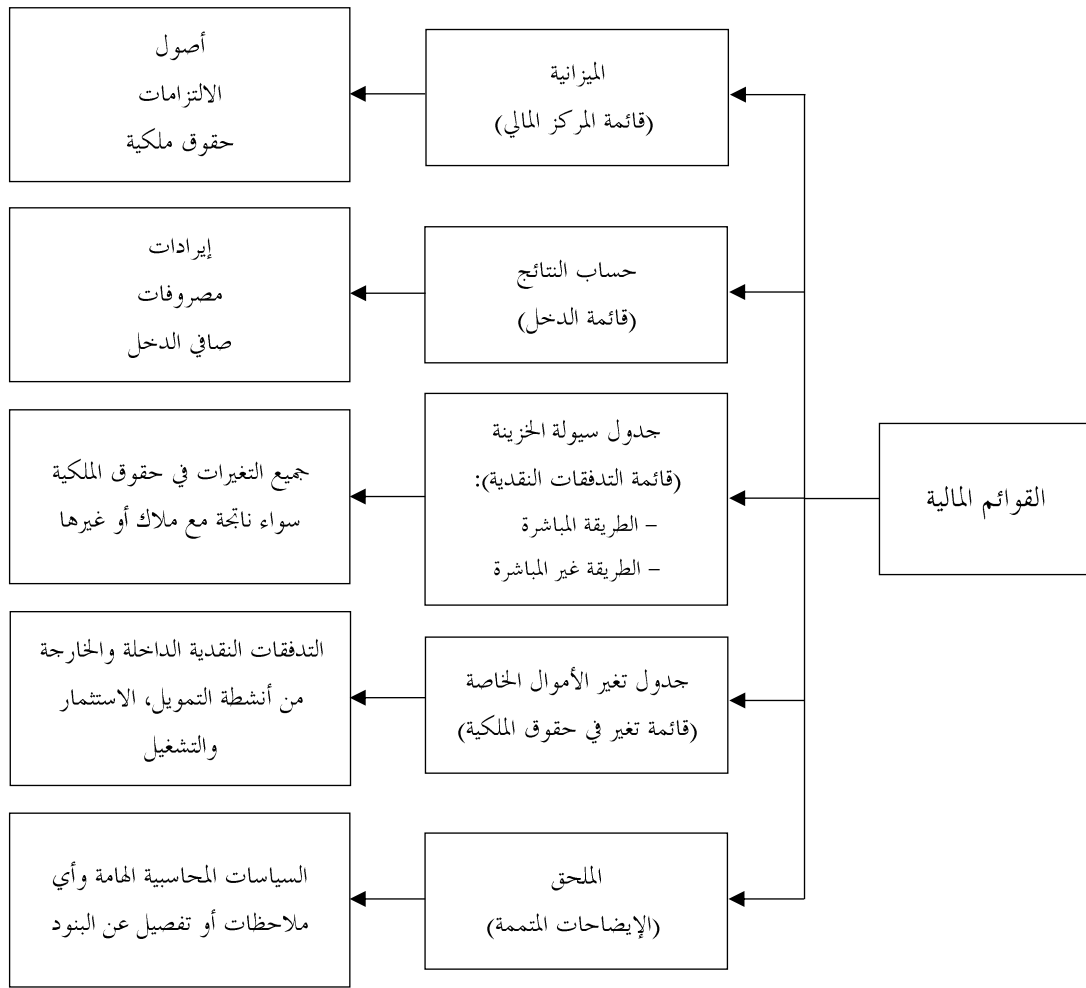
المبحث الثاني: عرض وشكل الكشوف المالية

طبقاً لأحكام المادة 25 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 تشمل الكشوف المالية حسب النظام

المحاسبي المالي على ما يلي:

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال خاصة؛
- الملحق.

الشكل رقم (5): مكونات القوائم المالية



المصدر: (بن فرج، 2014، صفحة 52)

المطلب الأول: الميزانية وجدول حسابات النتائج

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية فهي عبارة عن وسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة شاملة وشفافة عن الأداء المالي لأي مؤسسة اقتصادية، وتعد قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج من القوائم الأساسية التي تعدها إدارة المؤسسة في نهاية كل فترة مالية معينة نظراً لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها كل قائمة سواء للمؤسسة أو لمستخدميه.

الفرع الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)

أولاً: تعريف الميزانية

التعريف الأول: هي عبارة عن بيان للمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشأة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها (حماد، 2000، صفحة 124).

التعريف الثاني: تشبه الميزانية الصورة الفوتوغرافية التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة لحظة إعدادها، وتعتبر ذات صفة تراكمية حيث تمثل آثار جميع القرارات والأعمال الاقتصادية التي حدثت وتم بيانها حتى تاريخ إعدادها (محمد، اسماعيل، نور، 2005، صفحة 14).

التعريف الثالث: تعرف الميزانية بأنها "بيان بأصول المنشأة والتزاماتها، أو هي بيان يوضح مصادر أموال المشروع (من أين أتت الأموال) وأوجه استثمارها (أين جرى استثمارها)، كما تعرف بأنها بيان بالحسابات الحقيقية في المنشأة" (الحدر، 2012، صفحة 230).

من التعاريف السابقة نستخلص أن الميزانية تمثل قائمة توضح المركز المالي للمؤسسة يتم إعدادها في تاريخ معين تبين حقوق وديون المؤسسة تجاه الغير.

ثانياً: مزايا الميزانية

تحقق المميزات التالية (الجعرات، 2008، الصفحات 133-134):

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- تمكن منالقيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الدفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي؛
- معرفة سياسات المؤسسة اتجاه التزاماتها المالية.

ثالثاً: أهمية وأهداف قائمة الميزانية

1. أهمية الميزانية:

يمكن إبراز أهمية الميزانية من خلال النقاط التالية:

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن مالها من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها؛
- معرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة التمويل الذاتي أو الخارجي؛
- تقييم مدى الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها ومن خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة.

2. أهداف الميزانية:

تقدم قائمة الميزانية معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي (الحاسي، بن غربية، بيت المال، 1996، الصفحات 105-106):

- السيولة: وتمثل بالنقدية وشبه نقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المؤسسة أقدر على الوفاء بالتزاماتها؛
- القدرة على تسديد الديون طويلة الأجل: تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المؤسسة للديون طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المؤسسة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المؤسسة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون، وذلك بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية استنادا إلى معطيات التدفقات النقدية التاريخية للفترات المحاسبة السابقة؛
- المرونة المالية: إن هذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالي، وذلك بحساب نسب معينة تساعد في التحليل المالي للمؤسسة.

3. التفرقة بين الأصول الجارية وغير الجارية:

- يصنف أصل أنه غير جاري إذا توفرت فيه أحد الشروط التالية (مفتاح، 2020، صفحة 96):
- إذا كانت موجهة للاستعمال بصورة مستمرة لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة؛
 - إذا تم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو التي تنوي المؤسسة تحقيقها خلال (12) شهرا من تاريخ يلي إقفال السنة المالية.
- أما باقي الأصول الأخرى التي ليس لها صفة الأصول غير الجارية بسبب وجهتها أو طبيعتها، فتصنف ضمن الأصول الجارية إذا توفرت أحد الشروط التالية (ج ر ج، العدد 27، 2008، صفحة 13):
- إذا توقعت المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال؛
 - إذا كانت الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات لمدة قصيرة الأجل، أو التي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال (12) شهرا؛
 - إذا كان الأصل نقدا أو أصل معادلا للنقد أي يمثل الخزينة أو أشباه الخزينة.

4. التفرقة بين الخصوم الجارية وغير الجارية:

- يتم تصنيف الخصوم ذات المدى الطويل والتي ينتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال (12) شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية إذا كان (ج ر ج، العدد 27، 2008، صفحة 13):
- استحقاقها الأصلي أكثر من (12) شهرا؛

- المؤسسة لها نية مؤكدة بإعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل، أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية قبل تاريخ إقفال السنة المالية.

أما باقي الخصوم الأخرى التي لا تمثل الخصوم غير الجارية فتصنف ضمن الخصوم غير الجارية عندما (مفتاح، 2020، صفحة 97):

- يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- يتم تسديدها والوفاء بها خلال (12) شهرا التي تلي تاريخ الإقفال السنة المالية.

رابعاً: مكونات الميزانية

تتكون قائمة الميزانية من:

1. الأصول:

تعرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن المؤسسة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، ويمكن أن تكون هذه الأصول مادية كالمباني، الأراضي، المعدات، الأوراق المالية، المخزون أو أن تكون أصولاً غير مادية كالشهرة وبراءة الاختراع (خنفر، المطارنة، 2011، صفحة 38). تصنف الأصول حسب وظيفتها ودرجة سيولتها إلى صنفين هما:

أ. الأصول الجارية (المتداولة):

وهي تلك الأصول التي يتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استخدامها خلال الدورة التشغيلية أو السنة المالية، ويصنف كأصل جاري إذا كان (محيلي، 2018، صفحة 73):

- يُتوقع تحويله إلى نقدية خلال 12 شهر؛
- يُتوقع تحقيقه أو بيعه أو إستهلاكه خلال دورة الإستغلال العادية للشركة والتي تمثل الفترة الممتدة من تاريخ إقتناء البضائع أو المواد أولية و تحويلها إلى سلعة و بيعها و تحصيل قيمتها نقداً؛
- محتفظ به أساساً لأغراض المتاجرة أو لأجل قصير ويتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهر.

من أمثلتها المخزون، النقدية، الأوراق المالية بغرض المتاجرة، حسابات المدينين وأوراق القبض (حماد، 2004، صفحة 89).

ب. الأصول غير الجارية:

وهي التي تحوزها المنشأة بقصد استخدامها في أداء نشاطها (خنفر، المطارنة، 2011، صفحة 38):

- أصول ملموسة: تعرف أحياناً بالثابتة حيث يقطن هذا النوع من الأصول بقصد تثبيته في المؤسسة واستخدامه في النشاط التشغيلي مثل الأراضي، المباني، السيارات، الأثاث، الآلات والمعدات العقارات.
- أصول غير ملموسة: تعرف بالأصول المعنوية أو الأصول غير المادية وتشمل البراءة، الشهرة، العلامة المسجلة، حقوق التأليف... تظهر هذه الأصول بكلفة اقتنائها التاريخية كما هو الحال في الأصول الملموسة.
- أصول أخرى: تعرف بالأرصدة المدينة الأخرى وهي أصول يتم إدراجها ضمن الأصول سابقة الذكر، عادة ما تكون كالمصاريف (المقدمات) والمستحقات القبض والنقدية بالالتزام طويل الأجل.

2. الخصوم (الالتزامات):

تشكل الخصوم أحد مصادر التمويل في المؤسسات وهي المصدر الخارجي للتمويل، تعرف بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على المؤسسة يتم ذلك بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو وحدات أخرى وذلك نتيجة لأحداث وعمليات تمت في الماضي. يتم تبويب الخصوم إلى (خفر، المطارنة، 2011، الصفحات 45-46):

أ. الخصوم الجارية:

تعرف كذلك بالالتزامات قصيرة الأجل وهي الالتزامات التي يحتاج تسديدها لتسييل الأصول المتداولة، أي أنها التزامات يتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة على الأكثر، ومن أمثلتها حسابات الدائنين، أوراق الدفع، المصروفات مستحقة الدفع، الإيرادات غير المكتسبة.

ب. الخصوم غير الجارية:

هي التزامات طويلة الأجل يطلب سدادها بعد سنة مالية واحدة، من أمثلتها السندات، القروض البنكية طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل.

3. حقوق المساهمين:

هي حقوق الملاك في المؤسسة وتشمل رأس المال المقدم والأرباح المحتجزة (حماد، 2004، صفحة 90).

خامساً: شكل الميزانية

تمثل الميزانية قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة يتضمن جانبين، جانب يسمى الأصول وجانب الخصوم.

1. جانب الأصول:

يتضمن هذا الجانب كل من الأصول غير الجارية والتي يمكن أن تتحول إلى سيولة في فترة تزيد عن سنة، والأصول الجارية التي يمكن تحويلها إلى سيولة في أقل من سنة، ويظهر شكل الميزانية لجانب الأصول كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) : جانب الأصول في الميزانية

السنة المالية المقفلة في .../.../....

N-1 صافي	N صافي	N إجمالي	N إجمالي	ملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي تثبيات عينية تثبيات معنوية أرضي مباني تثبيات عينية أخرى تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات يجرى إنجازها تثبيات مالية سندات موضوعة موضوع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير جارية
					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: (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 28)

2. جانب الخصوم :

يتضمن هذا الجانب من الميزانية كل من:

- رؤوس الأموال الخاصة؛
- عناصر الخصوم غير الجارية والتي لا يمكن للمؤسسة تسديدها في أقل من سنة؛
- عناصر الخصوم الجارية والتي يمكن للمؤسسة تسديدها خلال السنة المالية؛

الجدول رقم (3) : جانب الخصوم في الميزانية

السنة المالية المقفلة في .../../....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			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 ملحقه ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			المجموع العام للخصوم

المصدر: (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 29)

الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)

يعتبر جدول حسابات النتائج من الكشوفات المالية الأساسية التي تعدها المؤسسة في نهاية كل سنة مالية، يتم حساب النتائج بفرق بين المنتجات والتكاليف للحصول على نتيجة الدورة.

أولاً: مفهوم جدول حسابات النتائج

التعريف الأول: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 24).

التعريف الثاني: أنه يمثل الفرق بين الإيراد المتحقق للمؤسسة خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل (حواس، 2012، صفحة 215).

التعريف الثالث: تقيس مدى نجاح الشركة وقدرة إدارتها على تحقيق أهدافها وحجم أرباحها لفترة محاسبية معينة، ويمكن التعبير عن قائمة الدخل بأنها مقابلة الإيرادات بالمصاريف خلال فترة محاسبية، أي ما يحدث خلال الفترة من إيرادات ومصاريف ومكاسب وخسائر لتحديد صافي دخل الفترة ويعبر عنها بالمعادلة التالية (أبو جعدة، 2015، صفحة 18):

$$\text{صافي دخل الفترة} = \text{الإيرادات} - \text{المصاريف} + \text{المكاسب} - \text{الخسائر}$$

نستنتج من التعاريف السابقة أن قائمة الدخل هي: قائمة تهدف إلى مقابلة إيرادات المؤسسة بالمصروفات التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المؤسسة من ربح أو خسارة؛ من أهداف هذه القائمة أنها:

- تزود بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة وتساعد بالتنبؤ بالتدفقات النقدية لإتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسة.

معلومات يتوجب إظهارها في جدول حسابات النتائج (ج ر ج، العدد 19، 2009، الصفحات 24-25):

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛ - منتجات الأنشطة العادية؛ - المنتجات المالية والأعباء المالية؛ - أعباء المستخدمين؛ - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛ - المخصصات للاهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية؛ - نتيجة الأنشطة العادية؛ - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛ - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛ - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ثانياً: العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج

يتكون جدول حساب النتائج من عنصرين رئيسيين عرفهما النظام المحاسبي المالي كالتالي (ج ر ج، العدد 27، 2008، صفحة 13):

1. **النواتج:** تتمثل نواتج السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية، في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.
2. **الأعباء:** تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية، في شكل خروج أو انخفاض في الأصول أو زيادة في الخصوم.

ثالثاً: مزايا جدول حساب النتائج:

تحقق قائمة الدخل المميزات التالية (الجعارات، 2008، صفحة 120):

- التعرف على نتيجة السنة المالية من ربح أو خسارة؛
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المال باستخدام الربح كمقياس للأداء؛
- معرفة ربحية السهم الواحد ويساعدهم ذلك في إتخاذ القرارات الإستثمارية؛
- معرفة إمكانية توزيع الأرباح؛
- التعرف على مقدار الضريبة الدخل الواجب دفعها.

رابعاً: أنواع جدول حسابات النتائج:

ولقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما:

1. حسابات النتائج حسب الطبيعة:

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (مخصصات الاهتلاكات، مشتريات البضائع...)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال، والتي على أساسها يمكن تحليل طرق تكوين نتيجة المؤسسة (زرعر، 2012، صفحة 47)، يمكن توضيح جدول حسابات النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (4) : جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	البيان
			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 العملية الأخرى المخصصات للاهلاكات والمؤونات استثناء عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتوجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- 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)

المصدر: (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 30)

2. حسابات النتائج حسب الوظيفة:

يقوم جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة على المقاربة التحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وسعر التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية، ومن أجل إعداد هذه القائمة فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (مخصصات الاهتلاكات، مشتريات البضائع...) إلى الأعباء حسب الوظيفة (لرعر، 2012، صفحة 50) كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (5) : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	الأصل
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)

المصدر: (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 31)

(1) لا يستخدم لا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

المطلب الثاني: عرض وشكل قائمة سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

الفرع الأول: عرض وشكل قائمة سيولة الخزينة

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 26).

أولاً: مفهوم جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

التعريف الأول: هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتماداً على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة (سماي، بن يوسف، 2016، الصفحات 78-79).

التعريف الثاني: تعرف بأنها توضح حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية، عادة عن فترة سنة من 1/1 إلى 12/31 من كل عام، بدءاً من النقدية 1/1 ووصولاً إلى النقدية 12/31 (حنان، البدوي، 2009، صفحة 20).

التعريف الثالث: هو جدول يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتائج، ويتم عرضها بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة (شنوف، 2012، صفحة 166).

ومن التعاريف السابقة نستنتج أنها قائمة تعرض التغيرات التي طرأت على النقدية السائلة بالمؤسسة خلال فترة معينة نتيجة ممارستها لأنشطتها حيث يتم إعداد هذه القائمة لمعرفة التغيرات التي تحدث في النقدية خلال الفترة المالية ومن خلالها يتم عرض النقد و مصادره وكيفية استخدامه.

تصنف التدفقات النقدية إلى عدة أنشطة كما يلي:

- **الأنشطة التشغيلية:** مثل المقبوضات النقدية من بيع السلع والخدمات، العمولات المقبوضة، المدفوعات النقدية للعملاء والموردين، المدفوعات النقدية للموظفين والمصاريف؛
- **الأنشطة الاستثمارية:** ومن الأمثلة على ذلك شراء الآلات المعدات، الأراضي، الأسهم...؛
- **الأنشطة التمويلية:** ومن أمثلة ذلك زيادة رأس المال تقدماً، الحصول أو الدفع النقدي لأصل القرض.

ثانياً: أهداف جدول سيولة الخزينة

تهدف هذه القائمة إلى تزويد الأطراف المستفيدة بمعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، للمساعدة على تقييم كل من (درويش، 2010، صفحة 350):

- قدرة المؤسسة على تحقيق صافي تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛
- قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وتوزيع أرباح الأسهم وحاجتها للتمويل الخارجي؛
- أسباب الاختلاف بين صافي الربح على أساس الاستحقاق، وصافي التدفقات النقدية المتعلقة بالدخل؛
- آثار العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية على المركز المالي للمنشأة.

ثالثاً: محتوى قائمة التدفقات النقدية

من أجل زيادة فاعلية قائمة التدفقات النقدية في تحقيق الأهداف المرجوة لها ألزمت المؤسسات الاقتصادية بضرورة توفير معلومات حول التغيرات التاريخية في حركة النقدية وما يعادلها من خلال إعداد قائمة للمتدفق النقدي خلال معينة مبنية حسب الأنشطة إلى ثلاث مجموعات كما يبينه الجدول رقم (6) وهي:

1. سيولة الخزينة عن الأنشطة التشغيلية:

وهي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلال ممارستها للنشاط العادي أو التشغيلي والتي تخلق الإيرادات والمصروفات العادية وتدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وتنقسم إلى (درويش، 2010، الصفحات 351-352):

أ. التدفقات النقدية الداخلة:

تشمل مبيعات السلع والخدمات؛ الفوائد المستلمة؛ حصص الأرباح المستلمة؛ بيع (تظهير) الأوراق التجارية مقابل النقدية؛ مصادر الإيراد الأخرى غير المتعلقة بالنشاط التمويلي والاستثماري (محمد، اسماعيل، نور، 2005، صفحة 144).

ب. التدفقات النقدية الخارجة:

مشتريات البضاعة؛ الرواتب والأجور، الفوائد المدفوعة؛ شراء الأوراق التجارية نقداً (عند تظهيرها)؛ المصاريف الأخرى (محمد، اسماعيل، نور، 2005، صفحة 144).

2. سيولة الخزينة عن الأنشطة الاستثمارية:

هي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلا ممارستها للنشاط الاستثماري والمرتبطة باقتناء الاستثمارات والأصول الانتاجية طويلة الأجل والتصرف فيها، ومنح القروض وتحصيلها وتنقسم إلى:

أ. التدفقات النقدية الداخلة:

- المتحصلات من بيع الأصول الانتاجية طويلة الأجل؛
- متحصلات المبالغ الأصلية للقروض الممنوحة للغير؛
- متحصلات بيع السندات التي تملكها المنشأة؛
- المتحصلات من بيع اسهم الشركات الأخرى؛
- المتحصلات من بيع جزء من المنشأة.

ب. التدفقات النقدية الخارجة:

- المدفوعات النقدية عن شراء الأصول الانتاجية طويلة الأجل؛
- تسديدات القروض؛
- مدفوعات شراء سندات أو أسهم؛

3. سيولة الخزينة عن الأنشطة التمويلية:

هي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلال ممارستها للنشاط التمويلي والمرتبطة بالاقتراض وسداد القروض والحصول على النقدية من الملاك في شكل زيادة لرأس المال وإجراء توزيعات للأرباح وتنقسم إلى:

أ. التدفقات النقدية الداخلة:

- إصدار أسهم رأس المال؛
- إصدار السندات (الإقتراض بالرهن أو كأوراق مالية)؛
- متحصلات من الإقتراض طويل و قصير الأجل.

