الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

مساهمة مهنة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية

دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات –بسكرة–

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبان:

- البار مروى
- حوسة حنان

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

أحمد قايد نور الدين

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- عزوز ميلود	- أستاذ	رئيسا	بسكرة
- أحمد قايد نور الدين	- أستاذ	مقررا	بسكرة
- جيلح صالح	- مساعد	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

مساهمة مهنة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية

دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات –بسكرة–

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبان:

البار مروى

حوسة حنان

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

أحمد قايد نور الدين

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- عزوز ميلود	أستاذ	رئيسا	بسكرة
- أحمد قايد نور الدين	أستاذ	مقررا	بسكرة
- جيلح صالح	مساعد	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

شكر وعرفان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، لك الحمد على نعمة العقل ونور الفهم ومنح الصبر، والإرادة على إتمام هذا العمل ونقول اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضى.

نتقدم بالشكر الكبير والعرفان للأستاذ المشرف الدكتور "أحمد قايد نور الدين" الذي مد لنا يد المساعدة ولم يبخل علينا بنصائحه الجليلة وأفكاره النيرة وتوجيهاته الهادفة من أجل إتمام عملنا هذا على أكمل وجه، فله منا أسمى معاني الشكر والتقدير وجزاه الله خير جزاء وأبقاه منبع نور للعلم وطلابه.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى طاقم كلية العلوم الإقتصادية والتجارية علوم التسيير من أساتذة وعاملين وطلبة وخاصة طلبة السنة الثانية ماستر محاسبة وتدقيق دفعة 2023م، ونتقدم أيضا بالشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد وأفادنا ولو بكلمة.

وما توفيقنا إلا بالله تعالى

الاهداء

" اللهم علمني ما ينفعني وزدني علما"

انتهت الحكاية رفعت قبعتي مودعا للسنين التي مضت

احمد الله عز وجل على عونه لإتمام هذا البحث .

اهدي تخرجي الى :

الى سندي في الحياة، ومن سهر لأجلي ،الى من أرى فيه نور الأيام و الى من دفعني و شجعني لأسلك

طريق النجاح الى نوري و دربي والدي الحبيب "البار ميلود "

الى من غمرتني بحنانها و بدعواتها ، الى نبع الحنان امي الغالية "نعيمة "

الى من بهم يشتد ساعدي و تعلى هامتي هم سندي وركائز نجاحي اخواني

" ليندة ،سمية ،أمير ،صفاء ، ضياء الدين "

والى اختي التي لم تلدها أمي ولكن ولدتها لي الأيام "يسرى "

الى من عملت معي بكد بغية أن نقطف هذه الثمرة ورفيقة دربي الدراسي "حوسة حنان "

الى سندي وشريك العمر " أحمد "

الى كل دفعة تخرج 2023 تخصص محاسبة و تدقيق

فشكرا لكل من ساهم ولو بكلمة بالتوفيق ومن لم يتسنى لي ذكرهم فقلبي لم ينساهم

الى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

مروى

إهداء

الشكر والحمد الله عز وجل الذي ثبتني على صراط العلم وأعانني على مواصلة الدرب ووجهني إلى الطريق الصحيح. إلى الابتسامة المشرقة والإطلالة المورقة إلى القلب الكبير الذي وسعني بحبه. وأضاء مسيرتي بحنانه وعطفه وإلى قرة عيني وسر وجودي إلى من سهرت علي وأنا في المهد رضيعة، إلى رمز الحب وبلسم الشفاء "أمي الحبيبة".

وإلى الذي أغرقني في بحر فضله وحضه الأشواك عن دربي ليمهد في طريق العلم، معلي الأول في الحياة ومثلي وفخري وإعتزازي. ولم يبخل علي بالنفس والنفيس "والدي الحبيب" رحمه الله

والى من شاركوني ظلمات بطن واحد. ومن نشأت معهم تحت سقف واحد وقاسموني حياة الصغر وليالي السهر رياحين حياتي "إخوتي"

إلى الذين أحبتهم وأحبوني صديقاتي

وإلى كل من نسيهم القلم ولم ينساهم القلب.

حنان

ملخص الدراسة:

إن الهدف من الدراسة الى معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية، حيث أن اهم ما توصلنا أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل يمارس بصفة عادية بأسمه الخاص وتحت مسؤوليته ويعتمد على طريقة عمل مجموعة من معايير الأداء المهني، وله دور في زيادة موثوقية الكشوفات المالية من خلال الكفاءة والاستقالية التي يتمتع بها وهو مسؤول على اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تمارسها الإدارة.

وبالتالي هذا التدقيق الذي يقوم به يزيد من موثوقية ومصداقية الكشوفات المالية واعطاء بشكل واضح وشفافية عن الوضعية المالية وللمؤسسة، وهذا ينعكس إيجابيا على الأطراف ذات العلاقات في إتخاذ القرارات الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الكشوف المالية، المصداقية

The aim of the study is to find out the extent to which the accounts portfolios contribute to the credibility of financial statements, as the most important thing we have found is that the accounts portfolio is an independent person who practices normally in his own name and under his responsibility and depends on the way a set of professional performance standards work, and has a role in increasing the reliability of financial statements through the efficiency and independence he enjoys and is responsible for detecting manipulations and fraudulent practices practiced by management.

Therefore, this audit increases the reliability and credibility of the financial statements and gives clearly and transparently about the financial situation of the institution, and this reflects .positively on the related parties in making present and future decisions of the institution

Keywords: account portfolios, financial statements, credibility

قائمة الجداول

رقم	العنوان	الصفحة
01	محتوى فصول الميزانية (الأصول)	40
02	محتوى فصول الميزانية (الخصوم)	41
03	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	43
04	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	44
05	جدول تغير الأموال الخاصة	46
06	جدول تدفقات الخزينة بطريقة مباشرة	48
07	جدول تدفقات الخزينة بطريقة غير مباشرة	49
08	جدول ميزانية الأصول للمسرح لسنة 2019	82
09	جدول ميزانية الخصوم للمسرح لسنة 2019	83
10	جدول حسابات النتائج للمسرح الجهوي بسكرة	84
11	جدول يمثل الاستثمارات للمسرح الجهوي بسكرة	85
12	جدول يمثل المخزون للمسرح الجهوي بسكرة	86
13	جدول يمثل المدينون للمسرح الجهوي بسكرة	86
14	جدول يمثل الديون للمسرح الجهوي بسكرة	87
15	جدول يمثل ديون المؤسسة في 2018/12/31	88
16	جدول يمثل ديون المؤسسة في 2019/12/31	88
17	جدول يمثل كشوفات الحسابات النقدية	88
18	جدول يمثل الفروقات بين ميزان الحسابات والكشوفات البنكية	89

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	60
02	الهيكل التنظيمي للمسرح الجهوي بسكرة	62

المقدمة

إن التطور الكبير الذي عرفته الحياة الإقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجهها مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تبرز أهمية الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية. فمن أهم التغيرات الحاصلة في الإدارة في الآونة الأخيرة التركيز على تحسين وترشيد الأداء المالي في المؤسسات وأثر هذا التطور الكبير لحجم المؤسسات زاد معها التعقيد في العمليات الإقتصادية والمعالجات المحاسبية، كل هذه العمليات أدت إلى زيادة الحاجة إلى مهنة التدقيق.

يعتبر التدقيق نشاط يسمح بالشهادة على مدى مصداقية الكشوفات المالية للمؤسسة، فهدفه هو إكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعهما ثم إتساع نطاقه يشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لأية منظمة أعمال (مشروع، مؤسسة...) لإستمرار حياة المنظمات وتحسين مردوديتها والحفاظ على سمعتها، ولأهمية التدقيق المحاسبي كأداة إدارية في المؤسسات والآثار الذي يتركه عليها.

وتعتبر مهنة محتفظة الحسابات من أهم المهن التي توفر للمؤسسة نوعا من الصدق والشرعية على الكشوف المالية التي تقوم بإعدادها حيث يقوم محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري بالقيام بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على الحسابات وحتى يقوم بممارسة هذه المهمة، وجب عليه إتباع طرق ومناهج تساعده على التعبير عن رأيه.

على ضوء ما سبق يمكن حصر إشكالية البحث في سؤال جوهري يتمثل في ما يلي:

كيف تساهم مهنة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

- ماهي مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ماهي الكشوف المالية وفيما تكمن أهميتها وأهدافها؟
- ماهي الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات لتدقيق الكشوف المالية؟

الدراسات السابقة:

1. **شية إيناس، ومان علي، "دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوفات المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، شعبة العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019.**

تهدف هذه الدراسة إلى أنه كيف يكون دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوفات المالية حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعتمد على طريقة عمل مجموعة من معايير الأداء المهني وله دور في زيادة موثوقية الكشوفات المالية.

2. **فهيمة بكري، حليمة نغزاوي، "مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية الكشوف المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2021/2020.**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية الكشوف المالية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة محافظ الحسابات على مصداقية الكشوف المالية.

3. **مغنوس أمال، "مهمة محافظ الحسابات في المصادقة على الكشوف المالية لمؤسسة إقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية 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 والأهمية التي إحتلتها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ودوره في تدقيق الكشوف المالية وذلك خلال التقرير الصادر منه الذي يضفي مصداقية وموثوقية أكثر على هذه الكشوف.

4. **عبد الرحمان بابنات، "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، الجزائر.**

تهدف الدراسة إلى الإجابة على إشكالية مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية للمؤسسة الإقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية، وخلصت الدراسة إلى أن تقارير محافظي الحسابات تقدم توضيحات وتعليقات وتفسيرات لبنود الكشوف المالية، تساهم بها في دعم الإفصاح المحاسبي.

الفرضيات: تدفع بنا هذه الأسئلة إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها، التي تأتي على النحو التالي:

- ❖ محافظ الحسابات هو شخصية قانونية تحكم على سلامة سير المؤسسة حيث يتم المصادقة على الكشوف المالية من خلال الإطلاع على السندات المحاسبية للمؤسسات.
- ❖ تعتبر الكشوف المالية نتاج لعمليات الوحدة والتي تلخص الوضعية المالية التي بدورها تعطي أهمية كبيرة لمستخدميها من أطراف ذات المصالح وبالتالي فهي تهدف إلى عرض المعلومات بصورة شفافة.
- ❖ يتبع محافظ الحسابات منهج منتظم لتقييم مختلف عمليات المؤسسة.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تعالج موضوعا من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تطرح إشكالية مصداقية وجودة الكشوف المالية في ظل البيئة الحالية، والتي أصبحت المعلومة المالية من أهم المتغيرات التي تحكمها.

كما تعتبر هذه الدارسة حلقة من سلة الدراسات التي تطرقت له ذا الموضوع، وتتبعا للمستجدات والتطوارت التي تشهدها مهنة محافظة الحسابات، حيث يعتبر البحث نقطة وصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية، كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث والتعمق أكثر فالموضوع.

أهداف الدراسة:

- ❖ التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعينه ومهامه ومسؤولياته.
- ❖ التعرف على سير عمل محافظ الحسابات.
- ❖ الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوف المالية.

أسباب إختيار الدراسة:

- ميول الطالب وإهتمامه بمهنة محافظ الحسابات.
- أهمية الموضوع في الميدان العملي.
- أصبحت كل المؤسسات الجزائرية ملزمة بالتدقيق الخارجي لتأكيد عملياتها قصد إخراج كشوف مالية تتميز بالمصداقية.

حدود الدراسة:

1. **الحدود المكانية:** تمت الدراسة في مكتب محافظ الحسابات (أحمد قايد نور الدين) بسكرة، المسرح الجهوي شباح المكي بسكرة.
2. **الحدود الزمانية:** تمت الدراسة في مرحلة ما بين 2023/4/27 الى 2023/5/27.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية وإستخلاص الدراسة حاولنا إستخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري إستخدمنا المنهج الإستنباطي للتعرف على طبيعة مشكلة البحث وتحديد المحاور الأساسية المرتبطة بالدراسة، المنهج الوصفي من خلال أسلوب دراسة الحالة والتعرف على مساهمة مهنة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية كذلك إستخدمنا المنهج التاريخي من خلال الدراسات السابقة وأخيرا المنهج الإحصائي في إختبار الفرضيات.

هيكل الدراسة:

للقيام بمتطلبات هذه الدراسة قمنا بالإعتماد على خطة قسمناها من خلالها البحث إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة حيث:

الفصل الأول: والمعنون تحت عنوان "الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات" والمتضمن ثلاث مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة بالجانب النظري لمحافظ الحسابات حيث شمل المبحث الأول التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات وكما شمل المبحث الثاني على الإطار النظري لمحافظ الحسابات كما تناولنا في المبحث الثالث على معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: تحت عنوان "الإطار النظري للكشوف المالية" والمتضمن ثلاث مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة بالجانب النظري لها حيث يتناول المبحث الأول ماهية الكشوف المالية أما المبحث الثاني فيتضمن عرضها وتحديد مستخدميها والمبحث الثالث والأخير حيث يتضمن تقارير محافظ الحسابات على موثوقية الكشوف المالية.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

تمهيد الفصل الأول:

تعتبر مهنة محافظ الحسابات أساسية في وقتنا الحاضر، وذلك بسبب توسع المؤسسات والتداخل على مستوى الأقسام، كذلك كثرة فروعها، مما يصعب على الملاك مراقبة ممتلكاتهم، وتسيير الجيد لها من جانب التدفقات النقدية والمالية، إضافة إلى أن مخرجات المؤسسة تكون مهمة لها وذلك لإتخاذ قرارات سليمة تقيدها في تطوير نشاطها وإستمراريتها.

ومما سبق سنتطرق في هذا الفصل لثلاث مباحث نوضح فيها أكثر عن محافظ الحسابات:

- **المبحث الأول:** التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات
- **المبحث الثاني:** الإطار النظري لمحافظ الحسابات
- **المبحث الثالث:** معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات

عرفت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطورات هامة إبتداءا من سنة 1969 إلى يومنا هذا غير أنها شهدت تذبذب خلال هذه الفترة إلى غاية 1988، أما بعد هذه الأخيرة فقد بدأ التنظيم العميق خاصة عند تطبيق النظام المالي المحاسبي، هنا زاد الإهتمام بمهنة محافظة الحسابات وأصدرت عدة قوانين ومراسيم، وفيما يلي أهم التطورات التاريخية التي مست مهنة محافظة الحسابات في الجزائر: (الدين، 2019/2018، صفحة 29/24)

المطلب الأول: المرحلة الأولى من قبل 1988 إلى 1990

الفرع الأول: ما قبل 1988

أدرجت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة 1969 من خلال القرار 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 الذي نصت المادة 39 منه على مايلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها".

إضافة إلى ذلك فقد حدد مهام وواجبات مراجع الحسابات من خلال مرسوم 173/70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1973، حيث جعل هذا المرسوم محافظ الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- ❖ المراقبين العاميين للمالية؛
- ❖ مراقبو المالية؛
- ❖ مفتشو المالية؛
- ❖ الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية؛

كما أعتبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه متمثله في :

- ❖ المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها إنعكاسات إقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة؛
- ❖ متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوف التقديرية للمؤسسة؛
- ❖ فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الإنعكاسات الإقتصادية؛
- ❖ تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية؛

بعد ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة في 1975 بمرسوم رقم 72/71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، خصص أساسا للضبط المحاسبي "إستخبار المخططات المحاسبية القطاعية" ،لى جانب هذا النشاط يوجد وصف لمشاكل أخرى لمهن المحاسبين والخبراء المحاسبين مثل: أجوبة الإستثمارات على مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة والمخالفات المهنية وغيرها، وفي جميع هذه النشاطات مهنة محافظة الحسابات كانت غائبة.

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمنينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات مما زادت الحاجة إلى مراقبتها هنا أنشأ مجلس المحاسبة بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والذب ألغى المادة 39 من الأمر 79-107 وضمنيا المرسوم الخاص بمحافظة الحسابات، حيث أعطى القانون لمجلس المحاسبة الإختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات ومرافق المؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

خلال هذه الفترة شهدت مهنة محافظة الحسابات تذبذبا نتيجة لوجود ثغرات قانونية وكذا غياب عامل التكوين بالنسبة للمهنيين.

الفرع الثاني: من 1988 إلى 1990

إتخذت مهنة محافظة الحسابات خلال من هذه منحى مغاير وجديد وهذا من خلال إعادة تنظيم مهامها والمبادئ الأساسية وذلك بصدور قانون 88-01 المؤرخ في 12 نوفمبر 1988 المتضمن توجيه المؤسسات العمومية الإقتصادية حيث حرر المؤسسات العمومية الإقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية التي كانت من قبل، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الإعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

وقد تم تخصيص قانون لمحافظ الحسابات بمهنتين جديدتين:

- ممارسة هذه المهمة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية؛
- عدم التدخل في التسيير؛

نستطيع تقسيم المبادئ الأساسية التي أعطت إعادة الإعتبار لهذه المهنة من طرف مهنيين مختصين في القطاع العام الإقتصادي إلى ما يلي:

- ثقل وعدم كفاية المراقبات الداخلة المتعددة الأشكال؛
- التشدد في التسيير الذي لم يكن حقيقيا من دون إعادة الدور الخاص للمحاسبة إلى حالة مثل إداة إعلام ضرورية لإرشاد وتوجيه المؤسسة الذي من إختصاص مجلس الإدارة؛
- مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة ذاتيا الذي هو متوقف على تحقيق المراقبة الخارجية الحرة.

إن إعادة الإعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وتأطير المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، فقد شمل المهن الثلاث تحت نظام واحد.

المطلب الثاني: المرحلة من 1991 إلى 1999

خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها:

1. قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 الذي حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات.
2. المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط إختصاصه وقواعد عمله.
3. قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات فقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بها.

4. مقرر رقم 94-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء للمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين في صلب النص "عضو النقابة أو المهني".
5. مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه.
6. مقرر في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدسر الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المالي والمحاسبي والذي خول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة، كما حدد مختلف التدريبات المهنية التي يتم تنظيمها والإعتراف بها وفقا للكيفيات التي يحددها مجلس النقابة الوطنية، ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.
7. هذه القوانين والمراسيم وضحت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك من خلال تبيان شروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، وكل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمحافظة الحسابات والصورة الشاملة لها.