ب. التدفقات النقدية الخارجة:

- دفع حصص الأرباح النقدية؛
- شراء سندات الخزينة؛
- تسديدات القروض طويلة وقصيرة الأجل (تسديد الأصل فقط).

الجدول رقم (6): عناصر الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية

تدفقات المؤسسة	التدفقات النقدية الداخلة	التدفقات النقدية الخارجة
الأنشطة التشغيلية	- مبيعات السلع والخدمات؛ - مصادر الإيرادات الأخرى غير متعلقة بالأنشطة والتمويلية.	- مشتريات البضاعة؛ - الرواتب والأجور؛ - الفوائد المدفوعة؛ - المصاريف الأخرى؛ - الضرائب على الأرباح.
الأنشطة الاستثمارية	- بيع عقارات و معدات؛ - بيع الاستثمارات المالية؛ - الحصص الأرباح المستلمة.	- اقتناء عقارات ومعدات؛ - شراء الاستثمارات المالية.
الأنشطة التمويلية	- إصدار أسهم رأس المال - إصدار سندات	- دفع الديون؛ - دفع حصص الأرباح النقدية؛

المصدر: (أبو الجود، 2019، صفحة 41)

رابعاً: طرق إعداد قائمة سيولة الخزينة

تعد قائمة التدفق النقدي بطريقتين المباشرة وغير المباشرة، وسواء استخدمت الطريقة الأولى أو الثانية فإن النتيجة واحدة، يكون الاختلاف في طريقة عرض المعلومات المحاسبية ضمن النشاط التشغيلي، وتستخرج صافي التدفقات النقدية في هذا النشاط بشكل مختلف تحت كل من الطريقتين.

1. الطريقة المباشرة:

أوصى النظام المحاسبي الجزائري بها حيث تركز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب...) قصد الحصول على تدفق الخزينة الصافي، ثم تقرب ومقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية. تحتوي على ثلاثة أجزاء رئيسية موضحة في الجدول رقم (7) تركز على (بن نذير، بوشناف، 2009، صفحة 3):

- تقييم الفصول الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب...) قصد الحصول على تدفق مالي صافي؛

- تقرب ومقارنة هذا التدفق المالي الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.

الجدول رقم (7): جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة

الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين فوائد 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 العملية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات 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 عملية 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 (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ ب + ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 35)

2. الطريقة غير المباشرة:

تعرف باسم طريقة التسوية لأنها تسوي (تعديل) رقم صافي الربح المحاسبي في قائمة الدخل وتحوله إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية، وذلك باستبعاد الإيرادات والمصاريف التي تؤثر في صافي الربح ولا تمثل عناصر نقدية، أي أنها لا تؤثر على النقدية لا بالزيادة ولا بالنقصان. وبعبارة أخرى فإنه يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة المعد وفق أساس الاستحقاق بإزالة أثر العمليات غير النقدية لأن قائمة التدفقات النقدية تعد وفقاً للأساس النقدي (مجلي، 2018، صفحة 96).

الجدول رقم (8): جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة

N-1	N	ملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
			صافي نتيجة السنة المالية
			تصحيحات من أجل:
			- الاهتلاكات والأرصدة
			- تغير الضرائب المؤجلة
			- تغير المخزونات
			- تغير الزبائن والحسابات 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 تقييدات
			تحصيلات التنازل عن تقييدات
			تأثير تغييرات 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 تغييرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغيير أموال الخزينة

المصدر: (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 36)

(1) لا يستخدم الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

الفرع الثاني: جدول تغيير الأموال الخاصة

إن قائمة تغيير الأموال الخاصة من الكشوف الأساسية التي تقدم معلومات تفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال السنة المالية وبيّن لنا الحركات المالية خلال الفترة المالية.

أولاً: تعريف قائمة تغيير الأموال الخاصة (قائمة تغير في حقوق ملكية)

التعريف الأول: عرفه النظام المحاسبي المالي على أنه: "جدول يُعبّر عن تحليل للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية" (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 26).

التعريف الثاني: هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة، ومن المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات لزيادة رأسمال من قبل الملاك، أما النقص فيكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة، وكذا مسحوبات المؤسسة خلال نفس الفترة (نور، 2005، صفحة 290).

التعريف الثالث: تعد هذه القائمة حلقة ربط بين جدول حسابات النتائج وبين الميزانية (لزعمر، 2012، صفحة 59). من التعريفات السابقة نستنتج أن قائمة تغيرات الأموال الخاصة توضح رأسمال صاحب المؤسسة في بداية السنة وكم أصبح في نهاية السنة.

ثانياً: أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

تنبع أهميتها من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلاً في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولاً إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة (لزعمر، 2012، صفحة 59).

ثالثاً: العناصر المكونة لجدول الاموال الخاصة

حدد النظام المحاسبي المالي العناصر الواجب تقديمها في هذه القائمة والتي تتمثل في ما يلي (مايده، 2017، الصفحات 203-204):

- النتيجة الصافية للسنة المالي؛
- تغيرات الظروف المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة والتي لها أثر مباشر على رأس المال الصافي؛
- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)؛
- إيرادات وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.

الجدول رقم (9): جدول تغيير الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-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						
الرصيد 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: (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 37)

المطلب الثالث: الملحق (الإيضاحات)

تعد قائمة الايضاحات آخر قائمة نص عليها المعيار المحاسبي، فهي متممة للقوائم المالية السابقة، توفر هذه القائمة معلومات في صورة إيضاحات أو ملاحظات يجب الإفصاح عنها من أجل فهم القوائم.

أولاً: تعريف الملحق

التعريف الأول: الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءاً من الكشوف المالية يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 38).

التعريف الثاني: هو مجموع الوثائق الإجبارية التي لا يمكن فصلها عن الميزانية وحساب النتائج، تظهر فيها معلومات ضرورية لتحليل سليم للوضعية المالية للمؤسسة، إن الملحق يكمل المعلومات التي تظهر في الحسابات التلخيصية للميزانية وجدول النتائج. ويتمثل في نص أدبي أو جداول تفصل بعض البنود المحاسبية (حواس، 2012، صفحة 222).

التعريف الثالث: تبين ملخصاً عن السياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببند القوائم المالية، قد تشمل هذه التقارير معلومات حول آثار التغيرات في بيئة عمل المؤسسة وسياسة توزيع الأرباح، كذلك تعد تقارير حول مصادر الأموال، ويمكن عرض تقارير تتضمن موارد غير واردة ضمن القوائم المالية مثل الشهرة المولدة داخلياً أو أية إفصاحات إختيارية أخرى (قادري، 2020، صفحة 295).

من التعريفات السابقة نستنتج أن الملحق وثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مهمة لا تظهرها القوائم المالية تفيد وتهم مستخدمي القوائم.

ثانياً: العناصر التي يتطلب الإفصاح عنها في الملحق

تشمل قائمة الملاحق البنود الآتية (قسم، 2016، الصفحات 117-118):

- عرض معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها،
- الإفصاح عن المصادر الرئيسية للتقدير غير الدقيق كإفصاح عن الافتراضات المتعلقة بالمستقبل،
- الإفصاح عن المتطلبات التي تتطلبها معايير التقارير المالية الدولية والتي لا تكون معروضة في مكان آخر من القوائم المالية؛
- الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم أهداف المؤسسة وسياساتها وأساليبها لإدارة رأس المال؛
- تقديم معلومات إضافية لا يتم إظهارها في متن القوائم المالية ولكنها تكون ضرورية لتوفير عرض عادل للمعلومات؛
- البنود الطارئة والالتزامات والإفصاحات المالية الأخرى؛
- إفصاحات غير مالية مثل المعلومات العامة (مقر المؤسسة، اسم المؤسسة الأم، أهداف المؤسسة وسياساتها...).

ثالثاً: أنواع الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

تتمثل في (حماد، 2004، صفحة 79):

- يقدم النوع الأول من الإيضاحات السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة مثل: سياسة الاعتراف بالإيراد، سياسة تقييم المخزون، سياسة تقييم الاستثمارات المالية، سياسة طريقة الإهلاك الخ
- يقدم النوع الثاني أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية فهناك بعض البنود قد يحتاج تفهمها إلى وصف مطول نسبياً لا يتاح إبرازه ضمن القوائم المالية نفسها.
- يقدم النوع الثالث إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية. هناك عدد من الطرق لعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية منها (لزعمر، 2012، صفحة 63):
- إيضاحات بين قوسين: وتستخدم للفت الانتباه على رقم معين ضمن القوائم المالية؛
- ملاحظات إيضاحية: وتعرض أسفل القائمة؛
- جداول مساعدة: تستخدم لعرض تفاصيل الأرقام الإجمالية ومن الجداول التي فرضها النظام المحاسبي على المؤسسات استخدامها هي:

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية؛
- جدول الاهتلاكات؛
- جدول خسائر القيمة للتثبيتات والأصول غير الجارية؛
- جدول الخسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى الغير جارية؛
- جدول المؤونات؛
- جدول المساهمات (فروع وكيانات مساهمة)؛
- بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند اقفال السنة المالية.

رابعاً: محتوى الملحق

- يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية (ج ر ج، العدد 19، 2009، صفحة 38):
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
 - مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة؛
 - المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يجتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
 - المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيّة.
- هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملاحق:
- الطابع الملائم للإعلام؛
 - أهميته النسبية.

المبحث الثالث: منهجية فحص القوائم المالية

يتم الإعتماد على المعلومات الواردة في الكشوفات المالية عندما تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وأن تكون المعلومات قابلة للإثبات وأنه بالإمكان التحقق من سلامتها وفحصها من قبل مهني مؤهل يعبر عن رأيه الفني بحيادية واستقلالية بشأن عدالة البيانات في تلك الكشوفات المالية، سنتناول في هذا المبحث الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات لتحسين مصداقية الكشوفات من خلال تطبيق خطوات ومنهجية وكل الوسائل المتاحة للحصول على تأكيد بشرعية وصحة الحسابات.

المطلب الأول: أدلة الإثبات ووسائل جمعها

تعتبر أدلة الإثبات في التدقيق كل ما يمكن أن يُجمع من أدلة وقرائن كافية وملائمة لتدعيم الرأي حول عدالة القوائم المالية، وتختلف الوسائل والتقنيات التي يلجأ إليها محافظ الحسابات من أجل الحصول على الأدلة التي تتلائم مع الأعمال والإجراءات التي ينوي القيام بها.

أولاً: أدلة الإثبات

التعريف الأول: تعرف بأنها "كل المعلومات المستخدمة بواسطة المراجع في الوصول إلى استنتاجات تكون أساساً لرأيه المهني، وتشمل السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى المؤيدة للقوائم المالية" (شرم، بركات، 2011، صفحة 226).

التعريف الثاني: يمكن تعريفها أيضاً "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية" (المطارنة، 2006، صفحة 177).

التعريف الثالث: يعرفها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 الذي سماها العناصر المقعة بأنها "كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه" (المقرر رقم 150، 2016، صفحة 3).

من خلال التعريفات نستخلص أن أدلة الإثبات هي الأساس الذي يُبنى عليه رأي المدقق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

تتميز أدلة الإثبات بخاصيتين أساسيتين:

- **كفاية الأدلة:** تُقدر بالنظر إلى "كم" العناصر التي جمعت (المقرر رقم 150، 2016، صفحة 4)، وهو أن تكون كمية الأدلة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق، حيث تستخدم العينات غالباً لتحديد وجمع الأدلة، فالعينة يجب أن تكون كبيرة وتكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق (أحمد قايد، 2017، صفحة 85).
- **موثوقية وملائمة الأدلة:** موثوقية الأدلة تتحقق في حالة اختيار إجراءات تدقيق يتوفر فيها درجة عالية من الجودة (الذبيات، 2015، صفحة 204)، إن المؤشر الذي تقاس به نوعية الأدلة كونها فعالة ومناسبة يمكن الاعتماد عليها وليس بكم حجم العينة.

توجد علاقة متبادلة بين كفاية وملائمة أدلة الإثبات، في بعض الأحيان قد تكون الأدلة كافية إلا أنها قد لا تكون مقنعة، فمجرد الحصول على مزيد من الأدلة قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة.

ثانياً: أوراق وملفات العمل

التعريف الأول: تعرف بأنها: الأساس الدائم والمصدر الذي يستند إليه المدقق في إعداد تقريره وفي التعبير عن رأيه، تمثل حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات وتقرير المدقق، وتعتبر أوراق العمل ملكاً للمدقق (شرم، بركات، 2011، صفحة 126).

التعريف الثاني: يمكن تعريفها أيضاً: مختلف المعلومات والبيانات التي تحصل عليها محافظ الحسابات أثناء عملية التدقيق، وقام بتدوينها أو حفظها في ملفات، من أجل مساعدته على إتمام عملية التدقيق وكتابة التقرير (بعاشي، 2021، صفحة 79).

التعريف الثالث: عرفها معيار التدقيق الجزائري رقم 230: "هي الوثائق التي يُعدها المدقق أو تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى، تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف" (المقرر رقم 77، 2018، صفحة 3).

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن أوراق العمل: هي الدليل الملموس على العمل الذي قام به المدقق خلال عملية التدقيق كدليل، وهي تمثل الركيزة الأساسية لكتابة التقرير.

حسب المعيار رقم 230 مسك هذه الملفات يسمح — (المقرر رقم 77، 2018، الصفحات 3-4):

- تساعد على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، والإشراف على فريق التدقيق ومتابعتهم وتقييم أعمالهم (شرم، بركات، 2011، صفحة 127)؛
- تشكل ملفاً كافياً وملائماً للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- امتلاك مصدر دائم للمعلومات طيلة فترة توكيله (أحمد قايد، 2017، صفحة 103)؛
- تمثل خبرات متراكمة ومصلحة دائمة تؤخذ بالحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- حجة قانونية كدليل إثبات أمام القضاء إذا ما تعرض للمسائلة (أحمد قايد، 2017، صفحة 103).

❖ الملف الدائم:

يحتوي هذا الملف على بيانات ومعلومات لها صفة الاستمرار والدوام، لا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة ولكنها تفيد في القيام بعمليات التدقيق الخاصة بالسنوات التالية، يحتوي بشكل عام على (سلفاحلو، كنوش، 2017، صفحة 89):

- عموميات وبيانات تاريخية عن الشركة ووحداتها كالعقد التأسيسي، النظام الداخلي والهيكل التنظيمي للشركة ووحداتها (شريقي، 2012، صفحة 172)؛
- معلومات قانونية، جبائية واجتماعية: قرار تعيين محافظ الحسابات والواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه، قائمة المساهمين وعدد الأسهم المملوكة، وثائق متعلقة بالنظام الجبائي والاجتماعي، نسخة من محاضر مداولات الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، العقود الهامة والاتفاقيات المبرمة؛
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته؛
- ملخص للنظام المحاسبي المتبع وقائمة كاملة للدفاتر والسجلات المستخدمة والمخططات والدلائل المحاسبية، الحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة، طرق وإجراءات تقديم وتقييم الحسابات، والسياسة المالية ووضعية الخزينة وطرق التمويل المستعملة؛
- خصوصيات اقتصادية وتجارية مثل قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة، السياسات التجارية؛

- معلومات حول المعلوماتية: تشمل خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد، الأنظمة المستعملة والوثائق المطبوعة؛
- قائمة بأسماء المسؤولين في المؤسسة مع صلاحياتهم وتوقعاتهم.

❖ الملف الجاري (السنوي):

- يحتوي الملف جميع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة تتعلق أساسا بتدقيق سنة مالية واحدة، يخصص محافظ الحسابات لكل سنة مالية ملفا سنويا خاصا بها، يضم مايلي (شريقي، 2012، صفحة 173):
- كل ما يتعلق بتنظيم وتخطيط المهمة، كالبرنامج العام للتدقيق وقائمة المتدخلين وتاريخ الزيارات أو التدخلات وكذا تاريخ تقديم التقرير النهائي؛
- تقييم الرقابة الداخلية: مثل شرح الأنظمة، خرائط التدفق، الاستبيانات، نقاط قوة وضعف أنظمة والإجراءات، عمليات السبر المجرة وكل الوثائق التي تسمح بتقييم دقة ومصادقية الرقابة الداخلية والمخاطر العامة؛
- برنامج مراقبة الحسابات السنوية وملخص كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة والنتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي؛
- القوائم المالية محل التدقيق؛
- تدقيقات خاصة أو قانونية كفحص الاتفاقيات المنظمة، التصريح بالأعمال غير الشرعية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية، فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية والحسابات وكل الوثائق المتعلقة بالتقارير الخاص (سلفاحلو، كتوش، 2017، صفحة 90)؛
- التوثيق العام لمختلف العقود المهمة والمراسلات المتبادلة مع الشركة ومذكرات عن اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة، وكل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، وكذلك القرارات المتحصل عليها من الغير.
- ملفات العمل ملك لمحافظ الحسابات (لا يمكنها أن تحل محل الوثائق المحاسبية)، يمكن أن يوضع جزء منها تحت تصرف الكيان محل التدقيق بناء على تقديره، وأن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية هذه الملفات (المعيار رقم 230) (المقرر رقم 77، 2018، صفحة 7)، "يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد" (ج ر ج، العدد 42، 2010، صفحة 8).

ثالثا: وسائل جمع أدلة الإثبات

يعتبر دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ضمن المرحلة الأولية للتدقيق، وتقييم هذا النظام يستلزم البحث عن المعلومات اللازمة باستعمال كل الوسائل لاستخلاص الملاحظات والنتائج التي تساعد على تحقيق أهداف التدقيق.

1. الاستجواب (الاستبيان):

من الوسائل التي يعتمد عليها المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية الاستجواب (الاستقصاء)، وهو مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي تتعلق بمختلف المجالات والأنشطة الخاصة بالرقابة الداخلية (الذبيات، 2015، صفحة 186)، حيث غالبا ما تصاغ بطريقة يمكن الإجابة عليها إما بـ "نعم" أو "لا"، تدل الإجابات "نعم" على أنظمة قوية للرقابة، والإجابات "لا" تعني أنه يوجد ضعف في النظام أو عدم وجود رقابة أصلا، كما يجب تسجيل ذلك على أوراق العمل بصفة مستمرة في حالة الإجابة بـ "لا" التي

تستوجب من المدقق شرحاً توضيحياً، أما نقاط القوة الإيجابية بـ "نعم" لا بد أن تخضع للتحقق عن طريقة المعاينة الإحصائية أو اختبار السبر الحسن للنظام، وقد تم إعداد قائمة نموذجية للاستجواب استناداً على خبرة المدققين (أحمد قايد، 2017، صفحة 86).

استناداً على نموذج الأسئلة يقوم المدقق بإعداد أسئلة خاصة بالظاهرة المدروسة تناسب الأهداف المسطرة، قد لا يحتاج إلى كل الأسئلة النموذجية لدراسة الأوضاع أو الظاهرة المدروسة، يمكن حصر الأسئلة الأساسية في (أحمد قايد، 2017، صفحة 87):

- ماذا؟ سؤال حول العمل؛ - من؟ سؤال حول المنفذ؛ - أين؟ سؤال حول مكان التنفيذ؛

- متى؟ سؤال حول الفترة المناسبة للتنفيذ؛ - كيف؟ سؤال عن طريقة العمل

وللبحث عن الأسباب والظواهر الحقيقية يستكمل المدقق أسئلته بـ لماذا؟ ومن جهة أخرى يمكن تصنيف الأسئلة حسب وظائف المؤسسة إلى مايلي (أحمد قايد، 2017، صفحة 87):

- وظيفة الشراء - الموردين؛ - وظيفة البيع - الزبائن؛ - وظيفة الدفع - المستخدمين؛ - الخزينة - النفقات، الموارد - وظيفة الاستثمارات؛ وظيفة المعلوماتية.

من خلال الإجابة على أسئلة الرقابة الداخلية يستخلص المدقق النقاط الجوهرية للنظام. يعتبر الاستبيان من الوسائل التي تتميز بسهولة استخدامها والإجابة عليها والرجوع إليها وشموليتها واحتوائها على تفاصيل كثيرة، إلا أنها تعطي معلومات تتعلق بأجزاء النظام بشكل منفرد دون أن تظهر النظام كوحدة واحدة مترابطة (الذبيات، 2015، صفحة 187).

2. التقرير الوصفي (المذكرة المكتوبة):

يقوم المدقق بتوثيق فهمه لنظام الرقابة الداخلية عن طريق الوصف المكتوب لواقع النظام مبيناً نواحي القوة والضعف (الذبيات، 2015، صفحة 188) المتعلقة بتنفيذ العمليات المختلفة وتدقيق المعلومات والبيانات بين الأقسام والوظائف ووحدات النشاط المختلفة، يتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين عن طريق الملاحظة، الاستفسار والاختبار، كذلك عن طريق المستندات والتسجيلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة.

إن الكشف الصحيح لمواطن الضعف والقوة يستدعي استعمال تقنيات مُكملة تساعد على إدراك وفهم جيد لحقيقة الأوضاع كالاستدلال بالهياكل التنظيمية وتحليل وصفي لمناصب العمل وسير العمليات، فالمدقق يبحث عن الوسائل والأساليب الممكنة والمناسبة قبل أن يخطط ويوجه برنامج التدقيق الذي سيعتمد بشكل كبير على نتائج الاستجواب وتقييم الرقابة الداخلية (أحمد قايد، 2017، صفحة 88).