المطلب الثالث: المرحلة من 2000 إلى يومنا هذا

صدرت عدة مراسيم تنفيذية اهمها ما صدر خلال الفترة القليلة السابقة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، سنذكر أهم المراسيم كما يليك

1. المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 4 جوان 2006 الذي أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الإستثمارات، الأصول الثابتة العينية للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المادة 05: "تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، ويعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه إختيار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها"، وكذلك المادة 06 من نص المرسوم "يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا يوجه إلى الهيئة الإجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل والطرق المستعملةص.

2. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث حدد هذا القانون شروط ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أعتبر الأساس بعد صدوره حتى في الفترات اللاحقة.
3. مراسيم تنفيذية رقم 11-28، 11-29، 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم وتنظم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.
4. المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 والمحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن أرائهم في حالة الإختلاف.
5. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 سبتمبر 2013 الذي يحدد الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين.
6. القرار الوزاري المؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، كذلك يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الإختبارات وكذا تشكيل لجنة الإختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص ويحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها وعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي، وتعتبر هذه الدراسة أمرا ضروريا حيث يعتبر خاصة من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: تعريف وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

1. عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكررة على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين. (الشعبية، 2007، صفحة 188)
2. حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (الجزائرية، 2010، صفحة 7)
3. إن كل القوانين الجزائرية الخاصة بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والذي هو إقتباس للمصطلح الفرنسي commissaire aux comptes فقد حدد القانون 01/10 والذي ألغي القانون رقم 91/08 محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وتعتبر مهنة محافظة الحسابات عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشان نتائج التصرفات الإقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في الشركة، أو هي الرقابة الممارسة من طرف شخص مستقل مؤهل للقيام بعملية الشهادة على إنتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها ويسمى هذا الشخص المستقل محافظ الحسابات. (رواني، 2013/2012، صفحة 1)

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع بإستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق إنتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية: (شية و ومان ، 2020/2019، صفحة 17)

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
2. أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنعة مخلة بشرف المهنة؛
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
6. أن يكون اليمين المنصوص عليها في المادة 6 "يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام باي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية: **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**".

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه

مهنة محافظ الحسابات تضعه أمام مسؤولية إتجاه التشريعات، وإحترام أخلاق المهنة، ومنه تنقسم مسؤوليات محافظ الحسابات سنتطرق إليها في هذا المطلب بالإضافة إلى التطرق إلى مهامه كذلك

الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات

تنقسم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى أصناف: (Antoine & Philippe , 2009/2010, p. 269)

أولا: المسؤولية المدنية

وهي المسؤولية التي تنشأ على محافظ الحسابات تجاه الاطراف الذين يخدمهم نتيجة غهماله أو تقصيره في أداء واجباتهن مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بهم سواء كانوا عملاء أو غيرهم من الطرف الثالث الذين يعتمدون على تقرير المحافظ، وتنشأ هذه المسؤولية على المحافظ بموجب القانون بصفته وكيلا عن هذه الأطراف لعدم بذله العناية المهنية المعقولة.

إن مهمة محافظ الحسابات لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم بطريقة قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة، سواء لأنهم يعملون بداخلهم كالمسيرين والأجراء، أو سواء لأنهم تربطهم علاقات إقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنون...إلخ، إن كل هؤلاء ينتظرون من محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الأزمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي ينتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام مسؤولية مدنية

ويتم تقسيم المسؤولية المدنية إلى مسؤولية تجاه العملاء ومسؤولية تجاه الغير (الطرف الثالث) كما يلي:

1. مسؤولية المحافظ تجاه عملائه: قد تنشأ مسؤولية مدنية تقع على عائق المحافظ بسبب تقصيره أمام عملائه الذين يربط معهم بعقد قد يكون مكتوبا ومشتملا على كل حقوق وواجبات الطرفين، ويعتمد الأمر على توفير القرائن والأدلة التي تفي بغرض الإثبات، وفي جميع الأحوال لا تقع هذه المسؤولية على المدقق إلا بتوافر الأركان التالية:
   - ❖ أن يكون هناك إلتزام من جانب المدقق سواء في العقد أو في القانون؛
   - ❖ أن يكون هناك خطأ من جانب المدقق أو إهمال أو تقصير في تنفيذ الواجبات وألا يكون الإهمال في الأصل نتيجة لتقصير من جانب العميل نفسه؛
   - ❖ أن ينتج مباشرة عن إهمال المدقق في تأدية واجباته أضرارا بالعميل تجعله يستحق تعويضا عن ذلك.
2. المسؤولية تجاه الغير: تقع هذه المسؤولية على المدقق نتيجة الضرر الذي أصاب الغير (الطرف الثالث) نتيجة إعتمادهم على تقرير المدقق بالرغم من عدم وجود علاقة تعاقدية بينهم وبين المدقق، ويتحمل المدقق المسؤولية إذا كان هناك إهمال جسيم أثناء التدقيق أدى إلى وقوع ضرر على الغير وكان المدقق هو المسؤول عنه، وبشكل عام فإن المدقق يتحمل المسؤولية تجاه الطرف الثالث إذا تحققت الشروط التالية:
   - ❖ أن يكون معلوما للمدقق مسبقا أن الطرف الثالث سيعتمد على البيانات لغاية معينة؛

- ❖ حصول إهمال أو تقصير شديد من المدقق أدى إلى الإخلال بواجبه؛
- ❖ أن ينتج عن ذلك ضرر يصيب الطرف الثالث؛
- ❖ أن يكون الضرر الذي أصابه الطرف الثالث ناتجا عن إهمال وتقصير المدقق فيكون بينهما علاقة سببية؛
- ❖ أن يكون هناك إمكانية لتقدير الضرر بشكل معقول.

ثانيا: المسؤولية الجزائية (الجنائية) لمحافظ الحسابات

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلقة moralisation الحياة الإقتصادية، ضمانا بذلك الإمتثال لقانون أخلقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية. (Antoine و Philippe، 2010/2009، صفحة 269)

إن محافظ الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل إقتصادي خاضع للضرائب والرسوم...إلخ، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة محافظ الحسابات قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجزائي كالإستعمال غير الشرعي لصفة محافظ الحسابات، لذا يجب توفر ثلاثة عناصر أساسية هي:

1. العنصر القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني؛
2. العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا؛
3. العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.

ثالثا: المسؤولية التأديبية

إذ لم يتوافر القصد الجنائي فيتم مساءلة محافظ الحسابات تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني التي تتضمنها القوانين لمهنة محافظة الحسابات، ولا تقوم المسؤولية التأديبية إلا بتوافر ركنين أساسيين: (الشحنة، 2015، صفحة 88)

1. الركن المادي: يتمثل هذا الركن في العامل الإجابي أو السلبي الذي يصدر من محافظ الحسابات فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو إلتزامه المهني فلا يمكن مساءلة المدقق تأديبيا وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية؛
2. الركن المعنوي: لا يكفي صدور الخطأ من محافظ الحسابات حتى يحاكم تأديبيا بل لابد أن يصدر الفعل الخاطى عن إدارة آثمة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائما معتمدا فهو قد يكون عمديا أو غير عمدي كل ما هناك أنه ثبت التعمد أصبح ظرفا مشددا عند تقدير العقوبة.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات حسب المادة من القانون 10-01 على النحو التالي: (الجريدة الرسمية،، 2010، صفحة 7)

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة؛
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركات أو حاملي الحصص؛
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول ‘جراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
4. يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
5. يعلم المسيرن الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وتخص هذه المهام في فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

6. وعندما تعد المؤسسة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

7. كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- ❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- ❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الإقتتضاء.
- ❖ تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.
- ❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- ❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على الإستمرار.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الإنتقادي المنظم لإبداء الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالشركة، لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق ووالواجبات التي تمكنه من القيام بذلك.

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

لقد تم التطرق لبعض حقوق المحافظ في المادة 193 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 ويمكن ذكر أهم حقوق محافظ الحسابات على النحو التالي: (المطارنة، 2006، صفحة 81)

أولا: حق الإطلاع

يحق لمحافظ الحسابات الإطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت دون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوى لدى المحافظ عن حالات تلاعب أو غش ورأي أنه من الضروري القيام

بزيارة مفاجئة أما حالة عدم وجود شك فيقوم محافظ الحسابات بإبلاغ الشركة مسبقا واللإتفاق على موعد زيارته للإختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال الشركة، وليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

في حالة عدم تمكن المحافظ من ممارسة هذا الحق بسبب قيام الشركة بوضع عراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فغنه يجب على المحافظ في هذه الحالة رفع تقرير بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة.

ثانيا: حق طلب البيانات والإضاحات

يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة الشركة التي يقم بفحص حساباتها، للقيام بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإضاحات لتقرير المحافظ الشخصي ومدى إرتباطها بعملية التدقيق.

وفي حالة رفض إدارة الشركة توفير البيانات والإضاحات الضرورية لمحافظ الحسابات فإنه يحق له إبلاغ الإدارة عن إمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المحافظ يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات لأداء مهمته.

ثالثا: حق الحصول على صورة من الإطارات المرسلة للمساهمين

من حق محافظ الحسابات الحصول على صورة من الإطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

رابعا: حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين لإجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي وإستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات إنحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة وذلك كونه وكيلا للمساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل الشركة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

خامسا: حق مناقشة إقتراح عزله

يحق لمحافظ الحسابات مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكرة خطيرة ترسل إلى الشركة، كذلك يحق له مناقشة إقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين. يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعفسيا أو إستخدام هذا الحق للتأثير على محافظ الحسابات.

سادسا: حق إحتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه

يحق لمحافظ الحسابات قانونيا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى الشركة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف غستخراج تلك المستندات.

سابعا: تحديد وقت الجرد

يحق لمحافظ الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة وإلتزامها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع الشركة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو حضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه أو بحضور من ينوب وأن بحقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن كون تحت إشرافه.

وإن تقديم تقرير والحفاظ عليه في حالة حدوث خلاف بين المحافظ وإدارة الشركة. وفي حالة الإستفسارات تكون المخاطبات رسمية.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات الخارجي والتي ينص عليها قانون الشركات على جزء من هذه الواجبات ويمكن ذكر أهمها: (رأفت، أحمد ، و عمر ، 2011، صفحة 118/115)

أولا: إعداد التقارير

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، فقد نصت المادة 1932 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على:"يقدم محافظو الحسابات تقريرا المحافظ يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد عما توصل إليه من خلال الإفصاح ويجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين والرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير على مايلي:

1. مع مراعاة أحكام قانون تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام أخر له علاقة أو نظام أخر له علاقة بهذه المهنة، يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات ما يلي:

- ❖ أنه قد يحصل على معلومات والبيانات والإضاحات التي رآها البيانات المالية عمله.
- ❖ أن الشركة تمسك حسابات وسجلات مستندات شركة وأن البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة؛
- ❖ أن إجراءات التدقيق التي قام بها محافظ حسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساسا معقولا لغبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالميا؛
- ❖ أن اليانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تنفق مع قيود الشركة وسجلاتها؛
- ❖ المخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق؛

2. على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الارباح للشركة بإحدى التوصيات التالية:

- ❖ المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة؛
- ❖ المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة؛
- ❖ عدم المصادقة على الميزانية وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية، وردها إلى مجلس الإدارة بيان أسباب لرفضه التوصية على الميزانية.

ثانيا: حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين

يجب على محافظ الحسابات حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته ويقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها وكذلك الموافقة على إقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة، لذلك نصت 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ محافظ الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور إجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المحافظ أو من يمثله حضور هذا الإجتماع.

ثالثا: التدقيق والتحقيق في أصول وخصوم الشركة

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسابات وذلك كونه مطاليا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع الشركة، ولكي يقوم رأيه بعدالة وإستقلالية لابد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول الشركة وخصومها.

رابعا: مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها

من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات، مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى إنتظام الدفاتر والسجلات وأنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة 193 الفقرة (أ) على ان من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

خامسا: فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة

من واجبات محافظ الحسابات أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق، النظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته حيث نصت 193 من قانون الشركات فقرة (أ) على أنه يتولى محافظ الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن السير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

سادسا: الإلتزام بأصول المهنة

يجب على محافظ الحسابات الإلتزام بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل فقد نصت المادة 24 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد موافقة على طلبه، ومنحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس.

- ❖ الإطلاع على قرارات الشركات؛
- ❖ المحافظة على أسرار الشركة؛
- ❖ عدم تلويث السمعة المالية للشركة.

المبحث الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات

سنتطرق في هذا المبحث على المعايير التي تتعلق بمزاولة مهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية. (خالد أمين، 2004، صفحة 16)

الفرع الأول: معايير التأهيل والكفاءة المهنية

بحكم المهام المنوطة لمحافظ الحسابات إبان عملية المراجعة، بات من الاجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإفاء التام والكفئ بهذه المهمة، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع للحسابات الشروط التالية: (محمد، 2006، صفحة 40/39)

1. أن يكون حاصلا على شهادة ليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛
2. أن يكون قد أنهى التربص كخبير محايب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعملية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

الفرع الثاني: معيار الإستقلال

يسعى مستعملوا المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على المعلومات ذات مصداقية للإعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الإعتماد على هذه المعلومات يكون أساس إستقلالية المراجع، لذا ينلغي توافر النقاط التالية: (محمد، 2006، صفحة 41)

1. عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوعن لأن وجود ذلك قد يؤثر على إستقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية؛
2. إستقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل؛
3. إستقلال المراجع في مجال فحص المستندات والبيانات والسجلات والوثائق وإختبار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات؛
4. الإستقلالية في إعداد وكتابة التقرير الواضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم غكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي محايد حول القوائم المالية الختامية.

الفرع الثالث: معيار بذل العناية المهنية اللازمة

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الإنتهاء منها.

غن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية إتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها، تكون من خلال تحديد وأداء الإختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية، يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي: (محمد، 2006، صفحة 43/42)

1. محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
2. أخذ بعين الإعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
3. التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية يعيد تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء؛
4. العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية النسبية في إبداء الرأي؛
5. العمل بإستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية؛

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الإستقلال مع معيار بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما لا يكون المراجع مثلا غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا وعمليا، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طلبعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من إستخدام هذه الإجراءات. (محمد سمير و عبد الوهاب، 2002، صفحة 75)

الفرع الأول: التخطيط السليم لعملية المراجعة

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها لكونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الإختبارات المطلوبة، تقوم المراجعة على النقاط الآتية: (محمد التهامي و مسعود ، 2005، صفحة 46/44)

1. دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
2. تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروضة؛
3. تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها؛
4. تنسيق العمل المراد تنفيذه؛

في ظل هذا الإطار يمكن أن يحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها:

1. يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال إشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛
2. يستعمل البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والإنتهاء منها، وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات؛

3. تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني إنطلاقا من تحديد مهام كل مراجع وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

الفرع الثاني: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد إختبارها، إعتمادا على درجة إثره على نوعية ومصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالية لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الإلتزام بإحدى الطرق التالية: (محمد التهامي و مسعود ، 2005، صفحة 48/46)

1. طريقة الإستقصاء عن طريق الأسئلة: تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها؛
2. طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية: تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة؛
3. طريقة الملخص الكتابي: يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توفرها في النظام السليم للرقابة الداخلية؛

وفي الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة: (وليم و امرسون، 1989، صفحة 367/366)

1. الخطوة الأولى: الفحص المبدئي؛
2. الخطوة الثانية: إختبار الإلتزام بالإجراءات والسياسات؛
3. الخطوة الثالثة: الإختبارات الأساسية؛
4. الخطوة الرابعة: إعداد التقرير؛

الفرع الثالث: معيار كفاية الأدلة

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي إعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة

لها مستندات تثبت صحتها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

ويمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما: (محمد التهامي و مسعود ، 2005، صفحة 50/48)

1. أدلة داخلية: تشتمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة؛
2. أدلة خارجية: تشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكلات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

المطلب الثالث: معيار إبداء الرأي

وينص على ما يلي: (ادريس عبد السلام، 2008، صفحة 23)

1. يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم غعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛
2. يجب أن ينص التقرير علما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة المتعارف عليها التي تم إستخدامها قد إختلفت عن تلك التي غستخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة. أي أن المراجع يشير إلى عدم الثبات في تطبيق المبادئ في حالة حدوث ذلك؛
3. يفترض أن تحتوي القوائم المالية وملحقاتها على كافة البيانات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها طبقا لمبدأ الإيضاح الكامل، ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك؛
4. يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك. وفي جميع الأحوال على المراجع أن يوضح مدى فحصه للقوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها.

الخلاصة الفصل الأول:

لقد تبين لنا من خلال هذا الفصل أن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا إلى غاية صدور القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد 01/10، الذي أعطى صورة جديدة لممارسي مهنة محافظة الحسابات في الجزائر حيث قام بتحديد شروط التي يجب توفرها في شخص محافظ الحسابات لممارسة مهنته وكما بين المهام التي تندرج تحتها هذه المهنة خاصة أتعابه وحقوقه وواجباته ومسؤولياته والمعايير التي يجب أن يتحلى بها.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها، دون نسيان ماهو أهم وهو الإعتماد والتسجيل في الجدول.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للكشوف المالية وفق scf

تمهيد:

تقوم إدارة المؤسسات الإقتصادية بإعداد الكشوف المالية في نهاية كل سنة مالية، تبين فيها نتائج نشاطها ووضعيتها المالية. وتشير المعايير المحاسبية إلى ضرورة الإفصاح عن مختلف المعلومات التي تفيد مستخدمي الكشوف المالية في إتخاذ قراراتهم للتعامل مع المؤسسة، ونظرا للتباعد بين معدي الكشوف المالية ومستخدميها، فإن التشريعات ألزمت أنواعا من المؤسسات الإقتصادية بإخضاع حساباتها السنوية للشهادة على سلامتها من طرف مهني مخول قانونا لهذه المهمة، وتخول التشريعات في الجزائر محافظ الحسابات لهذه المهمة لذلك سنتطرق في هذا الفصل على ما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية الكشوف المالية.
- **المبحث الثاني:** عرض الكشوف المالية وتحديد مستخدميها.
- **المبحث الثالث:** تقارير محافظ الحسابات على موثوقية الكشوفات المالية.

المبحث الأول: ماهية الكشوف المالية

تعد الكشوف المالية المنتج النهائي للمحاسبة حيث تعرض الوضعية المالية للمؤسسة، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق لماهية الكشوف المالية وتحليلها.