يعتبر هذا النوع من التوثيق سهل الإعداد إلا أنه يشكل صعوبة في عملية الرجوع إليه بسبب الكم الكبير من الوصف اللازم لتغطية جميع الأنشطة والمجالات.

3. خرائط التدفق (خرائط الانسياب):

هي مجموعة من الخرائط متكونة من رموز متعارف عليها (موضحة في الشكل رقم 6)، كل رمز يعني شيء محدد، يتم الربط بين الرموز بطريقة تمثل مخطط واضح ومتربط يرسم النظام بشكل يُظهره كوحدة واحدة أمام المدقق، يستطيع من خلاله بنظرة فاحصة أن يتبين نقاط الضعف والقوة في النظام (الذبيات، 2015، صفحة 188)، فهي شكل تعبري لمجموعة من العمليات المتتالية يتم وصف كل الوثائق المختلفة: مناصب عمل، القرارات، المسؤوليات، العمليات المرتبطة فيما بينها حسب التنظيم

الإداري للمؤسسة (أحمد قايد، 2017، صفحة 91). تستخدم الخرائط لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاطات المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، في كثير من الأحيان يفضل استخدام الاستبيان وخرائط التدفق معاً، لأن الخرائط تعطي صورة عامة عن النظام والاستبيان يزود بالتفاصيل عن النظام (الذنيبات، 2015، صفحة 188).

لإعداد وتنفيذ مخطط السير يستدل المدقق بكل المعلومات الممكنة من مختلف المصادر كالوثائق، أخبار وسرد العمال، الاستجوابات، المقالات، المخططات والهيكل التنظيمية، من الخطوات اللازمة لإعداد الخرائط مايلي (أحمد قايد، 2017، صفحة 92):

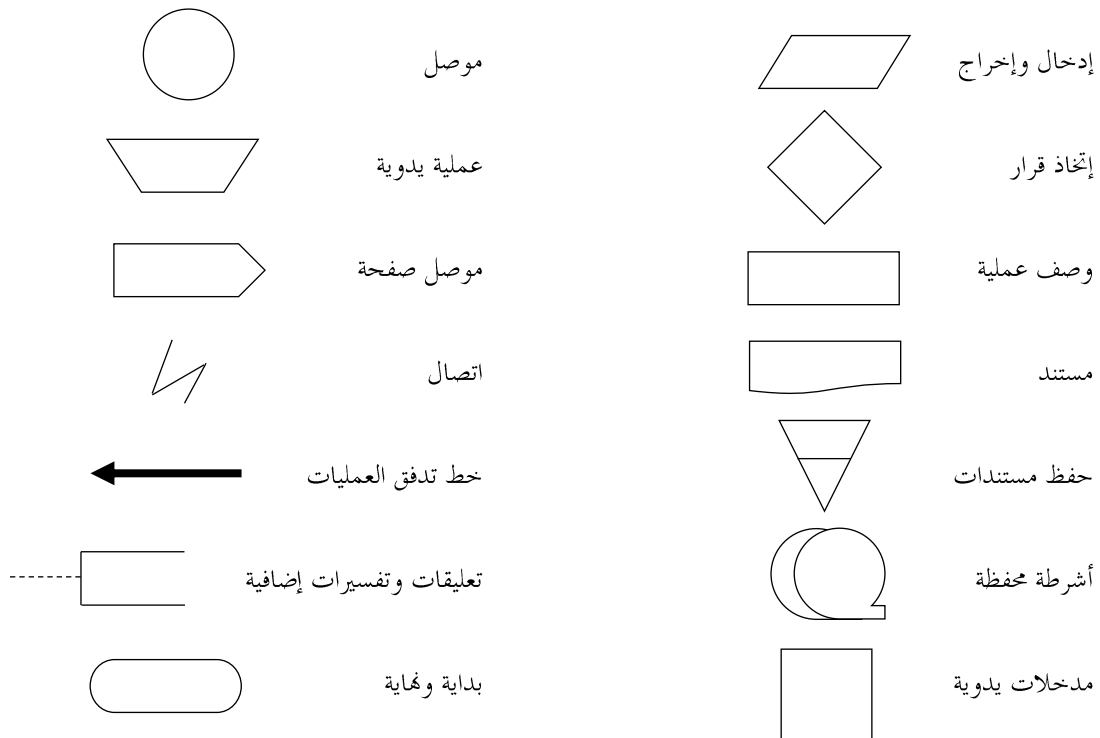
- التعرف على الواجبات والمستندات ونمط العمل؛

- توزيع المهام عبر مختلف العمليات؛

- تعيين كل محددات (العملية، القرار، المراقبة والتنفيذ).

تتميز خرائط التدفق بأنها تعطي لمعدها وقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام، يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة (شرم، بركات، 2011، الصفحات 205-206).

الشكل رقم (6): الرموز المستخدمة في خرائط التدفق



المصدر: (تونسي، 2016، صفحة 142)

رابعاً: أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات

يستخدم محافظ الحسابات لجمع الأدلة مجموعة من الطرق والأساليب بغرض تحقيق أهداف التدقيق، وفيما يلي التقنيات والوسائل المستعملة

1. المراجعة المستندية:

تمثل في تفتيش التسجيلات والوثائق الداخلية والخارجية، الورقية منها أو الإلكترونية أو تحت أي شكل آخر (المعيار رقم 500) (المقرر رقم 150، 2016، صفحة 7)، وهو إمعان النظر في القيود والمستندات والتأكد من سلامتها محاسبياً وواقعياً (أحمد قايد، 2017، صفحة 95). وتعتبر من أهم الإجراءات المستخدمة في الحصول على أدلة الإثبات، يتوقف نجاح العملية على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المدقق على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التي تمت في المؤسسة على مدار فترة المراجعة والقيود المحاسبية الخاصة بهذه الأحداث والتصرفات.

لا تقتصر هذه المراجعة في مجرد مطابقة مبالغ المستندات مع المبالغ المسجلة بالدفاتر للتحقق من تطابقها، بل تمتد للتحقق من وجود المستند المؤيد للعملية، صحة المستند وملائمته، صحة تسجيل هذا المستند بالدفاتر. هناك طريقتين لهذا النوع (شرم، بركات، 2011، الصفحات 242-243):

- **الطريقة الأولى:** تأخذ نفس المسار المحاسبي، يبدأ المدقق بفحص المستندات الأصلية ثم يتتبع عملية قيدها وتسجيلها وترحيلها، حتى التحقق من آثار ظهورها في القوائم المالية، تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أرصدة بعض عناصر القوائم المالية ظاهرة بأقل من قيمتها الحقيقية؛
- **الطريقة الثانية:** تأخذ عكس المسار المحاسبي، يبدأ المدقق بأرصدة القوائم المالية ثم يتتبعها في الدفاتر والسجلات المحاسبية والانتهااء بالمستندات الأصلية لها، تستخدم هذه الطريقة عندما يكون هناك مغالاة في بعض أرصدة القوائم المالية.

عادة ما تتم المراجعة المستندية على أساس العينات لأنه من المستحيل مراجعة جميع المستندات في الشركات كبيرة الحجم خصوصاً، ومما لا شك فيه أن صلاحية دليل الإثبات المستندي على الإقناع تعتمد لحد كبير على مصدر ومنشأ المستند؛ وعلى ما إذا كان المستند قد أرسل للمدقق مباشرة (أحمد قايد، 2017، صفحة 95).

2. الفحص المادي (الجرد الفعلي):

يستخدم أسلوب الفحص المادي بمعاينة الشيء موضوع الفحص على الطبيعة، حيث يقوم المدقق بعملية العد أو الوزن أو القياس للأصول الملموسة مثل الأصول الثابتة من أراضي، مباني، آلات، سيارات، إلى جانب الأصول المتداولة كالمخزون، النقدية، أوراق القبض والأوراق المالية. يُعد هذا الأسلوب من أقوى أدلة الإثبات حيث يتم التأكد من وجود الأصل ومعرفة كميته إلى جانب وصف الأصل، في بعض الحالات يعتبر هذا الأسلوب مفيداً في تقييم حالة الأصل أو جودته، مع ذلك فالجرد الفعلي دليل على الوجود فقط ولا يكون كافياً أو ملائماً لإثبات ملكية المؤسسة للأصل أو من صحة تقييمه، بل يجب الالتجاء إلى وسائل أخرى مثل المراجعة المستندية والحصول على شهادات أو إقرارات من خارج المؤسسة أو من داخلها (شرم، بركات، 2011، صفحة 241).

لا بد من التمييز بين المستندات التي تمثل قيمة بحد ذاتها والمستندات التي تعتبر مؤيدة لقيم معينة، حيث أن فحص المستندات مثل الشيكات، شهادات الأسهم وأوراق القبض يعتبر نوع من الفحص الفعلي، بينما فحص فواتير البيع، الشراء، الشيكات أو الكمبيالات الملغاة وما شابهها يعتبر تدقيق مستندي (الذنيات، 2015، صفحة 206).

كما أشار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 أنه إذا تعذر حضور المدقق لعملية الجرد المادي للمخزونات، وجب عليه معاينة بعض العينات في تاريخ آخر، وأن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين، إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي عليه وضع إجراءات بديلة للحصول على عناصر مقنعة وكافية فيما يخص وجود المخزونات وحالتها (المقرر رقم 77، 2018، صفحة 3).

إن جرد الأصول لا يدخل ضمن واجبات المدقق، بل يتم أصلاً بمعرفة إدارة المؤسسة وتحت مسؤوليتها، وتنحصر مسؤوليته في إجراء بعض الاختبارات للدرجة التي تطمئنه إلى صحة الجرد والتقييم.

3. الملاحظة:

تمثل الملاحظة في معاينة العملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين (المعيار رقم 500) (المقرر رقم 150، 2016، صفحة 7)، تعتبر أسلوب مباشر للحصول على الأدلة، حيث يستخدم المدقق حواسه سواء النظر أو الاستماع أو اللمس (الذنيات، 2015، صفحة 210)، يستخدم هذا الأسلوب غالباً في التحقق من مدى صلاحية العمليات (أي فحص نظام الرقابة الداخلية أو اختبار مدى الالتزام بتطبيق نظام الرقابة الداخلية)، يساعد هذا الأسلوب أيضاً في التحقق من الوجود الفعلي أو عندما يلحظ وجود آلة جديدة بالمؤسسة، فإن هذه الملاحظة تقود إلى فحص سجلات الأصول للتحقق من إثبات هذه الآلة وحساب الإهلاك المناسب لها (شرم، بركات، 2011، صفحة 250).

يحق للمدقق أن يطالب بزيارة الأقسام والإدارات المختلفة للشركة خاصة في أول عملية تدقيق له، وبذلك يستطيع أن يلاحظ عن كثب سير العمليات المختلفة ويتحسس مواطن الضعف، مثلاً إذا لاحظ المدقق أمني الخزينة يستخدم نفس الخزينة أو أن الشخص الذي يقوم باستلام المتحصلات النقدية يقوم أيضاً بالتسجيل في دفاتر الإيداع والصرف أو لاحظ أي عمل من شأنه أن يدل أو يشير إلى ضعف إجراءات الرقابة الداخلية، يعتمد المدقق على وسيلة الملاحظة اعتماداً كبيراً فيما يتعلق بعمليات الجرد المادي للمخزونات (أحمد قايد، 2017، صفحة 96). إن الملاحظة لا تجدي نفعا إذا تمت مقارنتها مع باقي أدلة الإثبات.

4. المراجعة الحسابية:

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والعمليات الحسابية المسجلة بالمستندات، الدفاتر، الكشف المالية والقوائم المالية من الناحية الحسابية، من جمع وضرب وطرح وقسمة، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى بالدفاتر، ضف إلى ذلك الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، يشمل نطاق المراجعة الحسابية ما يلي (شريقي، 2012، صفحة 40):

- مراجعة المجاميع الموجودة في ميزان المراجعة وكذلك عناصر الأصول والخصوم؛
- مراجعة صحة الترحيل من اليومية دفتر الأستاذ؛
- المراجعة الحسابية للكشوف التحليلية أو للقوائم المقدمة مثل كشوف المدينين والدائنين وقوائم الجرد وكشوف الإهلاك؛

- تدقيق قوائم الجرد والحسابات الختامية من الناحية الحسابية.

تتم المراجعة الحسابية أساسا على أساس اختباري إلا أن أهمية بعض العمليات تستدعي القيام بمراجعتها مراجعة كاملة مثل مراجعة قيد فتح الدفاتر والتأكد من مطابقته لأرقام ميزانية السنة المالية السابقة (شرم، بركات، 2011، صفحة 252). هذا النوع من التدقيق لا يعتبر دليلا نهائيا، على اعتبار أن عمليات الحذف أو التكرار قد لا يمكن اكتشافها.

5. المصادقات:

هي شهادات أو إقرارات تمثل الإعتراف بصحة أرصدة حسابات الغير لدى المؤسسة، لقد أشار معيار التدقيق الجزائري رقم 500 وكذلك المعيار رقم 505 الخاص بالتأكدات الخارجية بأنها عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير تأكيدا لمعلومة ما، عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق في شكل ورقي، إلكتروني أو أي شكل آخر (الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلا تحمل أخطارا فيما يخص مصداقيتها ويصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد)، تنقسم المصادقات إلى (المقرر رقم 02، 2016، الصفحات 2-3):

- **مصادقات إيجابية (تأكيد إيجابي):** يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم المعلومات المطلوبة؛

- **مصادقات سلبية (تأكيد سلبي):** يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب (ما يعاب على هذا النوع أن المدقق لا يستطيع أن يجزم في حالة عدم الرد على المصادقة ما إذا كان ذلك ناشئا عن صحة الرصيد أو عن ناشئا عن إهمال العميل وعدم اهتمامه بالرد (شرم، بركات، 2011، صفحة 246)؛

- **مصادقات بيضاء:** يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الغير التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره (شرقي، 2012، صفحة 39).

يجب اتخاذ الاحتياطات الكافية لتجنب حدوث تلاعب من جانب موظفي المؤسسة، و عليه بـ (أحمد قايد، 2017، صفحة 97):

- تصدر طلبات المصادقة للغير عن إدارة المؤسسة نفسها، لأن المدقق لا يملك الصفة القانونية تجاه الغير؛
- يشرف المدقق شخصا على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها إلى الغير؛
- يجب على إدارة المؤسسة إخطار الذين ترسل إليهم المصادقات بضرورة إرسالها بعد التوقيع عليها والإجابة مباشرة إلى دائرة التدقيق.

6. الاستفسارات:

تتمثل في الحصول على معلومات مالية وغير مالية تشمل الطلبات المكتوبة الرسمية والشفهية غير الرسمية، من أشخاص على علم جيد بداخل وخارج المؤسسة، ويُعد تقييم الردود جزء لا يتجزأ من العملية (الفقرة 26 من المعيار رقم 500) (المقرر رقم 150، 2016، صفحة 8)، يكون استفسار المدقق شفويا أو تحريريا وعليه أن يحرص في البحث على تعزيز الإجابات قبل أن يقتنع بها، وهو أسلوب ذاتي يعتمد كثيرا على تفسيره وحكمه الشخصي، يصلح عند تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقنع بأن ذلك يتماشى والمبادئ السليمة، أو أن يستفسر عن نتائج بعض العمليات المعلقة، تتوقف قوة القرائن والأدلة المتحصل عليها على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها (أحمد قايد، 2017، الصفحات 97-98).

ما يلاحظ أن نظام الاستفسارات قد يتسم بالتحيز لصالح المؤسسة، لذلك لا يمكن إعتبره دليل حاسم، يجب العمل على تدعيمه بدليل إثبات آخر (شريقي، 2012، صفحة 40).

7. المراجعة التحليلية (التدقيق القياسي):

نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 بأن الإجراءات التحليلية هي تقنية للمراقبة تتمثل في تقدير المعلومات من خلال ترابطها مع معلومات أخرى، حيث تسمح بالتعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات والأحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق إجراءات التدقيق (المقرر رقم 23، 2017، صفحة 3).

على المدقق أن يقوم بدراسة مقارنة المؤشرات تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها من دورة إلى أخرى فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة المتحصل عليها من المؤسسة. طريقة القياس هذه تسمح للمدقق بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين وتدهور رأس المال العامل، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات، إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة في المبيعات في نهاية الدورة يؤدي إلى زيادة حسابات الزبائن وتدن في المخزون (أحمد قايد، 2017، صفحة 98).

8. المعاينة الإحصائية (السر):

تعرف لجنة تطبيقات التدقيق الدولية عينات التدقيق بأنها: تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المدقق من الحصول على دليل التدقيق وتقييمه لبعض خصائص المفردات المختارة لكي تساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع (أحمد قايد، 2017، صفحة 89)، كما عرفه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السر هو الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق، وهو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه" (المقرر رقم 77، 2018، صفحة 3).

يمكن تعريف المجتمع الإحصائي بكل المعلومات التي يريد أن يكون رأيا حولها، ويحدد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب تحقيقها فمثلا إذا كان هدف المدقق هو التأكد من عدم المبالغة في زيادة قيمة عنصر الزبائن فإن المجتمع في هذه الحالة هو ميزان مراجعة الزبائن، أم إذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان لعنصر الموردين فإن المجتمع في هذه الحالة ليس ميزان مراجعة الموردين بل سندات الاستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ الدورة.

يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفردات تتعدد أحيانا، إذ أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد وعلى المدقق حسب هدفه اختيار المفردة المناسبة. أما العينة فهي عبارة عن الجزء المستخلص من المجتمع المراد دراسته وعليه لا بد أن يكون اختيار العينة بطريقة عشوائية.

نستخلص من المعاينة الإحصائية أن اختيار العينة يكون بالضرورة عشوائيا؛ التحديد الجيد للمجتمع وأن يكون مجتمعا كاملا وواضحا؛ اختيار عدة عينات والمطابقة فيما بينها ما يزيد من صحة النتائج ودقة الحكم؛ تفادي الاستنتاج والحكم بالمخاطرة والمجازفة فهي نتائج غير مؤكدة (أحمد قايد، 2017، صفحة 90).

المطلب الثاني: خطوات محافظ الحسابات في تنفيذ المهمة

لتحقق أهداف مهمة التدقيق على محافظ الحسابات إتباع مجموعة من الخطوات المتكاملة لذا عليه فهم بيئة المؤسسة التي يدقق حساباتها لحصوله على معرفة عامة حولها ثم عليه التمكن من فهم نظامها وتقييمه ليحدد نظام القوة ونقاط الضعف من خلالها يضع خطة خاصة ينفذ بها مهمته التي تنتهي بإبداء رأيه عن شرعية وصدق القوائم المالية.

أولاً: اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة

1. البحث عن المعلومات:

يطلع محافظ الحسابات على الوثائق الخارجية للمؤسسة مما يسمح له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله خصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحياناً، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع. بعدها يتعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حواراً معهم ومع من سيشغل أكثر من غيرهم أثناء أداء المهمة.

كما يقوم بزيارات ميدانية للتعرف على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها؛ إضافة لذلك يطلع على الوثائق والمستندات الموجودة ومعرفة السياسات العامة للمؤسسة والاستراتيجيات والأفاق المستقبلية، وكذا الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة وكل معلومة يمكن أن تفيد محافظ الحسابات وتؤثر على المؤسسة وتخلق مناطق خطر فيها (أحمد قايد، 2017، صفحة 74).

2. تحديد الأهداف:

إن حجم المؤسسة وتعدد الأنشطة التي غالباً ما تكون معقدة ومركبة، كما أنها قد تكون موزعة عبر مناطق جغرافية مختلفة من المستحيل تدقيق وفحص كل العمليات المتعلقة بالمؤسسة، وانطلاقاً من إلمام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع محافظ الحسابات تحديد أهداف التدقيق. وبناء على ما سبق يحدد العمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء (أحمد قايد، 2017، صفحة 74).

إن المعرفة العامة حول المؤسسة مرحلة تمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف على مواطن القوة والضعف، يضع محافظ الحسابات خطة للعمل وتوجيه صحيح لبرنامج التدخلات والتحقيقات.

ثانياً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات في التحكم في المؤسسة، يتعين عند تقييم هذا النظام للحصول على معرفة كافية بالبيئة الرقابية، والأخذ بعين الاعتبار الأثر الكلي لعوامل القوة والضعف، يعتبر نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات والأساس الذي يركز عليه عند إعداد لبرنامج التدقيق، لتقييم هذا النظام لا بد من إتباع الخمس خطوات التالية (أحمد قايد، 2017، الصفحات 76-78):

1. جمع الإجراءات:

يتعرف محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية بجمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملاحظات لها (المكتوبة وغير المكتوبة)، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل، وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف

العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام نظام جزئي يمكن أن يجرء إلى أنظمة جزئية أخرى وهكذا، فمثال ذلك أن أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء يجمع محافظ الحسابات الإجراءات المكتوبة إن كان هناك دليل مكتوب حول هذه العملية أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التدفق ورسومات بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها وشرحا لكل جوانب العملية.

2. اختبارات الفهم:

يحاول محافظ الحسابات أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من فهمه عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد بأنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلا. إن القيام بهذا الاختبار يعتبر ذا أهمية محدودة الهدف منه التأكد من أن الإجراءات موجودة وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن محافظ الحسابات بالاعتماد على الخطوتين السابقتين من إعطاء تقييم أولي باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل هذا الخطوة غالبا استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها غالبا بـ "نعم" أي إيجابي أو "لا" أي سلبى وعليه يستطيع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة والضعف وذلك من خلال التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي فعلا نقاط قوة ومطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبار الاستمرارية ذو أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح لمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تختمل خلافا. يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية يمكن الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي للنظام. بعد الإلمام الشامل بنظام الرقابة الداخلية وتحدد درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام عند محافظ الحسابات، تتضح المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق محافظ الحسابات مجال بحثه، والعكس إذا كانت الرقابة الداخلية عاجزة وغير فعالة عندها يشكك في مصداقية النظام ومعلوماته. وأخيرا تدعى مرحلة المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيها.

ثالثاً: تنفيذ مهمة التدقيق

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولى، يخطط محافظ الحسابات مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التدقيق، وعليه اختيار التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق وفحص فعلى سبيل المثال قد يختار محافظ الحسابات بين استجواب الأفراد المعنيين وإعداد مخططات التسيير أو اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظة الحية.

1. إعداد المهمة:

بناء على ما تم تحديده في برنامج العمل والأهداف المنتظرة من التدقيق سيحاول المدقق تطبيق نقاط هذا البرنامج مع التدقيق والفحص في الأجوبة باستعمال الاختيارات والوسائل التي يراها مناسبة.

أ. فحص المطابقة:

يتمثل فحص المطابقة أساساً في الملاحظة والمشاهدة العينية لمختلف مراحل وإجراءات العملية المتمثلة في مخطط السير فهي تساعد على تكملة استجواب الرقابة الداخلية المحققة سابقاً. من هذا المنطلق ومع الأخذ بعين الاعتبار مناطق الخطر سيقوم المدقق باختبارات خاصة وذلك لاستبيان حقيقة سير العمل ودرجة التحكم فيه.

ولتحقيق ذلك يلجأ إلى استعمال الوسائل الملائمة لتكشف تدريجياً عن حقيقة سير العمليات، أي يقوم بفحص انتقائي لإجراءات عملية ما، كالجرد مثلاً تطبيقاً من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السير في الأخير باختبارات التدقيق وعليه قبل عملية التصديق يتم التأكد والتحقق وكذا التقارب لكل البيانات والقرائن المحصل عليها، حيث يخص التأكد والتحقق معظم الحسابات والنسب المالية والمحاسبية، أما التقارب فهو إثبات صحة معلومة معينة ناتجة من مصدرين مختلفين فمثلاً المقارنة والتقارب بين القيمة المحاسبية والمخزون والجرد المادي له تعكس الفروق إن وجدت عن احتلال وانحراف في النظام (أحمد قايد، 2017، الصفحات 80-81).

إلى جانب التحقيقات والاختبارات التي ينجزها المدقق لا بد من عملية تدوين للمعلومات بشكل منظم فيها يسمى بأوراق العمل، حيث نجد فيها كل مراحل التدقيق بما فيها الوسائل والتقنيات المستعملة.

ب. التصديق:

قبل التصديق على أي وضعية لا بد من جمع الأدلة والقرائن الكافية بالكم والكيف بغرض إثبات الحكم على أهمية الوضعية، يستعين المدقق بتقنيات من أهمها (أحمد قايد، 2017، صفحة 81):

- الملاحظة العينية والفيزيائية التي تتأكد مثلاً من وجود الأصل؛
- التحقيق المباشر مع الطرف الثالث كالموردين، الزبائن، البنوك؛
- اختبار الوثائق والملفات المنتجة والمستخدمة في المؤسسة؛
- التحليل، التقييم والتقارب بين المعلومات العينية والمستندات؛
- الاستعانة بالاستجوابات وتفسيرات المسؤولين والموظفين.

لا بد من توفر مميزات لدى المدقق كالفطنة والتطور وإمكانية التحصيل، تساعد على إدراك وتركيب وكذلك تحليل صحيح للأوضاع في الآجال المحددة.

2. إعداد التقرير:

تمثل المرحلة النهائية للتدقيق في إعداد تقويم نهائي للتدقيق والفحص الذي قام به محافظ الحسابات طيلة المهمة، يمكن تقسيم المرحلة النهائية للتدقيق إلى جزئين متتاليين ومتكاملين كالتالي (أحمد قايد، 2017، الصفحات 82-83):

أ. الاجتماع النهائي:

في اجتماع يضم محافظ الحسابات والعميل والمسيرين وكذا مختلف المسؤولين يتم فيه عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات المتحصل عليها، فلا بد من السماح للعميل بأن يتعرف على شكوك وتحقيقات محافظ الحسابات وإمكانية مناقشتها. وعليه يتطلب التحضير الجيد لنجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية سواء من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات. يكشف على نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات فلا داعي للتأكيد دون إثبات ودليل، وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع كل حسب تخصصه ومسؤوليته حتى يكون العرض واضحا وشفافا، بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة متمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات محافظ الحسابات. عندما تصادف معارضة من طرف العميل يجد محافظ الحسابات أمام حالتين:

- أن يكون قادرا على الاستدلال فيثبت أحكامه ونتائجه (تنتهي المعارضة مباشرة في هذه الحالة)؛
- وإما الامتناع لعدم وجود أدلة كافية أو عدم كفاية تصنيفها وترتيبها (ضعف التحضير للاجتماع)، إذا كان المشكل خطيرا فيؤجل الاجتماع إلى أن تُجمع الأدلة الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

غالبا ما يواجه محافظ الحسابات معارضة، لأن من طبيعة العميل عدم تقبل النقد والحلول المقترحة، كما يمكن أن يجد معارضة بحجة عدم ضرورة استشارة خبير أو أخصائي في مجال المؤسسة، ما قد يؤدي إلى اقتراح حلول غير مناسبة للمشاكل.

ب. تقرير التدقيق:

بعد الاجتماع النهائي الذي تمت فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في التقرير، وبعد أن يتحصل محافظ الحسابات على أحوبة العميل بشكل رسمي يمكن أن يشرع في كتابة التقرير النهائي، كما يمكن أن يختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق فيميز بين تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل مطول يشتمل دورات وفصول حسب نوعية التدخلات (أحمد قايد، 2017، صفحة 84).

يشكل التقرير بصفة عامة وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء، وبناء على هذا محافظ الحسابات ملزم بفعل القانون بإعداد ثلاثة أنواع من التقارير (أحمد قايد، 2017، الصفحات 105-106):

• تقرير عام:

تنتهي المهمة بإعداد تقرير يسمح بالتصديق بوجود أم بدون تحفظات وعلى صحة ومصادقية الوثائق والمستندات السنوية للمؤسسة وقد يمتنع المدقق عن إبداء الرأي مع توضيح الأسباب، فتقرير محافظ الحسابات لا بد أن يعبر بوضوح وبدون التباس أو غموض عن رأيه في القوائم المالية بأكملها (الميزانيات، الجداول المالية...)

• تقرير خاص:

يلتزم محافظ الحسابات بإعداد وتقديم تقارير خاصة عن الاتفاقيات المبرمة من إدارة المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، استمرارية الاستغلال، تطور نتيجة المؤسسة خلال الخمس سنوات، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين... للإشارة فإنه يتم تقديم التقرير العام مرفق بالتقارير الخاصة إلى الجمعية العامة للمساهمين.

• إبلاغ مجلس الإدارة:

على محافظ الحسابات أن يُنظم اجتماع مع مجلس الإدارة أو المحافظ الذي يهتم بحسابات السنة المالية، يدلي محافظ الحسابات من خلال هذا الاجتماع بتصريحاته وإجراء التدقيق المحقق في المؤسسة وكذا التجاوزات المسجلة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية أو عند تدقيق الحسابات، ورغم أن القانون لم يفصل في شكل هذا الإبلاغ من المستحسن تدوينه كتابيا في تقرير التدقيق والحصيلة التي توصل إليها.

المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها

التقرير هو الشكل النهائي والكتابي لعملية التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق في وضعية المؤسسة، حتى ولو عكست تكاملا جيدا نسبيا بين نظام المراقبة الداخلية والأهداف المسطرة لها، حيث يخضع التقرير إلى المعايير والمبادئ المعمول بها لدى المدققين، عموما يقوم محافظ الحسابات بحصر مواطن القوة والضعف للنظام كما يُحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة التي من خلالها تُسجل التوصيات والاقتراحات الممكنة (أحمد قايد، 2017، صفحة 83).

أولا: تعريف التقرير

التعريف الأول: يعرف التقرير بأنه: "وسيلة الاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة، وهو زُبدة عمل المدقق الذي يُبين فيه النتائج التي توصل إليها" (الذنيات، 2015، صفحة 237).

التعريف الثاني: كما يعرف أيضا بـ: خلاصة ما توصل إليه المدقق خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المنشأة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق" (التميمي، 2004، صفحة 161).

التعريف الثالث: عرفه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 بأنه: "ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلُص إلى أن إعداد الكشوفات المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق" (القرر رقم 150، 2016، صفحة 3). من خلال التعاريف نستخلص أن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق والوثيقة المكتوبة التي يُعبر فيها محافظ الحسابات بحيادية عن رأيه حول صحة القوائم المالية، كما يمكنه أن يمتنع عن إبداء الرأي إذا لزم الأمر.

يتميز التقرير بمجموعة من الخصائص:

- **الإيجاز:** لا يجب أن يكون التقرير مطولا فوق اللزوم؛
- **الوضوح:** أن يخلو من كل غموض وإهمام لتفادي سوء الفهم والتأويل؛
- **الأهمية:** يجب أن تكون البيانات الواردة ذات أهمية للأطراف المستفيدة من التقرير؛

- **الصدق والأمانة:** يجب عدم التحيز عند إعداد التقرير لأي جهة من الجهات، كما يتعين توضيح النتائج المتوصل إليها بصدق وأمانة.

ثانيا: معايير إعداد التقارير

رغبة في رفع كفاءة أداء محافظي الحسابات قامت المنظمات المهنية بوضع معايير لعملية التدقيق، تُعبر عن الجودة المطلوبة من المحافظ في أدائه لمختلف أعماله يجب عليه الالتزام بها، نذكر منها (أحمد قايد، 2017، الصفحات 32-33):

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- يجب أن تُفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة؛

- التزام محافظ الحسابات بالإشارة إلى أية ملاحظات إضافية يتوجب الإفصاح عنها من شأنها أن تُقدم قيمة مضافة؛

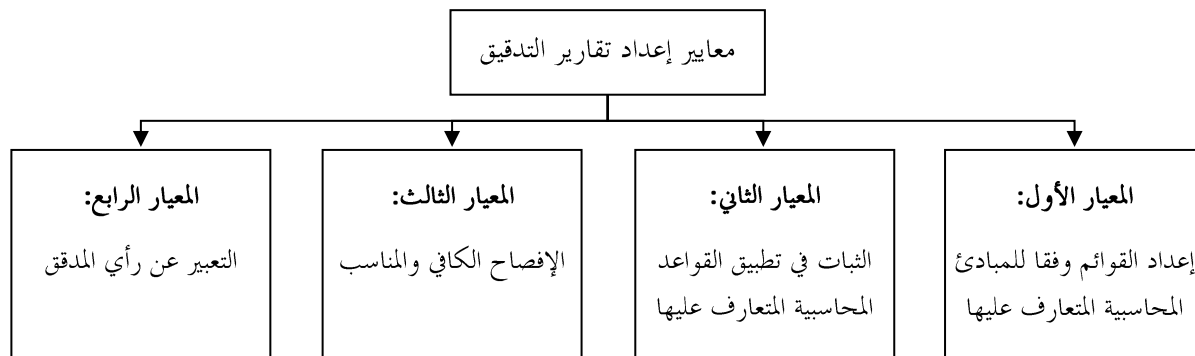
- ضرورة إبراز مدى الثبات في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للفترة التي شملها التقرير وذلك لضمان إجراء مقارنات بين القوائم المالية للمؤسسة لفتترات متعاقبة، أو بينها وبين مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع

(عبد الله، 2004، صفحة 91)؛

- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة الامتناع عن الرأي يجب عليه تبرير ذلك لإخلاء مسؤوليته.

إن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها محافظ الحسابات عند إعدادة للتقرير، الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي.

الشكل رقم (7): معايير إعداد تقارير التدقيق



المصدر: (عبد اللاوي، 2013، صفحة 196)

ثالثاً: تقارير محافظ الحسابات

جاء القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 محدداً محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، لقد قدم القرار جملة من المعايير لإعداد التقارير، كذلك تُعتبر فقرة التعبير عن الرأي من أهم الفقرات بحيث تُعبر عن نتيجة عملية التدقيق، بالتالي لا بد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم. ويمكن تقسيم التقارير إلى ثلاثة أنواع (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 13-22):

❖ التقرير العام:

يؤدي محافظ الحسابات مهمته، المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، كما يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة. إذا تعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافضي الحسابات أو الشركاء المساهمين أو المسيرين لها الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير. في حالة تعدد محافضي الحسابات الممارسين يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي، عند الاختلاف في الرأي بين محافضي الحسابات المتضامين، يُدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

1. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 13-15)

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته. يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، ويجب أن ينتهي هذا التقرير بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر. يُعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية. يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع الجوهري للاختلالات التي اكتشفها، حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا. يُحدد ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به. تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق. يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤولي جهاز التسيير المؤهل، يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة. لا يسري رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم، كما نص عليه القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يتضمن التقرير العام للتعبير حول الحسابات الفردية:

- اسم محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية وعنوانه وإمضاءه وختمه؛
- عنوان يشير إلى تعلق الأمر بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح، وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين:

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

◀ فقرة المقدمة:

يقوم محافظ الحسابات، في مقدمة التقرير بـ:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
- التعريف بالمؤسسة المعنية بالتدقيق؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق عند الاقتضاء.

◀ فقرة الرأي حول القوائم المالية:

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم بـ:

- الإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛
- التعبير 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 الجوهرية، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والأداء وخزينة المؤسسة عند نهاية السنة المالية، ومن تطابق المعلومات الواردة في الملحق مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها.

يمكن إرفاق هذا الرأي، بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، لتنوير قراء الحسابات السنوية.

○ رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات)، حيث يُصادق محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية، بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها الجوهرية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تُقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية هذه السنة المالية. يُبين محافظ الحسابات بوضوح، في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن، قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

○ 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 الجوهرية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. يُبين محافظ الحسابات بوضوح، في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

◀ 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 معتبر مبنية بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية. يُلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة (من أمثلة المراجعات الخاصة: التحقق من مصداقية المعلومات الواردة في تقارير التسيير أو الوثائق المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة المقدمة من قبل المسيرين إلى المساهمين، الشركاء أو حاملي الحصص ومدى مطابقتها مع الحسابات السنوية (عبد الصمد، 2021، صفحة 66)؛
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

2. معيار التقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 15)

يُقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تُشكل نفس الوحدة، وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 222). يُلخص هذا التقرير، التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وكذا تطبيق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري، والنقاط 2.1، 3.1، 4.1، 5.1، 6.1 و 7.1 المذكورة في التقرير العام للتعبير عن الرأي حول الحسابات الفردية.

يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة، وفق نفس المبادئ والكيفيات المتعلقة بإعداد تقرير المصادقة على الحسابات الفردية. ولا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدججة، عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات. يكتب التقرير العام حول الحسابات الفردية بشكل منفصل، عن التقرير المعبر عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة، اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين بغية تسهيل نشر المعلومة.

❖ التقارير الخاصة الدورية:

1. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة: (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 15-16)

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة، أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص.

تنص المادة 628 (معدلة) من القانون التجاري: "لا يجوز تحت طائلة البطلان، عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات؛ ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة؛ لا تسري الأحكام الآتية الذكر على الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائننا..." (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 162).

تُعد اتفاقيات مُنظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتيين: - رئيس مجلس إدارة الشركة؛ - الرئيس المدير العام للشركة؛ - أحد أعضاء مجلس إدارتها؛ - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة؛ - ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة؛ - الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة؛ - المسيريون والمسيريون المتضامنون؛ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

يضمن تدخل محافظ الحسابات إلى اطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الوقائع والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

يعد التبليغ الإلزامي من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر معلومات يمكنه من تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها جاري ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

تسمح دراسة المعلومات المقدمة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، كما يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، إذا تم إخطاره بالاتفاقيات أو اكتشافها، وهي:

- عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل؛

- أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العاملين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة حسب الحالة، والمسيرون 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، لاسيما الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسومات والعمولات المقدمة، وآجال الدفع الممنوحة، والفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وكل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.
- يُقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، موجهاً لإعلام أعضاء الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تقريره، بالإضافة إلى:
- التذكير بوجود اتفاقيات موافق عليها في السنوات السابقة والتي لا تزال سارية المفعول؛
- يُشير إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة لضمان إلغائها، وإلى سبب عدم تطبيق إجراء الترخيص، كما يعرض التفسيرات المقدمة من طرف المسير في الشركة.
- في حال اكتشاف اتفاقية غير مرخصة، فإنه يُقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا، إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية.
- إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأي اتفاقية، فإنه يُعد تقريراً خاصاً يشير فيه إلى هذه الوضعية. كما أنه لا يقدم بأي حال من الأحوال رأي حول جدوى أو صحة أو مدى ملائمة الاتفاقيات.

2. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 17)

- يحدد هذا المعيار كفاءات إعداد ومحتوى التقرير الخاص، بعد أن يُعد الجهاز المسير للمؤسسة كشفاً مفصلاً عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجراً، يُسلم إلى محافظ الحسابات، يتضمن الكشف:
- التعويضات الخام تشمل كل الامتيازات والتعويضات مهما كان شكلها وصفقتها باستثناء المصاريف غير الجزافية؛
 - التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة دائمة، الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع بالخارج.
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقاً، ويُعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات.

3. معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة بالمنوحة للمستخدمين: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 17)

تتمثل الامتيازات الخاصة بالمنوحة للمستخدمين النقدية أو العينية، التي لا تتعلق بتعويض عادي أو معتاد للخدمات المقدمة، عند بداية المهمة يحصل محافظ الحسابات على قائمة للمستخدمين الذين استفادوا من تلك الامتيازات المنصوص أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

يقدم الجهاز المسير كشفا سنويا اسميا لجميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة، يتعين على محافظ الحسابات فحصها. استنادا إلى المعلومات المقدمة إليه، يصادق محافظ الحسابات في تقرير خاص على مبلغها الاجمالي.

4. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة، والنتيجة حسب السهم أو الحصة في الشركة: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 17)

يعرض محافظ الحسابات تطور نتيجة الدورة، والنتيجة حسب السهم أو الحصة في الشركة، للسنوات الخمس (5) الأخيرة، أو كل دورة مُقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى إذا كان العدد أقل من خمس (5) سنوات.

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات الأداء للكيان في تقرير خاص، يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول لخمس (5) سنوات الأخيرة، يعرض فيها العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة؛
- الضريبة على الأرباح؛
- النتيجة الصافية؛
- عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال؛
- النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة؛
- مساهمات العمال في النتيجة.

5. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 18)

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

عندما تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير مُعتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يُقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً للجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، يُقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل إدارة المؤسسة، استناداً للأشغال المنجزة من طرفه.

يحتوي التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، العناصر الآتية:

- عنوان التقرير، المرسل إليه، تاريخ وأهداف تدخلاته؛
- فقرة تتضمن وصفاً للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة؛
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة.

يتضمن التقرير تقييم محافظ الحسابات لصدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها، ويتم إرساله إلى الجمعية العامة.

6. معيار التقرير حول إجراءات استمرارية الاستغلال: (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 18-19)

يُقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال القاعدة المحاسبية حول استمرارية الاستغلال عند إعداد الحسابات، وفق ما تنص عليه المادة 6 من القانون رقم 07-11 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، يُحلل فيها بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار، التي تشكل مؤشرات حول إمكانية استمرارية الاستغلال، لاسيما:

- مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية؛
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند تاريخ الاستحقاق؛
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية 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 والمستمر؛
- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية؛
- خسائر متكررة أو التدهور المعتبر لقيمة الأصول؛
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات أخرى.

- مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة مستخدمين رئيسيين دون استخلاصهم؛
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي؛
- نزاعات اجتماعية خطيرة؛
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

- مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- اجراءات قضائية جارية ضد المؤسسة، يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها.

يُطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع والأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال. عند تحديد الوقائع والأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل بهدف متابعة الاستغلال؛
- يجمع العناصر الأساسية المنفعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال؛
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطة عملها في المستقبل؛
- عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال، يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، يُعد تقريراً خاصاً يُقدمه لأقرب جمعية عامة أو غير عادية، وفي حالة الاستعجال يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 190).

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري، التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبنت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

7. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 22)

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، حيث تنص المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11: "يُعتبر كياناً يراقب كياناً آخر في الحالات التالية: الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت؛ السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت؛ سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري الكيان الآخر؛ سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية؛ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات التسيير".

يُلزم محافظ الحسابات بإرفاق التقرير العام الذي يعبر عن رأيه، بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة أخرى خلال السنة المالية، مع إبراز:

- اسم ومقر الشركة الاجتماعي؛
- رأس مال الشركة؛
- الحصة المكتسبة من رأس مال الشركة؛
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عند الحاجة.

❖ التقارير الخاصة الظرفية:

1. معيار التقرير المتعلق بجائزة أسهم الضمان: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 19)

يفحص محافظ الحسابات وتحت مسؤوليته، أسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة، تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس مال الشركة، وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري في الفقرتين (1) و (2): "يجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأسمال الشركة. ويُحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة؛ تُخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال التسيير، بما فيها الخاصة بأحد القائمين بالإدارة، وهي غير قابلة للتصرف فيها" (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 159)، عندما

يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بجيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، يُعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحالة.