المطلب الأول: مفهوم أنواع الكشوف المالية

الفرع الأول: مفهوم الكشوف المالية

1. التعريف الأول: هي وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه. (نور، 2003، صفحة 43)
2. التعريف الثاني: هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإرادات، المصروفات...). (حماد ط.، 2002، صفحة 39)
3. التعريف الثالث: عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة حيث تتمثل في كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد إتخاذ قرارات معينة. (عبد الله عبد الرحمان، محمد علي بدون، 2002، صفحة 481)
4. التعريف الرابع: عرفت الكشوفات المالية على أنها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر للمعلومة الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة أو بعبارة أخرى هي ملخص للعمليات والأحداث المالي وتأثيراتها على أصول وإلتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في إتخاذ القرارات الرشيدة. (عبد العالي منصور، احمد طرطار، 2015، صفحة 191).

الفرع الثاني: أنواع الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، بحيث يتم إعدادها من طرف مسؤولو المؤسسة ولمختصين، ويجب

أن يتم توضيح المقر الإجتماعي للشركة، طبيعة القوائم تاريخ إقفال القوائم المالية، والعملة المستعملة في قياس القوائم المالية.

وحسب النظام المحاسبي المالي الجزائري فغن كل كيان يدخل في تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا غعداد كشوف مالية حيث أنها تشمل:

1. قائمة المركز المالي: وهي تعتبر تقرير أو بيانا ماليا يعد في نهاية الفترة المحاسبية يعمل كأداة إتصال لتوصيل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية؛ (علي، صفحة 53)
2. قائمة الدخل: هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرر بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة. (الشعبية ا.، 2009، صفحة 24)
3. جدول تدفقات الخزينة: هو الجدول الذي يشرح فيه كيفية تغير الخزينة، ويظهر التدفقات التي تشرح العمليات المالية للمؤسسة، وكذا مساهمة كل وظيفة في التغير الإجمالي للخزينة.

   ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المنشأة على توليد الأموال وما يعادلها، وكذلك توفير المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية. (بلخرشوش، 2019/2018، صفحة 41/40)
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيرات حقوق الملكية): يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال سنة مالية. (الشعبية ا.، 2009، صفحة 26)

كما تعرف بأنها عبارة عن قائمة توضح مختلف التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية، حيث تضم هذه القائمة مختلف المعلومات المتعلقة ب:

- ❖ النتيجة الصافية لسنة مالية.
- ❖ كل عناصر النواتج والأعباء والأرباح والخسائر، المتعلقة بالأموال الخاصة.
- ❖ أثر التغيرات في طرق المحاسبية لعناصر الأموال الخاصة.
- ❖ العمليات الخاصة برفع أو خفض الأموال الخاصة.
- ❖ قرارات تخصص النتيجة (توزيعات ومخصصات).

5. ملحقات الكشوف المالية: يتضمن ملحق القوائم المالية ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وتكون مكملة لها.

المطلب الثاني: خصائص الكشوف المالية

لقد تم تعريف الخصائص النوعية للكشوف المالية بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساسا سليما لإتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، وقد حددت بأربعة صفات : القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة. (بلخرشوش، 2019/2018، صفحة 41/40)

1. القابلية للفهم: يقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالكشوف المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.
2. الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المقدمة في الكشوف المالية ملائمة لإحتياجات متخذي القرار من جهة، وفي الوقت المناسب من جهة أخرى وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضرن والمستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية.
3. الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقية ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، وحتى تتسم المعلومات المالية بصفة الموثوقية يجب أن تكون:

- ❖ التمثيل الصادق: يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى.
- ❖ الحياد: يجب أن تكون محايدة خالية من التحيز.
- ❖ الحيطة والحذر: يعني تبني درجة من الحذر والإحتراس في إتخاذ الأحكام الضرورية.
- ❖ الإكتمال: حيث يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كاملة دون أي حذف لبعض المعلومات.

4. القابلية للمقارنة: المعلومة الظاهرة بالكشوف المالية تسمح لمستعمل القيام بمقارنات داخل المؤسسة نفسها وما بين المؤسسات، كما سمح لها نسبيا بتقييم وضعيتها المالية وأدائها وتغيرات وضعيتها المالية، وهذا يجبر المؤسسات على إعلام المستعملين بالطرق المحاسبية المستعملة وكل تغير مس هذا الطرف

إن وجد، وآثار هذا التغير، هناك إختلاف كبير بين متخذو القرار وهذا الإختلاف يكمن في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب إتخاذ القرارات المستخدمة، وفي المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها وفي قدرتهم تشغيلا ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون هناك علاقة ربط بين المستخدمين والقرارات التي يتخذونها وهذه العلاقة تتمثل في قابلية الفهم، حيث يجب تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد والمعرفة المعقولة بالأنشطة الإقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على إستخدامها، كما لابد للمعلومات المحاسبية مفهومة وهذا يبرر إصدار تقارير مختلفة لأغراض متنوعة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف الكشوف المالية

الفرع الأول: أهمية الكشوف المالية

تكمن أهمية الكشوف المالية من خلال النقاط التالية والتي تكون كل نوع من الكشوف له أهميته الخاصة:

1. أهمية الميزانية (قائمة المركز المالي): تتبع أهميتها من مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس كما يلي (الشلتوني، 2005، صفحة 21)
   - ❖ حساب معدلات العائد للإستثمار؛
   - ❖ تقييم هيكل رأس المال للمنشأة؛
   - ❖ تقدير درجة السيولة والمرونة المالية للحكم على درجة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتقديرها.
2. أهمية جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل): (الشلتوني، 2005، صفحة 21)
   - ❖ تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المنشأة في المستقبل؛
   - ❖ تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية إستلام المشروع لمبالغ نقدية؛
   - ❖ تساعد في التأكد من الإستخدام الأمثل لمصادرها الإقتصادية.
3. أهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة تغير حقوق الملكية): (حنان، 2003، صفحة 298)
   - ❖ للإفصاح عن التغير الناجم عن قائمة الدخل متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية، وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة؛
   - ❖ تقوم بترصيد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية لغاية نهايتها.
4. أهمية جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية): (Mailet, 2006, p. 22)

- ❖ تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر وإستخدام الأموال التي تعرضها كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛
- ❖ تعرض ملخص تفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الدورة المالية؛
- ❖ تكمن قائمة التدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة نقديتها والعناصر المعادلة للنقدية، فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء.

5. أهمية ملحق الكشوف المالية: (Mailet، 2006)

- ❖ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية؛
- ❖ 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 يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛

الفرع الثاني: أهداف الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية جزء من عملية التقرير المالي ويهتم الإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكشوف المالية ذات الغرض العام، مشتملة على الكشوف المالية الموحدة، التي تعدها الوحدات التجارية والصناعية والمالية، سواء في القطاع العام أو الخاص. (الدينوري، 2009، صفحة 25)

كما تهدف إلى عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي من أجل إستخدام هذه المعلومات في إتخاذ بعض القرارات الإقتصادية لمستخدمي هذه الكشوف.

ويمكن تلخيص بعض هذه الأهداف في العناصر التالية: (سميرمحمد الشاهر،طارق عبد العال حماد ، 2000، صفحة 28)

1. الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الإقتصادية خلال الفترة المالية (سواء كان النشاط جاريا أو عرضيا) والبنود التي تؤثر في عملية تحديده؛
2. تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والإستخدام؛

3. إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية على كل حال لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الإقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية؛
4. تظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الإدارية، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات إقتصادية تصنع على سبيل المثال، قرارات الإحتفاظ بإستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانه.

المبحث الثاني: عرض الكشوف المالية وتحديد مستخدميها

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض إستخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى ومن الأطراف المستعملة لذلك سنتطرق في هذا المبحث على الكشوف المالية ومن هم الأطراف التي تستخدمها.

المطلب الأول: مستخدمي الكشوف المالية

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض إستخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم بناءا على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى ومن الأطراف المستعملة، والمستفيدة من معلومات الكشوفات المالية نجد:

1. المستثمرون: وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي: (محمد أبو ناصر، جمعة حميدات ، 2008، صفحة 4)

- ❖ المعلومات التي تساعد المستثمر في إتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- ❖ المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسعار أسهم الشركة؛
- ❖ المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- ❖ المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى.

2. المقرضون: وهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية. (محمد أبو ناصر، جمعة حميدات ، 2008، صفحة 4)
3. الموردون والدائنون: وتعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والإئتمان قصير الأجل، حيث تتعلق إهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من إستمرارية وكفاءة وربحية الشركة. (محمد أبو ناصر، جمعة حميدات ، 2008، صفحة 4)
4. العملاء: ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون بإستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات. (الجعارات، 2008/2007، صفحة 43)
5. العاملون: يعتبر الموضفين مورد الشركة الهام، حيث تتبنى عليهم إستمرارية الشركة وأداؤها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها وأرباحها، ووجود نظام أجور ورواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد ومنافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة في الإقتصاد الوطني. (مرازقة، صفحة 8)
6. الحكومة بأجهزتها المختلفة: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعدها في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة المساهمة العامة للشركة في الإقتصاد الوطني. (محمد أبو ناصر، جمعة حميدات ، 2008، صفحة 5)
7. الجمهور: وله إهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيادي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق بدر الشركات الإجتماعي والتنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الإستهلاكي إستنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات. (محمد أبو ناصر، جمعة حميدات ، 2008، صفحة 5)

ومن الجدير ذكر أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الإطار المفاهمي نجد: إدارة المؤسسة، المحللون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون.

المطلب الثاني: عرض الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية العناصر الأساسية التّي تقدم من خلاله الحوصلة نشاط المؤسسة في ش كل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، حيث يتم إعداد هذه الكشوف تحت إشراف مدراء المؤسسة، ويجب أن يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مدمجة، أو حسابات مركبة)، تاريخ إقفال القوائم المالية، والعملة المستعملة في قياس القوائم المالية.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية حيث أنها تشمل:

أولا: الميزانية (قائمة المركز المالي)

إن الميزانية تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، وقد جاء في نص المادة 220-1 أن: "الميزانية تصف بصفة منفصلة، عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل : الفصول (أو العناصر) الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه العناصر" (le systeme comtable financier, 2009, p. 70)

1. الأصول: عرف النظام المحاسبي المالي الأصول على أنّه مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتقب منها : جني مازيا اقتصادية مستقبلية، وتشمل عناصر الأصول: (النظام المحاسبي المالي ، 2008، صفحة 46)

- ❖ التثبيتات المعنوية أو التثبيتات غير المادية التي تبقى لفترة طويلة، وتدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة وتضم المحلات التجارية، العلامات الجديدة، بارمج الإعلام الآلي...
- ❖ التثبيتات العينية أو المادية وهي أصول محتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، وإما من أجل إيجارها للغير، أو لإحتياجات إدارية وهي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبية، ونذكر منها: الأراضي، المباني، التجهيزات...

- ❖ الأصول المالية تعتبر من العناصر الهامة في ميازنية المؤسسة وتشمل: المساهمات والحقوق المماثلة، سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، قروض، أصول مالية غير متداولة؛

- ❖ المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، والتي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، والمنتجات نصف المصنعة، والتامة الصنع)؛
- ❖ أصول الضريبة (مع تمييز الضارئب المؤجلة) هي مبلغ الضريبة الواجبة التحصيل أثناء سنوات مالية قادمة؛
- ❖ الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- ❖ خزينة الأموال والعناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارت، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل.

2. الخصوم: حسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم هي الالتزامات الرهن للمنشأة المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على إنقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 88)

وتشمل عناصر خصوم الآتي:

- ❖ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- ❖ الموردون والدائنون الآخرون؛
- ❖ خصوم الضريبة (مع تمييز الضارئب المؤجلة) وهي مبلغ الضريبة الواجبة الدفع؛
- ❖ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- ❖ مؤونات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛
- ❖ خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

إن شكل الميزانية المالية يختلف بإختلاف المجاميع الكبرى للميزانية المرتبة حسب معياري السيولة (الأصول) والإستحقاقية (الخصوم)، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار التجانس بين عناصر كل مجموعة، وهذه المجاميع هي التي تستعمل كمعطيات للتحليل المالي، وبالتالي تظهر الميزانية كالأتي:

الجدول رقم (1): محتوى فصول الميزانية– ميزانية الأصول

الأصول	N إجمالي	إهتلاكات / أرصدة N
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الش ارءGOOD WILL	207	2807و2907
التثبيتات المعنوية	20(خارج207)	280(خارج2807) 290(خارج2907)
التثبيتات العينية	21و22(خارج229)	281و282و291و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة– المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26(خارج265و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271و272و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274و275و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30إلى38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41(خارج419)	491
المدينون الآخرون	409 مدين(42و43و44 (خارج444إلى448)45و 46 و486و489)	495و496
الضرائب	444و445و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات وأصول مالية جارية	50(خارج509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينيين (51و52و53و54)	59
مجموع الأصول الجارية		

المجموع العام للأصول		

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 32)

الجدول رقم (2): محتوى فصول الميزانية– ميزانية الخصوم

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
أرس المال المصدر (أو حساب المستغل)	101و108
أرس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104و106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة (1)	107
النتيجة الصافية(النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة(1)	
حصة ذوي الأقلية(1)	
المجموع (1)	
الخصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	16و17
الض ارئب (المؤجلة و المرصود لها)	134و155
الديون الأخرى غير الجارية	229
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15(خارج155)131و132
مجموع الخصوم غير الجارية(2)	
الخصوم الجارية	
الموردون و الحسابات الملحقة	40(خارج409)
الض ارئب	دائن444و445و447
الديون الأخرى	419و509دائن(42و43و44(خارج444إلى447) 45و46و48)
خزينة الخصوم	519وغيرهامن الديون51و52
مجموع الخصوم الجارية(3)	

المجموع العام للخصوم	

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 33)

ثانيا: جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: بيان ملخص للأعباء والمنتوجات (النواتج) المنجزة من طرف المنشأة خلال السنة المالية. ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميازا بين الربح أو الخسارة. أي أن نتيجة الدورة المالية تمثل الفرق بين نواتجها وأعبائها (عطية ع.، 2009، صفحة 153)

وقد قدم النظام المحاسبي المالي نموذجين لتقديم جدول حساب النتائج:

1. إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطية؛
2. وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

تقسم عناصر حساب النتائج إلى صنفين: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 88/82)

- النواتج: وهي مضاعفة أو زيادة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة الأصول أو تقلص (إنخفاض) الخصوم، ويكون من آثارها إرتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقديم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.
- الأعباء: وهي عبارة عن إنخفاض المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل إستهلاكات وخروج أو نقصان الأصول، أو حدوث خصوم ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين، ويشمل تعريف الأعباء أيضا الخسائر والأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل: تكلفة البيع، الأجور والاهتلاكات.

أما المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

- نواتج الأنشطة العادية؛

- ❖ النواتج المالية والأعباء المالية؛
- ❖ أعباء المستخدمين؛
- ❖ الضارئب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- ❖ مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية؛ نتيجة الأنشطة العادية؛
- ❖ عناصر غير عادية (نواتج أو أعباء)؛
- ❖ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

والجدوليين المواليين يوضحان الشكل العام لجدول حسابات النتائج بنوعيه الجدول:

الجدول رقم (3): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	N	N−1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الإسغلال			
1 – إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2 – إستهلاك السنة المالية			
3 – القيمة المضافة للإستغلال(1 –2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4 – الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات			
5 – النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة العادية قبل الضارئب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			

الض ارئب المؤجلة(تغى ارت)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			

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 30)

الجدول رقم (4): جدول حسابات النتائج حسب الوظيفية

البيان	ملاحظة	N	N-1
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 للإهتلاكات) 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 المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			

الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية **النتيجة الصافية للسنة المالية**			

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 31)

ثالثا: جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة تغير حقوق الملكية)

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطوارت الأموال الخاصة، بينما جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

قائمة التغيرات للأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدارجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة بما يلي: (الكريم، 2009، صفحة 54)

- ❖ النتيجة الصافية للفترة.
- ❖ كل عناصر النواتج والأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- ❖ تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.
- ❖ النتيجة الإجمالية للفترة والتي تناسب مجموع العناصر السابقة.
- ❖ العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة.
- ❖ توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة.

أما الأهداف الأساسية الذي يسموا إليها جدول تغيرات الأموال الخاصة نذكرها في النقاط التالية:

- ❖ تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة؛
- ❖ تغير الأموال الخاصة بين تاريخي الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة؛
- ❖ تغارت الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين؛
- ❖ تغيارت رأس المال الاجتماعي المحرر؛
- ❖ زيادة أرس المال النقدي المتتالي عند إصدار السهم؛
- ❖ تحويل الالتزامات لأسهم؛
- ❖ علاوات الإصدار، الإدماج والمساهمات؛
- ❖ علاوات الإصدار الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي أو عن تحويل الالتزامات.

يبين بأن تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الأموال الخاصة، إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد وإذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد، هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار.

والجدول الموالي يبين ويوضح جدول تغير حقوق الملكية:

الجدول رقم (5): جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	أرسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
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 أرس 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 أرس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر n						

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 37)

رابعا: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

إن جدول التمويل يمدنا بمعلومات موجزة عن تغيارت الخزينة، لذا يتم اللجوء إلى نوع أخر من الجداول يسمح بإظهار أسباب تغير الخزينة ومكونات هذا التغير بطريقة أكثر تفضيلا يدعى بجدول تدفقات الخزينة. وعليه يمكن تعريف جدول سيولة الخزينة على أنه: ذلك الجدول الذي يشرح فيه كيفية تغير الخزينة، ويظهر التدفقات التي تشرح الميكانيزمات المالية للمؤسسة، وكذا مساهمة كل وظيفة في التغير الإجمالي للخزينة. يهدف جدول سيولة الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس التقييم مدى قدرة المنشأة على توليد الأموال وما يعادلها، وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية، ويقوم جدول سيولة الخزينة بتقديم: (le systeme comptable financier , p. 75)

- ❖ مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها التدفقات الناتجة عن أنشطة العمليات (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل)؛
- ❖ التدفقات الناتجة عن أنشطة الإستثمار (سحب الأموال عند الشاء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل)؛
- ❖ التدفقات الناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر تغيير وحجم بنية الأموال الخاصة أو القروض)؛
- ❖ تدفقات الخزينة الناتجة عن فوائد حصص ربح الأسهم، تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة العمليات، الاستثمار أو التمويل.