يشير محافظ الحسابات إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة، تطبيقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري التي تنص: يسهر مندوب الحسابات تحت مسؤوليته على مراعاة أحكام المادة 659: "يجب على أعضاء مجلس المراقبة أن يجوزوا أسهم الضمانات الخاصة بتسييرهم"، ويشير في تقريره الموجه للجمعية العامة، إلى كل خرق" (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 168).

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يكتشف اختلالات يجب عليه أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة وإلى الجمعية العامة (غياب الإشارة للاختلالات يُفيد ضمنا بأنه لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته).
يُعفى من تقديم تقرير خاص، عندما تحوز الدولة كليا أو بالأغلبية رأس المال الاجتماعي للكيان.

2. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال: (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 19-20)

نصت المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري "تحدد الجمعية العامة غير العادية، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وبناء على تقرير خاص من مندوب الحسابات، سعر إصدار الأسهم الجديدة وشروط تحديدها" (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 181).

وبتدخل من محافظ الحسابات عند رفع رأس مال الشركة، عليه أن يتأكد من المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رأس المال، يشمل التقرير:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
 - أسباب اقتراح إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب؛
 - كفاءات تحديد سعر الإصدار.
- يتضمن التقرير الخاص، المقدم للجمعية العامة غير العادية أو الجهاز التداولي المؤهل الذي يُرخص رفع رأس المال:
- تذكير بالنصوص التنظيمية والتشريعية المطبقة؛
 - فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار، وحول احترام حق الأفضلية في الاكتتاب؛
 - خلاصة تشير إلى ملاحظات أو لغياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
- لا يصرح محافظ الحسابات برأيه عن مدى ملائمة عملية رفع رأس المال.

3. معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 20)

عندما تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال، يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين كل الصلاحيات لتحقيقه، تنص المادة 712 الفقرة (2) من القانون التجاري "ويبلغ مشروع تخفيض رأس المال إلى مندوب الحسابات قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من انعقاد الجمعية" (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 186).

يجب على محافظ الحسابات دراسة أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر، وهل تستند إلى القانون ويتأكد من:

- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية؛

- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.
- يتأكد محافظ الحسابات من ترخيص عملية تخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل للتداول، وفي حالة السماح لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل، 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. إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.
- يتضمن التقرير الخاص، المقدم للجمعية العامة غير العادية أو الجهاز المؤهل للتداول، المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- خلاصة تشير إلى ملاحظات أو لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
- لا يصرح محافظ الحسابات برأيه عن مدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال.

4. معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 20-21)

إذا طُلب من الجمعية العامة غير العادية أن تُفوض للهيئة المختصة، سلطة تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب عند الاقتضاء.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية، يضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، ويعبر عند الاقتضاء عند استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل للتداول للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة. يفحص أيضا مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية، ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وكفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال أو حول اقتراح حق الأفضلية في الاكتتاب، في حالة وجود اقتراح إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب، يتأكد محافظ الحسابات من أنها خضعت لمصادقة المساهمين وأنها لا تمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول المقدم للجمعية العامة غير العادية أو الجهاز المؤهل الذي يرخص الإصدار، المعلومات التالية:

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

- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، كما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة؛
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها؛
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الهيئة المختصة؛
- يقدم ملاحظات، في حالة نقص المعلومات في تقرير الهيئة المختصة حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة؛
- يبين إذا وجد ملاحظات، حول مطابقة العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها؛
- يُدلي 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.

5. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم: (ج ر ج، العدد 24، 2014، صفحة 21)

يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من أن الميزانية المعدة من طرف المؤسسة، قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم، تُظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع حسب القانون وكافية وتسمح بتوزيعها، ويحرر تقريراً يصادق فيه على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم.

يُعد محافظ الحسابات تقريراً خاصاً، مُرفقاً بالقوائم المالية المنجزة لهذه المناسبة، يتضمن التقرير البيانات الآتية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛
- الجهاز المختص لضبط الحسابات لإجراء توزيع الأرباح على الأسهم، وتحديد مبلغ التسيقات؛
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

6. معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم: (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 21-22)

يتضمن هذا المعيار تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر، إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، تُضبط حسابات وسيطة من طرف جهاز مختص في المؤسسة، وتكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يعد محافظ الحسابات تقريراً حول تحويل الشركات ذات أسهم، ويقدم للجمعية العامة غير العادية، يضم التقرير المعلومات:

- فقرة حول الواجبات المنجزة؛
- خلاصة مصاغة، تشير إلى ملاحظات أو لغياب ملاحظات، يجب التأكد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس مال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

يُؤرخ ويسلم محافظ الحسابات التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ 24 يونيو 2013 على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوماً من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر المؤسسة موضوع المراقبة مقابل وصل استلام، حسب نص القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرفه قبل خمسة وأربعون (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه

وختمه (ج ر ج، العدد 24، 2014، الصفحات 22-23).

خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما ذكرناه يمكننا التوصل إلى أن القوائم المالية مرآة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، كما يجب أن تتوفر هذه القوائم على خصائص ومتطلبات أساسية لتساعد مستخدمي القوائم المالية على فهمها بشكل أفضل من أجل تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات المناسبة كما تغطي كافة الاحتياجات.

من جهة أخرى يقوم محافظ الحسابات بالاعتماد على الوسائل المتاحة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الضعف ومواطن القوة، وكذلك يستعمل الوسائل والجراءات والتقنيات لجمع أدلة الإثبات من أجل جمع معلومات كافية ليقوم بفحص الحسابات وفق خطة مدروسة ليصل إلى المرحلة الأخيرة وهي إمكانية إصدار الحكم على الحسابات المالية للمؤسسة ومن ثم إعداد تقريره النهائي الذي يعتبر بلورة لنتائج البحث والتحقيق طيلة مراحل التدقيق.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات

تمهيد:

بعد استكمالنا للجانب النظري للدراسة من خلال الفصلين الأول والثاني، كان لازماً منا أن نربط هذا الجانب النظري بالجانب الميداني. هدفنا هو التحقق والتأكد من الاستنتاجات التي توصلنا إليها في الدراسة النظرية، التي تركزت أساساً على دور محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية. ولتحقيق هذا الهدف أجرينا دراسة ميدانية بكتب محافظ الحسابات في ولاية بسكرة، والاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات والاعراض والمراحل لإعداد التقارير قصد إبداء الرأي حول مصداقية الكشوفات المالية.

وللتطرق إلى الدراسة الميدانية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

❖ **المبحث الأول:** تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات؛

❖ **المبحث الثاني:** الخطوات والإجراءات المتبعة لإعداد التقرير.

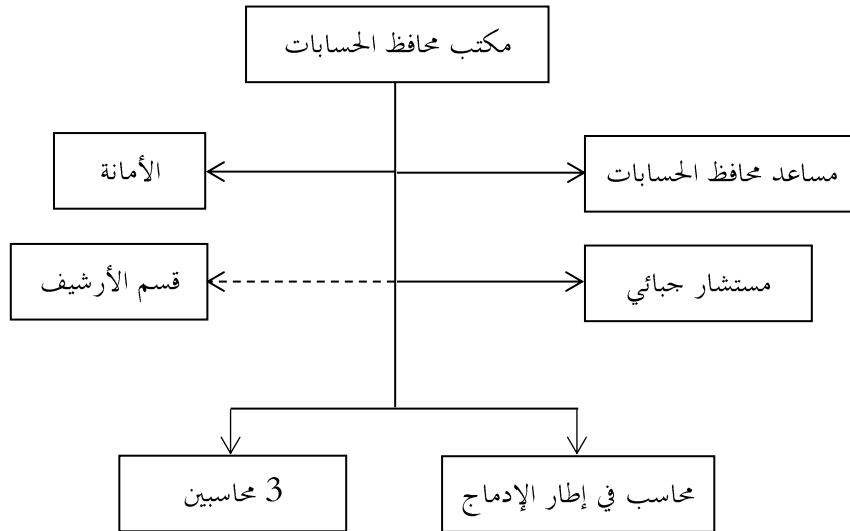
المبحث الأول: التقديم العام لمكتب محافظ الحسابات

نعرض من خلال هذا المبحث تعريفاً بالمكتب وتقديم هيكله التنظيمي والخدمات التي يقدمها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي

اخترنا محلاً للدراسة الميدانية مكتب الأستاذ عامر رابع، وهو مكتب محافظ حسابات ومحاسب معتمد الكائن مقره في حي 72 مسكن المنطقة الغربية لولاية بسكرة، بدأ المكتب نشاطه منذ 2000، الأستاذ المحافظ معتمد من طرف وزير المالية، ومسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأيضاً جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أدى محافظ الحسابات اليمين بمحكمة بسكرة المختصة إقليمياً، مسجل لدى مفتشية الضرائب بسكرة، يقوم المكتب بتدقيق حسابات المؤسسات بمعدل أربع (4) مؤسسات لكل سنة، كما يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي للمكتب.

الشكل رقم (8): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على تصريح محافظ الحسابات

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب

يقدم المكتب العديد من الخدمات المحاسبية والجبائية والاستشارية بالإضافة إلى المحافظة القانونية للحسابات

1. خدمات بصفة محافظ حسابات:

- محافظة الحسابات السنوية؛
- تقديم خبرات قضائية في مجال المحاسبة؛
- القيام بالمهام التدقيق الخاصة (رفع، تخفيض رأس المال؛ اندماج أو تغيير الشكل القانوني للشركة؛ تقييم الأصول)
- تقديم استشارات جبائية،
- إنجاز الدراسات المحاسبية.

2. خدمات بصفة محاسب معتمد:

- مسك الدفاتر المحاسبية؛
- إعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية؛
- إعداد الميزانيات الجبائية؛
- إعداد التصريجات الجبائية الشهرية والسنوية؛
- إعداد التصريجات الاجتماعية والإدارية الدورية والسنوية؛
- إعداد كشوف الأجور؛
- إمكانية تمثيل الزبائن لدى مختلف الإدارات والمصالح.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة وخطوات إعداد التقارير

المطلب الأول: الإجراءات المتبعة لطريقة العمل

أولاً: قبول العهدة أو المهمة

قبل موافقة موافقة محافظ الحسابات على قبول المهمة أن يمتنع عن إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقاً الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- التأكد من سلامة تعيينه، وأنه لا يقع في حالات التنافي والموانع القانونية؛
- التأكد من أن الإمكانات المتوفرة للمكتب تسمح بأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد من التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات من ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوالات جمعيتها للمساهمين؛
- طلب القائمة الحالية للقائمين بالإدارة أو الأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل التدقيق والشركات الخليفة وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية؛
- إذا كان سيعوض زميلاً معزولاً عليه التأكد بأن قرار العزل لم يكن مبالغ فيه، وإذا كان سيعوض زميلاً استقال من مهمة عليه الحصول من الشركة أسباب استقالته، أما إذا كان سيعوض زميلاً رفضت الشركة تجديد عهده عليه أن يتصل بزميله لمعرفة أسباب الرفض، وعليه أن يتأكد من أنه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية. بعد قيام محافظ الحسابات بجميع الإجراءات السابقة فإنه يُقدر مدى قدرته على القيام بالمهمة الموكلة إليه، وبالتالي يقرر إما قبول المهمة وإما رفضها وتبليغ الشركة بقراره.

إذا أوكلت لمحافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية، عليه أن يُعلم مسيري الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها، أما إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وقوعه في حالات التنافي أو الموانع، يتبع نفس الإجراء السابق، إذا كانت الشركة قد قامت بإجراءات الإشهار القانونية لتعيينه، فإنه يطلب في رسالة الرفض نشر رفضه لقبول المهمة.

ثانيا: الشروع في العمل

بعد تأكد محافظ الحسابات من صحة تعيينه يبلغ بقبول تعيينه، بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينته، مرفقا بعبارة "مطابق لوظيفة محافظ الحسابات" أو بواسطة رسالة قبول العهدة إلى الجمعية العامة خلال أجل أقصاه ثمانية أيام (08) بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه، ويصرح كتابيا لإدارة الشركة بأنه لا يقع ضمن حالات التنافي أو الموانع القانونية، كذلك يقوم بإبلاغ لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بتعيينه، عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما مع تذكير مسيري الشركة بالإجراءات الشهرية الواجب القيام بها من طرفهم.

ثالثا: التعرف على المؤسسة محل المراقبة

- تسمى بالمرحلة الأولى لتحديد أهداف مهمة التدقيق وعلى محافظ الحسابات إتباع مجموعة من الخطوات:
- الحصول على نسخة من عقد المؤسسة أو القانون الأساسي الشركة والعقود الأساسية الأخرى؛
- التعرف على السياسات المحاسبية وإجراءات المحاسبة والحصول على الدفاتر المستخدمة القانونية والتنظيمية والمحاسبية وكذلك قائمة بأسماء الموظفين الرئيسيين ومهامهم وصلاحياتهم ومسؤولياتهم وأخذ صورة من توقيعهم (التوقيع على الشيكات مثلا)؛
- التعرف على النواحي الفنية للمؤسسة ووحداتها وخصائص النشاط كعمليات الاستلام والتسليم والتوزيع والتخزين؛
- الاطلاع على الهيكل التنظيمي ودليل السياسات والإجراءات الخاصة والتنظيم الداخلي للأقسام والوحدات؛
- الحصول على نسخ من الحسابات والقوائم المالية الختامية السابقة للمؤسسة؛
- الحصول على نسخ من التقارير لمحافظي الحسابات السابقين، وكذلك تقارير مجلس الإدارة؛
- الحصول على نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وكذلك تقارير المدققين والداخليين.

بعد ذلك يحدد مدى وكيفية أداء المهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورورها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدة الزمنية القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب) وعليه كذلك الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات تفيد في إنجاز مهمته (على الزميل السابق طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، أن يسهل مهمة الزميل الذي يليه).

رابعا: فحص و تقييم المراقبة الداخلية

بعد الانتهاء من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات يتعين عليه تقييم هذا النظام للحصول على معرفة كافية بالبيئة الرقابية، والأخذ بعين الاعتبار الأثر الكلي لعوامل القوة والضعف، تعتبر هذه المرحلة بالغة الأهمية حيث تعتبر نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات والأساس الذي يركز عليه عند إعداد لبرنامج التدقيق من خلال يستطيع إعداد خطة لفحص الحسابات.

خامسا: مراقبة الحسابات

ينتقل بعدها لمرحلة تدقيق الوثائق والسجلات والدفاتر والعمليات المحاسبية وفق خطة معدة مسبقا، يستخدم فيها جميع وسائل التدقيق المتاحة وإجراءات جمع وتقييم أدلة الإثبات ليتمكن من الوصول إلى استنتاجات بغرض إبداء الرأي حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية وتمثيلها للوضع الحقيقية.

1. إجراءات فحص الميزانية:

- القاعدة الأساسية في الرقابة على القيود الإفتتاحية هي أن يكون هناك حسابات ختامية سليمة مصادق عليها من قبل مدقق موثوق، وفي حالة عدم توفر هذا الشرط فإنه يتعين عليه أن يبلغ ذلك للجهة المعنية.
- يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من القيود من واقع الميزانية المعتمدة في السنة السابقة، تشمل خطوات التحقق مما يلي،
- التحقق من مدى صحة العمليات المحاسبية؛
- فحص عملية نقل الأرصدة الإفتتاحية ومطابقتها مع أرصدة الميزانية المقفلة للسنة السابقة؛
- فحص محاضر إجتماعات الجمعية العامة فيما يتعلق بالميزانية السابقة للتأكد مما إذا كانت هناك تعديلات في أرصدة بعض الحسابات.

2. إجراءات فحص الأصول الملموسة:

- التحقق من أرصدة إعادة فتح الحسابات الأصول بنفس الأرصدة للسنة المقفلة؛
- التحقق الحسابي من صحة أرصدة الأصول الثابتة بالميزانية كالأراضي، المباني، المعدات، الآلات... ومقارنتها مع دفتر الأستاذ الأصول الملموسة؛
- التحقق المستندي للقيود أو عينات منها المرحلة إلى دفتر الأستاذ وذلك بالرجوع الوثائق الثبوتية الداعمة لها مثل فواتير الشراء، العقود، والمستندات الأخرى؛
- التحقق من الوجود الفعلي (المادي) للأصول الثابتة المهمة كملاحظة عملية الجرد الفعلي للأصول ومطابقتها بالسجلات والدفاتر (عملية الجرد هي من مهام المؤسسة قيد التدقيق)؛
- التحقق من ملكية الأصول الثابتة (فواتير الشراء، عقود الشراء ومستندات الملكية)؛
- التحقق من طرق تقييم الأصول وحساب معدلات الاهتلاك المستخدمة مع الثبات في تطبيق نفس الطرق، والدقة المحاسبية في حساب مخصصات الاهتلاك ومجمع الاهتلاك؛
- مقارنة الأرصدة الظاهرة في الميزانية العامة ودفتر الأستاذ و ميزان المراجعة.

3. إجراءات فحص المدينون والحسابات المدينة الأخرى:

- التحقق الحسابي والمستندي من رصيد المدينين الظاهر بالميزانية؛
- الاختبار عن طريق السبر على العمليات المهمة مطابقتها مع المستندات الثبوتية وتتبعها من التسجيل المحاسبي مروراً بالترحيل إلى غاية الأرصدة النهائية؛
- التحقق من المستندات المؤيدة لبعض العمليات مثل الطلبات الواردة من الزبائن، أوامر البيع الصادرة، فواتير البيع وأوامر التسليم، والتأكد من صحة العنليات الحسابية المتعلقة بها؛
- المطابقة بين الرصيد الإجمالي للمدينين بدفتر الأستاذ ومجموع أرصدة الحسابات المساعدة للمدينين؛
- إرسال مصادقات للمدينين للحصول على ما يؤكد صحة أرصدة حساباتهم المدونة في دفاتر المؤسسة.

4. إجراءات فحص النقدية بالخزينة والبنوك:

- جرد أو عد النقدية: يجب أن يتوفر عنصر المفاجأة عند جردها، أي أن يكون موعد جرد النقدية غير معروف بالنسبة لإدارة المؤسسة تحت الفحص؛ وبعد الانتهاء من الجرد الفعلي للخبزينة يقوم بمطابقته مع ماهو مثبت ومسجل بالدفاتر المحاسبية:
- مقارنة مجاميع خانات دفتر المصروفات بالحسابات المساعدة للمصروفات وحساب المصروفات لدفتر الأستاذ؛
- تتبع المتحصلات النقدية غير المودعة في دفتر حركة الخزينة إلى جانب المقبوضات والتأكد من صحة المستندات؛
- إعداد قائمة بالمستندات التي تثير الشكوك والتحقق منها مثل (صكوك توارينها قديمة، صكوك محرر لحاملها أو باسم أمين الخزينة، إيصالات خاصة بالمصروفات لا يوجد بها تاريخ أو تاريخ قديم.
- جرد النقدية بالبنوك: الهدف الأساس من وراء القيام بالتحقق من النقدية بالبنوك هو التأكد من الرصيد الفعلي المودع خوناك طريقتان للتحقق من أرصدة الحسابات:
- المقاربات البنكية لأرصدة حسابات المؤسسة بالبنك ومع الأرصدة الحسابات المسجلة بالدفاتر؛
- المصادقات الكتابية (التأكدات الخارجية).

5. إجراءات فحص المخزون:

- يعتبر المخزون السلعي من البنود الهامة التي يوليها محافظ الحسابات العناية الخاصة، فالمخزون يشكل في معظم الشركات جزئاً كبيراً من مجموع أصولها الجارية، وللمخزون تأثير مباشر على جدول حساب النتائج.
- يقوم محافظ الحسابات بمتابعة الجرد من خلال اختيار عينات للتأكد من كميات المخزون وعند اختياره للأصناف أن يأخذ بالحسبان الأصناف ذات الأهمية والمالية الكبيرة
- اختبار الدقة المحاسبية بالسجلات والدفاتر الخاصة بالمخزون، وفي حالة عدم اقتناعه بأن المخزون قد جرد بالكيفية الصحيحة فعليه الامتناع عن إبداء رأيه؛
- مقارنة كميات الأصناف المختلفة من المخزون والوارد بكشوفات الجرد وبطاقات الجرد مع تلك الموجودة بالدفاتر والتحقق من أية اختلافات قد تظهر؛
- اختيار عينات من الأصناف واختيار تسعيرها للتأكد من أنها قد قومت بالقيم العادلة لها، وأن طرق التقييم طبقت بشكل صحيح؛
- بعد التحقق من الأسعار يقوم بالتحقق من القيم الواردة بكشوف الجرد؛
- عمل التسويات اللازمة بعد المقارنة بين تكلفة المخزون ونتيجة الجرد الفعلي وتكلفة المخزون الواردة بالدفاتر؛
- التأكد من المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالمخزون، كاستلام و شحن المخزون وأن يقوم باختيار عينات من مستندات؛
- الاستلام والشحن، ويتم تتبع القيود في السجلات والدفاتر المحاسبية مروراً بترحيلها إلى الحسابات المختلفة والانتهاه بترصيدها؛
- عملية الجرد المادي للمخزون يجب أن تتم بوجود فريقين وفريق ثالث للتحكيم.

6. إجراءات فحص رأس المال:

- التحقق من الزيادة أو الانخفاض في رأس المال وهل يتوافق مع القانون التجاري والقانون الأساسي؛
- التحقق من نوعية وعدد الأسهم والحصص المصدرة وأن قيمتها سددت كاملاً؛
- التأكد من وضوح سياسة توزيع حصص الأرباح.

7. الاحتياطات:

- التحقق من صحة أرصدة الحسابات الافتتاحية ومطابقتها مع أرصدة الميزانية المختتمة السابقة؛
- التحقق من صحة تخصيص الاحتياطات القانونية والاختيارية وغيرها ومدى اتفاقها مع قرارات الجمعية العامة والنظام الأساسي والقانون التجاري؛
- التحقق من سلامة ترحيلها إلى دفتر الأستاذ وكذا التحقق الحسابي للأرصدة.

8. إجراءات فحص الموردين:

- التحقق من الدقة الحسابية لليوميات المساعدة مثل دفتر يومية المشتريات، يومية الصندوق، يومية المردودات واليومية العامة؛
- الرقابة المستندية للقيود في اليوميات، فحص العقود والاتفاقيات، محاضر الاستلام، أوامر الشراء، إيصالات الدفع وغيرها؛
- تتبع الترحيل من اليوميات إلى دفتر الأستاذ وإجراء المطابقة بينهما؛
- الحصول على مصادقات (تأكيدات خارجية) من الموردين.

9. إجراءات فحص أوراق الدفع:

- يتعين على محافظ الحسابات الحصول على قائمة من الإدارة تبين المعلومات المتعلقة بأوراق الدفع تشمل أسماء الدائنين وقيمة المبالغ وتواريخ الاستحقاق ومعدل الفائدة وقيمة الفائدة وغيرها من المعلومات؛
- تجرى مقارنة بين أوراق الدفع المدرجة في القائمة مع تلك المسجلة في يومية أوراق الدفع ومقارنة رصيدها العام في دفتر الأستاذ؛
- التدقيق الحسابي والمستندي لأوراق الدفع وحساباتها وأرصدها؛
- اختيار عينة من أوراق الدفع وعمل المصادقات اللازمة.

10. إجراءات فحص الالتزامات طويلة الأجل:

- التحقق من أرصدة حسابات الالتزامات طويلة الأجل؛
- تحليل وفحص العمليات والقيود الخاصة بالالتزامات طويلة الأجل تتضمن المعلومات المهمة (القيمة الاسمية للقرض، الرصيد الحالي، معدل الفائدة، طريقة السداد لأصل للأصل والفوائد، الضمانات الممنوحة)؛
- التحقق من الدقة والثبات في تسجيل العمليات المختلفة؛
- التأكد من إتباع المبادئ المحاسبية السليمة في إثبات العمليات وكذلك التبويب الصحيح لها في القوائم المالية؛

- مقارنة قيمة السندات المصدرة مع حساب السندات في دفتر الأستاذ مع الرجوع لمحاضر الجلسات لمعرفة السندات المصدرة وقيمتها.

المطلب الثاني: إعداد التقارير النهائية لمحافظ الحسابات

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المرسل إلى أعضاء الجمعية العامة (الشركاء)، ويحتوي التقرير على ما يلي:

1. رأسية تقدم اسم ولقب محافظ الحسابات رقم الاعتماد ورقم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
2. اسم وعنوان المرسل إليه (اسم المؤسسة أو الشركة أو الهيئة محل التدقيق وعنوانها)
3. ذكر عبارة مراجعة الكشوف المالية المرفقة لـ (اسم الشركة) يذكر كذلك تاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغير في الأموال الخاصة، كشف الخزينة والملحق.
4. فقرة تحمل مسؤولية المديرين الاجتماعيين للشركة في اعداد وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعترية سواء كانت صدرت عن غش أو أخطاء؛
5. مسؤولية محافظ الحسابات: مسؤوليته في التعبير عن رأيه حول الكشوف المالية على أساس التدقيق، وفق المعايير الجزائية للتدقيق، يستوجب ذلك الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعترية.
- يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار الرقابة الداخلية للمؤسسة قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة وليس بغية تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية. كذلك يتمثل التدقيق في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة وعقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية؛
6. فقرة ملاحظات أو تحفظات على الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
7. فقرة إبداء الرأي حول الكشوف المالية المعدة: في هذه الفقرة يذكر محافظ الحسابات باسم المؤسسة محل التدقيق وبمعنا النشاط المقفل بتاريخ 12/31/.... بيدي بصحة وانتظام الكشوف المالية ودقة حساباتها (أو عدم صحة وانتظام) المقفلة بتاريخ 12/31/.... وكذلك الأداء المالي وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.
8. تاريخ اعداد التقرير موقع ومضى عليه من طرف محافظ الحسابات.
9. يرفق هذا التقرير مع:

- القوائم المالية (الميزانية العامة، جدول حساب النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول سيولة الخزينة، الملحق)

المقفلة بتاريخ 2022/12/31

- ملحق التعليقات والملاحظات والتحفظات المسجلة أثناء فترة التدقيق؛

- التقارير الخاصة.

القوائم المالية:

تعرض الجداول التالية القوائم المالية لشركة الوفاء المقفلة بتاريخ 2022/12/31

الجدول رقم (10): جانب الأصول لميزانية شركة الوفاء في 2022/12/31

جانب الأصول للميزانية			
البيان	إجمالي	إهلاك / مؤونة	ق م ص
أصول غير جارية			
أرضي			
مباني			
تثبيات عينية أخرى			
تثبيات ممنوح امتيازها			
تثبيات يجرى إنجازها			
مجموع الأصول غير جارية	10.101.476,15	7.992.425,50	2.109.050,65
أصول جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ			
الزبائن			
المدينون الآخرون			
الضرائب وما شابهها			
الخزينة			
مجموع الأصول الجارية	85.323.145,86		85.323.145,86
المجموع العام للأصول	95.424.622,01	7.992.425,50	87.432.196,51

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم الأصلية للشركة

الجدول رقم (11): جانب الخصوم من ميزانية شركة الوفاء في 2022/12/31

جانب الخصوم للميزانية		
2022	ملاحظة	البيان
7.500.000,00		رؤوس الأموال الخاصة
		رأس مال تم إصداره
		رأس مال غير مستعان به
4.751.916,73		علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1)
		فوارق إعادة التقييم
1.971.821,36		فارق المعادلة (1)
		نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
14.223.738,09		المجموع (1)
1.662.853,89		الخصوم غير الجارية
		قروض وديون مالية
		ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
		ديون أخرى غير جارية
1.662.853,89		مجموع الخصوم غير الجارية (2)
47.548.164,09		موردون وحسابات ملحقه
2.626.738,38		ضرائب
1.694.702,06		ديون أخرى
19.676.000,00		خزينة سلبية
71.545.604,53		مجموع الخصوم الجارية (3)
87.432.196,51		المجموع العام للخصوم (3+2+1)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم الأصلية للشركة

الجدول رقم (12): جدول حساب النتائج لشركة الوفاء في 2022/12/31

جدول حساب النتائج		
البيان	ملاحظة	2022
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		187.509.711,05
1- إنتاج السنة المالية		187.509.711,05
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		(174.154.037,42) (2.894.050,05)
2- استهلاك السنة المالية		(177.048.087,47)
3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)		(10.461.623,58)
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		(2.025.367,49) (2.627.913,00)
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		5.808.343,09
المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهلاكات والمؤونات		58.558,07 (0.11) (2.059.250,00)
5- النتيجة العملية		3.807.651,05
المنتجات المالية الأعباء المالية		(994.396,69) (994.396,69)
6- النتيجة المالية		(994.396,69)
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)		2.813.254,36
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية		(841.433,00) 187.568.269,12 (185.596.447,76)
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		1.971.821,36
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		1.971.821,36

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم الأصلية للشركة

◀ ثانيا: محتوى التقرير العام

يوضح التقرير الذي يعده محافظ الحسابات للسنة المالية 2022 لإبداء رأيه حول صحة وانتظام القوائم المالية ودقة الحسابات لشركة الوفاء.

السيد: عامر رابح

العنوان: المنطقة الغربية بسكرة

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل:

إلى: الشركاء أعضاء الجمعية العامة

الشركة ذات المسؤولية المحدودة الوفاء

الموضوع: تقرير محافظ الحسابات للسنة المالية المختمة في 2022/12/31

بناء على قرار تعييني محافظ حسابات المؤرخ في/../.... للسنوات المالية 2021، 2022 و 2023. القابلة للتمديد مرة واحدة، وتنفيذا للمهمة التي كلفتموني بها يشرفنا أن نقدم لسيادتكم تقرير المصادقة على الحسابات السنوية المقفلة بتاريخ 2022/12/31 والبيانات الواردة في الملحق لهذا التقرير لشركة ذ.م.م الوفاء، إن إعداد هذه البيانات المحاسبية والكشوفات المالية المدرجة ضمن التقرير هو من مسؤولية إدارة الشركة، وإن مسؤوليتي كمحافظ حسابات هي في إبداء الرأي حول هذه البيانات المحاسبية والكشوفات المالية استنادا إلى أعمال التدقيق التي قمنا بها.

لقد قمنا بأعمال التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية التي تتطلب تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت الحسابات المالية خالية من أي خطأ جوهري وقد تضمنت أعمال التدقيق فحصا اختباريا (عن طريق السر) للدلالة التي تثبت المبالغ والافصاحات في البيانات المالية، كما تضمنت أعمال التدقيق تقييما للمبادئ المحاسبية والتقديرات الهامة التي اعتمدها إدارة الشركة وكذلك تقييما عاما لطريقة عرض البيانات المالية ككل، ولقد أوردنا في الملحق الأول من هذا التقرير ملخصا لأعمال التدقيق والملاحظات والنتائج التي أسفرت عنها

✓ فقرة الملاحظات:

❖ الأصول غير الجارية:

بلغ قيمتها الصافية في 2022/12/31 مبلغا قدره 10.101.476,15 دج، أي سجلت ارتفاعا في هذه الأصول.

ملاحظات:

- حسب أحكام المرسوم الصادر في 26 يوليو 2008 المتعلق بتحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، لا تطبق الشركة بشكل كامل هذه القواعد؛
- لا يوجد مخزون مادي للأصول الثابتة اعتبارا من 2021/12/31 (الاكتفاء مقارنة الأرصدة المحاسبية مع الأصول المادية الموجودة فقط).

حسب المادة رقم 10 من القانون التجاري والمادة 14 من القانون 07-11 (تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة على في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية) ❖ الأصول الجارية:

بلغت قيمة الأصول الجارية الصافية في 2022/12/31 مبلغا قدره 85.323.145,86 دج، أي بزيادة قدرها 14 % بقيمة 10.491.758,00 دج مقارنة بسنة 2021. يعرض الجدول التالي التغيرات التي حدثت مقارنة بسنة 2021:

البيان	2022	2021	2022-2021	% 2021
المخزونات	16.372.301	25.69.986	-8.797.685	%25
الزبائن	58.916.871	45.408.142	13.508.729	%30
مدينين آخرين	1.354.620	199.092	1.155.528	
الضرائب	710.379	3.116.306	-2.405.927	
الخزينة	7.968.974	937.862	7.031.112	
المبلغ الإجمالي للأصول الجارية	85.323.146	74.831.388	10.491.758	%14

❖ المخزونات:

بلغ صافي قيمة مخزونات الشركة في 2022/12/31 مبلغها يقدر بـ 16.372.300,99 دج؛ كما انخفضت المخزونات بمبلغ 8.797.585,00 دج مقارنة بسنة 2021 أي بنسبة 35%.

ملاحظة: يجب إجراء الجرد الفعلي للمخزونات مرة واحدة على الأقل في السنة.

لم يتم إجراء الجرد المادي للمخزون، وظهرت أرصدة الحسابات في السجلات المحاسبية:

- كابلات كهربائية بقيمة 15.380.316,14 دج؛
- معدات كهربائية بقيمة 686.629,85 دج؛
- مستلزمات أخرى بقيمة 305.355,00 دج (فانورة شركة نافثال بتاريخ 2022/12/16).

❖ الزبائن:

زيادة في رصيد الزبائن بمبلغ 13.508.729 دج مقارنة مع سنة 2021 أي بنسبة 30%؛ على مسيري الشركة القيام بتأكيد رصيد الزبائن وكذلك إعداد ملفات خاصة بكل الزبائن تتضمن (طلبات الشراء، وصل التسليم مختومة وموقعة من الزبائن، الفواتير وطريقة الدفع).

❖ الرسم على القيمة المضافة:

بلغت قيمة الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني المسددة لسنة 2022 كالتالي:

التاريخ	البيان	المبلغ
2022/03/30	تسديد شهر فبراير 2022	349.277,00
2022/06/23	تسديد شهر مايو 2022	349.277,00
2022/11/30	تسديد شهر أكتوبر 2022	11.825,00
المبلغ الإجمالي المسدد		710.379,00

❖ الخزينة (البنك والصندوق):

بلغت أرصدة الحسابات في 2022/12/31 مبينة في الجدول:

الحساب	البيان	الرصيد في 2022/12/31
512021	حساب البنك رقم (1)	126.944,96
512027	حساب البنك رقم (2)	6.228.273,15
512029	حساب البنك رقم (3)	14.905,50
المبلغ الإجمالي للبنك		6.370.123,61
530000	الصندوق	1.598.850,84
المبلغ الإجمالي		7.968.974,45

❖ حقوق الملكية:

تمثل الاحتياطات القانونية 260.797,19 دج، بلغ الرصيد قبل 2022 مبلغ 169.982,15 دج، بينما خصص مبلغ 90.815,40 دج لسنة 2021؛ بينما تمثل الاحتياطات الاختيارية 4.491.119,54 دج، بلغ الرصيد قبل 2022 مبلغ 2.765.633,72 دج، بينما خصص مبلغ 1.725.485,82 دج لسنة 2021.

تبلغ حقوق الملكية للشركة ككل في 2022/12/31 مبلغا قدره 14.223.738,09 دج، كما في الجدول التالي:

رقم الحساب	البيان	المبلغ
101000	رأس المال	7.500.000,00
106100	الاحتياطي القانوني	260.797,19
106200	الاحتياطي الاختياري	4.494.119,54
12	النتيجة الصافية لسنة 2022	1.971.821,36
المبلغ الإجمالي		14.223.738,09

❖ الخصوم غير الجارية:

- بلغت قيمة القروض الأخرى للشركة مبلغ 1.662.853,89 دج الذي يمثل 1.90% من إجمالي الخصوم؛
 - مصاريف الإيجار لسنة 2019 بلغت 382.307,60 دج؛
 - مصاريف الإيجار لسنة 2021 بلغت 1.280.546,29 دج.
- شهادة تأكيد الرصيد غير موجود (حسب المعيار 505)

❖ الخصوم الجارية:

بلغت قيمتها إلى غاية 2022/12/31 مبلغ 71.545.604,53 دج، حيث تمثل 81,83% من إجمالي الخصوم.

رقم الحساب	البيان	الرصيد في 2022/12/31
401100	موردو المخزونات	9.929.446,06
401100	موردو المخزونات	20.507.201,64
401100	موردو المخزونات	120.001,81

401100	موردو المخزونات	8.310.104,82
401100	موردو المخزونات	2.123.041,75
401100	موردو المخزونات	5.808.253,56
401100	موردو المخزونات (الدفع عن طريق شيك)	46.798.049,64
403000	موردون أوراق دفع	772.898,75
	المبلغ الإجمالي	47.570.948,39

❖ الضرائب المستحقة:

رقم الحساب	البيان	الرصيد في 2022/12/31
444000	الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2022	841.433,00
445300	الرسم على القيمة المضافة المستحقة لشهر 2022/12	708.392,00
445500	الرسم على القيمة المضافة القابل للتسوية (على فاتورة الائتمان)	384.250,38
447000	الرسم على النشاط المهني	692.663,00
	المبلغ الإجمالي	2.626.738,38

❖ الخزينة (خزينة سالبة):

يمثل السحب على المكشوف البنكي رصيداً قدره 19.676.000,00 دج، شهادة تأكيد الرصيد مفقودة (المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية)

✓ فقرة إبداء الرأي:

لقد قمنا بفحص ميزانية شركة ذ.م.م الوفاء المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2022 وجداول حساب النتائج وكذلك الجداول الملحقه المعدة بالتفصيل حسب شكل الوثائق التلخيصية التي يوفرها النظام المحاسب المالي. لقد تم تنفيذ مهمتنا وفقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق المقبولة، وبالتالي تضمنت عمليات التحقق من المستندات المحاسبية وإجراءات التدقيق الأخرى التي اعتبرناها ضرورية للحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية. مع الأخذ في الاعتبار نتائج تحقيقنا، وكما هو موضح في فقرة الملاحظات على حسابات الميزانية، فإننا نصدق على حسابات شركة ذ.م.م الوفاء المقفلة بتاريخ 2022/12/31 المرفقة مع هذا التقرير، مع نتيجة إجمالية للميزانية قدرها 87.432.196,51 دج ونتيجة صافية قدرها 1.971.821,51 دج.

بمسكرة في: 2023/07/10

محافظ الحسابات

انتهى نص التقرير

◀ ثالثاً: محتوى التقارير الخاصة

توضح التقارير التالية تقارير خاصة يعدها محافظ الحسابات بالموازات مع اعداد التقرير العام لإبداء الرأي، تتضمن تقرير حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، تقرير حول استمرارية الاستغلال، تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين...

السيد: عامر رابع

العنوان: المنطقة الغربية بسكرة

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل:

إلى: الشركاء أعضاء الجمعية العامة
الشركة ذات المسؤولية المحدودة الوفاء

الموضوع: التقارير الخاصة للسنة المالية المختمة في 2022/12/31

وفق القانون رقم 10-01 والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافضي الحسابات وشروط ومواعيد إرسالها، وحسب القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وفي إطار ممارسة المهام نعد التقارير الخاصة التالية:

1. تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
2. تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى أعلى خمس (5) تعويضات؛
3. تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب الحصة في الشركة؛
4. تقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
5. تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
6. تقرير حول القدرة على استمرارية الاستغلال.

1. تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:

طبقاً لمقتضيات المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري، وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافضي الحسابات وشروط ومواعيد إرسالها، نقدم إليكم هذا التقرير الخاص بالاتفاقيات المنظمة. نخطبكم علماً بأننا لم نبلغ بأي اتفاقيات منظمة والمنصوص عليها في الفقرة أعلاه، ولم يخطرنا مدير شركة ذ.م.م الوفاء بأي اتفاق يندرج ضمن هذا الإطار لاسيما في سنة 2022.

بسكرة في: 2023/07/10

محافظ الحسابات

انتهى نص التقرير

تحليل الطلبة لمحتوى التقرير:

وجهه محافظ الحسابات طلبا إلى مدير شركة ذ.م.م الوفاء، المتعلق بوجود اتفاقيات منظمة المنصوص عليها في الفقرة السابقة، وعملا بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية، تلقى ردا كتابيا من طرف المدير في شكل رسالة تأكيد مرسله إلى محافظ الحسابات تفيد بعدم وجود أية اتفاقيات مبرمة، وبعد إجراءات التدقيق الأخرى خصوصا تفتيش للمكاتب والأقسام المستندات والوثائق لم يثبت عكس ذلك، لم يشر في هذا التقرير لأي اتفاقيات سابقة لا تزال سارية المفعول، يذكر أيضا عدم اكتشاف اتفاقيات غير مرخصة أثناء أداء مهمته.

2. تقرير خاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) تعويضات:

طبقا لمقتضيات المادة 680 الفقرة 3 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري، وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافضي الحسابات وشروط ومواعيد إرسالها، نقدم إليكم هذا التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) تعويضات.

نشهد بصحة وصدق أعلى خمس (5) مكافآت مدفوعة في الفترة من 2022/01/01 إلى 2022/12/31 للشركة ذ.م.م الوفاء، تبلغ قيمتها (المبلغ الإجمالي لأجر المنصب) قدره 1.209.133,66 دج، مفصلة على النحو التالي:

الرقم	الاسم واللقب	أجر المنصب بالدينار الجزائري
001	المستخدم الأول	261.360,00
002	المستخدم الثاني	261.360,00
003	المستخدم الثالث	686.413,66
	المبلغ الإجمالي	1.209.133,66

بسكرة في: 2023/07/10

محافظ الحسابات

انتهى نص التقرير

تحليل الطلبة لمحتوى التقرير:

تسلم محافظ الحسابات من مصلحة المستخدمين للشركة، قائمة اسمية مفصلة لأعلى التعويضات المدفوعة في هذه الفترة، وبعد التأكد من المعلومات المتحصل عليها ومطابقتها مع سجل العمال ودفتر الأجور وكشوفات الأجور (اسم ولقب المستخدمين، المنصب، الأجر القاعدي، المنح والتعويضات، اقتطاعات الضمان الاجتماعي، اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي، الأجر الخام السنوي، الأجر الصافي السنوي). أعد على هذا الأساس تقرير خاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المذكورة أعلاه.

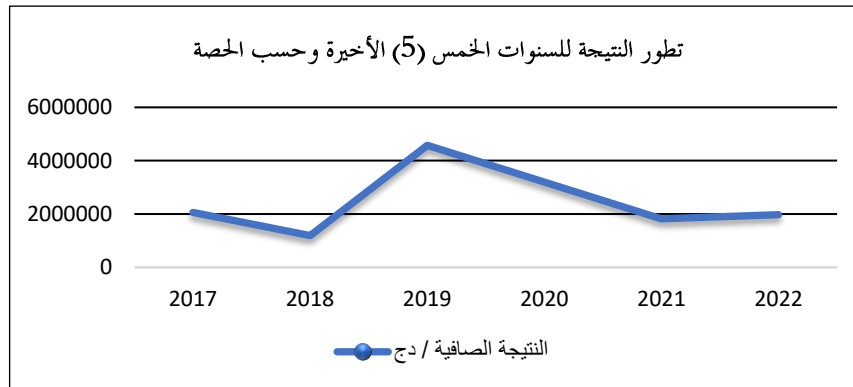
3. تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب الحصة في الشركة:

طبقا لمقتضيات المادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري، وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظي الحسابات وشروط ومواعيد إرسالها، نقدم إليكم هذا التقرير الخاص بتطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب الحصة في الشركة.