لقد حدد المشرع الجزائري ضمن النظام المحاسبي المالي طريقتين في عرض جدول سيولة الخزينة: (نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف ، 2009، صفحة 3)

- ✓ **جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة:** إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضارئب ...) قصد الحصول على تدفق الخزينة صافي، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية. تحتوي قائمة تدفقات الخزينة بحسب الطريقة المباشرة على ثلاثة أجزاء رئيسية والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (6): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن _ 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
تحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصايف المالية الأخرى المدفوعة			
الض ارئب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية			
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطةالتمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثي ارت تغى ارت سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير الحزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: (نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف ، 2009، صفحة 4)

✓ **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة:** إن الطريقة غير المباشرة في تقديم جدول تدفقات الخزينة المحدد من قبل المشرع الجزائري ترتكز على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

❖ أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات لموردين...)؛

❖ التفاوتات أو التسويات (الضرائب مؤجلة)؛

❖ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

والجدول الأتي يوضح جدول تدفقات الخزينة حسب هذه الطريقة:

الجدول رقم (7): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

البيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن _ 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات (تسويات) لـ: . الاهتلاكات والمؤونات . تغير الضرائب المؤجلة . تغير المخزونات . تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى . تغير الموردين والديون الأخرى . نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع) (1)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			

تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة أرس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير الخزينة خلال الفترة			

المصدر: (نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف ، 2009، صفحة 8)

إن الاختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة ناجم عن كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال فكلما ذكرنا سابقا فالطريقة المباشرة فتقدم هذا النوع من التدفقات فشكل عناصر رئيسية لدخول وخروج السيولة الإجمالية للزبائن والموردون والضرائب وغيرها من العناصر المعنية بتدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات الاستغلال قصد إبراز التدفق المالي الصافي، بينما الطريقة غير المباشرة تعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة كالإهتلاكات التي لا يرافقها تدفق نقدي حقيقي خارجي والزبائن والموردين التي بعد فترة معينة تتحول إلى تدفق نقدي داخلي أو خارجي أو العناصر التي ليس لها علاقة بأنشطة الاستغلال كفائض أو عجز التنازل عن الاستثمارات.

خامسا: ملحق الكشوف المالية

وهي إحدى الوثائق التي تتألف منها الكشوف المالية وتشتمل على معلومات أو شروح أو تعاليق ذات أهمية معتبرة ومفيدة بالنسبة إلى مستعملي الكشوف المالية على أساس إعدادها والطرق المحاسبية الخاصة المستعملة والوثائق الأخرى التي تتألف منها الكشوف المالية ويتم تنظيم عرضها بكيفية نظامية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، 2009، صفحة 38)

ويظهر محتوى ملحق الكشوف المالية النقاط التالية:

- ❖ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية؛
- ❖ مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- ❖ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و الفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها؛
- ❖ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العملومات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات على موثوقية الكشوفات المالية

بعد التطرق فيما سبق للكشوفات المالية وعرضها، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كيفية قيام محافظ الحسابات بتدقيق الكشوفات المالية فمحافظ الحسابات مسؤول عن تصميم التدقيق للوصول إلى تأكيد مناسب لإكتشاف الإنحرافات الجوهرية في الكشوفات المالية.

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بإعداد الكشوف المالية

سنتطرق في هذا المطلب على المعايير المتعلقة بإعداد الكشوفات المالية كما يلي: (أمال، 2020/2019، صفحة 70/66)

الفرع الأول: المعايير المتعلقة بإعداد الكشوف المالية

أولا: معيار عرض إلبيانات المالية IAS01

1. الهدف: إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفتارت السابقة والبيانات المالية للمنشأة الأخرى، وتتكون البيانات المالية من القوائم التالية:

- ❖ قائمة المركز المالي.
- ❖ قائمة الدخل.
- ❖ قائمة تدفقات الخزينة.
- ❖ قائمة تغيرات رؤوس الأموال.
- ❖ ملاحق البيانات المالية .

2. مدى إعتماده في النظام إلمحاسبي المالي: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة حيث أن كل فصل من هذه الكشوف المالية يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة كما يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات بعرض بياناتها بإعداد الكشوف التالية:

- ❖ الميزانية.
- ❖ جدول حساب النتائج.
- ❖ جدول سيولة الخزينة .
- ❖ جدول تغير الأموال الخاصة.
- ❖ ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية ويوفر المعلومات مكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

ثانيا: معيار السياسات إلمحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية للأخطاء (IASO8)

1. الهدف: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) إلى بيان المعالجة المحاسبية للتغير في السياسات المحاسبية والأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة، والتغير في التقديرات المحاسبية، مع وضع معايير اختيار السياسات المحاسبية وتغييرها وذلك لتعزيز ملائمة وموثوقية القوائم المالية للمنشأة، وقابلية مقارنة تلك القوائم المالية من فترة إلى لأخرى لنفس المنشأة ومقارنة القوائم المالية لمنشأة ما مع القوائم المالية لمنشآت أخرى.
2. مدى إعتماده في إلنظام إلمحاسبي إلمالي: يستند تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على المعلومات جديدة تسمح بالحصول على معلومات موثوق بها أكثر، ولا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا كان ذلك يسمح بتحسين عملية عرض الكشوف المالية ويزيد من جودتها للمؤسسة، بحيث يكون مفروضا من تنظيم أو معيار محاسبي جديد، يؤدي إلى تغيير في المبادئ والأسس والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة.

ثالثا: معيار المعلومات المالية المرحلية IAS34

1. الهدف: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الإعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز إستخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.
2. مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي: يتم تطبيقه من خلال تقديم كشوف مالية تتعلق بفترات أي خلال كل أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية من أجل المزيد من إجراءات الرقابة.

رابعا: معيار تطبيق معايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة (IFRS01)

1. الهدف: يهدف المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولى (القوائم السنوية التي تعد لأول مرة) على أساس (IFRS) والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

- ❖ تحقق الشفافية (الوضوح) لمستخدميها وقابلية المقارنة خلال كافة الفترات المعروضة.
- ❖ توفر نقطة بداية ملائمة للمحاسبة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ❖ يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

2. مدى إعتماده في إلنظام إلمحاسبي إلمالي: إن المؤسسات الجزائرية ملزمة إبتداء 2010/01/01 بإعداد ميزانية إفتتاحية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي، والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث يضع مطلب إعداد الميزانية الافتتاحية وضبط الوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي للمرة الأولى، لأن الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض البنود في الميزانية الإفتتاحية والمؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض كشوفها المالية لأول مرة حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد الكشوف المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي، والكشوف المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشمل على الأقل فترة مقارنة واحدة، أو قد يكون مطلوب من المؤسسة أن تقدم أكثر من فترة واحدة للمقارنة.

الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بعرض الحسابات والمعلومات المالية

أولا: معيار بيان التدفق النقدي(IAS07)

1. الهدف: يهدف هذا المعيار إلى الإفصاح، وتوفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية حول التغيرات الحاصلة في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة جدول التدفقات النقدية الذي يصنفها بدوره إلى ثلاث دوارت رئيسية هي: (إستغلال، استثمار، التمويل)

2. مدى إعتماده في النظام إلمحاسبي المالي: يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية (تدفقات الخزينة) وما يعادلها وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات، بحيث يوفر معلومات وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها كالاتي:

- ❖ تدفقات ناتجة عن أنشطة الاستغلال (الأنشطة العملياتية).
- ❖ تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.
- ❖ تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

كما تقوم المؤسسة بإعداد جدول سيولة الخزينة باستعمال إحدى الشكلين:

- ❖ الشكل المباشر.
- ❖ الشكل الغير المباشر.

ثانيا: معيار حصة الأسهم من إلأرباح (IAS33)

1. الهدف: يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إحتساب ربحية السهم الواحد، وتحديد مكونات ربحية السهم الواحد، حيث تشمل تحديد الأرباح المخصصة لحملة الأسهم العادية وكذلك مكونات الأسهم العادية الحالية والمحتملة التي تستخدم لإحتساب ربحية السهم الواحد الأساسية والمنخفضة. ويهدف المعيار كذلك إلى تحديد متطلبات عرض ربحية السهم في القوائم المالية.
2. مدى إعتماده في النظام إلمحاسبي المالي: تناول النظام المحاسبي المالي هذا المعيار من خلال حسابات المجموعة الخامسة والمبينة كما يلي:

- ❖ ح/50 قيم التوظيف المنقولة: القيم المنقولة للتوظيف هي عبارة عن أصول تكسبها المؤسسة بهدف تحقيق الأرباح على أرس المال ويتفرع إلى:
  - ✓ ح/501 حصص في المؤسسة المرتبطة.
  - ✓ ح/502 أسهم خاصة وحصص خاصة.
  - ✓ ح/503 أسهم وسندات أخرى متضمنة حقوق الملكية.

ثالثا: معيار تقديم التقارير حول القطاعات(IAS14)

1. الهدف: يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع وتكون هذه المعلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المؤسسة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها. وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

❖ فهم أفضل للأداء السابق للمؤسسة.
❖ تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المؤسسة ككل.
❖ تكوين أحكام حول المؤسسات ككل.
❖ معرفة مناطق توزيع العملاء ومناطق الأسواق.

2. مدى إعتماده في إلنظام إلمحاسبي إلمالي: تقدم الكيانات التي تستعين بالإدخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

❖ فهم النجاعة الماضية.
❖ تقييم الأخطار ومردودية الكيان .
❖ مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها.

❖ مناطق الأسواق والعملاء التي تتعامل معها.

كما يلزم على الشركات المعدة لهاته التقارير إحترام إعداد الكشوف المالية بنفس طريقة التقديم، نفس المضمون ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لأخر السنة، كما يمكن لها أن تقدم هذه الكشوف في شكل مختصر عند الاقتضاء.

رابعا: معيار الأحداث بعد تاريخ الميزانية (IAS10)

1. الهدف: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم(10) إلى وصف ما يلي:

❖ متى يجب أن تعدل المنشأة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية.
❖ الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تشير إلى أن إفتارض إستمرارية المنشأة لم يعد قائما.

2. مدى إعتماده في النظام إلمحاسبي المالي: يجب أن تعكس الكشوف المالية مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن المعاملات الكيان وأثار الاحداث المتعلقة بنشاطه.

المطلب الثاني: مسار عملية تدقيق الكشوفات المالية وفق SCF

بعد قبول محافظ الحسابات للتعاقد على تدقيق الكشوفات المالية، يتعين عليه القيام بعدة إجراءات تساعده على فهم الكشوفات المالية المراد تدقيقها، وتتمثل في:

الفرع الأول: تخطيط لعملية التدقيق

بعد قبول محافظ الحسابات مهمة تدقيق الكشوفات المالية للعميل، فإنه يقوم بوضع خطة ملائمة لإنجاز عملية التدقيق في وقت ملائم تحدد أهداف عملية التدقيق وم ارحلها والطرق والأساليب والإج ارءات التي سيتم إتباعها في كل مرحلة، وتوقيت تنفيذها، كل منها على حدى. (إيهاب نظمي، رأفت سلامة، أحمد كبلوتي ، 2011، صفحة 303)

حتى تتم هذه الخطوة على محافظ الحسابات إتباع مجموعة من الإرشادات التي تساعده في تنفيذ مرحلة التخطيط: (عطية أ.، 2003، صفحة 72)

1. إن تدقيق الكشوفات المالية للسنة الأخيرة مباشرة سوف تمثل الأساس لتخطيط عملية تدقيق الكشوفات المالية للسنة الحالية، حيث يتوقع أن يكون محافظ الحسابات قد اكتسب معرفة ملائمة في السنة السابقة بأهم الممارسات المحاسبية للعميل، ونظام وأسلوب إعداد ونشر الكشوفات المالية للعميل، والتي تعد ضرورية لأداء تدقيق الكشوفات المالية؛
2. إذا كان محافظ الحسابات مكلفا بتدقيق الكشوفات المالية، فإن معايير تدقيق الكشوفات المالية تلزمه بإتباع الإج ارءات اللازمة للوقوف على الممارسات المحاسبية لعميل، ونظام وأسلوب إعداد نشر الكشوفات المالية للعميل، والتي تعد ضرورية لأداء تدقيق الكشوفات المالية، وذلك قبل البدء في مهمة تدقيق تلك المعلومات، ولا شك أن مثل ذلك الإل ازم الذي تنص عليه مختلف المعايير يدعو محافظ الحسابات إلى أن يفكر كثي ار قبل الموافقة على تنفيذ مهمة تدقيق لعميل جديد، فإنه عند الضرورة يمكن لمحافظ الحسابات في مثل تلك الحالات أن يخطط للحصول على المعرفة اللازمة والتي تمكنه من الوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل ،ونظام وأسلوب ونشر قوائمه المالية، وذلك من خلال اتباع الإرشادات التي يوفرها معيار التخطيط؛
3. إن جزءا أساسيا من تخطيط عملية تدقيق الكشوفات المالية يتمثل في تحديد وتقييم المعايير المحاسبية الجديدة، وتحديد إلى أي مدى يمكن أن تؤثر في الكشوفات المالية للعميل، ويدخل في ذلك التخطيط أيضا استفسار محافظ الحسابات من عميله عن توقيت العمل بالمعيار المحاسبي الجديد، ومدى تأثيره في النظام المحاسبي للمنشأة، وماهية الإج ارءات المحاسبية التي تم إتباعها للالتزام بهذا المعيار، وعموما فإن محافظ الحسابات يجب أن يكون ملما بالمبادئ والممارسات المحاسبية الخاصة والتي تنفرد بها الصناعة التي ينتمي لها العميل أو معاملاته؛
4. يتطلب التخطيط الملائم لتدقيق الكشوفات المالية ضرورة أن يأخذ محافظ الحسابات في الحسبان درجة مركزية الوظيفة المحاسبية للعميل فإذا تعددت مواقع العمل لدى العميل بينما تتركز الحسابات بالمركز الرئيسي ،فلا توجد حاجة في هذه الحالة لزيارة محافظ الحسابات لتلك المواقع، أما إذا كان هناك مقدار جوهري من المعلومات يتم معالجته في تلك المواقع، فإنه ينبغي على محافظ الحسابات في هذه الحالة أن يضمن خطة التدقيق القيام بإج ارءات التدقيق في كل من المركز الرئيسي وبعض تلك المواقع التي يتولى اختيارها، كما يمكن له في هذه الحالة الأخيرة أن يكلف م ارجعين آخرين بتدقيق حسابات المواقع الأخرى؛

5. إن تخطيط تدقيق الكشوفات المالية يتأثر بالطبيعة الخاصة لتلك المعلومات والمتمثلة في أهمية توافرها لدى مستخدميها في وقت ملائم، ومن ثم ضرورة أن تعد وتنشر لمستخدميها بدرجة أسرع، ومن أجل ذلك يجب أن يقوم محافظ الحسابات بإج ارء تخطيط ملائم لإنجاز عملية تدقيق الكشوفات المالية الدورية في وقت ملائم.

الفرع الثاني: طبيعة إجراءات التدقيق

لا يتضمن تدقيق الكشوفات المالية إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية أو تجميع الأدلة والق ارئن من خلال استخدام إجراءات التدقيق مثل المطابقة والملاحظة والتدقيق وغيرها، وتتمثل إجراءات التدقيق أساسا في الاستفسارات وإجراءات التدقيق التحليلية، التي توجه مباشرة نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في الكشوفات المالية، وفيما يلي تفصيل لتلك الإجراءات: (عبد الفتاح الصحن، وأخرون ، 1986، صفحة 17)

أولا: الاستفسار

1. عن نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك:

- ❖ طبيعة النظام المحاسبي للتعرف على طرق تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المحاسبية لإعداد المعلومات المالية؛
- ❖ بيئة الرقابة واجراءات الرقابة المتعلقة بالكشوفات المالية والدورية، كما يستفسر عن أي تغيرات جوهرية في نظام الرقابة الداخلية منذ أحدث تدقيق للقوائم المالية، لتحديد تأثيرها المحتمل على نظام الرقابة الداخلية منذ أحدث تدقيق للقوائم المالية، لتحديد تأثيرها المحتمل على نظام الرقابة الداخلية وعلى إعداد الكشوفات المالية.

2. من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين المسؤولين عن الكشوفات المالية حول:

- ❖ ما إذا كانت الكشوفات المالية الدورية معدّة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة بشكل منتظم من فترة إلى أخرى؛
- ❖ ما إذا كان هناك تغيرات في نشاط المنشأة أو في الممارسات المحاسبية المتبعة؛
- ❖ أي أمور أخرى قد دار حولها الجدل خلال تنفيذ الإجراءات السابقة؛
- ❖ أي أحداث وقعت عقب انتهاء فترة القوائم.

الفرع الثالث: إجراءات التدقيق التحليلي

يتم تطبيق إجراءات التدقيق التحليلي على الكشوفات المالية بغية التوصل إلى أساس للاستفسار عن القيم والعلاقات والعناصر غير العادية والتي لا تتماشى مع توقعات محافظ الحسابات، وتشمل إجراءات التدقيق التحليلي للتقارير المالية ما يلي: (السيد، 2008، صفحة 50)

1. مقارنة بين كل من المعلومات المالية للفترة الجارية مع الفترة الدورية السابقة لها مباشرة؛
2. تقييم العلاقة بين عناصر الكشوفات المالية من حيث إتساقها مع تقديرات محافظ الحسابات؛
3. الحصول على بعض المحاضر والقوائم وقراءتها ودارستها وذلك على النحو التالي:
   - ❖ قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين؛
   - ❖ تقييم المعلومات التي تم تجميعها من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية؛
   - ❖ الحصول على تقارير من مراجعين آخرين سبق لهم أن ساهموا في تدقيق معلومات مالية دورية لقطاعات المؤسسة التي يتم مراجعتها؛
   - ❖ الحصول على خطابات من قبل الإدارة بصدد مسؤوليتها عن الكشوفات المالية.

الفرع الرابع: عمق الإجراءات

توجد العديد من العوامل يجب أن يأخذها محافظ الحسابات في اعتباره خلال تدقيقه للتقارير المالية تمكنه من تخفيض نطاق التدقيق، لاسيما ما تعلق منها بخبرة محافظ الحسابات المكتسبة عن الممارسات المحاسبية للعميل وأسلوب إعداده للتقارير المالية، فكلما ازدت خبرة محافظ الحسابات بالنظام المحاسبي للعميل وبممارسته في إعداد الكشوفات المالية كان في استطاعته اختصار إجراءات تدقيق الكشوفات المالية، سنعرض في النقاط الآتية تحليلا لتلك العوامل: (محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي ، 2003، صفحة 19)

1. الإلمام بالممارسات المحاسبية وأسلوب العميل لإعداد ونشر الكشوفات المالية؛
2. إلمام محافظ الحسابات بوجود قصور في نظام الرقابة الداخلية؛
3. معلومات عن دعاوى ومنازعات وضريبية؛
4. الإصدارات المحاسبية الجديدة؛
5. ما يثار من أسئلة عند أداء إجراءات التدقيق الأخرى؛
6. الإلمام بالتغيرات في طبيعة أو حجم النشاط والتغيرات المحاسبية؛

7. المعرفة المكتسبة أثناء أداء إجراءات التدقيق للقوائم.

المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية للكشوف إلمالية

يلعب محافظو الحسابات دوار هاما في توفير الثقة للمعلومات المالية الواردة في الكشوف المالية، فالإدارة هي المسئولة عن إعداد الكشوف المالية للمنشأة، وقد تقوم الإدارة في بعض الأحيان بالخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح لزيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية.

ويمكن زيادة موثوقية الكشوف المالية عندما يتم مراجعتها بواسطة طرف ثالث مستقل، وهو الطرف المعروف باسم المراجع أو مارقب الحسابات والذي يقوم بفحص الكشوف المالية والتعبير عن أريه فيما إذا كانت هذه الكشوف المالية تعبر عن جميع جوانبها الهامة بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائجها وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبدون هذا ال أري من الم ارجعين المستقلين، فإن متخذي الق ارارت الخارجيين قد لا يجدون وسيلة أخرى للتعرف على ما إذا كانت الكشوف المالية سوف تخدم أغراضهم وأنه يمكن الاعتماد عليها.

ولذلك فإن هناك وجهة نظر إتجاه المراجعة بأنها نشاط لتقليل المخاطر، والتعريف الذي يدعم هذا ال أري هو أن الم ارجعة هي عملية تقليل المخاطر في المعلومات إلى المستوى مقبول اجتماعيا وتقديمها إلى مستخدمي الكشوف المالية، حيث يقع النشاط الاقتصادي في ظل ظروف من مخاطر الأعمال، وهي المخاطر التي تتوقعها الشركة مثل: زيادة معدلات التضخم أو زيادة الض ارئب أو جذب العملاء من قبل المنافسين أو خسارة منح حكومية أو حدث إض ارب من قبل العاملين أو ما يشبه ذلك من المخاطر المستقبلية، وعلى العكس من ذلك توجد احتمالات مستقبلية بوقوع أحداث إيجابية، ولا يؤثر الم ارجعون مباشرة على مخاطر الأعمال التي تواجه المنشآت.

والمخاطر المعلوماتية هي احتمال أن تكون المعلومات المالية التي تنشرها منشأة ما خاطئة أو مضللة، حيث يعتمد المحللون الماليون والمستثمرون على التقارير المالية للاتخاذ قرارات شراء وبيع الأ وارق المالية في البورصة ،كما يستخدمها الدائنون (الموردون والبنوك وغيرهم) للتقرير ما إذا كانوا سيمنحون الائتمان التجاري أو القروض للمنشآت أم لا .

كما تستخدم نقابات العمال التقارير المالية للمساعدة في تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد الأجور والمرتبات ،كما تستخدمها الجهات الحكومية لإعداد التحليلات الاقتصادية ووضع القوانين المتعلقة بالض ارئب والدعم

وغيرها ،ولا يمكن لمستخدمي الكشوف المالية أن يعتمدوا على أنفسهم في تقرير ما إذا كانت التقارير المالية موثوق بها أم لا، فلا يوجد لديهم الخبرة ولا المورد ولا الوقت لفحص آلاف الشركات للحصول على ما يبغون بشأن صحة التقارير المالية، لذلك فإن الم ارجعين المستقلين هم الذين يقومون بهذه المهمة)أي تصديق على مدى صحة البيانات الواردة في التقارير المالية(وهو الأمر الذي يقلل مخاطر المعلومات، وهو ما يبرز الخدمة الجليلة التي تقدمها الم ارجعة لمستخدمي التقارير المالية والمجتمع. (حماد، طارق عبد العال، 2006، صفحة 43)

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل حاولنا تقديم توطئة نظرية لكل من تعلق بالكشوفات المالية ودور محافظ الحسابات في توفير مصداقيتها من خلال إستعراض ماهيتها وعرض القوائم المالية ومستخدميها ومن ثم التطرق إلى المعايير المتعلقة بإعدادها والهدف من هذه المعايير هو الوصول إلى مصداقية عالية للمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يعكس الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة المالية وذلك ما يتيح لمستخدمي المعلومات المالية إتخاذ قرارات سليمة بناء عليها.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

تمهيد الفصل الثالث :

بعد تناولنا الى الجانب النظري من الدراسة قمنا بإجراء ميدانية بل تعدت الى ذلك واصبحت محاكاة واقعية للوقوف على المراحل الفعلية التي يقوم بها محافظ الحسابات لتدقيق مؤسسة ما ، و التعرف على أهمية التقارير في موثوقية و مصداقية الكشوف المالية لمؤسسة المسرح الجهوي شباح المكي بسكرة و هو مؤسسة ذات طابع صناعي و تجاري E.P.I.C

وبناء على ما سبق راينا ان نقسم هذا الفصل الى ما يلي:

- **المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات و المؤسسة محل الدراسة**
- **المبحث الثاني: مصداقية الكشوف المالية**

المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل الدراسة

سوف نتطرق في هذا المبحث الى تقديم المكتب محل الدراسة و المتمثل بمثابة المصلحة المالية للمسرح الجهوي بسكرة من خلال تعريفه ، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب ، و الخدمات التي يقدمها.

المطلب الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعريف المكتب

ان مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للخبرة المحاسبية بولاية بسكرة الذي يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية:

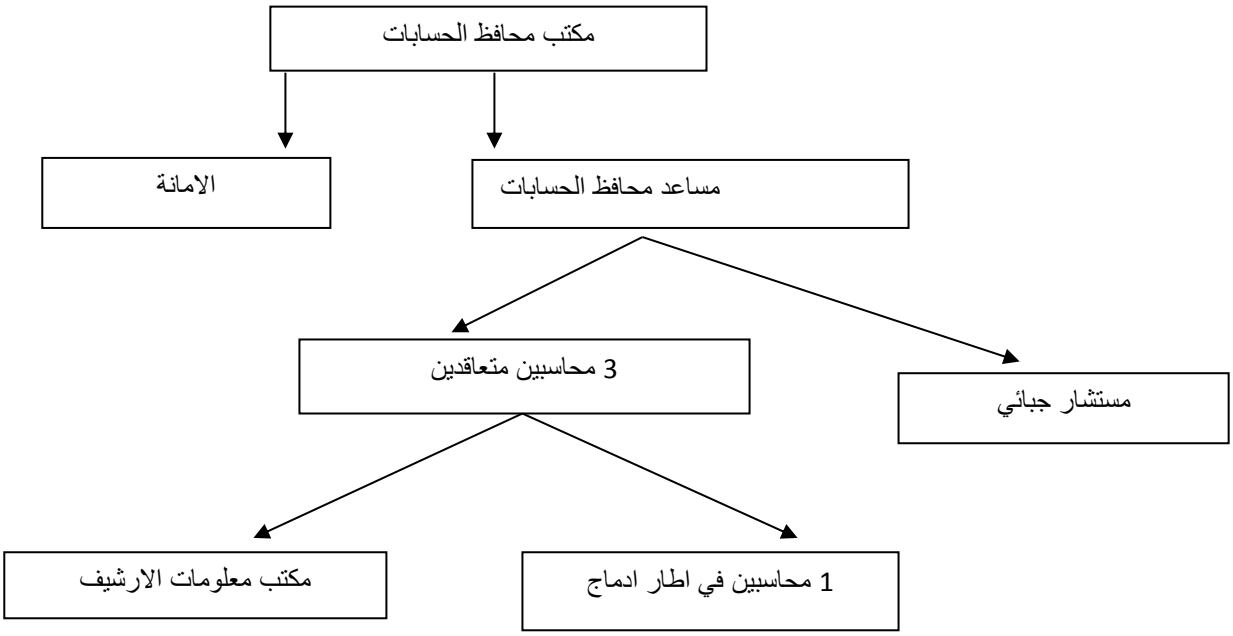
- ❖ محافظ الحسابات و محاسب معتمد وفقا للاعتماد 0840/وم/موم/2016 المؤرخ في 2016/3/6
- ❖ خبير محاسبي قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 2009/09/20

يقوم محافظ الحسابات تأدية اليمين بالمحكمة المختصة اقليميا (محكمة بسكرة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال اصدار رئيس مفتشية الضرائب ، حيث يمثل الرقم الجبائي 172070100984151 و رقم المادة 07017111415 حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، و يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12000.00 لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في الغرفة الوطنية

كما يتميز المكتب بالجدية و الانضباط و الالتزام في الخدمات التي يقدمها لزبائنه و هي ذات جودة عالية، كما يتميز بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين و شارك في الكثير من الاعمال ذات الصبغة الدولية.

وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

الشكل رقم1 : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر : استنادا لوثائق محافظ الحسابات

الفرع الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات

ان محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي و المحاسبي حيث يقوم بما يلي:

- مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية و المحاسبية للأشخاص من الطبيعيين كمحامي و الصيدلي و الاشخاص المعنويين كالمؤسسات و التصريحات الجبائية الشهرية ، و اعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية و كل الاعمال الدورية لزبائنه.
- تقديم خدمات تتمثل في استثمارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية)
- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة او مؤسسة مساهمة او جمعيات ثقافية اجتماعية او مهرجانات ولائية
- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة و هذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة او المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بالإدلاء شهادته على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الادارة الخاص بالتسيير ، و ذلك دون التدخل في

تسيير المؤسسة بالإضافة الى خدمات التصفية للمؤسسات التي انهت نشاطها اداريا او لأسباب اخرى كالإفلاس

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول: تعريف المسرح الجهوي

المسرح الجهوي هو مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجارية E.P.I.C تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي و تدعى في صلب النص المسرح الجهوي ينظم المسرح الجهوي و ينتج عروض او تظاهرات ثقافية و فنية موجهة للجمهور و يعمل على تعريف المواطن بالتراث الثقافي الوطني والعالمي، كما يساهم المسرح الجهوي في ترقية الفنون المسرحية الموجهة للأطفال بالضافة الى ذلك فان المسرح يبرز المواهب الشابة بتشجيع ابداعهم في مجال الفنون المسرحية بهدف المسرح الى المساهمة في اثراء التراث الوطني الفني و تطويره و بوضع المسرح الجهوي تحت وصايا الوزير المكلف بالثقافة.

تأسس المسرح الجهوي بسكرة في 21 جانفي 2014 بمقتضى من المرسوم التنفيذي رقم 14-15 ، حيث قام المسرح بالعديد من النشاطات الفنية و الادبية و استطاعة ادارة المسرح الجهوي بسكرة ان تخلق العديد من النوادي. ولقد عرفت المؤسسة بالسمعة الجيدة بفضل موثوقيتها و خبرتها المهنية

اما من الناحية الجبائية للمؤسسة فهي تحت رقم تسجيل جبائي:

- رقم التسجيل الجبائي: 001707024359513
- رقم المادة الجبائية: 07018111839

كما يشهد ان المؤسسة تخضع للضرائب التالية:

- الرسم على ارباح الشركة IBS
- الرسم على النشاط المهني TAP
- الرسم على القيمة المضافة TVA
- الرسم العقاري
- الضريبة على الدخل الاجمالي فئة المرتبات و الاجور IRG/S

الفرع الثاني: طبيعة نشاط المسرح الجهوي

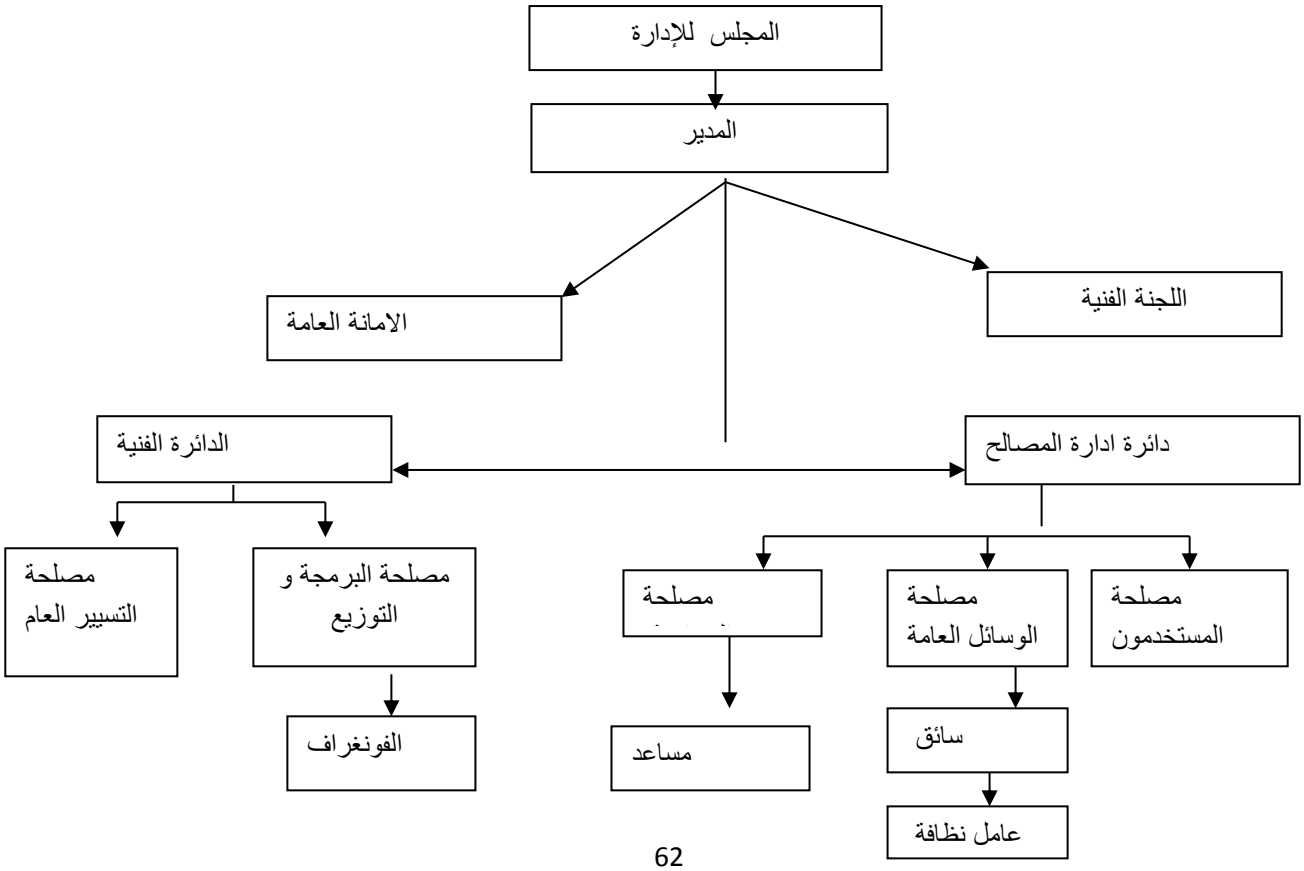
- مؤسسة استغلال الاستعراضات العمومية برمز نشاط 60501
- متعامل في العروض الثقافية برمز النشاط 607048
- استغلال قاعات الاستعراضات ، التسليات و الترفيهات الاخرى 605009

- ❖ بحيث كل هذه النشاطات مسجلة لدى المركز الوطنية للتسجيل التجاري C.N.R.Cحيث رقم التسجيل 17 ب 0243595-07/00 بتاريخ 2017/01/29 حيث يوثق في السجل التجاري ما يلي:
  - ✓ عنوان الشركة و تسميتها: م.ع.ص.ت المسرح الجهوي بسكرة
  - ✓ الشكل القانوني: المؤسسة العمومية الصناعية و التجارية
  - ✓ عنوان مقر الشركة: المسرح الجهوي العالية الجنوبية لبلدية بسكرة
  - ✓ ولاية التواجد: بسكرة
  - ✓ مبلغ راس المال: /////////
  - ✓ تاريخ بداية النشاط: 2017/01/29
  - ✓ ملكية القاعدة التجارية : انشاء
  - ✓ ملكية المحل التجاري : المسرح الجهوي بسكرة

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنوضح من خلال هذه النقطة اهم شيء في المؤسسة الا و هو الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يعطي نظرة عن النظام داخل المؤسس

الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي للمسرح الجهوي بسكرة



المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا بوثائق المؤسسة

المطلب الثالث: شرح الدوائر و المصالح و العلاقة بينهما

1. المجلس الاعلى للإدارة:

يتكون مجلس ادارة المسرح من الاعضاء التالية:

- ممثل الوزير المكلف بالثقافة رئيسيا
- ممثل الوزير المكلف بالمالية
- ممثل الوزير المكلف بالداخلية و الجماعات المحلية
- ممثل المجلس الشعبي البلدي لمقر انشاء المسرح
- ممثل الديوان الوطني للثقافة و الاعلام
- ممثلان ينتخبهما المستخدمون الفنيون للمسرح

ويشارك مدير المسرح الجهوي لأنه كاتب الجلسة و يتولى اشغال مجلس الادارة بصوت استشاري يجتمع مجلس الادارة في دورة عادية مرتين (في السنة على الاقل بناءا على طلب من رئيس الذي يقوم بإعداد جدول الاجتماعات، ويتم تداول المجلس الشروط التالية):

- مشاريع التنظيم و النظام الداخليين للمسرح
- برامج نشاط المسرح
- الشروط العامة لإبرام الصفقات و العقود و الاتفاقات و الأفقيات
- الكشوف التقديرية للإيرادات و النفقات
- مشروع ميزانية المسرح و حساباته
- مشاريع اقتناء املاك عقارية و منقولة و التنازل عنها او بيعها او ايجارها

ومن اهم قرارات المجلس الاعلى للإدارة تعيين محافظ الحسابات عهدته 3 سنوات

2. اللجنة الفنية:

تتكون اللجنة الفنية من ثلثي المجلس المنتجين المستخدمين للمسرح الجهوي وثلث الباقي يتم تقسيمه من طرف الوزير المكلف بالثقافة، كما يتم تعيين اللجنة وسيرها بموجب قرار من الوزير المكلف بالثقافة وتساعد اللجنة الفنية مدير المسرح في مهمته وتبدي رايها بصفة خاصة في ما يلي:

- ❖ اعداد مخططات الانتاج والنشر.
- ❖ برامج التنشيط المسرحي.
- ❖ اختبار المؤلفات المسرحية التي ستنجز وكذا المخرجين.
- ❖ توزيع المهام و توظيف المستخدمين الفنيين والتقنيين.

3. المدير:

يعين المدير بقرار من الوزير المكلف بالثقافة ويضمن المدير حسن تسيير المسرح الجهوي. وبهذه الصفة يقوم بتصرف باسم المسرح ويمثله امام القضاء ويمارس السلطة السلمية على جميع المستخدمين ويعين في المناصب التي تم تقرر طريقة اخرى للتعيين فيها، كما يعتبر هو المنسق الرئيسي بين جميع الدوائر والاقسام، حيث يسعى الى تحقيق المهام الموكلة اليه والمتمكنة في الرقابة، التسيير، التخطيط، التنظيم.

كما يقوم بتحقيق الاهداف الموكلة للمسرح الجهوي.

4. الامانة العامة: و يتمثل عملها في تنظيم الملفات المتعلقة بمختلف النشاطات التي يقوم بها المسرح الجهوي من المسرحيات وغيرها وتنفيذ القرارات المتخذة وغيرها، استقبال المكالمات الداخلية والخارجية، تسيير البريد الصادر والوارد وتنظيم استعمال الوقت للمدير.
5. دائرة ادارة المصالح: وتتكون هذه الدائرة من العديد من المصالح

- ❖ مصلحة المستخدمون: تهتم هذه المصلحة بمتابعة و تسيير الملفات الخاصة بالعمال من بينها تغيير المناصب، التقاعد، ملفات التوظيف، الاستقالة، كما تقوم بإعداد مخطط يحرك المستخدمين في الوظائف التي تحتاجها الوحدة، اما التكوين فينصب على المستخدمين في اختصاصات عديدة، وبالإضافة الى ذلك فهي تقوم بإنجاز مخطط تسيير الموارد البشرية و تنفيذ عملياته كتنظيم المسابقات.
- ❖ مصلحة المحاسبة: مسك حسابات المؤسسة بالأخذ بعين الاعتبار الترتيبات التشريعية وضمان تسيير التزامات المؤسسة على المستوى المالي وتسيير الحسابات المركزية، حيث يقوم هذه المصلحة بوضع ميزانية المسرح على اساس الاقتراحات التي وضعها المدير وبعد ذلك تقوم بمتابعة تنفيذ ميزانية المسرح، كما ان هذه المصلحة تقوم بدراسة تعويضات ومنح الاجور الموظفين داخل المسرح و تسجيلها محاسبيا.
- ❖ مصلحة الوسائل العامة: و يتمثل اختصاص هذه المصلحة في ضمات تسيير الوسائل الخاصة بالمنطقة حيث توفر لها جميع الامكانيات و اللوازم لضمان سير العمل في احسن الظروف و مثال على ذلك : التجهيز المكتبية، وصيانتها، توفير وسائل النقل، كما تتمثل مهامها في ضمان كل العمليات الخاصة بمهمات الاشغال وغيرها وتضم هذه المصلحة.

السائق: هو السائق الخاص بالمدير

عامل نظافة: هو المسؤول عن نظافة المكان داخل المسرح

6. الدائرة الفنية: و تضم العديد من المصالح اهمها:

- ❖ مصلحة البرمجة و التوزيع: هي المصلحة التي تقوم بتنظيم و ترتيب مواعيد العروض المسرحية و مختلف النشاطات التي يقوم بها المسرح الجهوي
- ❖ مصلحة التسيير العام: هي المصلحة التي تقوم بالمراقبة العامة للعروض المسرحية بالإخراج و التوزيع والاضاءة و غيرها حيث تعمل جاهدة لتنظيم و ترتيب كل ما يتعلق بالعروض المسرحية
- ❖ الأوتوغراف: هو المكلف بالدعايات و الاشهار للمسرحية و النشاطات التي يقوم بها المسرح الجهوي حيث يقوم بتحضير الملفات الاشهارية الخاصة بالعروض للمسرحية

المطلب الرابع: اجراءات الدخول الى المهنة

الفرع الأول: الاجراءات المبدئية في اذار قبول التوكيل او رفضه

1. قبول التوكيل: قبل ان يصرح محافظ الحسابات بقبوله للتوكيل ، عليه ان يطبق الاجراءات التي تسمح له بـ:

- ❖ تفادي الوقوع في التنافي الممنوعات الشرعية و القانونية
- ❖ التأكد من امكان القيام بالمهمة سواء من الجانب القانوني و التنظيمي و كذا التأكد من الامكانيات التقنية البشرية لمكتبه
- ❖ يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الاداريين او اعضاء مجلس المديرين و مجلس الرقابة للشركة المراقبة و الشركات المنسوبة و اذا اقتضى الامر قائمة المساهمين بالأموال العينية.
- ❖ و في حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات المعزول ، عليه ان يتأكد امام المؤسسة والزميل المعزول ان قرار عزله لم يكن تعسفيا.
- ❖ وفي حالة ما ذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد قبول توكيله ، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن اسباب عدم قبول تجديد توكيله.
- ❖ يجب على محافظ الحسابات ان يتأكد من ان كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل و بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.
- ❖ كما يجب عليه التأكد من امكانية تأدية مهمته بكل حرية لاسيما ازاء مسيري الشركة.

2. الدخول الى الوظيفة: بعد تلبية الاجتهادات الاولية وقبول التوكيل.

- ❖ يجب على محافظ الحسابات ان يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي او المجلس التأسيسي و في حالة حضوره في المجلس العام العادي او المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي المحضر مع الملاحظة " قبول التوكيل" (واذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابيا).
- ❖ في كل اشكال التعين يجب على محافظ الحسابات عند قبول التوكيل ، الاعلان كتابيا على انه ليس في وضعية التنافي و لا في حالة مخالفة شرعية او تنظيمية
- ❖ يجب على محافظ الحسابات ان يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل ايداع الى الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية من قبوله للتوكيل
- ❖ قبل البداية في تنفيذ قبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات ان يرسل الى الشركة المراقبة رسالة تشير الى اجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات ، هذه الرسالة تشير الى : مسؤولية المهمة ، المتدخلين، طرق العمل المستعلمة ، فترات التدخل و الآجال القانونية التي يجب احترامها ، الآجال القانونية لا يداع التقارير، الاتعاب
- ❖ عند تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا ان يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة و شرعية
- ❖ يجب على محافظ الحسابات المغادر ان يسهل لخلفه الدخول الى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء
- ❖ و في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء باحترام الاجراءات المشار اليها اعلاه و كانه يتصرف بمفرده

3. حالة رفض قبول التوكيل: اذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بالتوكيل او يحاط عامل بتعيينه ، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي او الممنوعات القانونية او التنظيمية ، عليه بإعلام الشركة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام و هذا في فرض 15 يوم من تاريخ عمله بهذا الامر ، اذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي او امتناع قانوني او تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه باتباع الاجراء المنصوص عليه في القانون التجاري واذا سبق و ان قامت الشركة بإجراء الاشهار القانوني و التنظيمي عليه ايضا ان يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل

الفرع الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

ان الطابع الدائم لمهمة محافظ حسابات تفرض عليه مسك مستندين اساسيين ان لم تقل اجباريين في تنفيذ اجهاداته ، ملف دائم و ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:

- ❖ اتباع طريقة للمراقبة و التأكد من جمعك العناصر الضرورية للتعبير عن راي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- ❖ ان تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل و مع احتمال تجديده.
- ❖ ان تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي
- ❖ الاشراف على العمل الذي اجري من طرف المساعدين

1. الملف الدائم: ان محتوي هذا الملف و تنظيمه و نوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة و كذا تنظيم مكتب المراجع ، يمكن ان يتضمن الفصول التالية:

- ❖ عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها و وحدتها ، التنظيم العام ، الوثائق العامة)
- ❖ نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام استمارات المراقبة الداخلية ، خرائط التتابع ....الخ)
- ❖ معلومات محاسبية و مالية (مخططات و ادلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق واجراءات تقييم واظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الاخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى)
- ❖ معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق اخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وادلة اثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين واسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الادارة، الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، ان وجدت العقود الهامة ووثائق اخرى قانونية.
- ❖ خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).
- ❖ معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والانظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

- ❖ وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة واثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي اصبحت دون فائدة واعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2. الملف السنوي (الملف الحالي): يتضمن هذا الملف، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم ، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة و لا تتعدى هذه الدورة، و محتواه يتمثل في الفصول التالية:

- ❖ تنظيم و تخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الاشغال، جدول اوقات المتدخل (تاريخ فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير)
- ❖ تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الانظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية (نظام، اجراءات طرق المحاسب....) اوراق العمل (العينات المدروسة و الاخطاء المكتشفة) خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها و اثارها على برنامج مراقبة الحسابات.
- ❖ مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى و خصوصيات و اخطار المؤسسة ، تفاصيل الاشغال المنجزة ، الوثائق (او نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة او من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها ، حوصلة و تعاليق حول الاشغال المنجزة و الاخطاء المكتشفة ، الخاتمة العامة حول المصادقة).
- ❖ تدقيقات خاصة او قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونيا، المصادقة على ال 5 او 10 الاجور الاعلى الاولى، اشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات ، فحص الاحداث (العمليات) ما بعد الميزانية الختامية.
- ❖ وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة ، نوطات حول الاجتماعات مجلس الادارة و الجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها اثرها على الحسابات الدورة ، اجوبة طلبات المصادقة الاتية من المتعاملين نسخ من المحاضر).
- ❖ ان المعلومات المحتوات في ملفات العمل سرية و يجب ان تبقى كذلك داخل و خارج مكتب المراجع، حسب المادة 301 من قانون العقوبات ، كما ينص القانون التجاري (المادة 12) من جهة اخرى على ان تحفظ هذه الوثائق في الارشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

3. حالة تعدد محافظي الحسابات:

- ❖ في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات المشار اليها اعلاه

- ❖ في حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب ان يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله
- ❖ تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على احسن وجه

المبحث الثاني: اعداد محافظ الحسابات للتقارير والكشوف المالية

المطلب الاول :معايير التقارير المالية

الفرع الأول: معيار تقرير التعبير عن الراي حول القوائم المالية

- ❖ يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن راي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن الراي المحافظ
- ❖ يقوم محافظ الحسابات باعداد تقرير عام للتعبير يبين فيه اداء مهمته يتم ارسال هذا التقرير الى الجمعية العامة

يجب ان ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن راي محافظ الحسابات بالمصادقة بالتحفظ او بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة. او عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

- ❖ يعبر محافظ الحسابات من خلال رايه على انه ادى مهمة الرقابة المسندة اليه طبق لمعايير المهنة السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شانها المساس بمجمل الحسابات السنوية
- ❖ حتى يكون التعبير عن رايه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص و تقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الاهمية النسبية للمعاينات التي قام بها و الطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها
- ❖ يحدد محافظ الحسابات ما اذا كانت الحسابات السنوية قد تم اعدادها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي و النصوص المتعلق بها
- ❖ تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رايه ، كل من الميزانية و حساب النتائج و جدول التدفقات الخزينة و جدول تغيير رؤوس الاموال الخاصة و كذا الملحق

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل ، و يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الاولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة

- ❖ لا يسرى راي محافظ الحسابات ، الا على حسابات السنة المالية المعينة ، حتى و ان كانت تتضمن اشارة الى رقم السنة المالية السابقة ، بالنسبة لكل قسم ، كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن
- ❖ يجب ان يتضمن التقرير العام للتعبير عن راي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:
- ✓ اسم و عنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول

عنوان يشير الى ان الامر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح و انه يخص سنة مالية مفعلة بتاريخ اقفال دقيق

يتمحور هذا التقرير حول جزئيين

الجزء الاول : التقرير العام للتعبير عن الراي

الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة

الجزء الاول: التقرير العام للتعبير عن الراي

1. مقدمة: في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ
   - ❖ التركيز بطريقة و تاريخ تعيينه
   - ❖ التعريف بالكيان المعني
   - ❖ ذكر تاريخ اقفال السنة المالية المعنية
   - ❖ الإشارة الى ان القوائم المالية قد تم وقفها عن طرف الجهاز المؤهل في الكيان
   - ❖ التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند اعداد القوائم المالية
   - ❖ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رايه حول القوائم المالية
   - ❖ تحديد اذا تم ارفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات راس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء
2. الراي حول القوائم المالية يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم :

- ❖ يشير الى اهداف و طبيعة مهمة المراقبة ، مع توضيح ان الاشغال التي انجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة و انها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رايه حول الحسابات السنوية
- ❖ يعبر عن رايه حول الحسابات السنوية الذي يمكن ان يكون حسب الحالة

- ✓ راي القبول: يتم التعبير عن الراي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بانها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة ، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها ، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية السنة المالية، تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المعدة التي تفسرها، يمكن هذا الراي ان يرفق بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي
- ✓ راي يتحفظ (تحفظات): يتم التعبير عن الراي بتحفظ (او تحفظات) من مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بانها منظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول ، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة
- ✓ راي بالرفض: يتم التعبير عن الراي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية و انه لم يتم اعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول

يجب ان يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الراي ، التحفظات التي دفعته الى رفضه للمصادقة مع تقرير اذا امكن ذلك ، قصد ابراز تأثيرها نحول النتيجة و الوضعية المالية للكيان

3. فقرة الملاحظات: يتضمن التقرير العام للتعبير عن الراي في فقرة منفصلة يتم ادراجها بعد التعبير عن الراي ملاحظات تهدف الى لفت انتباه القارئ لنقطة تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الراي المعبر عنه و في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق ، بحيث يرتبط حلها بإحداث مستقبلية من شانها التأثير في الحسابات السنوية ، يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية

الجزء الثاني : المراجعات و المعلومات الخاصة

1. يتمحور هذا الجزء المعنون " المراجعات و المعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة :

الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة

المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية

المعلومات التي يتوجب القانون على محافظ الحسابات الاشارة اليها

2. يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية و اعداد تقرير العام المتعلق بالتعبير عن الراي، في اجل قدره 45 يوما ابتداءا من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل

يجب ان يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ انتهاء الفعلي من مهمة الرقابة

3. اذا تعلق الامر بشركة محافظي الحسابات يجب ان يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة و من طرف ممثل او ممثلي محافظي الحسابات او الشركاء او المساهمين او المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في اعداد هذا التقرير
4. يتم اعداد و توقيع تقرير مشترك للتعبير عن الراي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين في حالة الاختلاف في الراي بين محافظي الحسابات المتضامنين ، يدلي كل محافظ حسابات برايه ضمن التقرير المشترك

الفرع الثاني: معايير تقرير التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

1. يهدف معيار تقرير التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد 31 الى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن راي محافظ الحسابات
2. يتم اعداد تقرير التعبير عن راي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة وفق المبادئ الاساسية و كيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية
3. لا يختلف تقرير التعبير عن الراي على الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة عن التقرير العام ، و في جزئه الاول في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للدراسة محافظ الحسابات
4. يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية و التقرير التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة اللذان يستجيبان الى التزامين مختلفين ، موضوع تقريرين منفصلين بنية تسهيل نشر المعلومة

الفرع الثالث: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين ، لاسيما اثناء اعداد رسالة مهمته ، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها حول الاتفاقيات المنظمة ن قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ، حسب مفهوم احكام المادة 628 من القانون التجاري و يحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الاساسية التي استخرجت منها .

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الخارجية ، و المبرمة في ظروف عادية على النحو المباشر او غي مباشر او عن طريق وسيط ، بين الشركين المعنيين التاليين:

- ✓ رئيس مجلس الادارة الشركة، الرئيس المدير العام للشركة، احد متصرفيها، عضو من اعضاء المكتب المسيرون او مجلس الرقابة
- ✓ ممثلون عن الاشخاص المعنويين المتصرفون
- ✓ المسيرون و المسيرون المتضامنون
- ✓ المساهمون او الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة

الفرع الرابع: التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى 5 او 10 تعويضات

1. يهدف هذا المعيار الى تعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الاجمالي لاعلى 5 او 10 تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات
2. يعتبر اعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة 5 او 10 اشخاص الاعلى اجرا الذي يتم تسليمه الى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان ويتضمن هذا الكشف :

- ❖ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها و صفتها باستثناء تسديد المصاريف الغير جزافية
- ❖ التعويضات المدفوعة للأشخاص الاجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني والاجراء العاملين بالتوفيق الجزئي و الاجراء العاملين في فروع في الخارج.

الفرع الخامس: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمين الكيان المعني في اطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالصداقة على الحسابات السنوية وتطبيقها للواجبات المهنية

تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية او العينية الممنوحة لمستخدمين الكيان في ذلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي او المعتاد للخدمات المقدمة . يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين تتم المصادقة على مبلغها الاجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا الى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

عند بداية مهمة الرقابة على الحسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها او غير المنصوص عليها في عقد العمل.

الفرع السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة (5) الاخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة في الشركة

- ❖ يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطرز نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة في الشركة، للسنوات الخمس (5) الاخيرة او كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة او دمجها في شركة اخرى في حالة ما اذا كان العدد اقل من خمس (5) ويهدف الى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات
- ❖ يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة
- ❖ يتم اعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الاخيرة بعرض العناصر التالية:
- ❖ النتيجة قبل الضريبة
- ❖ الضريبة على الارباح
- ❖ عدد الاسهم او الحصص الشركة المكونة لراس المال للشركة
- ❖ النتيجة حسب السهم او حصة الشركة
- ❖ مساهمات العمال في النتيجة

الفرع السابع: معيار التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية

في اطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الاخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات ، و كذا الاثبات المتعلقة بتدفقات العمليات و الاحداث المحاسبية للفترة ، و ارصدة و حسابات نهاية الفترة ، و كذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية ، بموجب الاحكام التنظيمية ، التي لها تاثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية ، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل

يتضمن التقرير لمحافظ الحسابات حول اجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم ارساله الى الجمعية العامة ما يلي:

- عنوان التقرير، المرسل اليه وتاريخ و اهداف تدخلاته
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من اجل ابداء الراي حول المعلومات الواردة

- خاتمة على شكل ملاحظات او بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان

الفرع الثامن: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و اداء مهمة المراقبة ، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لأعداد الحسابات ، من طرف المديرية ، وفق ما تنص عليه احكام المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي و احكام المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي

يحلل محافظ الحسابات في اطار مهمته ، بعض الوقائع او الاحداث المأخوذة بعين الاعتبار حملة او كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي الى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال ، و عندما تحدد الوقائع و الاحداث التي ممكن ان تؤثر على استمرارية الاستغلال ، فان محافظ الحسابات :

- يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ، بهدف متابعة الاستغلال
- يجمع العناصر الاساسية المقنعة الكافية و الملائمة للتأكيد و نفي وجود شك معتبر بشان استمرارية الاستغلال
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل

الفرع التاسع: معيار التقرير المتعلق بحيازة اسهم الضمان

1. يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق باسهم الضمان التي يجب ان يحوزها اعضاء مجلس الادارة او اعضاء مجلس المراقبة لشركات الاسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات
2. يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الاحكام القانونية و احكام القانون الاساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب ان يحوزها اعضاء مجلس الادارة و اعضاء مجلس المراقبة ، و يجب ان تمثل هذه الاسهم على الاقل 20% من راس مال الشركة ، وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء الى المخالفات المكتشفة في اقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل .

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول اشغاله الا عند ما يستخرج اختلالات يجب ان يبلغها الى الاجهزة المختصة المؤهلة و الى الجمعية العامة .

يؤدي غياب الاشارة للاختلالات الى اعتبار ضمنيا ان محافظ الحسابات لم يكتشفها اثناء القيام بواجباته

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الاسهم من طرف اعضاء مجلس الادارة و اعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الادارة او مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.

يحق للمجلس اجراء التسويات الملائمة

يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء ، الى المخالفة في شكل تقرير في اقرب اجتماع للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل

لا تطبق احكام هذا الفصل عندما يكون راس مال الاجتماعي للكيان كليا او بالأغلبية من حيازة الدولة ، و يعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير

الفرع العاشر: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع راس المال

1. يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه ، لاسيما في احكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع راس مال الشركة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات
2. يتأكد محافظ الحسابات من ان المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعية لترخيص عملية رفع راس مال ، تشمل على الخصوص :
   - ❖ مبلغ و اسباب رفع راس مال المقترح
   - ❖ اسباب اقتراح الغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب
   - ❖ كيفيات تحديد سعر الاصدار
3. يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع راس مال ، على الخصوص المعلومات الاتية :

❖ التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة

❖ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الاصدار و حول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب

❖ خلاصات تشير الى ملاحظات او الى غياب ملاحظات حول عملية رفع راس المال

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع راس مال

الفرع الحادي عشر: معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض راس المال

1. يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند راس مال و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات
2. يدرس محافظ الحسابات اذا كانت اسباب و شروط تخفيض راس مال المقرر تستند الى القانون و يتاكد على الخصوص :

❖ ان عملية التخفيض لا تخفض لا تخفض مبلغ راس مال اقل من الحد القانوني الادنى

❖ احترام المساواة بين المساهمين او المشاركين

❖ احترام مجموع الاحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة

3. يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض راس المال على الخصوص المعلومات الاتية:

❖ التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة

❖ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة

❖ خلاصات تشير الى ملاحظات او الى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض راس المال

4. عندما يقوم مجلس الادارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض راس مال غير المسبب بالخسائر ، يتأكد محافظ الحسابات من ان هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل
5. في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الادرة او جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الاسهم الخاصة قصد الغاءها، لتسهيل رفع راس المال او اصدار سندات قابلة للتحويل الى اسهم او الدمج او الانقسام ، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة
6. في حالة ما اذا نتج تخفيض راس مال عن الغاء الاسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة او تبعا لقرار قضائي ، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره اسباب العملية المرتقبة و يشير فيها اذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين

الفرع الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة اخرى

1. يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند اصدار قيم منقولة اخرى و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات
2. اذا طلب من الجمعية العامة غير العادية ان تفرض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات اصدار القيم المنقولة او سندات الاكتتاب ، يتحقق محافظ الحسابات من ان معلومات الضرورية و الكافية قد تم ادراجها في تقرير الهيئة المختصة ، و يقدر ما اذا كان تقديمها من شانه توضيح العملية المقترحة للمساهمين ، وكذا حول اسباب اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء
3. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير اول يرسل الى الجمعية العامة غير العادية و الى الجهاز التداولي المؤهل يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات راس مال الواجب اصدارها و يعبر عند الاقتضاء ، عن استحالة ابداء الراي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا
4. يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية ، و كذا اذا لم تعقد بعد الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت فب الحسابات خلال السنة المالية السابقة
5. يفحص محافظ الحسابات احترام الاحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية و التنظيمية و يتأكد من ان التقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول اسباب الاصدار و عند الاقتضاء حول اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب و كذا حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات راس مال الواجب اصدارها

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب ، من انه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين و انه لا يمس بالمسواة بين المساهمين

6. يتضمن التقرير الاول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الاصدار المفوض للهيئة المختصة ، المعلومات التالي:

- ❖ التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- ❖ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة

- ❖ اشارة تبين ان الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها ، مثلما هي مبنية في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة
- ❖ استنتاجات مرفقة ، عند الاقتضاء ، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها
- ❖ الاشارة الى استحالة ابداء راي حول الشروط النهائية للإصدار و انه سيتم اصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الاصدار
- ❖ يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير الجهاز المختص
- ❖ يقدم ملاحظات ، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها او حوله مبلغه

7. عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا يبين من خلاله:

- ❖ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة
- ❖ يبين فيما اذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر الى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها.
- ❖ يدلي برايه بالنظر الى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الاصدار على وضعية اصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول راس المال المقدر مقارنة برؤوس الاموال الخاصة

الفرع الثالث عشر: معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على ارباح الاسهم

1. يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على ارباح الاسهم من قبل مؤسسة تجارية . و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات
2. يتحقق محافظ الحسابات من ان الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على ارباح الاسهم ، تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع ، كما هو محدد في القانون ، و تكفي للسماح بتوزيعها
3. يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على ارباح الاسهم المقررة للنقطة 2.13 اعلاه

- ❖ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على ارباح الاسهم ، يتضمن على الخصوص البيانات الاتية:
- ❖ اهداف تدخل محافظ الحسابات
- ❖ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد اجراء توزيع الارباح على الاسهم و تحديد مبلغ التوزيع المرتقبة
- ❖ ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير

الفرع الرابع عشر: معيار التقرير بتحويل الشركات ذات الاسهم

1. يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و كيفيات التطبيق المتعلقة بتخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل الشركات ذات الاسهم الى شكرة من شكل اخر و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات
2. اذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية ، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان ، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات
3. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات اسهم يقدم الى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات التالي:

- ❖ فقرة حول الواجبات المنجزة ذ
- ❖ خلاصة مصاغة في شكل وجود او عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد على الخصوص من ان مبلغ الاصول الصافية يعادل على الاقل راس مال الشركة المطلوب للشكل الجيد للشركة

الفرع الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

1. يهدف هذا المعيار الى التعرف على المبادئ الاساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 و المذكورة اعلاه ، و العمليات المرتبطة بها ، و كذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المذكور اعلاه
2. يلزم محافظ الحسابات بالحاق تقريره العام للتعبير عن الراي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة او اكتساب اكثر من نصف راس مال الشركة ، خلال السنة المالية ، و ذلك لإبراز ما يأتي على الخصوص

- ❖ الاسم و مقر الشركة
- ❖ راس مال الشركة

- ❖ الحصة المكتسبة من راس مال الكيان
- ❖ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية ، و بالعملة الصعبة عند الاقتضاء

المطلب الثاني: عرض و محتوى الكشوف المالية

- **الاصول:**

جدول رقم 8: يمثل ميزانية الاصول للمسرح لسنة 2019

الأصل	اجمالي 2019	اهتلاك رصيد 2019	صافي 2019	صافي 2018
أصول غير جارية				
فارق الاقتناء–المنتوج الإيجابي او السلبي				
تثبيتات معنوية	159698.00	90942.51	68755.49	120322.16
تثبيتات عينية				
أراضي				
مباني				
تثبيتات عينية أخرى	15238359.00	666009.19	14572349.81	214239.63
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات يجرى إنجازها				
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة				
سندات أخرى مثبتة				
قروض و				
أصول مالية أخرى غير جارية				
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصل غير الجاري	**15398057.00**	**756951.70**	**14641105.30**	**334561.79**
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	191500.00		191500.00	/
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة				
الزبائن	130000.00		130000.00	785050.00
المدينون الآخرون	1448440.35		1448440.35	
الضرائب وما شابهها				
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وما شبهها				

الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				
الخزينة	25222340.03		25222340.03	16469010.38
مجموع الأصول الجارية	**26992280.38**		**26992280.38**	**17254060.38**
المجموع العام للأصول	**42390337.38**	**756951.70**	**41633385.68**	**17588622.17**

المصدر : وثائق خاصة بالمؤسسة

- **الخصوم:**

جدول رقم 9: يمثل الخصوم للمسرح لسنة 2019

الخصم	صافي 2019	صافي 2018
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم اصداره	29254116.50	-
رأس مال غير مستعان به	-	-
علاوات واحتياطات- احتياطات مدمجة	-	-
فوارق اعادة التقييم	-	-
فارق المعادلة (1)	-	-
نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة الجميع)	-	-
رؤوس اموال الخاصة اخرى/ترحيل من جديد	-	-
حصة الركة المدمجة	-	-
حصة ذوي الاقلية	-	-
المجموع 1	29254116.50	-
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	-	-
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	-	-
ديون اخرى غير جارية	-	-
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	-	-
مجموع الخصوم غير الجارية 2	-	-
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	2364782.88	3199305.34
ضرائب	131607.70	119952.28
ديون اخرى	9882878.60	14269364.55
خزينة سلبية		
مجموع الخصوم الجارية 3	12379269.18	17588622.17
المجموع العام للخصوم	41633385.68	17588622.17

المصدر : وثائق خاصة بالمؤسسة

- **جدول حسابات النتائج:**

الجدول رقم 10 : جدول حسابات النتائج للمسرح الجهوي بسكرة

	ملاحظة	2019	2018
رقم الأعمال		73394,50	770229,36
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
انتاج مثبت			
اعانات الاستغلال		21116757,02	13195123,18
انتاج السنة المالية		**21190151,52**	**13965352,54**
مشتريات مستهلكة		-889045,29	-759147,25
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى		-12805553,33	-8428377,61
الاستهلاك السنة المالية		**-13694598,62**	**9187524,86**
القيمة المضافة للاستغلال		**7495552,90**	**4777827 ,68**
أعباء المستخدمين		-6566273,81	-4081620,10
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		-25310,00	
الفائض الاجمالي عن الاستغلال		**903969,09**	**696207,58**
المنتجات العملياتية الاخرى		0,40	600,05
الاعباء العملياتية الاخرى		-295715,00	-566977,09
مخصصات الاهتلاك والمؤونات		-608254,49	-129830,54
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
النتيجة العملياتية			
المنتجات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		21190151,92	13965952,59
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-21190151,92	-13965952 ,59

النتيجة الصافية الانشطة العادية			
العناصر غير العادية–المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية–الأعباء (يطلب بيانها)			
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
ومنها الحصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

المصدر : وثائق خاصة بالمؤسسة

المطلب الثالث: التعليق على القوائم المالية

الفرع الأول: حسابات الاصول

الحالة المالية للاصول المقدمة للمؤسسة (الميزانية، وجدول النتائج) تقدم الحالة المالية التالية:

- المجموع الصافي للاصول لسنة 2019: 41633385.68 دج
- المجموع الصافي للاصول لسنة 2018: 17588622.17 دج

1. الأصول

جدول رقم (11): يمثل الأصول المسرح

البيان	السنة		الاختلاف
	2019	2018	القيمة
المجموع الصافي للأصول	41633385.68	17588622.17	17588622.17
الاهتلاكات	756951.70	24801715.21	-24044763.51

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

تقديم حساب الأصول :

القيمة الصافية للأصول للمسرح الجهوي بسكرة في ارتفع في 2019/12/31 الى 41633385.68 مقابل 17588622.17 في سنة 2018.

أهداف المراقبة التي قمنا بها:

- ❖ تقريب الحيازات الجديدة للتثبيتات مع الوثائق المبررة لها والتأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية.
- ❖ التأكد أن الاهتلاكات التثبيتات محسوبة بطريقة صحيحة ومدققة.
- ❖ التأكد من المتابعة الجيدة للتثبيتات ونقل ملكيتها الى حساباتها الخاصة.

2. المخزونات :

مراجعة حساب المخزونات : ان مخزون المواد الاولية و اللوازم للمسرح الجهوي بسكرة في 2019/12/31 مفصلة كالتالي:

جدول (12): يمثل المخزون للمسرح

البيان	السنة		الاختلاف
	2019	2018	القيمة
المخزون	191500 ,00	/	191500,00
المجموع	191500,00	/	191500,00

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

أهداف التدقيق الذي قمنا به:

ان التدقيق الذي قمنا به يهدف الى تحقيق الاهداف التالية:

- تقريب الجرد المادي و المحاسبي للمخزونات في 2019/12/31
- فحص فواتير مشتريات المخزونات.
- تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا

خلاصة المراقبة: حساب المخزون تقييمه بمبلغ 191500,00 والمتضمن مخزون كابيرون (بنزين معدات نقل)

3. المدينون:

الجدول 13: المدينون للمسرح

البيان	السنة		الاختلاف
	2019	2018	القيمة

الزبائن	130000,00	785050.00	-655050
المديونون الاخرون	1448440,35	_	1448440,35
السيولة	25222340.03	16469010.38	8753329.65

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

خلاصة المراقبة:

- انخفاض قيمة الزبائن لسنة 2019 بقيمة 655050 دج.
- ارتفاع قيمة المدينون الأخرون لسنة 2019 بقيمة 1448440.35 دج وذلك لان المؤسسة قامت بالشراء.
- ارتفاع قيمة السيولة لسنة 2019 بقيمة 8753329 دج وذلك بسبب تسديد الزبائن وعمليات أخرى.

الفرع الثاني: حسابات الخصوم

1. حساب راس المال:

راس مال المؤسسة هو 29254116.50 دج.

2. الديون:

الجدول 14: يمثل الديون المسرح

البيان	السنة		الاختلاف
	2019	2018	القيمة
موردون وحسابات ملحقة	2364782.88	3199305.34	-834522.46
ضرائب	131607.70	119952.28	11655.42
الديون	9882878,60	14269364,55	-4386485,95

المصدر : وثائق الخاصة بالمؤسسة

بلغت ديون الموردون والحسابات الملحقة في 2018/12/31 قيمة 3199305.34 دج بينما انخفضت في 2019/12/31 واصبحت 2364782.88دج.

بلغت قيمة الضرائب في 2018/12/31 119952.28دج بينما ارتفعت في 2019/12/31 اصبحت 131607.70 دج

بلغت ديون المؤسسة في 2018/12/31 قيمة 14269364,55 دج بينما انخفضت في 2019/12/31 واصبحت9882878,60 دج

تمثلت ديون المؤسسة في 2018/12/31

جدول رقم 15: ديون المؤسسة في 2018/12/31

البيانات	المبالغ
إشتراكات CNAS 9 % حصة العامل	68248,03
إشتراكات CNA 26 % حصة رب العمل	188060 ,45
إشتراكات CNR 12.5 % حصة التقاعد	1225,08
اجازة مدفوعة الأجر	0
المبلغ الاجمالي	25753356

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة

تمثلت ديون المؤسسة في: 2019/12/31 فيما يلي:

جدول رقم 16: ديون المؤسسة في 2019/12/31

البيانات	المبالغ
الموظفون والمصروفات المدفوعة	4155496,06
الضمان الاجتماعي 9 % حصة العامل	140284,25
الضمان الاجتماعي 26% صاحب العمل	322483,51
الضمان الاجتماعي 12.5 % حصة التقاعد	24080,19
اجازة مدفوعة الاجر	369612,76
IRG/S ديسمبر ونوفمبر 2019	120872,56
المجموع	9882878,60

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة

3. كشوفات الحسابات النقدية:

جدول رقم 17 : يمثل كشوفات الحسابات النقدية

البيان	المبالغ
بنك BNA 2019 /12/31	15500000,00
الخزينة CPA	9500000,00
الصنوق	222340,03

الاجمالي	25222340,03

المصدر : الوثائق الخاصة بالمؤسسة

4. الحسابات البنكية:

تحليل الحسابات البنكية للمؤسسة يبرز الفروقات بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية التي يجب تسويتها في 2020

جدول رقم 18 : يمثل الفروقات بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية

الحساب	التطورات		الملاحظات
	ميزان الحسابات	الكشوفات البنكية	
بسكرة CPA	15500000,00	15500000,00	ـــــ

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة

من خلال فحص حسابات بنك BNA في 2019/12/31 توصلنا الى النتائج التالية:

- تطابق رصيد الحساب بتاريخ 2019/12/31 مع رصيد ميزان الحسابات الموقوف بنفس التاريخ
- توفر كشوف المراقبة للحسابات البنكية
- توافق محضر حساب الصندوق الذي يبرز رصيد الصندوق الموقوف في 2019/12/31

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال الدراسة التطبيقية للمسرح الجهوي بسكرة شباح المكي و بناء على التقارير المالية التي اعدت من طرف الطالبتين بالتنسيق مع محافظ الحسابات بعد تطبيق مختلف الاجراءات الاولية بداية قبول المهمة و الاطلاع على صحة التعيين، تليها المعرفة العامة للشركة ومحيطها، بعدها تم الاطلاع على الكشوف المالية و تدقيقها. حيث توصلت دراستنا الى ان محافظ الحسابات له الدور الفعال في مصداقية هذه القوائم المالية. من خلال المصادقة على صحة هذه الحسابات و ابداء رايه الفني و 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 رايه المهني حول عدالة وسلامة قوائم المالية، بالتالي يكون محافظ الحسابات قد خدمة جهات عديدة التي تعتمد عليها اتخاذ قراراتها.

كما توصلنا الى أن الكشوف المالية الأداة الاساسية التي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة ،بحيث لا تكتسب هذه القوائم تلك الخاصية الا اذا تمت مراجعتها من قبل محافظ الحسابات، وعلى هذا الاساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في الرفع من قيمة المعلومة المالية و جعلها اكثر مصداقية و الذي حاولنا فيه الاجابة عن اشكالية الدراسة والتي كانت "فيما تتمثل مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية ؟"

و عليه فقد خصت دراستنا هذا الموضوع الى عدة نتائج و توصيات و كذا الاقتراحات التي تبدو ضرورية

1- نتائج اختبار الفرضيات:

حسب الفرضية الاولى "مهنة محافظ الحسابات في الجزائر هي عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشاة فحصا فنيا انقاديا محايدا للتحقيق من صحة العمليات وابداء الراي في عدالة التقارير المالية للمنشاة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الخارجية"، فقد لخصت دراستنا للفصل الاول بداية من المبحث الاول الى صحة الفرضية حيث محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل عمليا و علميا لتدقيق و فحص صحة حسابات المؤسسة، ويقوم بفحص السجلات المحاسبية وفقا لتدقيق انتقادي قبل ابداءه رايه في عدالة الكشوف المالية في شكل تقرير سلم الاطراف المختلفة المستفيدة من هذه الاخيرة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

حسب الفرضية الثانية: "تعتبر الكشوف المالية نتاج لعمليات الوحدة التي تلخص الوضعية المالية التي بدورها تعطي اهمية كبيرة لمستخدميها من اطراف ذات المصالح و بالتالي فهي تهدف الى عرض المعلومات شفافية"، فقد كان الفصل الثاني ضمن المبحث الاول الاجابة الوافية حيث وضعت عدة تعاريف للكشوف المالية والتي كانت مجملها تصب ضمن الفرضية الموضوعة ، و هي ان الكشوف المالية هي نتاج للمحاسبة بعد معالجة العمليات المالية اليومية للمؤسسة وفق اسس و قواعد محددة و التي تقع على عاتق مسؤولية الادارة خلال اربع اشهر موالية لاقفال الحسابات ، فهي تعطي الصورة الامامية و الخلفية للمؤسسة اتجاه الاطراف ذات مصالح (داخلية او خارجية) خاصة في عملية اتخاذ القرار .

حسب الفرضية الثالثة، "يتبع محافظ الحسابات منهج منتظم لتقييم مختلف عمليات المؤسسة" حيث كان المبحث الأخير ضمن الفصل الثاني من الناحية النظرية وكذا الفصل التطبيقي بمثابة الاجابة الدقيقة للسؤال

الفرعي و مؤكدا للفرضية الموضوعة مسبقا حيث ان المحافظ الحسابات يكون يسير على طريقة عمل منهجية و جديرة و ترتكز على معايير التدقيق المتعارف عليها، منذ قبول التوكيل و الاتصال بالشركة بعدها المعرفة الشاملة للمؤسسة، و اخيرا اعداد التقرير النهائي ن حيث كانت الدراسة الميدانية اجابة للسؤال الفرعي .

2- **نتائج البحث:**

من خلال الدراسة تم التوصل الى:

- ❖ لمحافظ الحسابات حقوق يتمتع بها كما عليه واجبات ومسؤوليات.
- ❖ يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية الكشوف المالية.
- ❖ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية والجزائية والتاديبية عن الاعمال التي قام بها بالمؤسسة
- ❖ يتسم محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة في مزاولة نشاطه.
- ❖ كما ان الكشوف المالية تمتع بالحد الادنى من الشفافية.
- ❖ تعبر القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و دورها في تزويد الاطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3- **التوصيات والاقتراحات:**

على ضوء النتائج المتوصل لها، وضع بعض التوصيات كما يلي:

- ❖ توفر القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر الشروط اللازمة لممارسة المهنة .
- ❖ العمل على تأهيل محافظ الحسابات علميا و عمليا .
- ❖ لا بد على مكاتب محافظي الحسابات توفير فرص لتنمية و تطوير معارف المقبلين الجدد على هذه المهنة وهذا من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ❖ تأكد من خلو الكشوف المالية بعد المصادقة عليها من تحريفات التي قد تعيق عمل المؤسسة.
- ❖ اجبارية ايداع تقرير محافظ الحسابات لدى مصالح الضرائب من اجل زيادة موثوقية و تأكيدية الكشوف المالية

4- افاق الدراسة المستقبلية :

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع محافظ الحسابات ومساهمة في مصداقية الكشوف المالية، و بعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي فانه يمكن القول بانه مجال واسع للبحث في بعض المجالات المتعلقة به وعليه يمكن ان تكون الدراسات المستقبلية كما يلي:

- ❖ التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية .
- ❖ أثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية الكشوف المالية .
- ❖ ضرورة الاعتماد على محافظي الحسابات نظرا للأهمية البالغة لمحافظي الحسابات .

فهرس المحتويات

الإهداء

الملخص

قائمة الجداول

المقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات..... 8

المطلب الأول: المرحلة الأولى من قبل 1988 إلى 1990..... 8

المطلب الثاني: المرحلة من 1991 إلى 1999 10

المطلب الثالث: المرحلة من 2000 إلى يومنا هذا 11

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات 13

الأول: تعريف وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات 13

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه 14

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات 18

المبحث الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات 23

المطلب الأول: المعايير العامة 23

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني 25

المطلب الثالث: معيار إبداء الرأي 27

الفصل الثاني: الإطار النظري للكشوفات المالية

المبحث الأول: ماهية الكشوف المالية..... 31

المطلب الأول: مفهوم أنواع الكشوف المالية ..... Error! Bookmark not defined.

المطلب الثاني: خصائص الكشوف المالية..... Error! Bookmark not defined.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف الكشوف المالية..... Error! Bookmark not defined.

المبحث الثاني: عرض الكشوف المالية وتحديد مستخدميها ..... Error! Bookmark not defined.

المطلب الأول: مستخدمي الكشوف المالية ..... Error! Bookmark not defined.

المطلب الثاني: عرض الكشوف المالية..... Error! Bookmark not defined.

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات على موثوقية الكشوفات المالية ... Error! Bookmark not defined.

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بإعداد الكشوف المالية..... Error! Bookmark not defined.

المطلب الثاني: مسار عملية تدقيق الكشوفات المالية وفق SCF..... Error! Bookmark not defined.

المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية للكشوف إلمالية .. Error! Bookmark not defined.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل الدراسة..... 59

المطلب الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات..... 59

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة..... 61

المطلب الثالث: شرح الدوائر و المصالح و العلاقة بينهما 63

المطلب الرابع: اجراءات الدخول الى المهنة 65

المبحث الثاني: اعداد محافظ الحسابات للتقارير و الكشوف المالية 70

المطلب الاول :معايير التقارير المالية..... 70

المطلب الثاني: عرض و محتوى الكشوف المالية 82

المطلب الثالث: التعليق على القوائم المالية 85

الخاتمة..... 92

فهرس المحتويات..... 97

قائمة المصادر والمراجع.....100

الملاحق.....105

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع بالعربية:

1. الكتب:

- اشتوي، ا. ع .(2008) .*المراجعة معايير واجراءات، الطبعة الخامسة* .بنغازي، ليبيا: منشورات جامعة قارينوس.
- االشحنة، ر. أ .(2015) .*تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى* . عمان، الاردن: دار وائل للنشر.
- الشعبية، ا. ا .(2007) .القانون التجاري . الجزائر : مطبوعات بيرتي.
- الله، خ. ا .(2004) .*علم تدقيق الحسابات(الناحية العملية)، الطبعة الثانية* . عمان، الاردن : دار وائل للنشر.
- المطارنة، غ. ف .(2006) .*تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الاولى* . عمان، الأردن : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- رافت سلامة محمود، احمد كلبونة، عمر محمد زريقات .(2011) . *علم التدقيق الحسابات، الجانب النظري، الطبعة الاولى* . الاردن: دار السيرة للنشر والطباعة والتوزيع.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي .(2005) . *المراجعة وتدقيق الحسابات(الاطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثانية* . الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي .(2006) . *المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة* . ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على .(2002) . *المراجعة الخارجية* . مصر : الدار الجامعية.
- وليم توماس، امرسون هنكي .(1989) . *المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد* .الرياض، السعودية : دار المريخ للنشر
- االجعارات، خ. ج .(2008) .*معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007.* عمان، الأردن : إثراء للنشر والتوزيع.
- السيد، أ. ل .(2008) .*إعداد وعرض الكشوفات المالية في ضوء معايير المحاسبة ، الإصدار الطبعة 1* . الإسكندرية، مصر : الدار الجامعية للنشر .
- الكبيسي، ع. ا .(2002) .*الشامل في المبادئ المحاسبية، الطبعة الثانية* .عمان، الاردن: دار وائل للنشر.
- النظام المحاسبي المالي .*page bleues* .(2008) . الجزائر : متيحة للطباعة.
- إيهاب نظمي، رأفت سلامة، أحمد كبلوتي .(2011) . *مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها ، الجزء الأول* .الأردن : دار وائل للنشر.
- حماد، ط. ع .(2002) .*التقارير المالية- اسس الاعداد والعرض والتحليل* . مصر،اسكندرية : الدار الجامعية.

- حماد، طارق عبد العال .(2006) .*تحليل القوائم المالية لغرض الإستثمار ومنح الإئتمان* .الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- حنان، ر. ح .(2003) .*النموذج امحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى* . الاردن،عمان: دار وائل لنشر.
- سميرمحمد الشاهر،طارق عبد العال حماد .(2000) . *قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك* . بيروت، بنان : اتحاد المصارف العربية.
- عبد العالي منصور، احمد طرطار .(2015) .*تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي* . الجزائر: جسور للنشر والتوزيع الجزائر.
- عبد الفتاح الصحن، وأخرون .(1986) . *التدقيق مدخل فلسفي تطبيقي* . الإسكندرية، مصر : الدار الجامعية للنشر.
- عطية، أ. ص .(2003) .*مشاكل التدقيق في أسواق رأس المال* .مصر : الدار الجامعية.
- عطية، ع. ا .(2009) .*المحاسةالعامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد* .برج بعريريج، الجزائر : دار النشر جيطلي.
- علي، ع. ا .(n.d.) .*القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبية العربية والدولية* . الدار الجامعية.
- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات .(2008) .*معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية* .)عمان، الأردن : دار وائل للنشر.
- محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي .(2003) . *المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية* . الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.
- نور، ا. م .(2003) .*مبادئ المحاسبية المالية* . مصر، اسكندرية: الدار الجامعية.

2. الملتقيات:

- مرازقة، ص .(n.d.) .مداخلة بعنوان القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الاسلامية . *الملتقى الدولي حول الاقتصاد الاسلامي الواقع ورهانات المستقبل* .غرداية : معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف .(2009) . جدول تدفقات الخزينة . *ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد* .البليدة : جامعة سعد دحلب

3. المذكرات:

- لدين، ب. س .(2018/2019) .محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية . *مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية* .أم البواقي : كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي.
- شية إيناس، ومان علي .(2019/2020) . دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوفات المالية . *مذكرة لنيلشهادة الماستر في العلوم التجارية، شعبة العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة* .بسكرة.

- الدينوري، س. م .(2009) .قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية . *ذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة* .باتنة : جامعة العقيد الحاج لخضر.
- الشلتوني، ف. ز .(2005) .مدى دلالةالقوائم المالية كاداة الافصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية .*الة ماجستير،محاسبة وتمويل* .غزة، فلسطين : كلية التجارة، الجامعة الاسلامية.
- الكريم، ش. ع .(2009) .تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية .*مذكرة لنيل ماجستير* .باتنة ، الجزائر : جامعة العقيد الحاج لخضر.
- أمال، م .(2019/2020) .مهمة محافظ الحسابات في المصادقة على الكشوف المالية لمؤسسة إقتصادية . *مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة* .بسكرة، الجزائر : جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- بلخرشوش، س. ا .(2018/2019) .محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية . *مذكرة ماستر* .ام البواقي.

4. المحاضرات:

- رواني، ب .(2012/2013) .مهنة محافظ الحسابات في الجزائر . *محاضرة رقم 1، مدخل الى المراجعة* . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير .

5. القوانين

- الجريدة الرسمية، ,2010) .جوان 29 .(اقانون رقم 10-01المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 42 . *الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية* .
- الجزائرية، ا. ا ,2010) .جويلية 29 .(القانون رقم 01/10، العدد 42، المادة 22.
- لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ,2009) . مارس 25 .(*القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وقواعد سيرها* .
- الشعبية، ا. ا ,2009) .مارس .(25القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعلرضعا وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها . *العدد رقم 19 المؤرخ في 26 يوليو 2008*

قائمة المراجع بالاجنبية:

- le systeme comptable financier . (n.d.). *conseil national de la comptabilite* . 2009.
- le systeme comtable financier. (2009). conseil national de la comptabilite .
- Mailet, C. (2006). *NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS .* edition BER TI.
- Antoine mercier, Philippe merle. (2009/2010). *Audit et commissariat aux comptes: guide de lauditeur et dr laudite.* paris: editions francis lefebvre.

قائمة الملاحق

THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC
EL ALIA SUD BISKRA BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

EDITION_DU:20/02/2020 15:38
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		159 698,00	90 942,51	68 755,49	120 322,16
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		15 238 359,00	666 009,19	14 572 349,81	214 239,63
Immobilisations en concession					
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		**15 398 057,00**	**756 951,70**	**14 641 105,30**	**334 561,79**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		191 500,00		191 500,00	
Créances et emplois assimilés					
Clients		130 000,00		130 000,00	785 050,00
Autres débiteurs		1 448 440,35		1 448 440,35	
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		25 222 340,03		25 222 340,03	16 469 010,38
TOTAL ACTIF COURANT		**26 992 280,38**		**26 992 280,38**	**17 254 060,38**
TOTAL GENERAL ACTIF		**42 390 337,38**	**756 951,70**	**41 633 385,68**	**17 588 622,17**

THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC

EL ALIA SUD BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

EDITION_DU:20/02/2020 15:38

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		29 254 116,50	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**29 254 116,50**	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 364 782,88	3 199 305,34
Impôts		131 607,70	119 952,28
Autres dettes		9 882 878,60	14 269 364,55
Trésorerie passif			
TOTAL III		**12 379 269,18**	**17 588 622,17**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**41 633 385,68**	**17 588 622,17**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

جدول حسابات النتائج

THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC

EL ALIA SUD BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

EDITION_DU:20/02/2020 15:38

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		73 394,50	770 229,36
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		21 116 757,02	13 195 123,18
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**21 190 151,52**	**13 965 352,54**
Achats consommés		-889 045,29	-759 147,25
Services extérieurs et autres consommations		-12 805 553,33	-8 428 377,61
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-13 694 598,62**	**-9 187 524,86**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**7 495 552,90**	**4 777 827,68**
Charges de personnel		-6 566 273,81	-4 081 620,10
Impôts, taxes et versements assimilés		-25 310,00	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**903 969,09**	**696 207,58**
Autres produits opérationnels		0,40	600,05
Autres charges opérationnelles		-295 715,00	-566 977,09
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-608 254,49	-129 830,54
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**21 190 151,92**	**13 965 952,59**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-21 190 151,92**	**-13 965 952,59**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			

جدول التدفقات النقدية

THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC

EL ALIA SUD BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

EDITION_DU:20/02/2020 15:38

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		735 050,00	54 500,00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-22 863 472,00	-11 930 064,15
Intérêts et autres frais financiers payés		-15 934,10	-7 473,20
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-22 144 356,10	-11 883 037,35
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-295 714,82	598,25
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**-22 440 070,92**	**-11 882 439,10**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-14 300 625,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**-14 300 625,00**	
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		29 254 116,50	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Subventions (74;131;132)		16 239 909,07	16 116 181,81
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**45 494 025,57**	**16 116 181,81**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**8 753 329,65**	**4 233 742,71**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**16 469 010,38**	**12 235 267,67**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**25 222 340,03**	**16 469 010,38**
Variation de la trésorerie de la période		**8 753 329,65**	**4 233 742,71**
Rapprochement avec le résultat comptable		**8 753 329,65**	**4 233 742,71**

THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC

EL ALIA SUD BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

EDITION_DU:20/02/2020 15:38

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES -copie provisoire

	Note	Capital social	Prime emission	Ecart Evaluation	Ecart Réévaluation	Reseves/Résultats
Solde au 31 décembre 2017						
Changement méthode comptable 2018						
Correction d'erreurs significatives 2018						
Réévaluation des immobilisations 2018						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2018						
Augmentation de capital 2018						
Résultat net de l'exercice 2018						
Solde au 31 décembre 2018						
Changement méthode comptable 2019						
Correction d'erreurs significatives 2019						
Réévaluation des immobilisations 2019						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés 2019						
Augmentation de capital 2019						
Résultat net de l'exercice 2019						
Solde au 31 décembre 2019						

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

بسكرة في: 2023/06/08

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): أمين قايد لعذالدين

الرتبة: استاذ

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- البار حدوي 2- لوسط لطاهر

الشعبة: **العلوم المالية والمحاسبة**

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية دراسة حالة بمكتب محافظ حسابات بسكرة

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

الأستاذ المشرف **رئيس القسم**

* ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ديسمبر 2020 .....
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،
السيد(ة): البار مروى ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة .....
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 100[illegible] والصادرة بتاريخ: 21/05/2021 .....
المسجل(ة) بكلية / معهد: كلية العلوم الدقيقة والحاسبة قسم: العلوم الدقيقة
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: مساهمة محافظ الأسهم في مصادقة الكسوف المالية .....

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

التاريخ: 2023/06/08 .....

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في 27 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم ..... والصادرة بتاريخ .....

المسجل(ة) بكلية / معهد ..... قسم .....

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: .....

.....

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

التاريخ: .....

توقيع المعني (ة)