نخططكم علما بأن تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة في شركة ذ.م.م الوفاء، على النحو التالي:

السنة المالية	عدد الحصص	النتيجة الصافية / دج	النتيجة / الحصة دج
2017	100	2.061.585	20.616
2018	100	1.191.958	11.920
2019	100	4.575.429	45.754
2020	7500	3.199.642	427
2021	7500	1.816.300	242

ملاحظة: نتيجة السنة المالية لـ 2022: 1.971.821,51 دج



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جدول تطور النتيجة

بمسكرة في: 2023/07/10

محافظ الحسابات

انتهى نص التقرير

تحليل الطلبة لمحتوى التقرير:

طبقاً لأحكام الفقرة المذكورة أعلاه يقدم الجهاز المسير للشركة جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة لكل سنة لمحافظ الحسابات، استناداً للمعلومات المقدمة بالإضافة إلى إجراءات المراجعة الحسابية والمستندية والتحليلية يعد محافظ الحسابات تقرير خاص بتطور نتائج الشركة خلال السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب الحصة، أو كل سنة مالية مقفلة منذ إنشاء الشركة إذا كان عددها يقل عن خمسة.

ملاحظة: لم يشمل التقرير العناصر التالية: النتيجة قبل الضريبة؛ الضريبة على الأرباح؛ شكل بياني ليسهل الفهم.

4. تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظي الحسابات وشروط ومواعيد إرسالها، نقدم إليكم هذا التقرير الخاص بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين.

نحيطكم علماً أنه باستثناء الامتيازات التي تغطيها الاتفاقية الجماعية، فإن شركة ذ.م.م الوفاء لا تمنح أي امتيازات خاصة لموظفيها.

بسكرة في: 2023/07/10

محافظ الحسابات

انتهى نص التقرير

تحليل الطلبة لمحتوى التقرير:

حسب تقرير الجهاز المسير لشركة ذ.م.م الوفاء لا تمنح أي امتيازات خاصة لموظفيها، استناداً إلى المعلومات المقدمة بالإضافة إلى إجراءات التدقيق الأخرى كالأستفسارات، التفتيش المستندي بالإضافة إلى إجراءات التدقيق المتاحة لم يثبت وجود امتيازات خاصة مقدمة. وأعد على هذا الأساس تقرير خاص بالمصادقة بعدم وجود امتيازات ممنوحة للمستخدمين.

5. تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:

طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظي الحسابات وشروط ومواعيد إرسالها، نقدم إليكم هذا التقرير الخاص حول نتائج تقييم إجراءات الرقابة الداخلية التي تطبقها شركة ذ.م.م الوفاء، والوسائل المختلفة المستخدمة للمحافظة على أصولها وحمايتها.

التنظيم العام:

خصص هذا الجزء لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية التي تطبقها شركة ذ.م.م الوفاء، والوسائل المستخدمة للمحافظة على أصولها وحمايتها. تطبق شركة ذ.م.م الوفاء النظام المحاسبي المالي وهو الإطار المحاسبي المعمول به في الجزائر.

سمح لنا التشخيص الذي تم إجراؤه بتحديد أوجه القصور التنظيمية، وقد تم ملاحظة مايلي:

- غياب وصف لمهام المناصب التشغيلية المختلفة للشركة؛
- عدم تأكيد الأرصدة مع العملاء والموردين؛
- لا توجد وظيفة الرقابة الداخلية على مستوى الشركة؛
- نوصي بتكليف أشخاص لإدارة المخزون.

من التشخيص العام لاحظنا:

- وجود الدفاتر القانونية المنصوص عليها في المواد 9 و 10 و 11 من القانون التجاري. مرقمة ومؤشرة من الجهات المختصة؛
 - الدفاتر القانونية والسجلات المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 6 مارس 1996، على صاحب العمل الاحتفاظ بها، مرقمة ومؤشرة من الجهات المختصة؛
 - تمثل الديون طويلة وقصيرة الأجل 83.73% من إجمالي الميزانية المقفلة عند 2022/12/31، تشمل قروض وديون أخرى؛
 - حفظ الملفات والمستندات والسجلات مع المحافظة عليها.
- ونود أن نشير إلى أننا بشكل عام لم نواجه أي صعوبات في الوصول إلى المستندات المحاسبية المختلفة اللازمة لإنجاز مهمتنا.

بسكرة في: 2023/07/10

محافظ الحسابات

انتهى نص التقرير

تحليل الطلبة لمحتوى التقرير:

يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية من قبل الشركة قصد تجنب مخاطر الأخطاء الجوهرية في الحسابات وكذا عرض القوائم المالية، تهدف الرقابة الداخلية إلى الحماية التامة لأموال وأصول الشركة والعمل على حسن استغلالها؛ التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر التي تحتوي عليها الكشوفات المالية؛ تخفيض التكاليف؛ متابعة الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعية. وبعد مراقبته لأهم العمليات كعمليات البيع، التحصيل، مراقبة وجرد المخزون من خلال الإجراءات والوثائق المستعملة وبهدف تحديد مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية تمكن من الوصول إلى القصور التي أوردها في التقرير:

- انعدام لوظيفة الرقابة الداخلية على مستوى الشركة؛
- غياب وصف لمهام المناصب المختلفة للشركة؛
- عدم تأكيد الأرصدة مع العملاء والموردين؛
- يُسير المخزون بدون فريق إداري.

بالرغم من النقائص المسجلة أشار محافظ الحسابات بشكل عام بأنه لم يواجه أي صعوبات في الوصول إلى المستندات المحاسبية المختلفة لإنجاز مهمته، ما يفسر رغبة المسيرين في التعاون ومعرفة الوضعية الحقيقية للشركة وتحديد مواطن قوة وضعف إجراءات الرقابة الداخلية، كما لاحظ مسك الشركة لجميع الدفاتر والسجلات القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر اليومية ودفتر الجرد مرقمة وموقع عليهما من طرف قاضي المحكمة، كما تأكد من حيابة الشركة على الدفاتر والسجلات الخاصة بالمستخدمين مثل دفتر الأجور؛ سجل العطل المدفوعة الأجر؛ سجل العمال، سجل حوادث العمل؛ سجل حفظ الصحة والأمن وطب العمل، بالإضافة إلى الحفظ الجيد لجميع الوثائق والملفات والمستندات والسجلات.

أعد محافظ الحسابات على هذا الأساس تقرير خاص بالمصادقة على إجراءات الرقابة الداخلية مع وجود ملاحظات.

6. تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال:

طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافضي الحسابات وشروط ومواعيد إرسالها، نقدم إليكم هذا التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال.

إن صافي أصول شركة ذ.م.م الوفاء كانت دائماً إيجابية وذلك على النحو التالي اعتباراً من 2022/12/31:

المبلغ	البيان
7.500.000,00	رأس المال الصادر
4.751.916,73	علاوات واحتياطات
1.971.821,36	النتيجة الصافية للسنة
0,00	الترحيل من جديد
14.223.738,09	المبلغ الإجمالي

بسكرة في: 2023/07/10

محافظ الحسابات

انتهى نص التقرير

تحليل الطلبة لمحتوى التقرير:

بناء على تقرير على التسيير والمتعلق باستمرارية الاستغلال، وبالإعتماد على معيار الجزائري للتدقيق رقم 570 يجب على إدارة الشركة تقييم القدرة على الاستمرار بموجب القاعدة المحاسبية، وأن استمرار الاستغلال مبدأً أساسياً في إعداد القوائم المالية. قام محافظ الحسابات بجمع الأدلة الكافية والملائمة من أجل تقييم قدرة الشركة على استمرار الاستغلال من خلال:

- تحديد كل الأحداث والمؤشرات ذات طبيعة المالية والعملية التي تثير الشك في الاستمرار؛

- لم يلاحظ أي تأخر معتبر وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية؛

- صافي أصول الشركة كان دائماً إيجابياً خلال السنوات السابقة.

بعد دراسة كل المؤشرات المذكورة أعد محافظ الحسابات على هذا الأساس تقرير خاص بالمصادقة على استمرارية الإستغلال

بعدم وجود أي خطر أو تهديد من شأنه أن يعرقل استمرارية استغلال الشركة.

خلاصة الفصل الثالث

حاولنا من خلال الفصل التطبيقي وتأكيدا لما توصلنا إليه في الإطار النظري للإجابة على إشكالية البحث المطروحة مسبقا، حيث قمنا بدراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات سمحت لنا بالتعرف عن الإجراءات والخطوات المتعلقة بالطرق التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء تدقيقه للقوائم المالية لمؤسسة اقتصادية ما حيث ساعدنا هذا في معرفة كيفية إعداد التقارير والمصادقة عليها.

بالإضافة إلى أساليب وطرق التدقيق التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في فحص الحسابات والتقارير الملحقه التي يقوم بإعدادها على سبيل المثال (تقرير خاص حول الاتفاقيات المبرمة، تقرير خاص حول أعلى خمس أو عشر تعويضات ممنوحة) وبناء عن التقارير المالية التي أعدت من طرف الطالبان بالتنسيق مع محافظ الحسابات بعد تطبيق مختلف الاجراءات الأولية من قبول المهمة والاطلاع على صحة التعيين إلى مراقبة الحسابات، حيث توصلت دراستنا إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في مصادقة القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على صحة هذه الحسابات وإبداء رأيه الفني المحايد في تقريره النهائي.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على محافظ الحسابات ودوره في التحقق من صحة وصدق الكشوفات المالية وهذا بغرض اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول عدالة وسلامة قوائم المالية، بالتالي يكون محافظ الحسابات قد خدم جهات عديدة التي تعتمد عليها اتخاذ في قراراتها، إذ وجب على المشرع الجزائري تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني ومحاسبي مستقل وذلك من أجل العمل على إثبات شرعية وصدق المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية وفق المعايير والمبادئ المحاسبية.

كما توصلنا إلى أن الكشوف المالية الأداة الأساسية التي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة، بحيث لا تكتسب هذه القوائم تلك الخاصية إلا إذا تمت مراجعتها من قبل محافظ الحسابات، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في الرفع من قيمة المعلومة المالية وجعلها أكثر مصداقية والذي حاولنا فيه الإجابة عن إشكالية الدراسة والتي كانت "كيف يساهم محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية"، وبالتالي تم تتبع هذه الدراسة ميدانيا على مستوى مكتب محافظ الحسابات وعلى ضوء ماتم تقديمه نظريا و تطبيقيا توصلت دراستنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها فيمايلي:

1. نتائج إختيار الفرضيات:

الفرضية الأولى: التي نصت على "إعداد وعرض القوائم المالية يتم وفق المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والمبادئ العامة المتعارف عليها"، حيث تمر الدورة المحاسبية بمجموعة من المراحل بدءا من عملية إدخال البيانات بناء على وثائق ومستندات محاسبية ثم يتم معالجتها يدويا أو آليا وإخراجها في شكل معلومات محاسبية يتم عرضها في شكل قوائم وتقارير مالية، كل هذه المراحل تتم وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي والمعايير المتعارف عليها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: نصت على "إن إستقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالعناية المهنية في ممارسة مهامه، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية"، يتمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية أثناء أدائه لمهامه في تدقيق الحسابات، وتظهر هذه الإستقلالية من خلال تصرفه بتراهة وبدون تحيز عند أدائه لمهامه وبالعناية الكافية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: تنص على "إعتماد التدقيق الخارجي يقوم على مجموعة من المعايير، من شأنه تحسين المصداقية في القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة"، يقوم محافظ الحسابات بتدقيق عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

2. نتائج الدراسة:

توصلنا من هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في نقاط التالية:

- القوانين والمراسيم التنفيذية والقرارات المنصوص عليها في الجرائد الرسمية تساهم بشكل كبير في ضبط عمل محافظ الحسابات من أجل الوصول إلى حقائق صحيحة؛
- المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية من طرف محافظ الحسابات تمثل الضمان الذي يعتمد عليه مستخدموها؛
- محافظ الحسابات لديه الكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد؛

- عدم الالتزام بتوصيات والإرشادات التي يقدمها محافظ الحسابات يعود على المؤسسة بالسلب؛
- لمحافظ الحسابات دور فعال في تحسين مصداقية القوائم المالية من خلال التوصيات التي يدرجها في تقريره فالالتزام بملاحظاته والعمل على تصحيحها يساهم في تحسين مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة؛
- لمحافظ الحسابات حقوق يتمتع بها كما عليه واجبات ومسؤوليات؛
- المصادقة على شرعية ومصادقية القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين.
- المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والكشف المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة، ويكون الغرض من القيام بماته المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على الكشف المالية؛
- توفر كل قائمة مالية معلومات معينة حيث أن الميزانية تقدم لنا صورة عن الوضع المالي للمؤسسة، وجدول حسابات النتائج يقدم لنا معلومات حول أداء المؤسسة ويتم ترتيب الإيرادات والأعباء فيه حسب الطبيعة أو الوظيفة، بينما يقدم جدول تدفقات الخزينة المقبوضات والمدفوعات النقدية، أما جدول تغيرات الأموال الخاصة يعطينا تحليلاً للحركات التي أثرت على كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة بالإضافة إلى الملاحق التي تقدم إيضاحات أو ملاحظات يجب الإفصاح عنها؛
- تعبر القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3. الاقتراحات:

- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح جملة من التوصيات:
- ضرورة التزام محافظي الحسابات بقواعد السلوك وآداب وسلوكيات المهنة، لأنه ينعكس على مصداقية القوائم المالية؛
- التزام محافظي الحسابات بدورات تدريبية لتطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، الندوات العلمية والملتقيات المتخصصة؛
- توظيف مدققين داخليين يساعد محافظ الحسابات على أدائه الجيد؛
- وضع دورات تكوينية للمهنيين على إعداد قوائم المالية لتطوير مؤهلاتهم ولتخفيف العبء على محافظ الحسابات؛
- على مسيري المؤسسة أخذ إرشادات وتوصيات محافظ الحسابات التي يدرجها في تقريره بعين الاعتبار لأن ذلك يساهم في تحسين مصداقية القوائم المالية؛
- إجبارية إيداع تقرير محافظ الحسابات لدى مصالح الضرائب من أجل زيادة مصداقية وتأكيد الكشف المالية.

4. آفاق الدراسة:

- إن مواضيع دور محافظ الحسابات والقوائم المالية تبقى مفتوحة لدراسات أخرى يمكن أن نقترح أخرى:
- دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية؛
- دور محافظ الحسابات في حوكمة الشركات؛
- مصداقية القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- أثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية الكشف المالية.

قائمة المراجع

❖ المقالات:

1. أسيا هيري، مبروكة بن الشريف، الشيخ ساوس (2016)، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب - دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة، العدد 39، الجزائر: جامعة أحمد دراية - أدرار.
2. أحمد حابي (2021)، آفاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق - دراسة استطلاعية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
3. إبراهيم بوعزيز (2021)، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية بمجمع صيدال، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 04 (العدد 02)، الجزائر: المركز الجامعي الشهيد سي الحواس - بركة.
4. إيمان جابر، عبد الكريم موكة (2023)، المسؤولية الجزائرية لمحافظ الحسابات عن عدم كشف الغش البنكي، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 14 (العدد 01)، الجزائر: جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل.
5. حسينة تريش (2018)، مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية - دراسة تحليلية، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 09، الجزائر: جامعة سطيف.
6. جمال خليفاتي (2023)، مسار تطور مهنة المحاسبة في الجزائر بين التنظيمين المستقل والقانوني - دراسة استثنائية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي.
7. نور الدين جرد، (2018)، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 05 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
8. خديجة تمار (2017)، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 04 (العدد 01)، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.
9. خديجة تمار (2017)، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.
10. ربيعة صلاح، أحمد زغدار (2014)، المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 01 (العدد 07)، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي.
11. رشيد سلفاحلو، عاشور كتوش (2017)، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01 (العدد 16)، الجزائر: جامعة الجيلالي بونعامة - خميس مليانة.
12. سليمة بن نعمة، أمين مخفي (2017)، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر - دراسة مقارنة للقانون 91-08 والقانون 10-01، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 05، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.
13. شهلة عدنان (2021)، حالات التنافي القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات في شركة المساهمة، مجلة الدراسات القانونية، المجلد 07 (العدد 02)، الجزائر: جامعة محمد بن أحمد - وهران.
14. طالب عبد العزيز، محمد بلمداني (2020)، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 04 (العدد 02)، الجزائر: جامعة زيان عاشور - الجلفة.

15. علي سماي، خلف الله بن يوسف (2016)، تحليل سيولة جدول تدفقات الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأنابيب غرداية، مجلة معارف العلمية، العدد 20، الجزائر: جامعة آكلي محند أولحاج - البويرة.
16. عادل علي بابكر الماحي أبو الجود (2019)، أهمية قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار بالمصارف - دراسة حالة مصرف الراجحي بالرياض، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 05 (العدد 01)، السعودية: جامعة شقراء.
17. عثمان مداحي (2012)، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02 (العدد 07)، الجزائر: جامعة الجيلاي بونعامة - خميس مليانة.
18. عبد القادر قادري (2020)، واقع مهنة الخبير المحاسبي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المجلة المغاربية للاقتصاد والمناجمنت، المجلد 07 (العدد 01)، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.
19. عزة الأزهر (2012)، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 05 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي.
20. عزة الأزهر (2018)، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 05 (العدد 02)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح - ورقلة.
21. علاء بوقفة (2020)، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: واقع وآفاق، مجلة اقتصاديات النقود والتمويل، المجلد 01 (العدد 01)، الجزائر: جامعة محمد الشريف مساعدي - سوق أهراس.
22. فاطمة الزهراء بدي (2017)، الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، المجلد 02 (العدد 01)، الجزائر: جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان.
23. محمد بوشوشة (2022)، قراءة في تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر في إطار القانون 10-01، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 11 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح - ورقلة.
24. محمد بوشوشة (2021)، دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 10-01، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 05 (العدد 01)، الجزائر: جامعة زيان عاشور - الجلفة.
25. مفيد عبد اللاوي (2013)، المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10-01، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02 (العدد 06)، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي.
26. منير خياري، محمد قريتلي، آمال دنيا شبل (2022)، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر - دراسة تحليلية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 05 (العدد 01)، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة.
27. مروة مويسي، محمد علجية (2018)، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر - رؤية مستقبلية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي.
28. نرجس لفكير، مراد آيت محمد (2024)، واقع أداء المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر - دراسة تحليلية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08 (العدد 02)، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي.
29. نجاة تونسي (2016)، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 03 (العدد 01)، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.

30. الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2004.
31. جمعة خليفة الحاسي، سالم محمد بن غربية، محمد مفتاح بيت المال، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996.
32. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2008.
33. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
34. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2009.
35. زهير الحدر، محاسبة الشركات، دار البداية ناشرون وموزعون، ط 1، الأردن، 2012.
36. شبيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، دار زهران للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2012.
37. صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
38. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية – أسس الأعداد والعرض والتحليل وفقاً لأحداث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000.
39. طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ط 1، مصر، 2005.
40. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
41. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، ط 3، اليمن، 2011.
42. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 5، الأردن، 2015.
43. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، دار التعليم العالي، مصر، بدون تاريخ.
44. عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، مصر، 2010.
45. عبد الرحمن توفيق، القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، 2014.
46. عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
47. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
48. منير شاكر محمد، اسماعيل اسماعيل، عبد الناصر نور، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل للنشر، ط 2، الأردن، 2005.
49. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 2، الأردن، 2011.
50. نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2017.

51. نجوى عبد الصمد، ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2021.

❖ الملتقيات العلمية والمحاضرات:

الملتقيات العلمية:

52. نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف (2009)، جدول تدفقات الخزينة، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب - البليدة.

المحاضرات:

53. بلقاسم بلقاضي، خديجة هاجر دويدي (2019)، محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة أحمد بوقرة - بومرداس.

❖ الأطروحات والمذكرات الجامعية:

54. حمزة مفتاح (2020)، تأثير الانحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية على درجة الإفصاح في القوائم المالية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (تخصص تدقيق ومراقبة التسيير)، جامعة الجزائر.

55. حنان علحية (2019)، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية - دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة غرداية.

56. حنان قسوم (2016)، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية (تخصص محاسبة، مالية وتدقيق)، جامعة فرحات عباس - سطيف 1.

57. خالد بعاشي (2021)، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة (تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق)، جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس.

58. خليصة مجيلي (2018)، دور النظام المحاسبي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية (تخصص محاسبة، مالية وتدقيق)، جامعة فرحات عباس - سطيف 1.

59. زوينة بن فرج (2014)، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس - سطيف 1.

60. عمر شريقي (2012)، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1.

61. عبد الحكيم سليمان (2020)، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد - دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (تخصص محاسبة)، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
62. عبد الحليم سعيدي (2015)، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية (تخصص محاسبة)، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
63. محمد فيصل مايدة (2017)، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (تخصص محاسبة ونظم المعلومات)، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
64. محمد سامي لزعر (2012)، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (تخصص الإدارة المالية)، جامعة منتوري - قسنطينة.
65. مصعب محمود أبو جعادة (2015)، أثر البنود غير العادية في قائمة الدخل على ربحية الشركات الصناعية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عمان العربية - الأردن.

❖ القوانين والمراسيم والأوامر والقرارات:

القوانين:

66. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 1 مايو 1991، المتضمنة القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
67. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، المتضمنة القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.
68. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
69. القانون التجاري الجزائري، 2007.

المراسيم:

70. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 03، الصادرة في 15 يناير 1992، مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
71. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، الصادرة في 17 أبريل 1996، مرسوم تنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
72. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996، مرسوم تنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

73. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 80، الصادرة في 7 ديسمبر 1997، مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
74. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 80، الصادرة في 26 ديسمبر 2001، مرسوم تنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، المعدل والمتمم، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
75. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، الصادرة في 28 مايو 2008، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
76. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 2 فبراير 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
77. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 2 فبراير 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
78. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 2 فبراير 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
79. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 03، الصادرة في 16 يناير 2013، مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

الأوامر:

80. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 107، الصادرة في 30 ديسمبر 1971، أمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.
81. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 37، الصادرة في 9 مايو 1975، أمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975، يتضمن المخطط الوطني المحاسبي.

القرارات:

82. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 14، الصادرة في 12 مارس 1995، قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
83. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 04، الصادرة في 14 يناير 2007، قرار مؤرخ في 6 ديسمبر 2006، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
84. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 47، الصادرة في 17 غشت 2008، قرار مؤرخ في 25 يونيو 2008، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

85. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا ملونة الحسابات وقواعد سيرها.
86. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، الصادرة في 30 أبريل 2014، قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.
87. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، الصادرة في 30 أبريل 2014، قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.
88. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، الصادرة في 30 أبريل 2014، قرار مؤرخ في 12 يناير 2014، يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

مقررات وزارة المالية:

89. المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فبراير 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
90. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
91. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
92. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

❖ المواقع الإلكترونية:

93. <https://news.radioalgerie.dz/ar/node/10554>

الملاحق

Rapport du Commissaire Aux Comptes
Sur les comptes annuels
Exercice clos au 31-12-2022

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob : 05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

À Messieurs les associés de la SARL EL WAFA

OBJET : Rapport de commissariat aux comptes

Exercice clos au 31/12/2022

Monsieur,

Dans le cadre de la mission que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter ci-joint, notre rapport de commissariat aux comptes au titre de l'exercice clos le 31/12/2022

Dans le présent rapport sont commentés, l'ensemble des observations inhérentes au contrôle interne, ainsi que celles découlent de l'exercice en objet et les recommandations appropriées les concernant.

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu du présent rapport.

Nous tenons à exprimer nos remerciements à la direction de la **SARL EL WAFA** et l'ensemble du personnel, pour l'esprit de collaboration et la courtoisie dont ils ont fait preuve durant notre intervention.

Veillez agréer, Monsieur le Gérant, l'expression de nos respectueux sentiments.

Biskra, le : 10/07/2023

Le Commissaire aux Comptes

*M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob : 05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27*

COMMENTAIRES SUR LES
COMPTES DU BILAN

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

I-ACTIF NON COURANT

1-1 PRESENTATION DU POSTE

La valeur nette des Actifs non courants de la **SARL EL WAFA** s'élève au 31/12/2022 à un montant de : **10.101.476,15 DA.**

OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Vérifier la réouverture des comptes d'immobilisations corporelles avec les soldes des au 31/12/2021
- Rapprocher les acquisitions importantes avec les pièces justificatives.
- Vérifier l'existence physique des immobilisations importantes.
- Vérifier la vraisemblance de la dotation aux amortissements.
- Rapprocher les soldes portés au Bilan avec le grand livre et la balance générale.

CONCLUSION DE NOS CONTROLES

Les immobilisations corporelles de la **SARL EL WAFA** ont connu une augmentation au 31/12/22.

Nous signalons que les dispositions de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, ne sont pas totalement appliquées.

Enfin, nous signalons l'inexistence des inventaires physiques des immobilisations à la date du 31/12/2021 chose qui nous a permis de rapprocher les soldes comptables avec l'existant physique. A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs d'entité est une exigence de l'article n° 10 du Code de Commerce, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996 et de l'article 14 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier.

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

II-ACTIF COURANT

La valeur nette des Actifs courants de la **SARL EL Wafa** s'élève au 31/12/2022 à un montant de : **85.323.146,00 DA**, soit une augmentation de : **10.491.758,00 DA** représente **14%** par rapport à l'exercice 2021.

Les variations de ce poste par rapport à l'exercice 2020 sont détaillées comme suit :

ACTIF COURANT				
Désignation	Montant 2022	Montant 2021	Ecart 22-21	% E/20
Stocks et encours	16 372 301	25 169 986	-8 797 685	35%
Clients	58 916 871	45 408 142	13 508 729	30%
Autres débiteurs	1 354 620	199 092	1 155 528	
Impôts et assimilés	710 379	3 116 306	-2 405 927	
Trésorerie	7 968 974	937 862	7 031 112	
TOTAL ACTIF COURANT	85 323 146	74 831 388	10 491 758	14%

OBJECTIFS DE NOS CONTROLES

Les contrôles effectués sur les comptes de l'actif courant visaient les objectifs suivants :

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2021 et les soldes de clôtures avec le grand livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2022
- Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2022, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérification des Rapprochements bancaires et confirmation direct des soldes des comptes en banque au 31/12/2022.
- Vérification des livres de caisse et banque pour s'assurer de leur tenue correcte.
- S'assurer que toutes les créances dont la **SARL EL Wafa** est titulaire sont enregistrées, en comptabilité, conformément aux principes du SCF.
- S'assurer que la comptabilisation des entrées et consommations sont effectuées conformément aux règles généralement admises et en respectait le principe de séparation des exercices.

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

CONCLUSION DE NOS CONTROLES

L'exécution des contrôles sus indiqués, nous a permis de formuler les commentaires et les remarques suivantes :

- **Les Stocks : 16.372.300,99 DA**

Les stocks sont diminués pour un montant de : **8.797.685,00 DA**, par rapport à l'exercice 2021, soit un taux de : **35%**.

S'assurer du respect des procédures généralement admises en matière de prise d'inventaire des stocks, contrôler l'état d'inventaire de l'exercice et rapprocher l'inventaires physiques avec l'inventaire comptable.

- Manque l'inventaire physique, nous avons constaté en comptabilité les suivants :

1. Câbles électriques pour 15.380.316,14 DA ;
2. Matériels électriques pour..... 686.629,85 DA ;
3. Autres approvisionnements pour 305.355,00 DA. Facture Naftal du 16/12/2022.

A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs de la société est une exigence de l'article n° 10 du Code de Commerce, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996 et de l'article 14 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier.

- **Clients : 58.916.871,42 DA**

Les créances sont augmentées pour un montant de : **13.508.729 DA**, par rapport à l'exercice 2020, soit un taux de : **30%**.

Nous vous recommandons la confirmation de solde auprès des clients et de constitué les dossiers clients (Bon de commande, Bon de livraison cachet et signé par le client, facture et le mode de paiement) (NAA 505).

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

COMPTE	Libellé	Solde 31-12-22
50015	XXXXX	2 005 953,07
51114	XXXXX	2 001 519,45
52095	XXXXX	63 478,16
72565	XXXXX	10 990 587,76
72961	XXXXX	1 000 000,00
73337	XXXXX	2 031 928,38
73436	XXXXX	73 780,00
73603	XXXXX	846 192,34
74645	XXXXX	1 700 000,00
74661	XXXXX	2 517 000,00
75087	XXXXX	3 323 975,21
75655	XXXXX	1 250 000,00
78099	XXXXX	4 837 500,00
79216	XXXXX	2 101 025,68
121223	XXXXX	1 100 000,00
128417	XXXXX	4 500 000,00
163302	XXXXX	110 000,03
306464	XXXXX	6 430 000,00
391073	XXXXX	2 308 560,68
395887	XXXXX	9 725 370,66
Total		58 916 871,42

• **IMPOTS ET ASSIMILES 710 379,00 DA**

Ce poste au 31-12-2022 représente :

Acompte IBS			
DATE	REFERENCE	LIBELLE	Montant
30/03/2021	CHQ.7395043	PAIEMENT CHQ G50 FEV 2022	349 277,00
23/06/2021	CHQ.7395075	PAIEMENT CHQ G50 MAI 2022	349 277,00
30/11/2021	CHQ 7760664	PAIEMENT CHQ G50 OCT 2022	11 825,00
Total			710 379,00

• **DISPONIBILITES 7.968.974,45 DA**

CODE	LIBELLE	Solde 31-12-21
512021	Banque N°(1)	126 944,96
512027	Banque N°(2)	6 228 273,15
512029	Banque N°(3)	14 905,50
Sous-Total		6 370 123,61
530000	Caisse	1 598 850,84
Total G		7 968 974,45

- Nous vous recommandons de vous demander l'attestations de solde bancaire.
- Nous vous recommandons de vous régulariser la caisse avec PV d'arrêt de caisse.

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

III- CAPITAUX PROPRES

PRESENTATIONS DU POSTE Les capitaux propres de la **SARL EL Wafa** s'élèvent au 31/12/2022 à un montant de : 14.223.738,09 DA, sont détaillés dans le tableau suivant:

Code	LIBELLE	Montant
101000	Capital	7 500 000,00
106100	Réserves légale	260 797,19
106200	Réserves facultatives	4 491 119,54
12	Résultat 2021	1 971 821,36
Total		14 223 738,09

- Les réserves légales représentent un solde de : 260.797,19 DA, solde antérieur à 2022 : 169.982,15 DA et l'affectation de l'exercice 2021 représente 90.815,04 DA.
- Les réserves facultatives représentent un solde de : 4.491.119,54 DA, solde antérieur à 2022 : 2.765.633,72 DA et l'affectation de l'exercice 2021 représente 1.725.485,82 DA.

V- PASSIFS NON COURANTS

PRESENTATION DU POSTE

Le compte autres emprunt de la **SARL EL Wafa** s'élèvent au 31.12.2022 à un montant de : **1.662.853,89 DA**, représente **1,90%** du passif.

- Leasing 2019 reste un montant de : 382.307,60 DA
- Leasing 2021 reste un montant de : 1.280.546,29 DA

Manque la confirmation de solde avec une attestation (NAA 505).

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

VI- PASSIFS COURANTS

PRESENTATION DU POSTE

Les comptes de passif courant de la **SARL EL WAFA** s'élèvent au 31.12.2022 à un montant de : **71.545.604,53 DA**, représente 81,83% du passif.

- Fournisseurs et comptes rattachés

Code	Libellé	COMPTE	Libellé	Solde 31-12-22
401100	Fournisseurs de stocks (Paie ment par Chèque)	73629	XXXXX	9 929 446,06
401100	Fournisseurs de stocks (Paie ment par Chèque)	192021	XXXXX	20 507 201,64
401100	Fournisseurs de stocks (Paie ment par Chèque)	400621	XXXXX	120 001,81
401100	Fournisseurs de stocks (Paie ment par Chèque)	401013	XXXXX	8 310 104,82
401100	Fournisseurs de stocks (Paie ment par Chèque)	441103	XXXXX	2 123 041,75
401100	Fournisseurs de stocks (Paie ment par Chèque)	485170	XXXXX	5 808 253,56
401100 Fournisseurs de stocks (Paie ment par Chèque)				46 798 049,64
403000	Fournisseurs effets à payer	441103	XXXXX	772 898,75
Total Générale				47 570 948,39

Nous vous recommandons la confirmation de solde fournisseurs (NAA 505).

- Impôts

Code	LIBELLE	Solde 31-12-22
444000	Etat, impôts sur les résultats IBS 2022	841 433,00
445300	TVA à payer G50 12-2022	708 392,00
445500	TVA à Régulariser (tva sur facture d'avoir)	384 250,38
447000	TAP 12-2022	692 663,00
Total		2 626 738,38

- Trésorerie passif

Découvert bancaire représente un solde de : **19.676.000,00 DA**, manque l'attestation de confirmation solde (NAA 505).

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob : 05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné le bilan de la **SARL EL Wafa** tel qu'il s'établissait au 31 décembre 2022 le tableau des comptes de résultat ainsi que les tableaux annexes établis pour détail de l'information comptable selon la forme des documents de synthèse prévu par système Comptable financier.

Notre mission a été effectuée conformément aux normes d'audit généralement admises et en conséquence, a inclus les vérifications des documents comptables et les autres procédures d'audit que nous avons considérés nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Compte tenu du résultat de nos investigations, et comme indiqué dans la partie commentaire sur les comptes du bilan, nous certifions les comptes de la **SARL EL Wafa** arrêtés au 31.12.2022 tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total bilan net de : **87.432.196,51 DA** et un résultat net de : **1.971.821,51 DA**.

Fait à Biskra le : 10/07/2023

Le Commissaire Aux Comptes

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

RAPPORTS SPECIAUX

1. **Norme sur les conventions réglementées ;**
2. **Norme sur les avantages particuliers accordés au personnel ;**
3. **Norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;**
4. **Norme sur les procédures de contrôle interne ;**
5. **Norme sur la continuité d'exploitation ;**
6. **Norme sur le montant détail des cinq rémunérations les plus élevées**

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

CONVENTIONS REGLEMENTEES

Conformément aux prescriptions de l'article 628 du décret législatif n° 93 – 08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75 / 59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que nous n'avons pas eu connaissance de telles conventions visées audit article.

*Le Gérant de la **SARL EL Wafa** ne nous a pas signalé pour sa part d'aucune convention qui rentre dans ce cadre*

Fait à Biskra le : 10/07/2023

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL

Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons qu'en dehors des avantages visés par la convention collective, la **SARL EL WAFA** n'accorde aucun avantage particulier à son personnel.

Fait à Biskra le : 10/07/2023
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

**EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES
ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE**

Conformément aux prescriptions de l'article 678 alinéa du 6 du décret législatif N° 93 –08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que l'évolution du résultat des cinq derniers exercices se présente comme suit :

Exercice	Nbre / Part	Résultat Net / DA	Résultat / Part DA
2017	100	2.061.585	20.616
2018	100	1.191.958	11.920
2019	100	4.575.429	45.754
2020	7.500	3.199.642	427
2021	7.500	1.816.300	242

Nb : résultat de l'exercice 2022 : 1.971.821,36 DA

Fait à Biskra le : 10/07/2023

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous donnons ci-après les résultats sur l'évaluation des procédures internes de gestion appliquées par la **SARL EL WAFA** et sur les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.

1 - ORGANISATION GENERALE

La présente partie est consacrée à l'évaluation des procédures internes de gestion appliquées par la **SARL EL WAFA**, les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.

la **SARL EL WAFA** applique le Système Comptable Financier, nouveau référentiel de comptabilité en vigueur en Algérie.

Le diagnostic effectué au niveau des structures de la caisse, nous a permis de relever des insuffisances sur le plan organisationnel. En effet, il a été remarqué ce qui suit :

- Absence d'un descriptive des tâches des différents postes opérationnels de la **SARL EL WAFA** ;
- Manque la confirmation des soldes auprès des clients et fournisseurs.
- La fonction contrôle interne inexistante au niveau de la **SARL EL WAFA**

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

➤ Nous vous recommandons d'installer la gestion des stocks.

Notre diagnostic global fait ressortir ce qui suit :

- L'existence des **livres légaux** prévue par l'article 9, 10 et 11 du code du commerce, tenu à jour. Ces livres sont cotés et paraphés par les instances concernées
- Les livres légaux décret exécutif n° 96-98 et arrêté du 23/07/1996 fixant la liste et les formes des livres et registres à tenir par l'employeur. Ces livres sont cotés et paraphés par les instances concernées.
- La situation des dettes (LT et CT) représente 83,73% du total bilan arrêté au 31/12/2022, qui regroupe de rubrique autre emprunt et autres dettes.
- **TENUE ET PRESERVATION DES ARCHIVES**

Nous signalons que dans l'ensemble nous n'avons pas rencontré de difficultés d'accès aux différents documents comptables nécessaires à l'accomplissement de notre mission.

Fait à Biskra le : 10/07/2023

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

CONTINUITE D'EXPLOITATION

Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que les états financiers ont été arrêtés sur la base du principe de continuité d'exploitation.

Par ailleurs, l'**actif net** de la **SARL EL WAFA** a été tout le temps toujours **positif** et il se présente comme suit au 31/12/2022 :

Désignation	Montant
Capital émis	7.500.000,00
Primes et Réserves	4.751.916,73
Résultat net de l'exercice	1.971.821,36
Report à nouveau	0,00
Total Général	14.223.738,09

Fait à Biskra le : 10/07/2023

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob : 05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

**MONTANT DU DETAIL DES DIX
REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES**

Conformément aux prescriptions de l'article 680 alinéa 3 du décret législatif N° 93 – 08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75 – 59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous certifions exact et sincères les cinq (5) rémunérations les plus élevées versées du 01/01/2022 au 31/12/2022 de la **SARL EL Wafa** et qui s'élèvent à un montant (salaire de poste) de 1.209.133,66 DA et détaillé comme suit :

N°	NOM & PRENOM	SALAIRE DE POSTE
001	Person (1)	261.360,00
002	Person (2)	261.360,00
003	Person (3)	686.413,66
TOTAL		1.209.133,66

Fait à Biskra le : 10/07/2023
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

*M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27*

COMPTES ANNUELS 2022

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

BILAN (ACTIF)				
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2022
ACTIFS NON COURANTS				
<i>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</i>				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles		8 285 236,15	6 195 361,15	2 089 875,00
Immobilisations en concession		1 816 240,00	1 797 064,35	19 175,65
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 101 476,15	7 992 425,50	2 109 050,65
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		16 372 300,99		16 372 300,99
Créances et emplois assimilés				
Clients		58 916 871,42		58 916 871,42
Autres débiteurs		1 354 620,00		1 354 620,00
Impôts et assimilés		710 379,00		710 379,00
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		7 968 974,45		7 968 974,45
TOTAL ACTIF COURANT		85 323 145,86		85 323 145,86
TOTAL GENERAL ACTIF		95 424 622,01	7 992 425,50	87 432 196,51

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

BILAN (PASSIF)		
LIBELLE	NOTE	2022
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		7 500 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		4 751 916,73
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		1 971 821,36
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		14 223 738,09
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		1 662 853,89
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		1 662 853,89
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés		47 548 164,09
Impôts		2 626 738,38
Autres dettes		1 694 702,06
Trésorerie passif		19 676 000,00
TOTAL III		71 545 604,53
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		87 432 196,51

M. AMEUR Rabah
Cité 72 Logts Zone Ouest - Biskra
Email : bureaucac07@gmail.com Mob :05.55.28.72.63 Tél : 033.54.00.27

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2022
Ventes et produits annexes		187 509 711,05
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		187 509 711,05
Achats consommés		-174 154 037,42
Services extérieurs et autres consommations		-2 894 050,05
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-177 048 087,47
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		10 461 623,58
Charges de personnel		-2 025 367,49
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 627 913,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		5 808 343,09
Autres produits opérationnels		58 558,07
Autres charges opérationnelles		-0,11
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-2 059 250,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL		3 807 651,05
Produits financiers		
Charges financières		-994 396,69
VI-RESULTAT FINANCIER		-994 396,69
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		2 813 254,36
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-841 433,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		187 568 269,12
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-185 596 447,76
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 971 821,36
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 971 821,36

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khider – Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير
عمادة الكلية

الرقم: 00812/ك.ع.إ.ت.ع ت/2024

إلى السيد: محافظ الحسابات الحاج رابح
ولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة:

- 1- قرين آية
- 2- عبد لايدوم زين الدين
- 3- /

المسجلون بـ قسم العلوم المالية والمحاسبية

بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة التخرج المعنونة بـ:

"" دور محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية ""

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

بسكرة في: 28-05-2024

ع/ عميد الكلية

تأشيرة المؤسسة المستقبلية



إذن بالطبع

أحمد محمد بنفاد الدين

أنا الممضي أسفله الأستاذ:

استاذ

الرتبة:

العلوم المالية و محاسبية

قسم الارتباط :

تدوين آية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس - للطلاب (ة): 1 -

2 - عبد الحميد زين الدين

علوم مالية و محاسبية

الشعبة:

محاسبة و تدقيق

التخصص:

دراسات محاسبة و تدقيق في تدقيق مصداقية القوائم المالية

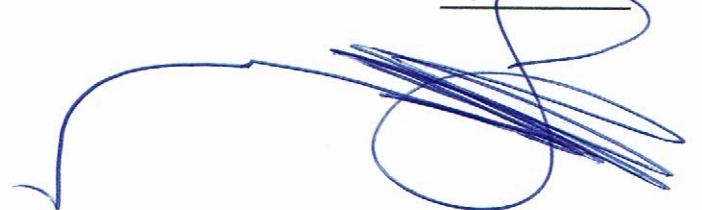
بعنوان:

دراسة ميدانية بمكتب محاسبة الحسابات بسكرة

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم:

الأستاذ المشرف:



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،

السيدة(ة): **عبد... لايدوم... تين الدين**

الصفة: **ذكر... طالب... ثانية ماستر...**

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: **2007.61895...**

والصادرة بتاريخ: **2016.112.19.4...**

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: **علوم... مالية... محاسبية...**

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها:

دور... محاسب... الحسابات... في تحسين... محاسبة الفوائض المالية -

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: **2014.106.10.1...**

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): قروين أريّة.....

الصفة: أستاذ..... طالب ثانية ماجستير.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 2011.9.8.385.....

والصادرة بتاريخ: 2017.10.31.08.....

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومهاسب.....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها:

دور مهاسب في المساهمة في تحسين مبادئ.....

القوائم المالية.....

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2024.10.6.1.01.....

توقيع المعني:

