الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية

دراسة حالة: مكتب محافظ الحسابات(بسكرة)

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب (ة):

- جلاب عبد المجيد
- زغبيب هبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- د. جودي محمد رمزي

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- أحمد قايد نورالدين	- أستاذ التعليم العالي	رئيسا	بسكرة
- جودي محمد رمزي	- أستاذ التعليم العالي	مقررا	بسكرة
- جيلح الصالح	- أستاذ محاضرأ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022–2023

الإهداء

إلى من وضع المولى – سبحانه وتعالى – الجنة تحت قدميها، ووقَّرها في كتابه العزيز

(الوالدة الحبيبة)

والذي لم يتهاون يوم في توفير سبيل الخير والسعادة لي

(الوالد المُوقَّر).

إلى من اعتمد عليه في كل كبيرة وصغيرة.

(أخي المُحترم جلاب محمد).

إلى أصدقائي ومعارفي الذين أُجلهم وأحترمهم وإلى الزميلة التي كان لها فضل في إنجاز المذكرة هبة زغبيب.

وإلى أساتذتي في كلية كل أستاذ باسمه

عبد المجيد

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"رَب أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرْ نِعْمَتِكَ التِي أَنْعَمْتَ عَلَيّ وَعلَى وَالِدَيّ

وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحاً تَرْضَاهْ وأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتَكَ فِي عِبَادِكَ الصّالحين"

.صدق الله العظيم .سورة النمل الآية 19

إلى التي أنارت بنور حبها المتدفق وحنانها الفياض درب حياتي، إلى التي ربت وكبّرت وصبرت وها هي اليوم تراني أتوج بشهادة نجاحي ...أمي الغالية حفظها الله

إلى من رباني على طاعة الله، إلى الذي ضحى براحته من أجلى، إلى أعظم الرجال صبرا، إلى فخري ...أبي العزيز حفظه الله

إلى من تقاسمت معه كل لحظة في حياتي، إلى سندي وفخري: أخي أمير سهيل

إِلى بسمة الحياة، نبع الأمل الذي يفيض على قلبي بالتفاؤل دوماً، الأقرب والأحبّ إلى قلبي: أختي جمانة

إِلى أصدقاء المواقف لا السنين، شركاء الدرب الطويل والطموح البعيد، أصدقاء الدراسة الأحباء : زازل سهام، طويل شيماء ، بن عوالي إيمان

إلى من ساندني في إنجاز هذا المذكرة، إلى الزميل والأخ جلاب عبد المجيد

هبة

الشكر

مصداقا لقوله تعالى" :ولئن شكرتم لأزيدنكم".

أحمد وأشكر المولى جل شأنه، بديع

السماوات والأرض على العزيمة والصبر الذي منحني إياهما طيلة مشواري الدراسي

ليتكلل جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع

عليه. وانطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم:" ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما

تكافئوه به فأدعو له حتى تروا أنكم كافأتموه."

أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والاحترام والعرفان بالجميل للدكتور المشرف" جودي محمد رمزي"، لقبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى حسن المتابعة والتوجيه. وكان نعم السند خاصة ملاحظاته التي أفادتنا وزادت من قيمة العمل، كما لا يفوتني أن أشكر الأستاذ "القايد أحمد نورالدين" الذي لم يبخل علينا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عني كل الخير.

وأعبر عن خالص شكري لكل مسؤولي المسرح الجهوي بسكرة "شباح المكي"، الذين لم يبخلوا بتقديم المعلومات الضرورية لإنجاز الجانب التطبيقي لهذا البحث وأخص بالذكر: "حبة محمد زكريا"، "أحمد خوصة"، "لعلى ريمة"

وأعبر عن خالص شكري لكل من ساهم في إعداد هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو بابتسامة مشجعة.

وفي الأخير أقف وقفة احترام أمام كل من ساهم في تلقيني ولو حرفا في مختلف الأطوار الدراسية.

ملخص بالعربية:

لا شك أن أصحاب المصالح في المنشآت الاقتصادية يلجؤون في غالب الأحيان إلى القوائم المالية، حيث أن المنشأة ملزمة بعرضها سنويا أو حتى سداسيا. وعليه يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد الركائز والمقومات، نظرا لإضفائه للمصداقية على القوائم المالية، فالدور الهام الذي يقوم به محافظ الحسابات يفرض عليه أن يحافظ على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة التدقيق.

إن الهدف من دراستنا هذه هو إبراز دور محافظ الحسابات في الجزائر في تعزيز انتظام ومصداقية القوائم المالية، وذلك من أجل جعل المعلومات المالية المكونة للقوائم المالية مرآة عاكسة لواقع نشاط المنشأة.

توصلنا في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يعتبر محافظ الحسابات محورا أساسيا للإقرار بخلو القوائم المالية من أي أخطاء أو تعاملات مشبوهة، والتي يمكن أن يكون لها أثر جوهريا على عملية اتخاذ القرار بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وبناءا على هذه النتائج اقترحنا التوصيات التالية:

- ضرورة الالتزام من قبل محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني وآداب وسلوكيات المهنة.
- ضرورة تدعيم استقلالية محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات في الجزائر، قوائم مالية، تقرير محافظ الحسابات

Study summary:

Undoubtedly, economic establishment stakeholders often resorts to financial statements for the establishment ought to present them once or twice a year. Accordingly, the presence of the account manager as an external oversight body is considered one of the pillars and components, given that he adds credibility to the financial statements. The important role played by the account manager requires him to maintain his independence, which is a prerequisite for the auditing profession.

The aim of our study is to highlight the role of the account managers in Algeria in enhancing the regularity and credibility of the financial statements, in order to make the financial information constituting the financial statements a reflective mirror of the reality of the enterprise's activity.

The study concludes with a set of results, the most important of which are as follows: The accounts portfolio is considered an essential axis for acknowledging that the financial statements are free from any errors or suspicious transactions, which could have a fundamental impact on the decision-making process for the users of the financial statements.

Based on these results, we proposed the following recommendations:

- The need for account holders to adhere to the rules of professional conduct, ethics and behavior of the profession.
- The need to strengthen the independence of account holders to enhance confidence and credibility in the financial statements.

Keywords: accounts portfolios in Algeria, financial statements, accounts portfolios report.

الفهرس

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
الإهداء–الشكر	
ملخص	
الفهرس	**أ–و**
مقدمة	
الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	
تمهيد	**02**
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر	
المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات	**03**
المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	**07**
المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وحالات التنافي والموانع	**09**
المبحث الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات في الجزائر	**09**
المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وقواعد عمله	**12**
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	**15**
المطلب الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها	**22**
خلاصة الفصل	**26**
الفصل الثاني: القوائم المالية ودور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقيتها	
تمهيد	**28**
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	**28**
المطلب الأول: تعريف وأهداف القوائم المالية	**29**
المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية والاعتبارات التي تقوم عليها	**31**
المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية	**37**
المبحث الثاني: عرض محتوى القوائم المالية	**39**
المطلب الأول: الميزانية وجدول حساب النتائج	**39**
المطلب الثاني: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة	**45**
المطلب الثالث: قائمة الإفصاحات	**50**
المبحث الثالث: دور تقرير محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية	**52**

المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق	**52**
المطلب الثاني: أدلة الإثبات وملفات عمل محافظ الحسابات	**55**
المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية	**58**
خلاصة الفصل	**61**
الفصل الثالث: الفصل التطبيقي	
تمهيد	**63**
المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات والمنشأة محل الدراسة	**63**
المطلب الأول: تعريف مكتب محافظ الحسابات وهيكله التنظيمي	**64**
المطلب الثاني: تعريف المنشأة وهيكلها التنظيمي	**65**
المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات	**67**
المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	**68**
المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لتدقيق الحسابات في المنشأة	**68**
المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وتحليلها	**70**
المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات	**77**
المبحث الثالث: مقابلة مع محافظ الحسابات	
المطلب الأول: تعريف المقابلة	**80**
المطلب الثاني: مضمون المقابلة	**82**
المطلب الثالث: نتائج المقابلة	**83**
خلاصة الفصل	**84**
خاتمة	**86**
قائمة المراجع	**90**
قائمة الملاحق	**99**

فهرس الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر	20
02	مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم	38
03	عرض محتوى أصول الميزانية	40
04	عرض محتوى خصوم الميزانية	41
05	حساب النتائج حسب الطبيعة	43
06	حساب النتائج حسب الوظيفة	44
07	تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة	47
08	تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة	48
09	تغير الأموال الخاصة	50
10	ميزانية السنة المالية 2021 (أصول) للمسرح الجهوي بسكرة	70
11	ميزانية السنة المالية 2021 (خصوم) للمسرح الجهوي بسكرة	71
12	التثبيتات الملموسة للمسرح	72
13	مخزونات المسرح	73
14	المدينون الآخرون للمسرح	74
15	خزينة الأصول للمسرح	74
16	موردو المسرح	75
17	ديون أخرى للمسرح	75
18	حسابات منتوجات (المجموعة 07) للمسرح الجهوي للسنة المالية 2021	76
19	حسابات أعباء (المجموعة 06) للمسرح الجهوي للسنة المالية 2021	76

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر	18
02	الخصائص النوعية للقوائم المالية	33
03	مكونات جدول تدفقات الخزينة	47
04	دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية	62
05	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	65
07	الهيكل التنظيمي للمسرح الجهوي بسكرة "شباح مكي"	66

مقدمة

مقدمة:

لقد برز دور مهنة محافظ الحسابات بسبب الطلب على خدماته نتيجة لكبر حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وأسواق المال الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في المنشأة وأبدى رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد تدقيقها.

ونظرا لأن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المنشأة سوف تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات مضللة وغير سليمة من خلال القوائم المالية، وذلك حتى تظهر المنشأة في صورة ناجحة و قوية ولزيادة ثقة المتعاملين للقوائم المالية، حيث أصبح من الضروري وجود طرف آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمنشأة، حيث يساهم محافظ الحسابات بشكل كبير في الأوساط المالية و الاقتصادية والحكومية من خلال تعزيزه لمصداقية المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المنشأة، وكذا مساعدتها في بلوغ أهدافها كالتأكد من أن السياسات والخطط الموضوعة من طرف المنشأة قد تم تطبيقها بصورة جيدة.

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الأساسية التي نحاول الإجابة عليها في هذه المذكرة يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف يساهم دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية؟

من خلال هذه الإشكالية تطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هي القوائم المالية ومن هم مستخدمها؟
- ما هي الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في تدقيقه القوائم المالية؟

الفرضيات:

الفرضية الرئيسة: يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية نظرا لاستقلاليته والتزامه بأخلاقيات المهنة.

- **الفرضية 1**: تلزم القوانين والتشريعات الجزائرية محافظي الحسابات على المصادقة على القوائم المالية.
- **الفرضية 2**: تسمح القوائم المالية بأخذ فكرة عامة حول المركز المالي للمنشأة.
- **الفرضية 3**: يتبع محافظ الحسابات إجراءات ومنهجيه واضحة ودقيقه تمكنه من إبداء رايه الفني المحايد.

أهداف الدراسة:

- الوقوف على واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به في زيادة مصداقية القوائم المالية.
- معرفه مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول إلى إبداء راي فني محايد.
- محاوله الإسهام في إثراء هذا المجال من الدراسة.
- معرفة مدى تعبير القوام المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمنشأة.
- دراسة التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.
- التعرف على الطرق والإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات من اجل تعزيز مصداقيه القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من اهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا حيث تم تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والدور الفعال الذي يقوم به إذ تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحضي بالاهتمام اللازم في الجزائر حيث تتجلى أهمية مهنة محافظ الحسابات في انه يعزز مصداقية وشفافية القوائم المالية بإبداء رايه الفني المحايد.

كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات المماثلة لهذا الموضوع حيث يعتبر البحث في ميدان تدقيق الحسابات نقطة الوصول بين الدراسات العلمية والممارسات المهنية لمهنة المحاسبة والتدقيق.

هيكل الدراسة:

قصد معالجة إشكالية الموضوع واختيار صحة الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة، شملت دراستنا مقدمة وفصلين نظريين وفصل تطبيقي.

الفصل الأول: جاء بعنوان "الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر" ويظم هذا الفصل مطلبين، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، أما المطلب الثاني فقدكان حول صلاحيات محافظ الحسابات في الجزائر.

الفصل الثاني: بعنوان "القوائم المالية ودور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقيتها "، حيث تناولنا في المطلب الأول من هذا الفصل عموميات حول القوائم المالية وأهدافها ومستخدمها، أما المطلب الثاني فقد تم عرض محتوى القوائم المالية، وفي آخر هذا الفصل تم

الربط بين متغيرات الدراسة وتوضيح العلاقة بين مهنة محافظ الحسابات والقوائم المالية وخطوات تدقيقها والتي جاء هذا المطلب تحت عنوان دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

الفصل الثالث: خُصص هذا الفصل لإجراء دراسة ميدانية واقعية في المسرح الجهوي بسكرة "شباح مكي"، تحت تنسيق مكتب محافظ الحسابات "أحمد قايد نورالدين"، حيث تم التعرف في المطلب الأول على المنشأة محل الدراسة تلاها المطلب الثاني الذي تم فيه الدخول مباشرة في الإجراءات القانونية لتدقيق القوائم المالية للمنشأة ومن ثم تحليل النتائج المتوصل إليها، وأخيرا في المطلب الأخير تم عرض نماذج تقارير محافظ الحسابات.

وفي الأخير توصلنا إلى خاتمة متضمنة مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع الدراسة.

الدراسات السابقة:

للتعرف على الجوانب التي مستها الدراسات السابقة في موضوع بحثنا، قد استعنا ببعض الدراسات السابق وفيما يلي عرضها والمتمثلة في:

- دراسة (**أمينة سوياد،2010**): بعنوان **"دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية"**، الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه، إشكالية هذه الدراسة هي: **إلى أي مدى يتبع مراجعي الحسابات في ولاية سطيف الإجراءات الحديثة الواردة في معايير المراجعة الدولية في بناء خطة مراجعة تساهم في اكتشاف التضليل في التقارير المالية والإبلاغ عنه؟**، توصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج منها:

1. التضليل في التقارير الدالية عبارة عن تلاعب محاسبي ينتهجه المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج الشركة.
2. يتم التلاعب المحاسبي في إطار المبادئ والمعايير باستغلال الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل تقديم انطباع "مضلل" عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية.
3. محافظي الحسابات في ولاية سطيف يتبعون الإجراءات الحديثة للإبلاغ عن الغش.

- دراسة (**دلال حطاب وعلي بن قطيب، 2019**): بعنوان **"أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"**، الدراسة عبارة عن مقالة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، إشكالية الدراسة كالآتي: **فيما**

تتمثل أهم المقارنات بين النظام المحاســـبي المالي والمعيار المحاســـبي رقم 01 فيما يخص إعداد وعرض القواعد المالية؟، توصلت إلى النتائج التالية:

1. تطبيق المعيار الدولي الأول ينتج عن قوائم ذات جودة لاتخاذ القرارات المختلفة من مستخدميها.
2. يحقق الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 01، عرض القوائم المالية، زيادة الثقة في التقارير المالية.
3. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي يمكن من التعرف على نوعية التقارير المالية التي يجب نشرها.

- دراسة (**عبد المالك زين، 2013**): بعنوان "**القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير، إشكالية هذه الدراسة جاءت بالنحو التالي: **هل يمكن القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وأكثر شفافية؟**، توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

1. يتطلب تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة وأسواق مالية لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له.
2. لا تتوافق البيئة الاقتصـــادية الحالية ومتطلبات التطبيق الســـليم للنظام المحاســـبي المالي، وذلك لوجود العديد من المعوقات الاقتصادية والقانونية.
3. النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح.

- دراسة (**كمال زواق، 2010**): بعنوان "**المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**"، الدراسة عبارة عن مذكرة ماجســـتير، تمثلت إشـــكالية هذه الدراســـة في: **فما مدى تأثر مهنة المراجعة الخارجية، معاييرها، ونماذج تقاريرها بالنظام المحاسبي المالي؟**، وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

1. وجود تأييد ودعم للخيار الجزائري يتبني نظام محاسبي مالي.
2. ضرورة تبني معايير دولية للمراجعة على إثر تبني معايير دولية للمحاسبة مع إمكانية إجراء توحيد دولي لنماذج تقارير المراجعة الخارجية.

ما يميز دراستنا عن ابقي الدراسات أننا قمنا بدراسة معمقة لمهنة محافظ الحسابات، وإجراءات تدقيقه للقوائم المالية بداية من قبول الوكالة والتعرف على المنشأة إلى إعداد تقريره النهائي، كما قمنا بتسليط الضوء على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات.

الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد:

إن مهنة التدقيق في الجزائر شهدت مجموعة من التغيرات، حيث انعكست هذه التغيرات على أرض الواقع وشملت مستويات عديدة سواء على المستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان فعالية هذه المنشآت الاقتصادية، حيث فرض المشرع الجزائري على هذه المنشآت تفويض وتعيين محافظ الحسابات، كعامل أساسي لإثبات نزاهة وشرعية وصدق حساباتها وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، كل هذا أوضحه المشرع الجزائري من خلال إصداره لمجموعة من القوانين تضبط وتنظم المهنة.

سوف يتم في هذا الفصل عرض الإطار النظري لمحافظة الحسابات، وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
- المبحث الثاني: صلاحيات مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث سيتم تقديم نظرة عامة حول ماهية مهنة محافظ الحسابات وتطورها التاريخي، كما سيتم التعرف على خصائص محافظ الحسابات وماهي حقوقه وواجباته تجاه عمله بالإضافة سنتطرق إلى شروط ممارسة هذه المهنة وحالات التنافي.

المطلب الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات

فرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب ما جاء في القانون 10-01 وتحديدا في المادة 22 بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة الحسابات المنشآت والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريع المعمول به. (**الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، الصفحة 7**)

كما ورد تعريفه في القانون التجاري 715 مكرر 4 على أنه كل شخص يقوم بالتحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للمنشأة وفي مراقبة انتظام حسابات المنشأة وصحتها. كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمنشأة وحساباتها. ويصادق محافظ الحسابات على انتظام الجرد وحسابات المنشأة والموازنة وصحة ذلك. (**القانون التجاري الجزائري، 2007، الصفحة 207**)

ونجده في تعريف آخر على أنه كل شخص محترف ومستقل يحكم إذا كانت الحسابات السنوية تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة إذا كانت القوائم المالية تعرض وتقدم بشكل جيد ويتم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية.... وهذا من اجل زيادة مصداقية القوائم المالية التي تعرضها المنشأة. **(REGUIG et BENTABETK, 2016, page 11)**

ويعرف أيضا على أنه كل شخص يقوم بمهمة قانونية تهدف إلى التصديق على وجه الخصوص على أن الحسابات السنوية لمنشأة ما منتظمة، صادقة، وتعطي الصورة الحقيقية لنتائج عمليات السنة المالية. كما يتحقق من الصدق والاتساق مع الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة أو المجلس التنفيذي. (**Ayachi, 2018, page 48**)

يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس مهنة مراقبة وتدقيق القوائم المالية والتقييدات المحاسبية ومختلف العمليات التي تقوم بها المنشأة، والتأكد من سلامتها ومطابقتها للأحكام والمتطلبات القانون وفي الأخير يقوم بإعداد تقرير لكي يبدي رأيه حول الوضع المالي للمنشأة محل التدقيق. (**عاشوري، 2016، الصفحة 98**)

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من أنواع التدقيق الخارجي الذي يعد إلزامي بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المنشآت التي يحددها المشرع الجزائري، يتولى من خلاله شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة ومصداقية المركز المالي للمنشأة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

ينقسم التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلى أربعة مراحل سوف نتناولها بالتفصيل وهي:

- المرحلة 1: من 1962 إلى 1980
- المرحلة 2: من 1980 إلى 1988
- المرحلة 3: من 1988 إلى 1991
- المرحلة 4: من 1991 إلى 2010

وفيما يلي تفصيل لمراحل تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1. **من 1962 إلى 1980**: شملت هده المرحلة جملة من التشريعات المتتالة حسب التطورات الحاصلة في شكل النشاط الاقتصادي ونجد:

✓ بقيت مهنة التدقيق في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 ، حيث أُدخلت مهنة محافظ الحسابات لأول مرة في المنشآت العمومية الجزائرية في سنة 1969 بالقرار رقم 69-107المؤ رخ في 31 ديسمبر 1969المتضمن لقانون المالية لسنة 1969، حيث ينص في مادته 39:" يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط محافظي الحسابات في المنشآت الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض محافظي الحسابات في المنشآت التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسماله".

- ✓ صـدور المرسـوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 المحدد لمهام وواجبات محافظي الحسـابات في المنشـآت العمومية وشبه العمومية، حيث اعتبر محافظي الحسابات كمدققين دائمين لتسير المنشآت العمومية والشبه عمومية والذين يعينهم وزير المالية. ومن ثغرات هذا المرسـوم نجد :غياب قانون خاص بمهنة محافظي الحسـابات وفقا للمعايير الدولية، وكذا تدخلهم في تسيير المنشآت، ونقص التكوين لهم، بالإضافة إلى هذا فإن مدة الرقابة التي يمارسها محافظي الحسابات داخل المؤسسة غير محددة.
- ✓ صدور الأمر 71-72 المؤرخ في 29 نوفمبر 1971 المتعلق بتنظيم المحاسبة، حيث تم من خلاله إنشاء جمعية تدعى المجلس الأعلى للمحاسبة يتعلق عملها على ضبط مقاييس المحاسبة وإعداد مخطط وطني لكل قطاع، أما بخصوص محافظ الحسابات فأعد بها للمفتشية العامة للمالية وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.
- ✓ صـدور القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسـة المراقبة من طرف مجلس المحاسـبة، تم إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وكذا المرسـوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 26 نوفمبر 1970. **(عوماري وأقاسـم، الصـفحة 247 و249)**

2. **من 1980 إلى 1988**: أدت إعادة الهيكلة العضـوية والمالية للمنشـآت في مطلع الثمانينات إلى زيادة هامة في عدد المؤسسات الوطنية، الأمر الذي تطلب تنويع وظيفة الرقابة على المنشآت من خلال إنشاء عدة هيئات رقابية وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة، الذي أنشئ بموجب القانون رقم 80-05 الصادر في 01-03-1980. وقد أشار هذا القانون في المادة **05** إلى أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ."وفي هذه المادة إشارة ضمنية إلى إلغاء المرسوم رقم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات. **(مساهل، 2017، الصفحة 173)**
3. **من 1988 إلى 1991**: اتخذت مهنة محافظ الحسـابات منحى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها وذلك بصـدور قانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمنشـآت الاقتصـادية العمومية، إن هذا القانون قام بتحرير المنشآت العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة من خلال إعادة تأهيل التدقيق الخارجي وإنشـاء التدقيق الداخلي في المنشـآت العمومية، حيث تم الفصـل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي داخل المنشآت العمومية الاقتصادية.كما شهدت هذه المرحلة إنشاء مجلس المحاسبة التابع للدولة مهمته تدقيق حسابات المنشآت العمومية ذات الطابع الاقتصادي. **(عوماري وأقاسم، مرجع سابق، الصفحة 250)**

4. **من 1991 إلى 2010** : في هذه المرحلة لم تعرف مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تغيرات كبيرة، وإنما اقتصرت على تعديلات على بعض القوانين، فقد أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات بالأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك في المنشآت والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006 المادة 05 تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التفويض التي يحددها خبير تعينه المنشأة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها وأيضا المادة 06 من نفس المرسوم يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي في رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل والطرق المستعملة.

إلى أن تم إصدار قانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي غير بعض القوانين السابقة وأضاف قوانين جديدة، حيث أن في هذا القانون الجديد تم الفصل بين المهن الثلاثة، وإنشاء تنظيم مستقل لكل منها وكلها تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمحاسبة والذي بدوره تابع لوزارة المالية، هذا يعني إلغاء المصف الوطني للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا ما نصت عليه المادة 04 من قانون 10-01، كما تنص المادة 06 من قانون 10-01 على أن يؤدي الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتم بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم. (**الأزهر، 2018، الصفحة 4**)

الفرع الثالث: الخصائص المهنية لمحافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات على الشخص القائم الالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها:

أ. **الاستقلالية والموضوعية**: تتمثل الاستقلالية في نزاهة، استقامة ونضج المدقق، والتمتع بكل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. (**عمامرة، الصفحة 317**). حتى يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمنشأة يجب عليه ألا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم. (**محمدي، 2012، الصفحة 4**)

ب. **العناية المهنية:** يجب على محافظ الحسابات اتباع المعايير المهنية، الفنية والأخلاقية ويسعى لتحسين جودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية قدر الإمكان **(Algabali,2021, page 224)**. مع الحرص على الاستعانة بمساعدين لهم مستوى مقبول من المعرفة والخبرة والكفاءة في المراجعة والتدقيق (**بورحلة وبوطوبة،2021، الصفحة 409**)

ج. **الكفاءة المهنية:** لكي يزاول المحافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه، عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي واكتساب معارف مختلفة منها: (**بن عيسى، 2018، الصفحة 69**)

- ✓ معرفة المعمقة في المحاسبة والتمكين الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق؛
- ✓ معارف في الاقتصاد العام والمنشآت التي تساعده على فهم المنشأة ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها؛
- ✓ معارف الكافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمنشأة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية؛

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

نص القانون 10-01 في مواده من المادة 30 إلى المادة 40 على أن حقوق محافظ الحسابات تتمثل في: (**الجريدة الجزائرية الرسمية، مرجع سابق، الصفحة 8**)

- ✓ الاطلاع في أي وقت على سجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفه عامة على كل الوثائق التابعة للمنشأة أو الهيئة دون نقلها؛
- ✓ أن يتطلب من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في المنشأة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- ✓ أن يطلب من القائمين بالإدارة بتقديم معلومات تتعلق بمنشآت توجد معها علاقة مساهمة؛
- ✓ تحقق من أصول المنشأة والتزاماتها؛
- ✓ أن يستعين بأي خبير مهني آخر أثناء ممارسة مهامه على نفقته وتحت مسؤوليته؛
- ✓ أن يحدد بكل حرية كيفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية؛

- ✓ يمتنع عن إبداء رأيه في البيانات المحاسبية وفي حالة عدم المصادقة على الحسابات لسنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وعلى إثر ذلك لا تجدد عهدته؛
- ✓ الحصول على مقابل الأتعاب لأداء مهمته، ولا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب هذا في شكل منافع عينيه أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ حضور الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- ✓ أن يعلم كتابيا الهيئات الإدارية في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- ✓ أن يستقل دون التخلص من التزاماته القانونية؛

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

تتمثل فيما يجب أن يقوم محافظ الحسابات به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج تدقيقه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي: (**بن عمارة، 2013، الصفحة 105-106**)

- ✓ يجب عليه أن يقوم بالفحص الفعلي لحسابات المنشأة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المنشأة؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفنية؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المنشأة؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات التأكد إلى جانب الفحص والتدقيق الدفتري أن المنشأة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات فحص عناصر حساب الأرباح والخسائر، للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المنشأة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية؛
- ✓ على محافظ الحسابات عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة أن يقدم تقريره إلى الأعضاء؛

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وحالات التنافي والموانع

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

نص القانون رقم 01/10المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة 8، لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في المترشح الشروط التالية: (**الجريدة الجزائرية الرسمية، مرجع سابق، الصفحة 5**)

- ✓ الجنسية الجزائرية؛
- ✓ التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ ألا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شانها أو تخل بشرف المهنة؛
- ✓ توفر الإجازات والشهادات المشتركة قانونيا وهي الشهادة الجزائرية محافظة الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها وطلب الاعتماد لممارسة المهنة من المجلس الوطني المحاسبة؛
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب الشروط التي ينص عليها القانون؛
- ✓ ألا يقع ضمن حالات التنافي التي ينص عليها القانون التي تتعارض مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات؛
- ✓ أداء اليمين في المجلس القضائي المختص إقليميا بمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية الخاصة بهم وقبل الشروع في الممارسة وتقدم المحكمة شهادة بذلك حسب الشكل القانوني المعتمد؛

الفرع الثاني: حالات التنافي

يقصد بحالات التنافي أو التعارضات، ظروف معينة يتنافى معها تعيين محافظ الحسابات في المنشأة، وإذا عين رغم توافر إحداها، توجب عليه الاستقالة مباشرة. (**فواتيح، 2012، الصفحة 9**)

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يجب ألا يقع محافظ الحسابات ضمن حالات التنافي المحددة في المادة 64 من قانون 10-01 التي تتمثل فيه: (**الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديموقراطية شعبية، مرجع سابق، الصفحة 11**)

- ✓ كل نشاط تجاري بصفة تاجر لا سيما كل شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية كمهنة الوظيفة ماجوره تقتضي قيام صلة خضوع قانوني ما عدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكمله حسب التشريع المعمول به؛
- ✓ كل عهده انتخابيه في الهيئات التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- ✓ كل عهده إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية الخاضعة للقانون التجاري ما عدا شركات محافظة الحسابات؛
- ✓ يتعين على محافظ الحسابات المنتخب لعضوية البرلمان أو الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ الغرفة الوطنية في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ عودته ويتم تعيين مهني استخلاف يتولى تسيير أمور المكتب؛

- **حالات أخرى للتنافي: (كحلوش، 2021، الصفحة 159)**

- ✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المدرين ومجلس مراقبة المنشأة؛
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للمنشآت التي تملك عشر رأس مال المنشأة أو إذا كان هذه المنشأة نفسها تملك عشر رأسمال هذه المنشآت؛
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- ✓ الأشخاص الذين منحتهم المنشأة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛

الفرع الثالث: حالات الموانع

حسب المواد 65-66 من القانون 10-01 يمنع على محافظ الحسابات ما يلي: (**الجريدة الجزائرية الرسمية، مرجع سابق، الصفحة 11**)

- ✓ قبول مهمه محافظ حسابات في منشأة أو هيئة يكون من الأشخاص الذين تلقوا فيها خلال سنوات الثلاثة الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض وتسبيقات أو ضمانات؛

- ✓ قبول محافظ الحسابات في منشأة أو هيئة يكون من الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة فيها أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين قبل مرور خمس سنوات من انتهاء وظائفهم؛
- ✓ القيام بوظيفة مستشار جبائي أو مهمه خبير قضائي لدى منشأة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ✓ الجمع بين المهام التعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس المنشأة أو في نفس الهيئة؛
- ✓ قبول مهمه محافظة الحسابات لدى مؤسسة أو هيئة يمارس فيها مهني آخر مهامه هو يكون ينتمي إلى نفس منشأة محافظ الحسابات التابع لها أو تربطهم أي صلة؛
- ✓ لا يمكن لمحافظ الحسابات أثناء الوكالة القيام بأعمال الكثير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفه مؤقته؛
- ✓ مهامه تنظيم والإشراف على محاسبة المنشأة المراقبة؛
- ✓ أن يشغل محافظ الحسابات منصبا مأجورا في منشأة أو هيئة راقبها قبل اقل من ثلاث سنوات بعد وكالته، كما تمتد الموانع السابقة إلى أعضاء شركاء محافظي حسابات؛

المبحث الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات

بعد تعرفنا على ماهية مهنة محافظ الحسابات سنسلط الضوء في هذا المبحث على صلاحيات محافظ الحسابات، وذلك من خلال كيفية تعيينه وتحديد أتعابه، مهامه والمسؤوليات التي يتحملها وفي الأخير سنعرض التقارير التي يعدها محافظ الحسابات ومعايير إعدادها.

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وقواعد عمله

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

وفقا للمادة 715 مكرر 4 (معدلة) من القانون التجاري، تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين محافظو الحسابات لمدة ثلاث سنوات، تختار من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة محافظو حسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المنشأة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي المنشآت التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

كما جاء في المادة 715 مكرر 5 من القانون التجاري، عند انتهاء مهام محافظ الحسابات، يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب على الجمعية العامة سماعه.

أما المادة 715 مكرر 7 من القانون التجاري تشير إلى بأن يعين محافظو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.

كما تشير نفس المادة السابقة بأن يبقى محافظ الحسابات المعين من الجمعية بدل محافظ آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المحافظ الذي استخلفه، وإذا أغفلت الجمعية تعيين محافظ الحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ حسابات. **(القانون التجاري، مرجع سابق، الصفحة 189)**

تشير المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري بأنه، يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عُشر (10/1) رأس مال المنشأة، في المنشآت التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض محافظو الحسابات الذين

عينتهم الجمعية العامة، وإذا تم تلبية الطلب، تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة. (**القانون التجاري، مرجع سابق، الصفحة 190**)

تناول أيضا قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المواد 26-27-28 كيفية تعيين محافظ الحسابات وفيما يلي أهم ما جاء في هذا القانون: (**الجريدة الجزائرية الرسمية، مرجع سابق، الصفحة 8-9**)

- ✓ يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد كموافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية؛
- ✓ تحدد عدم المصادقة على حسابات المنشأة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات؛
- ✓ تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات؛
- ✓ عندما تعين منشأة أو هيئة، منشأة محافظ الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف بإسمها؛
- ✓ يتعن على محافظ الحسابات أو مسير المنشأة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما؛
- ✓ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛

الفرع الثاني: تحديد وتسديد أتعاب محافظ الحسابات

1. أتعاب محافظ الحسابات:

تعرّف أتعاب محافظ الحسابات بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المحافظ نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات. (**الجعافره، 2008، الصفحة 38**)

2. تحديد أتعاب محافظ الحسابات:

كقاعدة عامة تقوم الهيئة العامة بتحديد أتعاب محافظ الحسابات لأنها هي التي عينته أصلا وفي الحالات الاستثنائية تقوم الجهة التي عينته بتحديد أتعابه ويتوجب مراعاة الأمور الهامة التالية عند تحديد الأتعاب: (**زواق، 2010، الصفحة 84**)

- ✓ عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عملها أعمله للتدقيق وذلك لتجنب تأثيره على محافظ الحسابات أو مساومته بشأن الأتعاب وعملية التدقيق مما يفقد محافظ الحسابات حياده واستقلاليته؛
- ✓ تناسب الأتعاب مع ما يبذله محافظ الحسابات من جهد في عمله وأن تكون مجزية؛
- ✓ عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي توصل إليها، أي غير مشروطة؛
- ✓ يجب ألا تكون الأتعاب زهيدة، إذ قد تدفع محافظ الحسابات إلى التهاون في عمله؛

وفي التشريع الجزائري ينص القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته 37، على أن الجمعية العامة بالنسبة للمنشآت الاقتصادية أو الهيئات المكلفة بالمداولات بالنسبة للجمعيات والمنظمات هي من تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته. بحيث لا يجب احتساب هذه الأتعاب على أساس النتائج المالية والأرباح المحققة من طرف المنشأة أو الهيئة المعنية، وهذا حفاظا على استقلالية محافظ الحسابات. (**الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سابق، صفحة 8**)

كما تطرق المرسوم التنفيذي 11-32 إلى أتعاب محافظ الحسابات، حيث نص المرسوم على أن الجمعية العامة أو الهيئات المكلفة بالمداولات توافق على الأتعاب التي اقترحها محافظ الحسابات في عرضه المالي، حيث يكون هذا العرض متضمن مبلغ أتعاب محافظ الحسابات خارج الرسم لفترة عهدته ككل وليس كل سنة بشكل مستقل، كما أوضح هذا المرسوم أن أتعاب محافظ الحسابات يجب أن تحدد كل سنة من السنوات الثلاثة واحتمال أن تكون هذه الأتعاب غير ثابتة وغير متساوية بين السنوات الثلاثة المكونة لعهدته. (**المرسوم التنفيذي 11-32، 2011، صفحة 24**)

نصت أيضا المادة 37 من القانون 10-01، على عدم قانونية استلام محافظ الحسابات لأي أجرة إضافية أو امتيازات أخرى سواء مادية أو مالية، باستثناء الأتعاب والتعويضات (**الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سابق، الصفحة 08**). كما سبق وقد أشرنا أن مبلغ الأتعاب والتعويضات وكيفية الدفع يتم توضيحها مسبقا من قبل محافظ الحسابات في العقد المبرم بينه وبين المنشأة محل التدقيق.

3. **تسديد أتعاب محافظ الحسابات**

لم تحدد النصوص التشريعية ولا المعايير الجزائرية للتدقيق طريقة تسديد أتعاب مدقق الحسابات وآجالها، وتركتها مفتوحة يمكن التفاوض عليها بين مدقق الحسابات والجهة المتعاقد معها بحسب ما أشار إليه نموذج رسالة المهمة الملحق بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الموسوم ب (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق).ولكن المعمول به في الواقع الجزائري أن تسديد الأتعاب يكون بعد انعقاد الجمعية العامة العادية للمنشأة أو الجهة المدققة من أجل المصادقة على القوائم المالية، وهذا بعد أن يقوم هذا الأخير بتقديم فاتورة أو مذكرة أتعاب لها.ولكن ليس بالضرورة أن تسدد أتعاب مدقق الحسابات بالكامل بعد نهاية الدورة المالية محل عملية التدقيق وبعد انعقاد الجمعية العامة، إذ يمكن لمدقق الحسابات الاتفاق مع المنشأة أو الجهة التي يقوم بتدقيق قوائمها المالية على استلام تسبيقات أو دفعات من أتعابه خلال فترة أدائه لمهمته وليس بعد انتهائها، بشرط أن يكون ذلك محدد في رسالة المهمة(رسالة قبول العهدة)، أما من حيث طريقة التسديد، فيمكن أن تكون بكل أدوات الدفع المعروفة(نقدا، شيك، تحويل بنكي، دفع إلكتروني وغيرها). **(سيد وبوركايب، 2022، الصفحة 145)**

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 الخاص بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالمهام الآتية :

(الجريدة الجزائرية الرسمية، مرجع سابق، المواد من 23 إلى 35، الصفحة 7-8)

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المنشآت والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو ا لمسير؛
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المنشأة التي يراقبها والمنشآت أو الهيئات التابعة لها أو بين المنشآت والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمنشأة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة الدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المنشأة أو الهيئة؛
- ✓ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المنشـــأة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاســـبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛
- ✓ مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

بالإضـــافة فإن القانون التجاري تناول كذلك مهام محافظي الحســـابات، فوفقا للمادة 715 مكرر 4(معدلة) من القانون التجاري، تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التدقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمنشـأة وفي مراقبة انتظام حسابات المنشأة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للمنشأة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات المنشأة والموازنة، وصحة ذلك، ويتحقق محافظو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقبات التي يرونها مناسبة كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال كما يطلع محافظو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حســـب المادة 715 مكرر 10من القانون التجاري، بما يلي: (**القانون التجاري، مرجع سابق، الصفحة 190**)

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي قد يكشفونها؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة؛

إضـافة إلى ما سـبق تجيز المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري لمحافظ الحسـابات أن يطلب توضـيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارســـة مهامه، وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصـــا، يطلب محافظ الحســـابات من الرئيس أو مجلس المديرين

استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء محافظ الحسابات في هذه الجلسة، وفي حالة عدم احترام الأحكام، أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال، يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصته. (**القانون التجاري، مرجع سابق، الصفحة 190**)

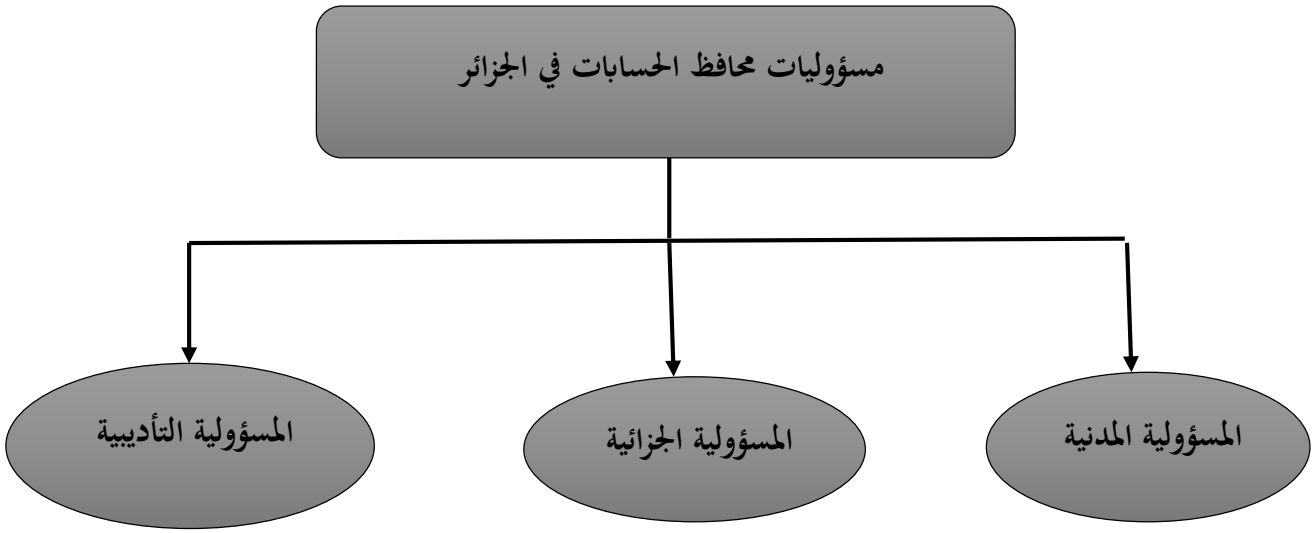
ومن بين مهام محافظ الحسابات التي ينص عليها القانون التجاري حسب المادة 715مكرر13، يعرض محافظو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارستهم مهامهم، ولا يطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجناحية التي أطلعوا عليها. (**القانون التجاري، مرجع سابق، الصفحة 191**)

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتمتع مزاولو مهنة محافظ الحسابات كغيرها من المهن بمجموعة من الصلاحيات بالإضافة إلى تحملهم لمجموعة من المسؤوليات التي تقع عليهم، ويستوجب على محافظ الحسابات أدائها على أحسن وجه ليعطي لمهنة التدقيق مكانتها ويعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية فيه .فمهنة محافظ الحسابات تعتبر وظيفة قانونية تهدف إلى الخلاص برأي فني حول مدى صحة القوائم المالية لمنشأة ما، ومعرفة مدى تمثيل تلك القوائم لمركزها المالي الحقيقي، فهذا الهدف يجعل المدقق الخارجي يتحمل مجموعة من المسؤوليات نظرا لمجموعة من الاعتبارات أهمها: (**هيري، 2018، الصفحة 68**)

- ✓ القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق أعطت المدقق الخارجي امتيازات وحقوق تجعله صاحب رأي مستقل وصاحب إرادة مستقلة؛
- ✓ يعتبر المدقق الخارجي من أهم وسائل المراقبة على أعمال المؤسسات المعنية به، فهو بمثابة عين للجهات التي عينته كالمساهمين أو الجهات الحكومية...؛
- ✓ بما أنه يعتبر لمدقق الخارجي أداة من أدوات المراقبة، فبذلك يعتبر أيضا من أدوات الاستقرار الاقتصادي؛
- ✓ يعتبر المدقق الخارجي كأداة لحماية المنشآت وموظفيها والمساهمين فيها ومختلف الفئات التي تعتمد على رأيه الفني؛

الشكل رقم(1): مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر



المصدر: من إعداد الطلبة

1. **المسؤولية المدنية:** يتوجب على المدقق أن يؤدي عمله بمستوى من العناية المهنية والمهارة المعقولة طبقا للأصول المهنية، فإذا أهمل في القيام بواجباته المهنية مما تسبب في إلحاق الضرر بالعميل أو الغير، فإنه يكون في هذه الحالة مسؤول عن تعويض الضرر ماليا.على أنه يتوجب التفرقة بين حالة الإهمال وبين الخطأ في التقدير فالمراجع (حسب بعض الاجتهادات القانونية) يكون مسؤولا عن تعويض الضرر الناشئ عن الإهمال، أما إذا أخطأ في تقديره ونجم عن ذلك ضررا أصاب العميل، فإنه لا يكون مسؤولا عن تعويض الضرر.

في هذا السياق يقول توماس كولي وهو من كبار القانونيين في الولايات المتحدة" :في تلك المهنة التي تتطلب الحصول على مهارات خاصة، فإن أي شخص يمارس هذه المهنة، ويعرض خدماته على الجمهور يدعى ضامنا بأنه يمتلك هذه الدرجة من المهارة التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون المشتغلون بالمهنة نفسها، فإذا كانت ادعاءاته على غير أساس، فإنه يرتكب نوعا من الغش بالنسبة لكل شخص يقوم باستخدامه اعتمادا على مهنته العامة التي يمارسها، ولكن أي شخص (سواء كان ماهرا أو غير ماهر)لا يستطيع أن يتعهد بأن العمل الذي يقوم به سيتم إتمامه بنجاح بدون أي نوع من الخطأ، فهو يتعهد بالقيام بعمله بحسن نية وأمانة، ولكنه لا يمكن التعهد بالعصبة من الخطأ، فهو مسؤول قبل من استخدمه عن الإهمال وسوء النية وعدم الأمانة ولكنه ليس مسؤولا عن الخسائر التي تترتب على مجرد الخطأ في التقدير." (**ديلمي، 2018، الصفحة 37**)

وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية: (**ضيف الله وسباع،2018، الصفحة 237**)

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية؛
- ضرر قد يصيب المدعي نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛

2. مسؤولية جزائية: وهي المسؤولية الناجمة عن فعل إجرامي يقوم به المدقق أثناء ممارسة عمله، بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع.والجدير بالذكر أن معظم دول العالم لم تكن متساهلة في فرض العقوبة والغرامة على المدقق الذي يخل بآداب المهنة والعمل على مساءلة المدقق قانونيا وتحمله المسؤولية الجنائية في ارتكابه لبعض الجرائم المنصوص عنها قانونا، ونذكر فيما يلي أهم الجرائم التي يمكن أن يقوم بها المدقق والتي تنعقد عنها المسؤولية الجنائية: (**بوقابة، 2011، الصفحة 50**)

- ✓ القبول بالقيام بمجموعة من الوظائف رغم وجود تعارض بينها؛
- ✓ إعطاء معلومات خاطئة عن المنشأة؛
- ✓ عدم التصريح والكشف عن الجنح المرتكبة لوكيل الجمهورية؛
- ✓ عدم الاحتفاظ بالسر المهني؛
- ✓ إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المنشأة وعدم تضْمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية في المنشأة؛
- ✓ تدوين معلومات كاذبة في تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المنشأة ومصالح المساهمين؛
- ✓ تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة؛

الجدول رقم 01: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر

المخالفة المرتكبة من خلال محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامات المالية
الممارسة بصفة غير شرعية لمهنة محافظ الحسابات.	المادة (73) من القانون (01-10)	في حالة العودة: من 6 أشهر إلى سنة واحدة	من 500.000 إلى 2000.000 دج وفي حالة العودة تضاعف الغرامة
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات الغير صحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري	من 6 أشهر إلى سنتين	من 20.000 إلى 500.000 دج
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين إلى 6 أشهر	من 20.000 إلى 500.000 دج
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى 5 سنوات	من 20.000 إلى 500.000 دج
إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	من شهر إلى 6 أشهر	من 500 إلى 5000 دج

المصدر: طايري، 2019، الصفحة 216

3. المسـؤولية التأديبية: قد يتعرض محافظ الحسـابات لنوع ثالث من المسـؤولية بجانب المسـؤوليات المدنية والجزائية يطلق عليها المسؤولية التأديبية، حيث يسأل فيها محافظ الحسابات أمام المنظمات المسؤولة عن تنظيم المهنة والتي ينتمي إليها، وهناك العديد من التصرفات التي إذا ثبت ارتكابه لها فإنها ستعرضه لتحمل هذه المسؤولية، ومن أمثلة هذه التصرفات: **(لقويرة، 2019، الصفحة 33)**

- ✓ إذا أعطى بطريقة مباشـرة أو غير مباشـرة عمولة أو سمسـرة أو حصـة من أتعابه لشـخص آخر مقابل حصـوله على عملية التدقيق؛
- ✓ إذا حاول الحصـول على عمل معين من أعمال المهنية بشـكل يتنافى مع كرامة المهنة كالإعلان أو إرسـال منشـورات أو خطابات للعملاء والدخول في مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل؛
- ✓ التأثير على العاملين لدى زميل آخر ليتركوا الخدمة من أجل العمل لديه وبدون الإخطار المسبق لذلك الزميل؛
- ✓ إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة؛

ويبقى لمدقق الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسّلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسّلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها أو هي مجحفة في حقه.

وما يلاحظ على المسؤولية التأديبية أن لها علاقة وثيقة بشرف المهنة وقواعدها، والتي تقع على المراجع الذي يتسبب في المس بشرف المهنة حتى ولو أن السلوك الذي يقوم به لا يتعلق بالمهنة، كما أن العقوبات هي عقوبات ذات طابع مهني تأديبي فقط تسلطها دائرة التأديب على المخالف، وتكون هذه العقوبات تتناسب مع درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه وتأخذ شكلا تصاعديا من أدنى عقوبة متمثلة في الإنذار إلى غاية أقصى عقوبة وهي الشطب النهائي للمراجع من قائمة المهنيين، ولا يحق له ممارسة المهنة في هذه الحالة الأخيرة، وفي حالة مخالفته للحكم يصبح مرتكبا لمخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة وبذلك تترتب عليه مسؤولية جزائية. **(شريقي، 2012، الصفحة 148)**

المطلب الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها

الفرع الأول: تعريف تقارير محافظ الحسابات

هو وثيقة مكتوبة تحتوي على ما اهتدى إليه محافظ الحسابات، وذلك من خلال تدقيقه ومراجعته في أنشطة المنشأة محل التدقيق وفحص الأدلة والمستندات الاستفسارات والملاحظات وكذلك الأدلة الأخرى المؤيدة والتي يراها ضرورية وتدعم رأيه.

كما يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي لعملية التدقيق والخطوة الأخيرة، فهو لا يُعد إلا بعد استكمال محافظ الحسابات لاختباراته الأساسية وموافقة المنشأة على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية وإعادة التبويب والملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي. (**تريش، 2017، الصفحة 110**)

الفرع الثاني: عناصر تقرير محافظ الحسابات

بغض النظر عمن يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات عن تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالي: (**عميروش، 2011، الصفحة 42**)

- اسم التقرير؛
- الموجه اليه التقرير؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية؛
- فقرة النطاق؛
- فقرة الرأي؛
- اسم مكتب التدقيق أو اسم المدقق؛
- تاريخ التقرير؛
- التوقيع؛

الفرع الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات

- ✓ **تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر** :يعتبر هذا أهم تقرير يقوم به محافظ الحسابات لأنه يلخص جميع المهام التي قام بها محافظ الحسابات على مستوى المنشأة خلال السنة، ويكون فيه القرار الأخير على أن تلك الوثائق السليمة والمسجلة وفق ممارسات محاسبية مقبولة أو إن هناك بعض الاختلالات الواجبة التصحيح، أما اذا رأى محافظ الحسابات أن تلك الاختلالات فاقت ما هو مسموح به كان له الحق في رفضها وعدم المصادقة عليها وتبرير ذلك الرفض وتبليغ الجمعية العامة بتلك الاختلالات حتى يكون لها الحق في التصدي لذلك بقرارات لمواجهة تلك الاختلالات ويجب على لمحافظ الحسابات اذا رفض المصادقة للسنة الثانية على التوالي تبليغ وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.
- ✓ **تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء** :في حالة المنشآت ذات الصفة الجماعية كالشركات والجمعيات والتي تحتوي على فروع مختلفة أو في حالة وجود حسابات واجبة الدمج، وجب على محافظ الحسابات للمنشأة الأم بالتعاون مع محافظ الحسابات للفروع التأكد من العمليات التي تمت بينها وبين الفروع والمصادقة على تلك الحسابات إذا لم يكن هناك تحفظات.
- ✓ **تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة** :من الضروري على محافظ الحسابات الاطلاع على جميع الاتفاقيات المبرمة مع المنشأة محل التدقيق، حتى يتأكد من أن الاتفاقيات خالية تماما من المصالح الضيقة لأصحاب الإدارة وفي حالة وجود أي علاقة من هذا النوع وجب على محافظ الحسابات الإشارة بصفة وافية لهذه الاتفاقية.
- ✓ **تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات** :وفي هذا التقرير يقوم محافظ الحسابات بتحليل وتفصيل أعلى خمسة تعويضات من الأجور الممنوحة للعمال، حسب نص680 المادة 03 الفقرة من القانون التجاري وتفسير تلك المبالغ وسبب منحها لهاته الفئة إن وجد حسب ما به معمول به في الاتفاقات مع الإطارات.
- ✓ **تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين** :ويذكر في هذا التقرير الامتيازات الخاصة التي قد بسمح لفئة معينة من المستخدمين كالسكنات الوظيفية والسيارات الخاصة والهاتف، وما إلى ذلك بسبب الحاجة الخاصة لهاته الفئة كالذي ين وأصحاب الأفكار البحثية الذين لا يدكن الاستغناء عنهم واستقطابهم بهذه المزايا.

- ✓ **تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:** ويذكر في هذا التقرير النتائج الخاصة بخمس سنوات الأخيرة ومقارنتها حتى يثبت لملاك المنشأة الوضعية المالية من خلال جدول حسابات النتائج، وهذا ما نصت عليه المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري، ويهدف هذا التقرير أساسا إلى معرفة النتيجة الإجمالية بصفة دقيقة وحصة السهم أو الحصة الاجتماعية من الربح وهذا الأمر يسهل على الجمعية العامة للمساهمين قرار توزيع الأرباح إن أرادت.
- ✓ **تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية** :إن من بين أهم مهام لمحافظ الحسابات في المنشآت الاقتصادية تقييم مدى جدوى ومصداقية نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنشأة، لذلك وجب على محافظ الحسابات تقديم تقرير خاص يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلي بإيجابياته وسلبياته حتى يتمكن القائمين على الإدارة بتصحيح الثغرات التي من شأنها خلق خط على نشاط المنشأة.
- ✓ **تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال** :إن ما يرمي له الفكر الاقتصادي الحديث لتأسيس المنشآت الاقتصادية هو مواصلة الاستغلال أكثر من هدفه لتحقيق الأرباح، ولعل ما جاء به المشرع الجزائري في القانون10-01 المذكور أعلاه حول التقرير الخاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال فهو أهم دليل على أن مواصلة الاستغلال للمنشآت الاقتصادية هو الهدف الاسمى وعليه كان من الواجب على محافظ الحسابات إذا رأى أن هناك خطر قد يهدد استمرارية نشاط المنشأة سواء في مجال المعاملات الداخلية أو الخارجية من مديري المنشأة أو من غيرهم أن يبلغ الجمعية بذلك في شكل تقرير خاص يضمنه كل المخاطر والتهديدات الملاحظة من طرفه إضافة إلى ذكر المؤشرات التي ولدت له هذا الشك بشأن خطر عدم استمرار نشاط المنشأة. (**لبوز، 2019، الصفحات 13-14**)

الفرع الرابع: معايير إعداد التقارير

وتتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية: (**مفيد، صفحة 196**)

- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولاً عام؛
- ✓ يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة؛

- ✓ يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلاّ فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛
- ✓ يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة؛

وفي حالة عدم تمكن المراقب من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب، وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله؛

ومن الملاحظ أن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها مراجع الحسابات عند إعداد تقريره الذي يتضمن رأيه المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير (الحكم الشخصي)، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق من مزاولته للمهنة ومن متابعته للتوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية والمهنية والدراسات والبحوث في هذا الصدد في مختلف الدول وكذلك الكتب والدوريات التي تتناول الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة الحسابات، وقد أدى ذلك إلى صدور بعض التشريعات في العديد من الدول لمساعدة مدققي الحسابات فيها على حسن تطبيق تلك المعايير.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل يتبين لنا أن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا إلى غاية صدور القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمراجع الحسابات والمحاسب المعتمد 10/01، الذي منح صورة جديدة لممارسي مهنة محافظ 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 وكيفية تعيينه.

فقط اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تهدف أساسا إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول الكشوف المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمنشأة النتيجة التي تم تنزيلها وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات التي يشترط فيه أن يكون مستقلا وذو خبرة وكفاءة مهنية تضمن له الأحقية في ممارسة المهنة.

الفصل الثاني:

القوائم المالية ودور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقيتها

تمهيد

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح لان العديد من الجهات زادت مصلحة وتعتمد في شكل كبير بقراراتها على ما تنشره المنشآت من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشره ومما لا شك فيه أن القصور من متطلبات الإفصاح يجعل المعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية مظلة وذلك نتيجة عدم إظهار البيانات والمعلومات التي تعبر عن الأوضاع الحقيقية للمنشآت الاقتصادية، مما يؤدي إلى فقدان الثقة في هذه المعلومات وبالتالي فقدانها لاهم عناصرها ألا وهي جودتها الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرارات من جانب المستثمر أو المساهم المهتم بهذه المعلومات والبيانات فقد اصبح الحصول على المعلومات سهولة وحرية تداولها ومصداقيتها من القضايا المهمة في العصر الحالي وتتعاظم هذه الأهمية في ضوء التنافس العالمي على انجذاب رؤوس الأموال وتشجيع الاستثمار الأجنبي والانفتاح على العالم الخارجي وذلك ضمن مستلزمات العولمة في زمن غابت فيه الحدود الجغرافية وتلاشت إلى حد كبير وهما دعم مفهوم الإفصاح واعتبره كمطالب جوهري في مجال المال والأعمال من أجل المزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومات المتحصل عليها فاتخاذها بكل أطراف المستفيدة منها ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالاتي:

- المبحث الأول: ماهية القوائم المالية
- المبحث الثاني: عرض محتوى القوائم المالية
- المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

يتناول هذا المبحث الإطار المفاهيمي للقوائم المالية، حيث سيتم التعرف على مفهوم القوائم المالية وأهدافها، والخصائص النوعية لها والاعتبارات العامة المتعلقة بعرضها، وفي الأخير سنتطرق إلى مستخدمو القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بالقوائم المالية أنها عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية بما هو نافع لمجموعة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ قرارات اقتصادية. (**حطاب، 2019، صفحة 10**)

كما تعرف القوائم المالية بأنها عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بمنشأة ما، وتحتوي على معلومات على الدخل والميزانية والأرباح والتدفقات النقدية وتعرف أيضا بأنها بيانات تنظم بناءًا على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن اغلب المكونات المالية للمنشأة، وقد تظهر معلومات عن لحظة زمنية معينة، أو قد تساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية خلال مدة زمنية معينة. (**المسوسوي، 2021، صفحة 17**)

ونجدها تعرف أيضا بأنها "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن :الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل إتخاذ القرارات الاقتصادية". (**زين، 2015، صفحة 21**)

تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط المنشأة. (**فيصل، 2017، صفحة 61**)

القوائم المالية هي عبارة عن تقارير توضح الأنشطة المالية للمنشأة، يتم استخدامها من قبل المقرضين والمستثمرين للتحقق من الصحة المالية للمنشأة وإمكانات أرباحهم... يمكن أن تغطي البيانات المالية أي فترة زمنية **(www.xero.com)**

وبناءًا على التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية على أنها أداة محاسبية تتمثل في مجموعة من الوثائق التي تم إعدادها من خلال مسك محاسبة للمنشأة وفق إطار قانوني ومعايير محددة مسبقا، تسمح بإعطاء صورة واضحة عن المركز المالي والأداء المالي والعديد من المعلومات المالية الخاصة بالمنشاة خلال فترة زمنية معينة وفق ما حددته المعايير المحاسبية الدولية وتعتبر الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية والمرجع الأساسي لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة ونشاطها.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

تنحصر اهم أهداف القوائم المالية فيما يلي: (**احمد، 2021، صفحة 45**)

- ✓ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشأة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها؛
- ✓ تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين؛
- ✓ تقييم قدرة المنشأة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المنشأة على مواجهة منافسيها والحفاظ على استمراريتها؛
- ✓ تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المنشأة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- ✓ توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لان القوائم المالية تعكس فقط والى حد كبير الأثار المالية للأحداث والعمليات السابقة؛

من اهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف القوائم المالية تلك المحاولة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1971 بتكوين لجنة تروبولود لتحديد أهداف التقارير المالية ونذكر منها: (**سوياد، 2017، صفحة 6**)

تقديم قائمة عن الكسب الدوري تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمنشأة. ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المنشأة عن العمليات القابلة التحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام. كما يجب التقرير عن التغيرات في القيم من خلال عرض قوائم متتالية عن المركز المالي وذلك بشكل منفصل نظراً لاختلاف القيم من حيث التأكد من تحقيقها.

- ✓ تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمنشأة. ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة. إن هذه القائمة يجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حداً أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة؛
- ✓ إن من أهداف التقارير المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات غير الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح هو تقديم معلومات مفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف منشأة؛
- ✓ التقرير عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن إن تحدد أو توصف أو تقاس والتي تلعب دورا مهما في الوسط الاجتماعي؛

المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية واعتبارات عرضها

الفرع الأول: خصائص القوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مقيده للمستخدمين كما توصف القوائم المالية غالبا بأنه تظهر بصوره صادقه وعادله وتمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغييرات في المركز المالي للمنشاة حيث تتمثل الخصائص النوعية في:

- المصداقية؛
- الملائمة؛
- القابلية المقارنة؛
- الوضوح؛

أ. **المصداقية:** لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها، وتتسم المعلومات بالمصداقية اذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحفيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عن ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجه أن

الاعتراف بها يمكن أن يكون مظلم على سبيل المثال اذا كانت مشروعية بمبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني فان الاعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب، في حين انه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ محيطه (**صغير، 2010، صفحة 103**)

ب. **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات التي تتضـمنها القوائم المالية ملائمة ومناسـبة للمسـتخدمين لاتخاذ القرار، تحقق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية، عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة بتحديد البديلة الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ، ويمكن تحقيق خاصية الملائمة فيما يلي:

-التوقيت الزمني المناسب: أي وصـول المعلومات المعدة إلى مسـتخدمها في الوقت المناسـب، إذ انه كلما زادت سـرعة توصـيل المعلومة المحاسبية إلى مستخدمها كان الاحتمال الكبير في التأثير على قراراتهم المتنوعة عكس ذلك، كلما كانت تأخير كان الثقة أكبر بان المعلومة غير ملائمة.

-القيمة التنبئية: يتخذ المديرون قراراتهم في ظل المنافسـة بعدم التأكد في إطار البيئة المحيطة مما يسـتوجب توفير معلومات محاسـبية تساهم في مساعدتهم على التنبؤ الصادق تقليل درجه المخاطرة كما تساهم المعلومات التنبئية في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية.

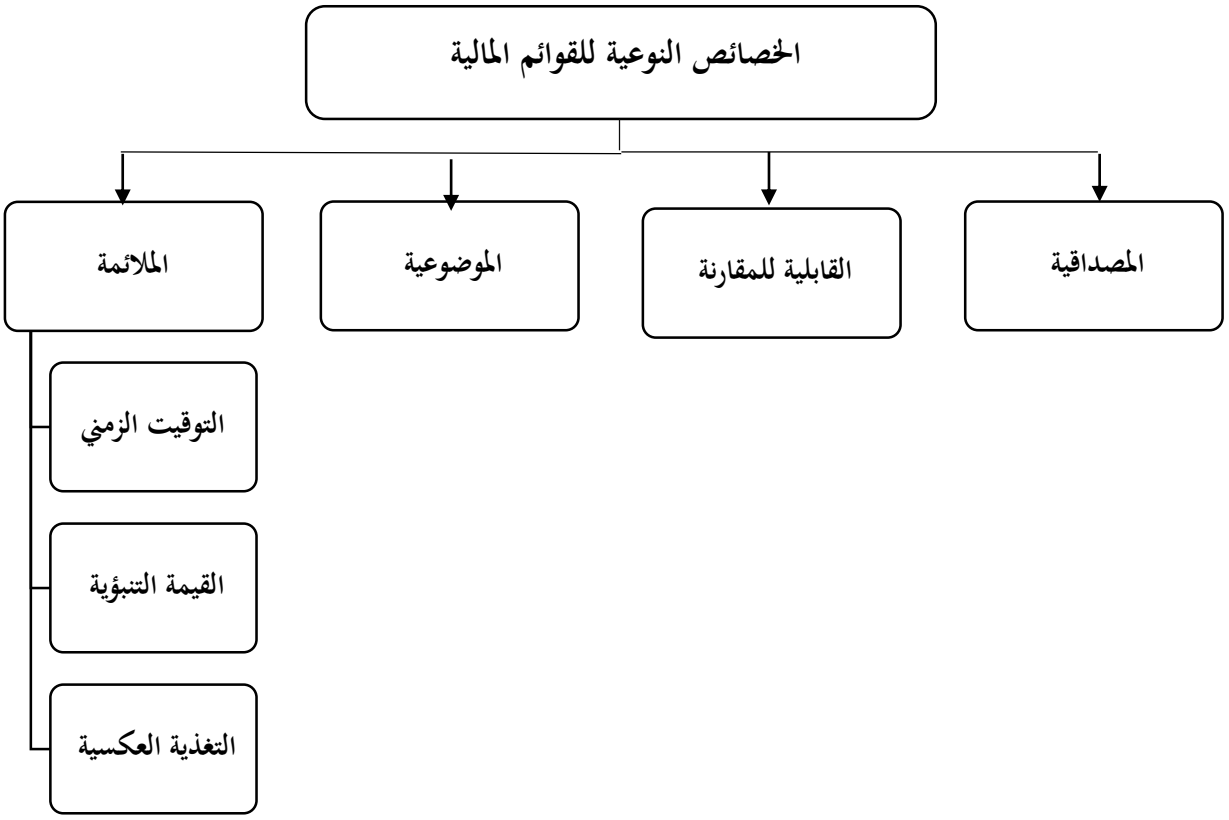
-التغذية العكسية: ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن ترتد مره أخرى إلى النظام للتحقق من صـحة التنبؤات وإجراء المقارنات بين التنفيذ والخطط المرسـومة لاتخاذ القرارات الصـحيحة بشـأن الانحرافات وتصـحيحها. (**جبور، 2022، صفحة 57**)

ج. **الوضـوح:** إن احدى الخصـائص الأسـاسية للمعلومات الظاهرة للقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستعملين، وهذا لا يعني استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إذا كانت ملائمه لحاجات صـانعي القرارات الاقتصـادية بحجه انه من الصـعب فهمها من قبل بعض المستخدمين لأنه من المفترض أن يتمتع المستخدمين لتلك المعلومات يقدر مفعول المعرفة في مجال الأعمال والمحاسبة المالية. (**عريف، 2017، صفحة 53**)

د. **القابلية للمقارنة:** أي مقارنة القوائم المالية للمنشـأة مع مرور الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء (الاتسـاق) ومقارنة القوائم المالية للمنشـآت المختلفة من اجل إجراء التقييم النسـبي لمراكزها المالية وإعلام المسـتخدمين عن

السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية واي تغييرات فيها وآثار هذه التغييرات يجب أن تظهر للقوائم المالية المعلومات الموازية الخاصة بالفترات السابقة يجب ألا تتضارب الحاجة إلى المقارنة مع مفهوم الاتساق وأن تصبح عائقا بادخار معايير محاسبية مطورة. (**القاضي والريشاني، 2012، ص 82**)

الشكل رقم (2): الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات السابقة

الفرع الثاني: اعتبارات عرض وإعداد القوائم المالية

1. **التمثيل الصـــادق والالتزام بالمعايير:** يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمنشـأة بشـكل عادل. يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشـأة بشـكل صـادق وبما يتماشـى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصـول والالتزامات والدخل والمصـاريف بموجب الإطار العام

للإعداد القوائم المالية المحدد من قبل المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية. ويجب على الإدارة إرفاق إقرار مرفق بالقوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وقد أشار المعيار إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية. ويشير معايير المحاسبة الدولي 1 إلى انه وفي بعض الحالات النادرة جدا، يمكن للإدارة المنشأة أن تقرر أن الالتزام بمعيار من معايير التقارير المالي الدولية أو بعض متطلباته قد يكون مضللا ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية، وكان الإطار التنظيمي الملائم يتطلب أو لا يمنع ذلك الخروج. وفي هذه الحالة يجب على المنشأة عدم الالتزام بتلك المتطلبات الواردة في المعيار، مع الإفصاح عما يلي: **(commerce-business.com)**

1. أن الإدارة توصلت إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالية والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛
2. أنها التزمت بالمعايير الدولية للتقارير المالية، باستثناء انه تم الخروج عن متطلب معين وذلك لتحقيق العرض العادل؛
3. عنوان المعيار الذي تم الخروج عن متطلباته، وطبيعة ذلك الخروج، بما في ذلك المعالجة التي يتطلب ذلك المعيار، والسبب الذي يجعل الالتزام بمتطلبات ذلك المعيار أو بعضها مضللة جدا؛
4. الأثر المالي للخروج على كل بند في القوائم المالية كان سيتم التقرير عنه التزاما بمتطلب المعيار الذي تم الخروج عنه ولكل فترة مالية معروضة؛

2. **فرضية الاستمرار**: يجب على إدارة المنشأة و عند إعداد البيانات المالية أن تأخذ بعين الاعتبار مدى قدرة المشروع على الاستمرارية، ويتم أساسا إعداد البيانات المالية على أساس أنها ستستمر ،ما لم يوجد هناك حقائق تفيد بعكس ذلك، كأن يكون لدى الإدارة نية لتصفية المنشأة أو التوقف عن العمل، وفي كل الحالات يجب على الإدارة أن تقوم بالإفصاح عن هذا الفرض، وعلى الإدارة أن تأخذ بعين الاعتبار عند تقييم فرض الاستمرارية أن المنشأة ستستمر على الأقل لمدة سنة قادمة من تاريخ إعداد البيانات المالية ومن العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم فرض الاستمرارية بعض العوامل التي تؤثر على الربحية، ومدى إمكانية المنشأة من تسديد الديون، وعدم القدرة على الحصول على مصادر تمويل مناسبة. **(عبد القادر وخداش، 2013، صفحة 69)**

1. **المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق**: ومن متطلبات المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية على أساس الاستحقاق والذي يعترف بالمصروفات والخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك بالإيرادات

والمكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها أو لم يتم، ويتعلق أساس الاستحقاق بالاعتراف ببنود الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية(الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الدخل، والمصروفات) استنادا إلى طرق الاعتراف التي تضمنها الاطار، وبخصوص قائمة التدفقات النقدية فلا تعد على أساس الاستحقاق كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية.

2. **الاتساق أو الثبات:** يعني الاتساق: الثبات في استخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، وقد يكون الاتساق متعلق بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الاهتلاك بأحد الأساليب التي أقرتها معايير التقرير المالية الدولية IRFS، أو تقييم المخزون بأحد طرق التقييم التي تضمنها المعيار IAS2 المتعلق بالمخزون، أما فيما يتعلق بالقوائم المالية فالاتساق يرتبط بالعرض والتصنيف لبنود القوائم المالية من فترة لأخرى كشكل الميزانية، وأسلوب إعدادها، وكذلك شكل وإعداد قائمة الدخل، ويجب الثبات باستخدام ذات طريقة العرض والتصنيف إلا اذا كان التغير:

- مبرر بتغير الظروف؛
- متطلبا جديدا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS ؛
- يؤدي إلى معلومات أكثر دقة وموثوقية؛

وأهمية الاتساق تكمن في قابلية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمقارنة، ولذلك فاذا تم تغيير أسلوب العرض والتصنيف فيجب إعادة عرض المعلومات المقارنة على الأسس الجديدة. (**الجعارات، 2008، صفحة 100**)

3. **الأهمية النسبية:** عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة. أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية، فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في بند واحد. وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهماً كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى. كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال اعتبار تكلفة أصل له قيمة منخفضة نسبة إلى إجمالي الأصول كمصروف إيرادي ولا يتم رسملته كأصل وذلك تطبيقاً لقيد التكلفة والمنفعة، إذ أن عدم رسملة الأصل ذو القيمة غير المهمة نسبياً لن يؤثر على نتائج الأعمال أو المركز المالي للمنشأة ولا يبرر احتساب مصروف اهتلاك له بشكل دوري. وعملية تحديد أن البند ذو أهمية نسبية (مادية) أو غير مادي هي عملية اجتهادية، ولا يوجد مقياس محدد أو مطلق للأهمية النسبية. وعند تقييم ماذا كان البند مهم نسبياً أو غير مهم لا تعتبر قيمة البند هي العامل الوحيد فأيضاً المحتوى لهذا البند مهم أيضا. (**www.almerja.com**)

4. **المقاصة:** يجب إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات عندما (وفقط عندما يتحقق) ما يلي:

أ. يوجد معيار محاسبي دولي يسمح بذلك أو يتطلب ذلك؛

ب. إذا كانت الأرباح والخسائر والمصروفات المتعلقة بها والناجمة عنها أو عن عمليات أو الأحداث المشابهة ليست جوهرية وهذه المبالغ يجب تجميعها حسبما سبق بيانه؛

من الضروري عندما تكون كل من الأصول والخصوم وكذلك الإيرادات والمصروفات بنودا جوهرية أن يتم تقديم التقارير عندما بشكل منفصل، أن المقاصة أما في قائمة الدخل أو الميزانية (فيما عدا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر العملية) تقلل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها، كما تقلل القدرة على تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة أن تقديم التقارير حول الأصول مخصوما منها مخصصات التقييم مثال ذلك مخصصات تقادم المخزون ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها والتي تخصم من حسابات المدينين لا تعتبر مقاصة.

يعرف معيار المحاسبي الدولي رقم (18) المقصود بالإرادات ويتطلب أن يتم قياسه وفقا للقيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو المستحق مع الأخذ في عين الاعتبار مبلغ أية مسموحات تجارية أو خصم على الكمية تسمح بها المنشأة وتقوم المنشأة أثناء أداءها العادية بعمليات أخرى لا تحقق إيرادا ويتم عرض نتائج هذه العمليات عندما يعكس هذا العرض ماهية هذه العمليات أو الحدث وذلك في خصم أي دخل مع المصاريف الناتجة عن هذه العملية ومثال ذلك:

- ✓ يتم تقديم تقارير حول أرباح والخسائر مع بيع الأصول غير المتداولة بما في ذلك الاستثمارات أو الأصول المتداولة بخصم المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع؛
- ✓ يتم خصم المصروف الذي تم رده بموجب اتفاقية عقدية مع طرف ثالث من المبلغ الذي تم رده؛
- ✓ يمكن عرض البنود غير عادية مخصوم منها الضرائب وحصلت الأقلية مع إجمالي المبالغ المبينة في الإيضاحات؛ (**الشاهد وحماد، 2000، ص 50-51**)

5. **المعلومات المقارنة:** ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في البيانات المالية، ويجب إدخال المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون لازمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية .في بعض الحالات تبقى المعلومات السردية الواردة في البيانات المالية للفترة أو الفترات السابقة مناسبة في الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال يتم الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن

نتيجته مؤكدة في تاريخ آخر ميزانية عمومية ولم يتم حله بعد، ومستخدمو البيانات المالية يستفيدون من المعلومات التي تفيد بوجود شـــك في تاريخ آخر ميزانية عمومية والخطوات التي اتخذت خلاك الفترة لإزالة الشـــك. عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود في البيانات المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية، ويجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ وسبب أي إعادة تصنيف، وعندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المنشأة الإفصاح عن ســـبب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغييرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ تم إعادة تصنيفها. قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملية لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال قد لا تكون هناك بيانات جمعت في الفترة أو الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصـــنيف، وقد لا يكون عمليا إعادة إحياء المعلومات، ففي هذه الظروف يتم الإفصاح عن طبيعة التسويات للمبالغ المقارنة التي كانت ستتم، ويتناول معيار المحاسبة الدولي رقم 8 التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية التي تطبق بأثر رجعي. **(بدار وذبيح، الصفحة 18)**

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة تسمح لمختلف الأطراف بالإطلاع على وضعية المنشأة ومركزها المالي، حيث تحتاج العديد من الفئات المكوّنة لبيئة المنشأة إلى المعلومات المالية والمحاسبية لاتخاذ القرارات، وسنحاول تحديد أهم هذه الفئات فيما يلي:

1) **المقرضون:** ويمثل المقرضون مصدر التمويل الخارجي للمنشأة والذي يكون في الغالب طويل الأجل، وما يهم المقرضين سواء كان حاليين أو محتملين هو الهيكل التمويلي للمنشأة، ونسب المردودية ومدى الاعتماد على المتاجرة بأموال الغير كذلك قدرة المنشأة على دفع أقساط القروض وفوائدها في مواعيد استحقاقها. **(قوادري، 2010، صفحة 57)**
2) **المســتثمرون:** يهتم المســاهمون ومســتشــاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باســتثماراتهم، وتتطلب تلك الفئة من المســتخدمين معلومات تساعد في اتخاذ القرارات التي تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على إجراء توزيعات أرباح. **(حابية، 2020، صفحة 52)**
3) **إدارة المنشــأة:** إن إدارة المنشــأة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صــحيحة ودقيقة وهذا لتحقيق أهدافها المسطرة، ولا يمكن الوثوق في المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد،

وذلك بإعطاء رأي محايد حول مصـداقية القوائم المالية التي تسـاعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضـوعية. (**جبور، مرجع سابق، صفحة 54**)

4) **الموظفون:** يحتاج الموظف في المنشأة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية. (**أودينة، 2021، صفحة 48**)

5) **الجمهور:** تؤثر المنشـآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سـبيل المثال قد تقدم المنشـآت مسـاعدات كبيرة للاقتصـاد المحلي بطرق مختلفة منها توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة للمنشأة وتنوع أنشطتها. (**كسكس، 2020، صفحة 27**)

6) **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشـأة خصـوصـا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها (**مزمل، 2021، صفحة 141**)

7) **الدولة ومختلف أجهزتها:** تحتاج هذه الفئة جملة من المعلومات التي بواسطتها تستطيع التأكد من مدى إلتزام المنشأة بمختلف القوانين مثل القانون التجاري وقانون الشـركات، كما تحتاج أيضـا للمعلومات التي من شـأنها المسـاعدة في تحديد الوعاء الضريبي المفروض على المنشأة ومدى قدرتها على التسديد. (**تمار،2021، صفحة 296**)

- وما يجدر ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ومن هذه الفئات: المحللون، المستشارون الماليون، السوق المالي والمحامون ....

الجدول رقم (2): مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمين	احتياجاتهم
المستثمرين	يهتمون بربحية المنشأة والمخاطر الكامنة فيها
الموظفون	همهم الرئيسي هو ربحية المنشأة وقدرتها على دفع أجورهم
المقرضون	قدرة المنشأة على سداد ديونها والفوائد ذات الصلة
الموردون	يهتمون بالمعلومات التي تتيح لهم تحديد المبالغ المستحقة لهم وقدرة المنشأة على دفعها في تاريخ الاستحقاق
العملاء	استمرارية المنشأة
الدولة وأجهزتها	مدى التزام المنشأة بالقوانين، تحديد السياسات الضريبية ونشرها
الجمهور	المساهمة في الاقتصاد المحلي، خلق الوظائف وتطور المنشآت

المصدر : (BOUKSSESSA, P100)

المبحث الثاني: عرض محتوى القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المنشأة في شكل وثائق شاملة، تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد 4 قوائم وملحق.

المطلب الأول: الميزانية وجدول حساب النتائج

الفرع الأول: الميزانية

1. مفهوم الميزانية: الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمنشأة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى :حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية .وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة ا تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المنشأة والتزامات بأصول المنشأة وحقوقها على الآخرين (**لزعر،2012، الصفحة 37**)
2. تبويب الميزانية:

أ. **الأصول:** تعرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وان المنشأة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي. وتنقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيستين: أصول متداولة وأصول غير متداولة

- **الأصول المتداولة:** وتعرف كذلك بالأصول قصيرة الأجل وهي الأصول النقدية والأصول التي يتوقع أن تتحول إلى نقدية خلال عام أو خلال دورة الأعمال العادية أيهما أطول، وترتب هذه الأصول ويفصح عنها حسب سيولتها حيث يتم البدء بأسرعها سيولة وتحولا إلى نقدية وتنتهي بأبطئها (المخزون). (**خنفر والمطارنة، 2006، الصفحة 38**)
- **الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة):** هي تلك الأصول التي يكون في نية المنشأة عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة مالية واحدة كالآلات والسيارات والعقارات. وجدير بالذكر أن ما يعتبر أصل ثابتاً بالنسبة للمنشأة ما قد يعتبر أصلا متداولا (بضاعة) بالنسبة لمنشأة أخرى. (**عبد الله، 2007، الصفحة 217**)

ب. الخصوم(الالتزامات): (**حماد،2005، الصفحة 157**) هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية لمنشأة معينة، بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

تنقسم الخصوم إلى:

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة (رأس مال المنشأة، الاحتياطات، نتيجة الدورة، العلاوات....) ؛
- ✓ الخصوم الجارية: موردون، ديون قصيرة الأجل...؛
- ✓ الخصوم غير الجارية: اقتراضات؛

جدول(3): عرض محتوى أصول الميزانية

الأصول	الملاحظة	Nإجلالي	Nاهتلاك رصيد	Nصافي	N-1صافي
الأصول المثبتة (غير الجارية) فارق شراء التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية التثبيتات الجاري إنجازها التثبيتات المالية السندات الموضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة السندات الأخرى المثبتة القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					

أصول جارية المخزونات والمنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة-الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب الأصول الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات وأصول مالية جارية أموال الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصـدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشـعبية، العدد19 ، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس2009 ، ص 28

جدول رقم (4): عرض محتوى خصوم الميزانية

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية			

مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصـدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشـعبية، العدد19 ، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس2009 ، ص 29

الفرع الثاني: جدول حساب النتائج

1. مفهوم جدول حساب النتائج: يعتبر وثيقة تقيس قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح من خلال مقابلة الإيرادات المتعلقة بفترة محاسـبية معينة بالتكاليف التي سـاهمت في تحقيق تلك الإيرادات، وعليه فإن جدول حسـابات النتائج يضـم نوعين من المعلومات، إيرادات تعبر عن التدفقات الداخلة أو الزيادة في المنافع خلال فترة معينة، وهي تضم الحسابات المتعلقة بالمجموعة السابعة كالمبيعات، الإنتاج المخزن،...الخ، أما النوع الثاني من المعلومات فهو يضم المصاريف التي تعبر عن التدفقات النقدية الخارجة أو النقص في المنافع الاقتصـادية خلال فترة معينة، وهي تضـم الحسـابات المتعلقة بالمجموعة السـادسـة كمصـاريف المستخدمين، المصاريف المالية، الضرائب والرسوم،...الخ. (**زاوي، 2017، الصفحة 17**)

2. مكونات جدول حساب النتائج:

أ. **الأعباء:** هي المبالغ المالية التي سـددتها أو سـتسـددها المنشـأة خلال السـنة المالية، مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي اسـتهلكتها في عمليات الإنتاج والاسـتغلال أو بدون مقابل مباشـر مثل بعض الضـرائب والرسـوم المسـددة إلى الدولة والى الجماعات المحلية، إن حسابات المجموعة السادسة هي حسابات تسيير تظهر بحساب النتيجة.

ب. **النواتج:** هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل عليها المنشأة بمقابل المنتجات والخدمات التي سيتقدمها إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المسـتلمة، كما تشـمل هذه المجموعة على حسـابات تكاليف الإنتاج (الحسـابان 73/72) وحسـاب استرجاع خسائر القيمة والمؤونات (حساب 78). (**معتوق، 2015، الصفحة 80-81**)

3. عرض جدول حساب النتائج: (بنية،**2019**، **الصفحة 41 –45**)

أ. **جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:** يقوم جدول حسابات النتائج على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع....)، مما يسمح بتحديد مستويات من المجاميع التسيير الرئيسية (الأرصدة الوسيطية للتسيير)، والتي على أساسها يمكن تحليل طرق تكوين نتيجة المنشأة، ويمكن توضيح عرض جدول حسابات النتائج كالتالي:

جدول رقم (5): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	مبالغ
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	
إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
استهلاك السنة المالية	
القيمة المضافة للاستغلال	
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات	
النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية الأعباء المالية	
النتيجة المالية	
النتيجة العادية قبل الضرائب	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة(تغيرات)حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية	

النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية– الأعباء (يطلب بيانها)	
النتيجة غير العادية	
النتيجة الصافية للسنة المالية	

المصـدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشـعبية، العدد19 ، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس2009 ، ص30

الجدول رقم (6): جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

البيان	مبالغ
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	

المصـدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشـعبية، العدد19 ، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس2009 ، ص 31

المطلب الثاني: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة

- الفرع الأول: جدول تدفقات الخزينة

1. مفهوم تدفقات الخزينة: جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على كثير مالية المنشأة، ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية تخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو في غيرها ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المنشأة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المنشأة. (**كارش، 2012، صفحة 61**)

2. مكونات جدول تدفقات الخزينة:

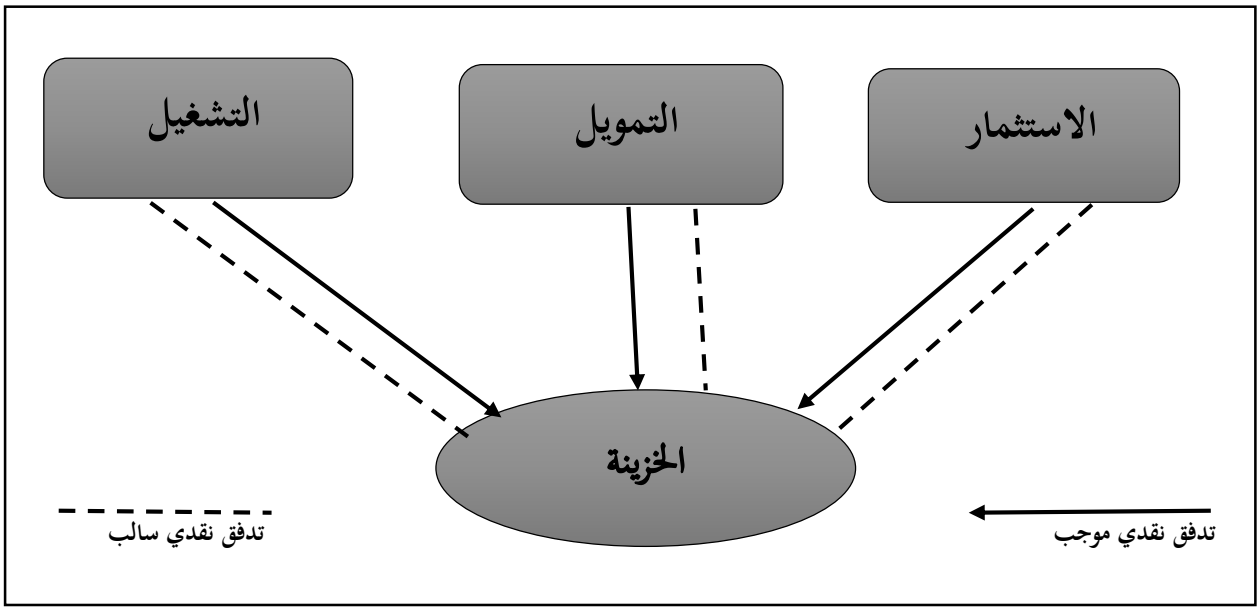
يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصادرها وفق ثلاث مجموعات رئيسية: (**حماد، مرجع سابق، الصفحة 277**)

أ. **التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:** يفيد قياس التدفقات النقدية من التشغيل في التعرف على مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية ذاتيا وإمكانية إعادة تدويرها في النشاط أو استخدامها في التوسع في الأصول الرأسمالية أو سداد توزيعات الأرباح على المساهمين أو سداد القروض، كما تستخدم التدفقات النقدية من التشغيل كمؤشر على صدق الربحية.

ب. **التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار:** استخدم التدفقات النقدية من الاستثمار كمؤشر احتمالات النمو والانكماش المستقبلة فصافي التدفق النقدي السالب من أنشطة الاستثمار يشير إلى احتمالات نمو مستقبله واحتمالات زيادة في الأرباح لأنه يعبر عن زيادة في الأصول الثابتة (زيادة الطاقة الإنتاجية أو زيادة مخزون المنافع المستقبلة) زيادة الاستثمارات المالية وما تحمله من احتمالات الحصول على فوائد وأرباح في المستقبل البعيد.

ج. **التدفقات النقدية من أنشطة التمويل:** تستخدم التدفقات النقدية من أنشطة التمويل كمؤشر لماذا توفر أو استخدام النقدية من خلال الأسهم والسندات والقروض ومدى قيام الشركة بإجراء توزيعات أرباح على المساهمين

الشكل رقم (3): مكونات جدول تدفقات الخزينة



المصدر: (رزاق سالم، 2016، الصفحة 20)

يوضح الشكل أعلاه الأنشطة الثلاثة الرئيسية المكونة للخزينة وهي الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية سواء بتدفق نقدي موجب كتحصيلات الاستغلال والتنازل عن الاستثمارات والاستدانة والموضحة بالأسهم المتواصلة أو تدفق نقدي سالب كنفقات الاستغلال وحيازة الاستثمارات وتسديد القروض، توزيع الأرباح والموضحة بالأسهم المتقطعة، ومنه ومن خلال الشكل السابق يمكننا صياغة معادلة الخزينة على النحو التالي:

الخزينة الإجمالية = تدفقات أنشطة الاستغلال + تدفقات أنشطة الاستثمار + تدفقات أنشطة

3. إعداد قائمة التدفقات النقدية للخزينة: يتم إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيل وفق طريقتين، مباشرة وغير مباشرة

أ. **الطريقة المباشرة:**

يتم التقرير عن فئات الرئيسية للتدفقات النقدية سواء التحصيلات أو المدفوعات أي الحصول على أي الوصول إلى المبالغ النقدية المدفوعة أو المقبوضة من الأنشطة التشغيلية مثل النقدية المحصلة من الزبائن المدفوعات النقدية للموردين بمعنى آخر فإن الطريقة المباشرة تقوم بطرح المدفوعات النقدية التشغيلية من المتحصلات النقدية التشغيلية وينتج عن الطريقة المباشرة تصوير قائمة مختصرة المتحصلات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية حيث أن صافي النقدية المقدمة من الأنشطة التشغيلية هي الميعاد الصافي الدخل على الأساس النقدي في حين أن صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية هي المعادل لصافي الخسارة على الأساس النقدي.

ب. غير مباشرة:

يطلق أيضا عليها طريقه التسوية ويتم فيها تعديل صافي الربح أو الخسارة عن الفترة لآثار العمليات غير النقدية مثلا الاهتلاك بأية مبالغ مؤجلة ومستحقه من مقبوضات ومدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذا التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار أو التمويل أي تبدا بصافي داخل وتقوم بتحويل إلى صافي تدقيق النقدي من الأنشطة التشغيلية بمعنى آخر فإن الطريقة غير مباشرة تقوم بتعديل صافي الدخل بالبنود المؤثرة على صافي الدخل المقرر عنه دون أن تؤثر على النقدية ويعني هذا أن الأعباء غير النقدية في القائمة الدخل ترد على صافي الدخل كما يتم طرح البنود غير النقدية التي سبق إضافتها لصافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يتم التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمار بعرض الفئات الرئيسية لإجمالي النقدية. **(بن فرج، 2014، الصفحة 85)**

الجدول رقم (7): عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقة مباشرة

البيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية تحصيلات مقبوضة من الزبائن مبالغ مدفوعة للموردين والمستخدمين فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة			
تدفق الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفق الخزينة المرتبط بعناصر غير عادية (يجب تحديدها)			
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفق الخزينة الناتج من الأنشطة الإستثمارية مدفوعات على الإقتناء والتثبيتات المادية والمعنوية مدفوعات على التنازلات عن التثبيتات المادية والمعنوية مدفوعات على اقتناء التثبيتات المالية مقبوضات على التنازلات عن التثبيتات المالية فوائد مقبوضة على التوظيفات المالية الحصص الأرباح المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل الحصص 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)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغيرات الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع نتيجة محاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26جويلية2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس2009 ، ص:35

الجدول رقم (8): عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقة غير مباشرة

البيان	الملاحظة	السنة N	السنةN-1
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: تغير الضرائب المؤجلة الاهتلاكات والأرصدة تغير المخزونات تغير الزبائن والذمم الأخرى تغير الموردين والديون الأخرى القيمة الزائدة أو الناقصة من التنازلات والصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مدفوعات على شراء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط الاندماج			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل حصص مدفوعة للمساهمين زيادة الرأسمال النقدي إصدار قروض تسديد قروض			

تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة عند الافتتاح الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26جويلية2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس2009 ص:36

الفرع الثاني: قائمة تغيرات الأموال الخاصة

1. تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة: وضعية تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، وبواسطته يمكن معرفة عمليات توزيع الحصص والأعباء والنواتج المسجلة مباشرة في راس المال والتغيرات في الطرق المحاسبية ومختلف التصحيحات للأخطاء التي كان لها أثر على رأس المال. هذا الجدول كان يعتبر من الجداول الملحقة في إطار المخطط المحاسبي الوطني، لكنه أصبح جدولا رئيسيا يمكن بواسطته إعداد الجدول المالي الذي يعتبر أساسيا في التحليل المالي. (**تودرت، 2008، الصفحة 126**)

2. المعلومات الواجب الإفصاح عنها في جدول تغيرات الأموال الخاصة: (**رقيق، 2020، الصفحة 9**)

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- ✓ تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- ✓ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- ✓ عمليات الرسملة (زيادة، تخفيض، تسديد....)
- ✓ توزيع النتيجة والتخصيصات المقرة ر خلال السنة المالية؛

الجدول رقم (9): جدول تغير الأموال الخاصة

	الملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر n-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة أ رس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر n						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر n						

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19 ، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس2009 ، ص37

المطلب الثالث: قائمة الإيضاحات

تحتوي تلك الإيضاحات على العديد من المعلومات التي تهم مستخدم القوائم المالية، والتي لا تظهرها القوائم المالية كما أن تلك الإيضاحات تفسر بعض الأرقام الواردة في التقارير والقوائم المالية وتعتبر تلك الإيضاحات جزء لا يتجزأ من القوائم المالية ومكمل لها وتقرا معها.وأهم ما تحتويه الإيضاحات حول القوائم المالية ما يلي: (**نصر علي، شحاتة، 2015، الصفحة 334،333**)

- ✓ نبذة عن الشركة من ناحية التاريخ نشأتها وشكله القانوني لها وطبيعة نشاطها؛
- ✓ ملخص لأهم السياسات المحاسبية التي تم اتباعها عند إعداد القوائم المالية مثل سياسة الاهتلاك ونسب الاهتلاك وسياسة تسجيل الاستثمارات وأساس تحقيق الإيراد وأسس معالجة التغييرات في أسعار الصرف النقد الأجنبي تقييم المخزون والاستثمارات؛
- ✓ تفاصيل الأصول الثابتة والقيم الجارية أو الحالية لها؛
- ✓ تحليل الالتزامات وتواريخ استحقاقها؛
- ✓ عدد أسهم المنشأة القيمة الاسمية للسهم ورأس المال المرخص به؛
- ✓ أهم الارتباطات الرأسمالية المحتملة في السنوات القادمة واهم التعاقدات التي تم إجراؤها ولم تنفذ حتى نهاية العام؛
- ✓ ملخص بأهم الدعاوي القضائية المرفوعة على الشركة المنظورة حاليا أمام القضاء وتوقع الإدارة لها؛
- ✓ العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة؛
- ✓ أهم الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية والتي حدثت خلال الفترة من تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ نشرها:
  - الحصول على قروض طويلة الأجل؛
  - إصدار أسهم جديدة لرأس المال؛
  - شراء منشأة أو الاندماج في شركة أخرى؛
  - بيع بعض الأصول الثابتة؛
  - حدوث خسائر كبيرة بسبب الأوضاع الاقتصادية السائدة أو الكوارث الطبيعية؛
  - حدوث ارتباط كبير غير عادي لشراء أصول ثابتة أو بضاعة؛

المبحث الثالث: دور تقرير محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية

المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق وبرنامج التدقيق

الفرع الأول: الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق

أ. **التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات** : وهنا نرى أن شروط التعيين وإجراءاته تختلف باختلاف الشكل القانوني للمنشأة موضوع التدقيق، من هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك فعند تدقيق منشآت المساهمة عليه الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للمنشأة وذلك في حال كونه المدقق الأول أي في بداية عمر المنشأة وإلا فعليه الاطلاع على قرار الهيئة العامة الخاصة بتعيينه أو إعادة تعيينه فقد يكون من الأسباب والمبررات التي يبديها سلفه لتنحيته أو عزله أو استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهنة الجديدة أما في الحالات الاستثنائية فعليه الاطلاع على قرار تعيينه الصادر من مراقب المنشآت أو من وزير التجارة والصناعة نفسه أما في المنشآت الأشخاص والمنشآت الفردية فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب المنشأة أو الشريك المدير واذا ما كان الاتفاق شفويا عليه أن يوجه تحريرا بذلك لتعزيز تعيينه.

ب. **التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة** : وتتوقف هذه أيضا على الشكل القانوني للمنشأة ففي المنشآت المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها الزامية فليس هناك تحديد نطاق عملية التدقيق حيث يسمح للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحسب طلب البيانات والإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله لذلك في عملية التدقيق هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضييق نطاقها على المدقق، أما في المنشآت الأشخاص والملكيات الفردية وحيث الرقابة الخارجية اختيارية فقد تكون شاملة أو جزئية ولكن لابد من تحديد نطاقها في العقود المبرم بين المدقق وعمله

ج. **الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة:** يجب على المدقق أن يتعرف على المنشأة الذي اسند إليه تدقيق حساباته وهذه الناحية تختلف باختلاف الشكل القانوني للمنشأة أيضا ففي الشركات المساهمة عليه أن يطلع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للمنشأة للتعرف على مقر المنشة ومركزها القانون ومدة المنشأة وغرضها ورأس مالها والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها والأحكام الخاصة بالسنة المالية وإعداد قوائمها المالية وتوزيع الأرباح وأحكام الاحتياطات.

د. **زيارة استطلاعية المنشأة والتعرف على النواحي الفنية:** عليه القيام بزيارة استطلاعية للمنشأة مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل فيه من حيث الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج للتدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المنشأة وعملياته.

هـ. **فحص النظام المحاسبي للمنشأة:** عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أو ليا والاطلاع على سجلات المنشأة ودفاتره الإلزامية منها والاختيارية والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

و. **الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة:** وهنا يتعرف على المركز المالي للمنشأة ونوعية التقارير السابقة لان هذا يساعده في رسم خطة عمل وتفاصيلها وعليه أن يفصح أي تحفظات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

ز. **التعرف على العاملين في المنشأة ومدى مسؤولية كل منهم:** حيث عليه أن يحصل على كشوف الأسماء وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للمنشأة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

ح. **فحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية:** ويقوم المدقق بذلك ليقتنع بكافية الاقتطاعات للضريبة حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية.

ط. **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** وهذه أهم الخطوات فلقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

وهكذا على المدقق مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية التدقيق للمنشأة لأول مرة، باستثناء الاطلاع على الحسابات الختامية للفترات السابقة وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرأت على المنشأة في هذه النواحي المذكورة. (**عبد الله، 2007، الصفحات 150-151-152**)

الفرع الثاني: برنامج التدقيق

بعد انتهاء المدقق من إعداد استراتيجية التدقيق الشاملة وكذلك خطة التدقيق يتعين عليه تصميم برنامج لهذه الخطة يتضمن محتوى ما قام بإعداده وتجميعه من بيانات وخطوات تتفق مع معايير التدقيق الدولية وفي ضوء ذلك يشتمل هذا البرنامج على البيانات التالية: (**الشحنة، 2015، الصفحة 156**)

- ✓ القائم بعملية التدقيق والمشرف المسؤول عن الأداء؛
- ✓ تحديد حجم العينة المرغوب فحصها وحجم الاختبارات المطلوبة وتوقيتها؛
- ✓ وصف وإجراءات مهام عملية التدقيق والاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات والإجراءات؛
- ✓ التحليلية التي يتم من خلالها جمع الأدلة للتوصل إلى مخاطر التدقيق المقبولة؛
- ✓ تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بكل من العمليات المالية وأرصدة الحسابات والافصاحات؛
- ✓ تحديد أهداف الوقت المخطط الفعلي لإنجاز العمل وتواريخ بداية ونهاية تدقيق؛
- ✓ تحديد التعليمات والملاحظات والاستثناءات التي تؤثر على عملية التدقيق؛

ويجب على المدقق عند تصميم برنامج التدقيق مراعاة حدود ونطاق الفحص حيث يختلف نطاق التدقيق الكامل عن نطاق التدقيق الجزئي كما يجب عليه تحديد مستوى الاختبارات وفقا لنتائج الفحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحديد الأهداف المرغوب تحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها البرنامج واتباع الطريقة تدقيق التي تتفق مع ظروف المنشأة وطبيعة نشاطها بالإضافة إلى تجميع أكبر قدر ممكن من أدلة التدقيق لإعداد برنامج يتسم بالمرونة والواقعية.

المطلب الثاني: أدلة الإثبات وملفات عمل محافظ الحسابات

الفرع الأول: أدلة الإثبات

1. **تعريف أدلة الإثبات:** هي كافة المعلومات التي يستخدمها محافظ الحسابات للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه، وتشـــمل هذه الأدلة على المعلومات المدرجة في الســـجلات المحاســـبية المقيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى، ويتم الحصول عليها من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات. (**رفاعة، 2017، الصفحة 67**)

2. **أنواع أدلة الإثبات:**

أ. الوجود الفعلي أو المادي :هو من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في التأكد من صحة الرصيد الدفتري لحسابات الأصول (جرد المخزون، الصندوق)

ب. المستندات :تمثل قرائن وأدلة يستند إليها المدقق عند فحصه للدفاتر أو السجلات الموجودة في المنشأة ومثل هذه المستندات فواتير الشراء، فواتير البيع، الشيكات، الكمبيالات

ج. المصـادقات أو رسـائل التأكيد التي يحصـل عليها المدقق من الموردين والمدينين والبنوك ودائنين آخرين كمصـادقات على الحسابات والكشوفات الموجودة لهم داخل المنشأة.

د. القرارات المكتوبة من إدارة المنشأة :هناك بعض الأمور لا يستطيع المدقق الحكم عليها لهذا السبب يلجأ إلى الإدارة من أجل استشارتهم فيما يتعلق بالمنشأة من أمور غامضة يؤكدها المسئولون عن الإدارة بواسطة قرارات مكتوبة للوصول إلى معلومات سهلة وواضحة.

هـ. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية الذي يساعد على ضبط العاملين على التقيد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المنشأة.

و. نتائج تابعة للأحداث اللاحقة.

ز. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :أي صحتها من حيث الجمع والطرح والضرب والقسمة. (**عبد الصمد، الصفحة 23**)

3. **وسائل الحصول على أدلة الإثبات:** يحصل محتفظ الحسابات على أدلة الإثبات بواسطة واحد أو أكثر من الوسائل الآتية:

أ. **الفحص:** يتضمن الفحص اختيار السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة.

ب. **الملاحظ**: تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراءات التي يقو بها الآخرون.

ج. **الاستمرار والمصادقة** :الاستفسار هو البحث عن معلومات من أشخاص ذوي اطلاع ومعارف من داخل أو خارج المنشأة، أما المصادقة فهي الإجابة على استفسار لتأكيد معلومات في القوائم المالية.

د. **الاحتساب**: هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية

هـ. **إجراءات التحليلية**: تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات الهامة والتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها. **(سلفاحو، 2017، الصفحة 33)**

الفرع الثاني: أوراق العمل

1. **تعريف أوراق العمل**: تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تمّ تطبيقها، والاختبارات التي تمّ تنفيذها والمعلومات التي تمّ الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تمّ التوصل إليها من خلال التدقيق. ويجب أن تحتوي أوراق التدقيق(العمل) على جميع المعلومات التي يرى التدقيق ضر ورتها لأداء الم ا رجعة على نحو ملائم ولتوفير الدعم لتقرير التدقيق. **(بختي، 2020، الصفحة 45)**

2. **أهداف أوراق العمل**:

- ✓ أساس لإصدار الرأي، أدلة على أساس الذي يستخدمه المدقق للتوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف الكلية للمدقق؛
- ✓ أدلة على تخطيط وأداء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- ✓ تخدم وثائق التدقيق عددا من الأهداف الأخرى، مثل:

أ. مساعدة فريق العمل في تخطيط وأداء عملية التدقيق؛

ب. مساعدة أعضاء فريق العملية المسؤولين عن الإشراف في عملية التدقيق، وإخلاء مسؤولياتهم المتعلقة بالعملية؛

ج. تمكين فريق العمل من أن يكون مسؤولا عن عمله؛

د. الاحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عملية التدقيق المستقبلية؛

هـ. التمكين من إجراء مراجعات رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة؛

و. التمكين من إجراء فحوصات خارجية وفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى المعمول بها؛ **(الطرايرة والنخالة،2013، الصفحة 226)**

3. أنواع أوراق العمل:

أ. الملف الدائم: ويشمل الوثائق الأساسية في المنشأة التي لها صفة الدوام والاستمرارية، أي الأوراق التي لها أهمية مستمرة سنة بعد أخرى (صالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة)، وعموما يشتمل هذا الملف على ما يلي:

- ✓ عموميات حول المنشـــأة: الجانب التاريخي للمنشـــأة، الهيكل التنظيمي، قائمة الوحدات والفروع، قائمة الأنشـــطة، عقد التأسيس، النظام الداخلي للمنشأة،
- ✓ وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية: وتشـمل كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسـنوات الماضـية، وصـف مقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف؛
- ✓ الحسـابات السـنوية والتقارير: كل الحسـابات المتعلقة بالمنشـأة من أصـول وخصـوم، حسـابات المنتوجات والأعباء، حسـابات النتائج؛
- ✓ كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضـرائب، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية، والاشـتراكات في الضـمان الاجتماعي، وكذلك الوثائق المتعلقة بالعالقات مع المنظمات العملية (بروتوكولات الاتفاق)؛
- ✓ كل ما يتعلق بالجانب القانوني: مثل محاضـــر الاجتماع مجلس الإدارة، العقود المبرمة مع المنشـــأة (عقود التأمين، عقود الصفقات)؛

ب. الملف الجاري: ويدعى أيضـا بالملف السـنوي (ملف الدورة الحالية)، ويحتوي على جميع أوراق العمل الخاصـة بالدورة محل التدقيق ويشمل على ما يلي: (**بوريش، الصفحة 2**)

- ✓ برنامج تفصيلي لعملية التدقيق والحسابات السنوية للنشأة وكذا التحليلات المدعمة أرصدتها؛
- ✓ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛
- ✓ الملاحظات الناتجة عن فحص الحسابات والمشاكل التي صادفت المدقق أثناء عمله؛
- ✓ كل المراسلات التي تمت مع الأطراف الخارجية (بنوك، زبائن، موردين،)؛
- ✓ الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ نسخ عن القوائم المالية الخاضعة للتدقيق؛

المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في توفير الثقة للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمنشـــأة، وقد تقوم في بعض الأحيان بالخروج عن المبادئ المحاســـبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح لزيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية.

ويمكن زيادة موثوقية القوائم المالية عندما يتم تدقيقها بواسطة طرف ثالث مستقل (محافظ الحسابات) والذي يقوم بفحص وتدقيق القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم تعبر في جميع جوانبها الهامة بعدالة المركز المالي للمنشـأة ونتائجها وأنها أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبدون هذا الرأي من المدققين المستقلين، فان متخذي القرارات الخارجيين قد لا يجدون وسـيلة أخرى للتعرف على ما إذا كانت القوائم المالية سـوف تخدم أغراضـهم وانه يمكن الاعتماد عليها (**حماد، 2006، الصفحة 41**)

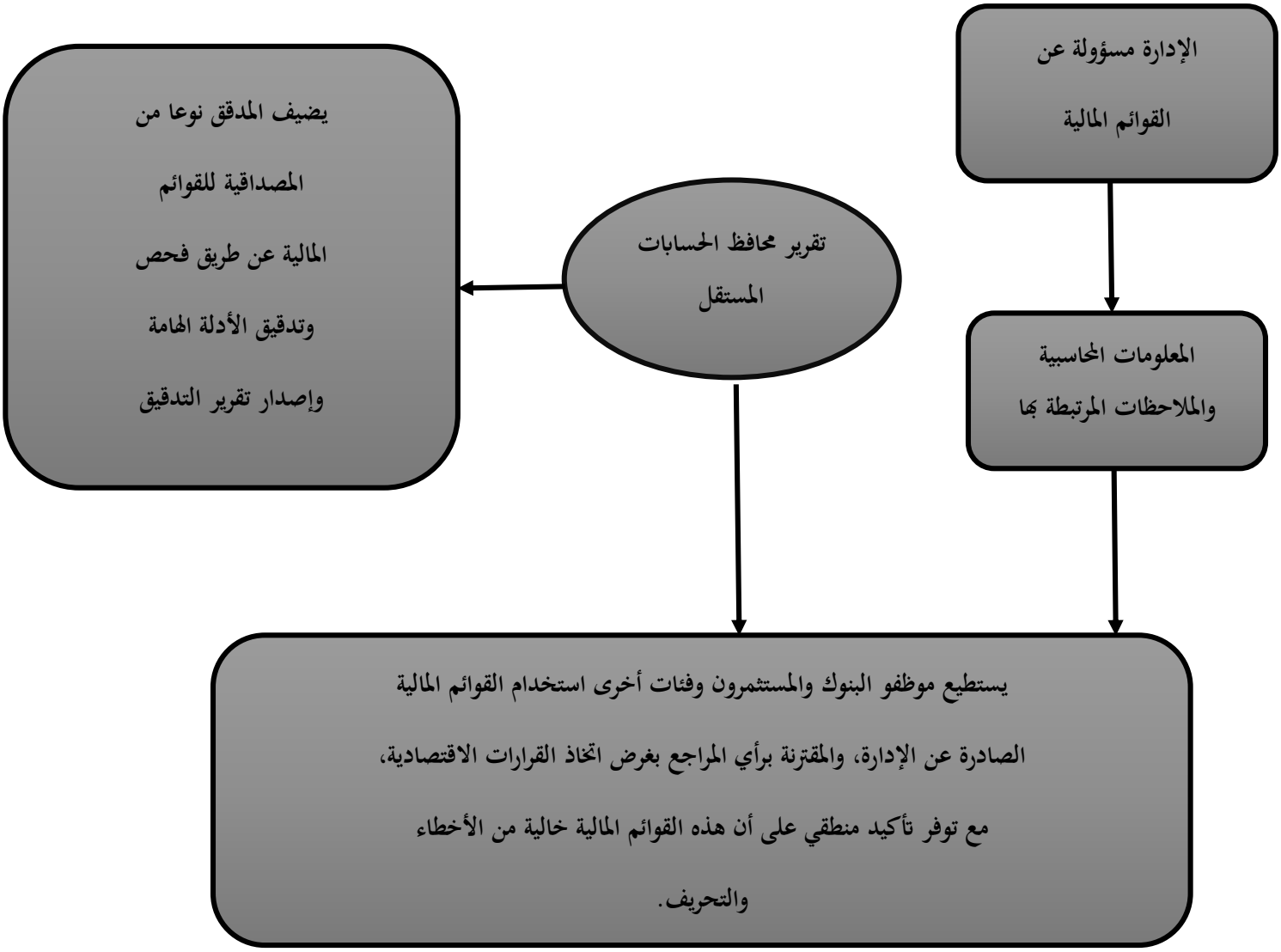
كما أن مراجعة المعلومة المحاسبية من طرف المدقق الخارجي المستقل لا يعني سقوط المسؤولية عن الإدارة، حيث يعتبر رأي محافظ الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمنشأة محل التدقيق مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم تدقيق الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية التدقيق تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمنشأة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المنشـأة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي محافظ الحسـابات الخارجي المسـتقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصـداقية المعلومة المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمنشـأة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا لمبادئ المحاسبة والمعايير المتعارف والمقبول قبولا عاما والتي تدعم عملية تدقيق الحسـابات وتزيد من ثقة مسـتخدمي المعلومات المحاسـبية بأنها لا تتضـمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال محافظ واطلاعه على المعلومات الكافية من أعمال المنشأة، إضافة إلى تمتع المحافظ بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية (**سردوك، 2004، الصفحة 21**)

يسعى محافظ الحسابات إلى التأكيد المنطقي على أن البيانات المحاسبية معدة بطريقة عادلة وصادقة من خلال :(**مرجع سابق، سردوك، الصفحة 22**)

- ✓ التأكد من أن المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم إدراجها في التقارير الملحقة بالبيانات المالية.
- ✓ التحقق من أن الموجودات والمطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وأن المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات.
- ✓ التأكد من أن أصول المنشأة مملوكة لها، وكذلك مجمل المطلوبات المدينة بها المنشأة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في التقارير المالية.
- ✓ التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية (الموجودات، المستحقات والعائدات والمصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية.
- ✓ التحقق من أن قيم ومبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها والإفصاح عنها بصورة مناسبة ومنسجمة مع الأصول المحاسبية.

حيث أن المصداقية والعدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المحاسبية تتحقق من خلال قيام المراجع بمجمل هذه العناصر في ظل احترامه للمبادئ والمعايير المتعارف عليها المقبولة قبولا عاما.ويوضح الشكل دور تقرير محافظ الحسابات كتأكيد موضوعي على مصداقية القوائم المالية.

الشكل رقم (4): دور تقرير محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية



المصدر: سردوك، مرجع سابق، الصفحة 22

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى القوائم المالية الأساسية المنشأة في نهاية كل دورة محاسبية باعتبارها أهم مخرجات النظام المحاسبي، والتي تحظى باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين بالنسبة للمنشأة الاقتصادية، ولما كانت عليه هذه القوائم المالية ذات أهمية بالغة في حياة المال والأعمال، وجب أن تكون ذات مصداقية، وبالتأكيد فإن محافظ الحسابات هو الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير القوائم المالية للمنشـــأة عن الواقع الفعلي لها، وذلك بالاعتماد على التقرير الذي يعده محافظ الحســـابات بإعطاء رأي فني محايد بشأن صحة ودقة ومصداقية القوائم المالية بعد اتخاذ مجموعة من الإجراءات.

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد تناولنا الجانب النظري الذي تطرقنا من خلاله إلى مختلف الجوانب الخاصة لمحافظ الحسابات والقوائم المالية والدور الذي يلعبه هذا المهني في الرفع من مصداقية القوائم المالية، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات" الأستاذ أحمد قايد نور الدين " واختيار منشأة اقتصادية محل الدراسة، وذلك لإعطاء أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، والتعرف على أهمية التقرير النهائي في موثوقية القوائم المالية. ولتدعيم الدراسة الميدانية قمنا بإجراء مقابلة مع محافظ الحسابات كونها تفسح لنا المجال للإدلاء برأيه بحرية حول موضوع دراستنا.

وبناءا على ما سبق قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

- المبحث الأول: مكتب محافظ الحسابات والمنشأة محل الدراسة.
- المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.
- المبحث الثالث: مقابلة مع محافظ حسابات

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات والمنشأة محل الدراسة (المسرح الجهوي "شباح المكي")

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى مكتب محافظ الحسابات :"الأستاذ أحمد قايد نورالدين "من خلال تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب والخدمات التي يقوم بها، كما سيتم التعرف على المنشأة محل الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات وهيكله التنظيمي

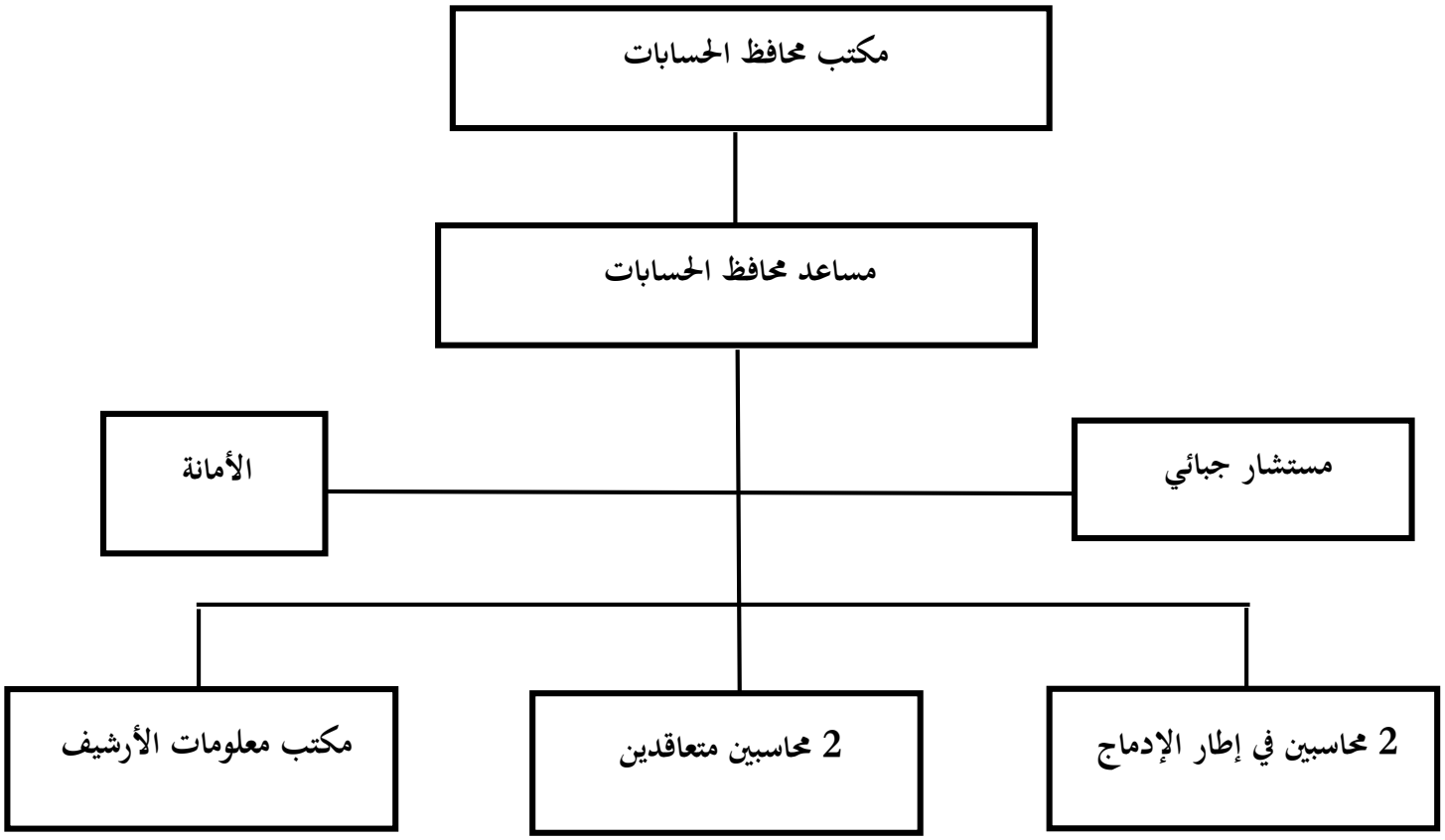
الفرع الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

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

- ✓ محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وفقا لاعتماد رقم 03/864 المؤرخ في 22/06/2004 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.
- ✓ خبير محاسب قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 20/09/2009يقوم محافظ الحسابات تأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا محكمة بسكرة، يسجل مدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب حيث يمثل الرقم الجبائي 197207010098430 رقم المادة 07017111415 حيث يقوم حافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي 12000.00 دينار جزائري لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية.

كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه فهي ذات جودة عالية، كما قام صاحب المكتب بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين شارك في كثير من الأعمال ذات الصبغة الدولية. وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: التعريف بالمنشأة محل الدراسة (المسرح الجهوي "شباح المكي") وهيكلها التنظيمي

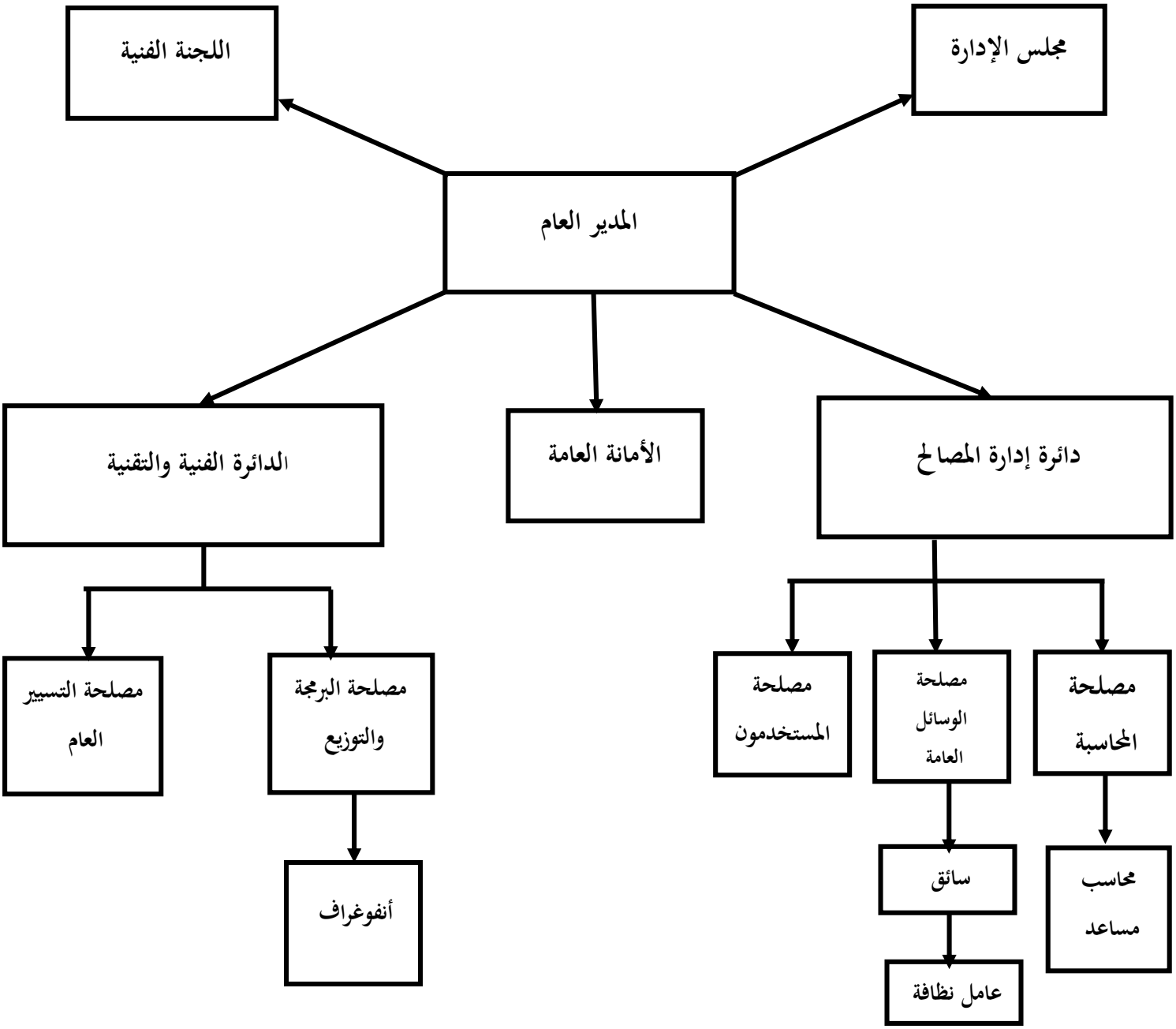
الفرع الأول: التعرف بالمنشأة محل الدراسة (المسرح الجهوي "شباح المكي")

المسرح الجهوي هو مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجارية، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتدعى في صلب النص" المسرح الجهوي ."ينظم المسرح الجهوي وينتج عروضا أو تظاهرات ثقافية وفنية موجهة للجمهور ويعمل على تعريف المواطن بالتراث الثقافي الوطني والعالمي، كما يساهم المسرح الجهوي في ت رقية الفنون المسرحية الموجهة للأطفال بالإضافة إلى ذلك فان المسرح يبرز المواهب الشابة بتشجيع إبداعهم في مجال الفنون المسرحية يهدف المسرح إلى المساهمة في إثراء التراث الوطني الفني وتطويره ويوضع المسرح الجهوي تحت وصايا الوزير المكلف بالثقافة.

تأسس المسرح الجهوي بسكرة في 21 جانفي 2014 بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 14-15 حيث قام المسرح بالعديد من النشاطات الفنية والأدبية فعلى الرغم من تأخر إنجاز مبنى المسرح الجهوي إلا أن إدارة المسرح الجهوي بسكرة استطاعت أن تخلق العديد من النوادي.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمنشأة محل الدراسة (المسرح الجهوي "شباح المكي")

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمسرح الجهوي بسكرة



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المسرح

المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

- ✓ مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمنشآت، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- ✓ تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).
- ✓ يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المنشآت سواء كانت منشأة ذات مسؤولية محدودة أو منشأة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- ✓ يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال محاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- ✓ كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

قبل شروع محافظ الحسابات في التعرف على المنشأة، هناك مرحلة تمهيدية تتمثل في قبول المهمة والتحقيق في صحة تعيينه. وبعد انتهائنا من الإجراءات القانونية لمحافظ الحسابات نقوم بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لتدقيق حسابات المسرح الجهوي

أولا: تعيين محافظ الحسابات في المنشأة

تبدأ هذه المرحلة عندما تضع المنشأة إعلان تبحث فيه عن محافظ الحسابات يتولى مهمة التدقيق والمصادقة على حساباتها، حيث يتم اختياره من بين العديد من المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعة العامة للمنشأة محل التدقيق، ويتم الأخذ بعين الاعتبار الخبرة المهنية والشهادات التي تحصل عليها محافظ الحسابات. كما يجب معرفة حالات التنافي والموانع التي تم التطرق إليها في الجانب النظري عند تنصيب محافظ الحسابات. تحدد عهدة محافظ الحسابات لمدة 3سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. (**الملحق 01**)

ثانيا: قبول الوكالة

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

- ✓ تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- ✓ التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- ✓ التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة الم ا رقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- ✓ يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية .
- ✓ يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمنشأة المراقبة
- ✓ وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المنشأة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.
- ✓ وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

ثالثا: الدخول في الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة" قبول التوكيل "و"إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمنشأة كتابيا"؛
- ✓ في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعينه في ظرف 18 يوما التالية لقبوله التوكيل؛
- ✓ قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المنشأة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات؛
- ✓ عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعي؛

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية والتعليق عليها

الفرع الأول: عرض القوائم المالية

جدول رقم(10): ميزانية السنة المالية 2021 (الأصول) لمنشأة المسرح الجهوي

ميزانية السنة المالية المقفلة في 31/12/2021					
الأصل	ملاحظة	إجمالي 2021	اهتلاكات ومؤونات رصيد 2021	صافي 2021	صافي 2020
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية		144 800,00	144 800,00		17 188,82
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان		914 433,94		914 433,94	
تثبيتات عينية أخرى		20 364 120,50	18877819.21	1086401.29	12 575 433,37
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية		27 383 221,66		27383221,66	
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري		48 806 576,10	19022 619,21	29384056,89	12 592 622,19
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		289 632,00		289 632,00	509 879,05
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					

الزبائن					
ا لمدينون الآخرون		11 551 579,13		11551576,13	710 087,41
الضرائب و ما شابهها					
حســـابات دائنة أخرى واســـتخدامات مماثلة					
ا لموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصــول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة		15 865 370,27		15865370,27	22 983 525,56
مجموع الأصول الجارية		27 706 581,40		27706578,40	24 203 492,02
المجموع العام للأصول		76 513 157,50	19022 619,21	57090635,29	36 796 114,21

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

الجدول رقم(11): لميزانية السنة المالية 2021 (خصوم) لمنشأة المسرح الجهوي

ميزانية السنة المالية المقفلة في 31/12/2021			
الخصوم	ملاحظة	2021	2020
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		30 453895,50	30 453895,50
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع (1)		8 738501,95–	
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1		21 715393,55	30 453895,50
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		18 317273,33	

مجموع الخصوم غير الجارية (2)		18 317273,33	
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة		15 800686,96	2 478 564,70
ضرائب			4 130,14
ديون أخرى		1 647 284,41	3 859 523,87
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)		17 447971,37	6 342 218,71
مجموع عام للخصوم		57 480638,25	36 796114,21

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

الفرع الثاني: التعليق على القوائم المالية

أ. **الأصول:** (**الملحق 02**)

- **الأصول غير الجارية:**

–التثبيتات المعنوية: بلغت الأصـول غير الملموسـة المدرجة في البيانات المالية لسـنة 2021 إلى ما قيمته 144800.00 والتي تشكلت عند شراء برمجيات محاسبية (pc paie/ pc compta)، حيث تم اقتناء هذه الأخيرة سنة 2019 ليتم اهتلاكها كليا في سنة 2021 (مدة اهتلاك التثبيتات المعنوية 3 سنوات). يطبق الاهتلاك الخطي الثابت

–التثبيتات العينية (الملموسة): ارتفعت قيمة التثبيتات الملموسة سنة 2021 لتصل إلى 20364120.50، ومقارنة بالسنة السابقة (2020) فنلاحظ اختلاف إيجابي ب: 7 788 687,13، ونتج هذا الاختلاف لوجود عمليات شراء يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

الجدول رقم(12): التثبيتات الملموسة للمسرح

التثبيتات الملموسة	المبالغ
مكاتب	8145648.20
معدات مكتب	4072824.10
معدات نقل	5091030.12
تجهيزات مختلفة	3054618.07

–التثبيتات المالية: بلغت القروض المالية لسنة (2021) إلى 27383221.66 في حين أنه لم يتم تسجيل أي قروض في سنة 2020 وهذا راجع إلى جائحة كورونا وتراجع أنشطة المسرح.

الهدف من تدقيق حساب التثبيتات:

- ✓ تقريب الحيازات الجديدة للتثبيتات مع الوثائق المبررة لها والتأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية؛
- ✓ التأكد أن اهتلاكات التثبيتات محسوبة بطريقة صحيحة ومدققة؛
- ✓ التأكد من المتابعة الجيدة للتثبيتات ونقل ملكيتها إلى حساباتها الخاصة؛

- **الأصول الجارية:**

–المخزونات: بلغت حجم المخزونات المسجلة في البيانات المالية لسنة 2021 قيمة 289632، وقد انخفضت قيمتها مقارنة بالسنة الفارطة (2020) بفارق قدره: 220247.05، وتتمثل مخزونات المسرح في:

الجدول رقم(13): مخزونات المسرح

المخزونات	المبالغ
وقود	130334.40
قطاع غيار	86889.60
معدات ترصيص صحي	28963.20
معدات خردوات	43444.80

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

الهدف من تدقيق المخزونات:

- ✓ تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في 2021/12/31؛
- ✓ فحص فواتير مشتريات المخزونات؛
- ✓ تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تسجيلها محاسبيا؛

–المدينون: بالنسبة لديون الزبائن فقد انعدمت في سنة 2021 حيث تم سداد كل الديون

-المدينون الآخرون: نجد هناك ارتفاع واضح في سنة 2021 حيث بلغت قيمة: 11551599.13 بعدما كانت 710087.41 في سنة 2020. ويفصل المدينون الآخرون كالآتي:

الجدول رقم (14): المدينون الآخرون للمسرح

المدينون الآخرون	المبالغ
تكاليف مقيدة سلفا	2310319.83
مستخدمين (أجور)	5775799.56
تسبيقات للمستخدمين	3465479.74

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

-خزينة الأصول: انخفضت قيمة خزينة الأصول بفارق قدره 7118155.29 وهذا راجع إلى عمليات الشراء التي تمت في 2021، تسديد الديون، تسديد الأجور الموظفين ...، وتظم خزينة الأصول ما يلي:

الجدول رقم(15): خزينة أصول المسرح

خزينة الأصول	المبالغ
بنك	6346148.68
حساب جاري لدى الخزينة العمومية	4759611.08
الصندوق	4759611.08

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

ب. الخصوم: (الملحق 03)

- **رؤوس الأموال الخاصة:**

-حساب رأس المال: لم يتغير حساب رأس مال المسرح لسنة 2021 مقارنة بالسنة المالية 2020 والذي يقدر ب: 30453895.50

-النتيجة الصافية: تم تسجيل عجز لسنة 2021 يقدر ب: 8738501.95-، بينما في سنة 2020 لم يسجل المسرح أي نتيجة (الأصول= الخصوم).

- **الخصوم المتداولة:**

-الموردون: بلغت قيمة الموردين في 2021 ما قيمته 15800686.96، وقد ارتفعت قيمتها بالمقارنة مع سنة 2020 وهذا راجع إلى زيادة نشاطات المسرح في سنة 2021. ويتمثل موردو المسرح في:

الجدول رقم(16): موردو المسرح

الموردون	المبالغ
الفنانين التقنيين	4740206.08
دائنو المسرحيات	4740206.08
إيجار منزل	3160137.39
أشغال البناء	3160137.39

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

-ديون أخرى: انخفضت قيمة الديون الأخرى لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020 بفارق: 212239.46، وتفصل الديون الأخرى للمسرح كالآتي:

الجدول رقم (17): ديون أخرى للمسرح

الديون الأخرى	المبالغ
القروض الاجتماعية	84895.78
IRG	5 3059.86
G50	74283.81

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

ج. جدول حساب النتائج: (الملحق 04)

نتج عن نشاط المسرح خسارة، حيث قدرت النتيجة الصافية لسنة 2021 ب: 7538722.95-، تضم هذه النتيجة ما يلي:

- **المنتوجات:** بلغت منتوجات المسرح للسنة المالية 2021: 26441423.07، وتتكون من العناصر التالية:

جدول رقم(18): حسابات المنتوجات (المجموعة 7) للمسرح الجهوي لسنة 2021

رقم الحساب	البيان	المبالغ
73	إعانات الاستغلال	16538220.46
75	المنتوجات العماليانية الأخرى	9420429.86
78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	482772.75
المجموع		**26441423.07**

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

بعد المراقبة والفحص الدقيق كانت حسابات المنتوجات مسجلة بشكل صحيح سواء تعلق الأمر بالمقارنة مع المستندات المحاسبية أو التسجيلات المحاسبية في حد ذاتها.

- **الأعباء:** قدرت أعباء المسرح لسنة 2021 ب: 33980146.02-، والتي بدورها تتكون من العناصر التالية:

الجدول رقم (20): حسابات الأعباء (المجموعة 6) للمسرح الجهوي لسنة 2021

رقم الحساب	البيان	المبالغ
60	مشتريات مستهلكة	-1011692,18
62	خدمات خارجية	-6353746,31
63	أعباء مستخدمين	-11514322,38
64	ضرائب ورسوم ومدفوعات متشابهة	-53960,53
65	أعباء عملياتية	-369105,22
68	مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة	-14677319,40
المجموع		**-33980146.02**

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بالمسرح

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات

بعد التحقيق والتدقيق في جميع عمليات وحسابات المنشأة (المسرح الجهوي) يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير النهائي الذي يدون فيه كل الملاحظات أو الأخطاء التي اكتشفها خلال قيامه بمهمته، إذ يجب عليه إبداء رأيه بكل شفافية ونزاهة، وفي حالة اكتشافه أي اختلاسات أو غش يجب عليه التبليغ عن هذه الاختلاسات عند وكيل الجمهورية الذي بدوره يقوم بفتح التحقيقات وتطبيق الإجراءات اللازمة مع المنشأة. ومما سبق تطرقنا في الجانب النظري إلى أنواع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات، وفيما يلي سوف نعرض نماذج تقارير محافظ الحسابات. (**الملحق 05**، **الملحق 06**، **الملحق 07**، **الملحق 08**)

1. نموذج تقرير عام: (تقرير المصادقة) (الملحق 05)

قمنا بتدقيق ميزانية المسرح الجهوي بسكرة في 2021/12/31، وجدول حساب النتائج وكذلك البيانات المالية الأخرى المعدة لتفاصيل المعلومات المحاسبية في شكل مستندات موجزة ينص عليها نظام المحاسبي المالي.

تم تنفيذ مهمتنا وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما، وبالتالي تضمنت عمليات تدقيق لملفات المحاسبة وغيرها من قواعد الاجتهاد العادي.

نشهد أن حسابات المسرح الجهوي بسكرة أغلقت بتاريخ 2021/12/31 كما تم الحاقه بهذا التقرير بإجمالي صافي الميزانية: **57 480638,25**، والنتيجة المحاسبية الصافية هي عجز قدره: 8738501.95-، صادقة ومنتظمة.

محافظ الحسابات

أحمد قايد نور الدين

2. نماذج تقارير خاصة:

- **تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2021: (الملحق 06)**

وفقا للأحكام المادة 628 الفقرة 03 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 بشأن قانون تجاري أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11 بتاريخ 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات شروط الإرسال والمواعيد النهائية لإرسالها، أن أعلى خمسة أجور مدفوعة من 01/01 /2012 إلى 2021/12/31 من المسرح الجهوي بسكرة التي تبلغ إجمالي المبلغ الصافي 8.739.800.00 جزائري ومفصله كما يلي:

الاسم واللقب	الوظيفة	الأجر الصافي
خوصة أحمد	مدير	**3 321 124**
حبة محمد زكريا	رئيس مصلحة المالية والمحاسبة	**1 747 960**
دحاح زينب	رئيس مصلحة المستخدمين	**1 485 766**
رحمون عبد المجيد	رئيس الإدارة العامة	**1 136 174**
سباتي صلاح	رئيس مصلحة البرمجة والتقسيم	**1 048 776**

محافظ الحسابات

احمد قايد نورالدين

- **تقرير حول تقييم نظام الرقابة الداخلية: (الملحق 07)**

وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات، وشروط الإرسال والمواعيد النهائية لإرسالها، نقدم أدناه نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المسرح الجهوي بسكرة وبشأن الرسائل المختلفة التي يتم تنفيذها للحفاظ ممتلكاتها.

ليس لمنشـــأتكم دليل للرقابة الداخلية ومع ذلك فإن لديها مجموعة من الإجراءات الإدارية التي تهدف إلى تعزيز الرقابة الداخلية الحالية ومع ذلك من المفيد الإشارة إلى أن النصوص التنظيمية المتعلقة بالرقابة الداخلية غير متوفرة وبالتالي فإن منشاتكم غير مطالبة.

محافظ الحسابات

أحمد قايد نور الدين

- **تقييم نتائج آخر خمس(5) سنوات: (الملحق 09)**

وفقا أحكام المادة 628 من المرســـوم التشـــريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمكمل للأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سـبتمبر 1975 بشـأن قانون تجاري وأحكام المرسـوم التنفيذ رقم 11-202 بتاريخ 26 ماي 2011، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الطق ومواعيد نهائية للإرسال، نعلمكم أن تقييم نتيجة السنوات المالية الخمسة الأخيرة والنتيجة ككل سهم تظهر على النحو التالي:

	2017	2018	2019	2020	2021
نتائج الأنشطة	**لا شيء**	**لا شيء**	**لا شيء**	**لا شيء**	**-8738501.95**
عدد الأسهم	/	/	/	/	/
نتيجة لكل واحد	/	/	/	/	/

محافظ الحسابات

أحمد قايد نور الدين

من خلال عرض القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات نلاحظ أن محافظ الحسابات يقوم بفحص وتدقيق حسابات المسرح الجهوي من خلال المراجعة الداخلية لكل قسم في المنشأة، وذلك للتأكد من صحة البيانات المقدمة من طرف المسرح واكتشاف الأخطاء الواردة في القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فإنه يقوم بتسجيل كل الملاحظات حول القوائم المالية في تقرير عام وهو تقرير المصادقة، ويوجد أيضا تقارير أخرى خاصة مثل: تقرير الأجور الذي يتم فيه عرض أحسن أجور في المنشأة. وكل هذه الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل التأكد من أن هناك بيانات موثوق فيها وذات مصداقية.

المبحث الثالث: مقابلة مع محافظ الحسابات

المقابلة هي تقنية مباشرة للتقصي تستعمل لمساءلة الأفراد بكيفية منعزلة، وفي هذا المبحث سنقوم بإجراء مقابلة مع محافظ حسابات.

المطلب الأول: تعريف المقابلة وشروط إجراءها

تعريف المقابلة: (**دشلي، الصفحة 93، 2012**)

المقابلة عبارة عن حوار يدور ببين الباحث والشخص الذي تتم مقابلته، حيث يتم طرح مجموعة من الأسئلة حول موضوع معين، ويقوم الباحث بنفسه بتدوين الإجابات على الأسئلة، وتهدف المقابلة بشكل أساسي إلى الحصول على البيانات والمعلومات التي يريد الباحث الوصول إليها من أشخاص موضوع المقابلة.

شروط إجراء مقابلة:

على الباحث أن يراع عددا من الشروط والعوامل المسؤولة على إنجاح المقابلة: (**نقي، 2021، الصفحة 89**)

- ✓ تحديد أهداف المقابلة، وأن تكون واضحة ومفهومة.
- ✓ تحديد زمان، ومكان، وقائمة أسئلة المقابلة؛
- ✓ يفضل أن يكتب من يقوم بالمقابلة ملاحظاته عنها أثناء إجرائها؛
- ✓ أن يكتب من يقوم بالمقابلة تقريرا مفصلا عن المقابلة فور انتهائها؛
- ✓ أن يكون صريحا مع المستجيب بحيث لا يخفي عنه الحقيقة؛
- ✓ المرونة في الحوار، بحيث لا يصر القائم بالمقابلة أن يطرح أسئلة معينة كما لا يضغط على المبحوث بأن يجيب على الأسئلة بحد ذاتها، وإنما يكون مرنا بأن يتنقل من سؤال إلى آخر ويتجاوز بعض الأسئلة التي تثير حساسية معينة، ويعيد طرحها بصيغة أخرى في سياق الحديث دون أن يثير المبحوث؛
- ✓ عدم توجيه أكثر من سؤال واحد في نفس الوقت لإتاحة الفرصة للمستجيب للتفكير؛

المطلب الثاني: مضمون المقابلة

س 1: ما هو واقع تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

قام المشـرع الجزائري في القانون 10-01، بتنظيم هذه المهنة بصـفة واضـحة، مع الأخذ بالاعتبار التطور سـواء كان قانوني أو اقتصادي، والذي تجسد بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من جهة ونقل تأطير هذه المهنة إلى وزارة المالية من جهة أخرى.

س 2: ما هي القوائم المالية وفيما يتمثل مستخدموها؟

القوائم المالية هي العمود الفقري لأي عمل أو نشاط داخل المنشأة لأنها تساهم في تكوين صورة مفصلة وشاملة عن الأداء المالي للمنشأة. ويمكن تقسيم مستخدمو القوائم المالية إلى صنفين رئيسين، الصنف الأول يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة (الملاك، إدارة المنشأة، مصلحة الضرائب، إلخ...)، أما الصنف الثاني من المستخدمين فيشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة (المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية، إلخ ...).

س 3: ما هي الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في تدقيقه للقوائم المالية؟

تتمثل الخطوات والإجراءات المتبعة في مهنة تدقيق الحسابات في:

- اكتساب معرفة عامة حول المنشأة :من خلال جمع معلومات عامة حول المنشأة (طبيعة نشاطها، تاريخ تأسيسها، إلخ...).
- تقييم نظام الرقابة الداخلية :من خلال تقييم كل طرق العمل والإجراءات المعمول بها.
- تنفيذ مهمة التدقيق :من خلال اختيار المدقق التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق وفحص.

س 4: كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية؟

يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال: رأيه الفني حول صدق وانتظام القوائم المالية، سلامة النظام الرقابية الداخلية، تقديم معلومات حول التزام المنشـأة بالأحكام والتشـريعات التي تنظم نشـاط المنشـأة، التعليق على تطور البنود الرئيسة للقوائم المالية وأسباب ذلك توصيات واقتراحات.

س 5: في رأيك كمحافظ الحسابات ماهي الاقتراحات الواجب الالتزام بها كي يحقق محافظ الحسابات مصداقية القوائم المالية؟

- إلتزام محافظ الحسابات باستقلاليته التامة عن المنشأة.
- يجب على محافظ الحسابات إبداء رأيه بكل حيادية وعدم انحياز.
- إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند تدقيقه للقوائم المالية.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلة

بعد إجراء المقابلة مع محافظ الحسابات تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ تعد القوائم المالية على رأس البيانات المالية من حيث الأهمية، فمن خلالها تتابع المنشأة أداءها ومركزها المالي، وتتبع نشاطاتها من ربح أو خسارة، فهي تمثل همزة وصل بين المنشأة ومختلف الأطراف المتعامل معها ونظرا لتعدد هذه الأطراف وتنوع احتياجاتها يجب أن تكون القوائم المالية تتسم بخصائص تعجلها أكثر إفادة لهم.
- ✓ شهدت الجزائر إصلاحات على مستوى مهنة التدقيق والمنظمات المشرفة عليها وذلك بهدف تحسين ممارسة المهنة في الجزائر. تظهر أهمية فحص القوائم المالية باعتبارها الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة، ولكونها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة، ويعتبر رأي محافظ الحسابات حول المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية محل التدقيق مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات وتوفر عملية التدقيق تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمنشأة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المنشاة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي محافظ الحسابات المستقل والذي يمثله تقريره يمثل مقياس لجودة القوائم المالية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمنشأة.
- ✓ يتم تنفيذ عملية التدقيق في المنشأة وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد في الحصول على أكبر فعالية من قبل القائمين بها، بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة، من خلال التحقق من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وفحص فعالية نظام المعلومات المحاسبية وصحة ومصداقية مخرجاته.
- ✓ إن مسألة استقلال محافظ الحسابات وحياده من بين المسائل الأساسية التي حاول المشرع ضمانها عند إصداره للقانون رقم 10-01، لارتباط هاته المسألة بالحالة الذهنية للمحافظ أثناء أداءه لمهامه، وإبعاده عن كل ما يشكل ضغطا عليه ويؤثر على مصداقية تقاريره.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية للمسرح الجهوي بسكرة "شباح مكي" وبالتنسيق مع محافظ الحسابات، وبناءا على تقريره وبعد تطبيق مختلف الإجراءات الأولية لتعيين محافظ الحسابات في المنشأة، تلاها المعرفة العامة للمسرح الجهوي ومحيطها، بعدها تم الاطلاع على القوائم المالية لسنة 2021 وتحليلها والتعليق عليها. بالإضافة إلى النتائج المتوصل إليها من المقابلة مع محافظ الحسابات.

تبين أن لمحافظ الحسابات دور جوهري وأساسي في التحقق من مصداقية القوائم المالية وإعطائها سمة الموثوقية بما تحمله من معلومات تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة.

الخاتمة

الخاتمة:

إن مهنة التدقيق تحتاج إلى محافظ حسابات تتوفر فيه صفات ذاتية ومهرات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا لكونه يلعب دورا هاما في إضفاء المصداقية والشفافية للقوائم المالية، كما أن تقرير محافظ الحسابات يعتمد عليه المستثمرين والهيئات الحكومية وكل الأطراف التي لها علاقة بالمنشأة سواء كانت أطراف خارجية أو داخلية.

وقد حاولنا من خلال دراستنا حول محافظ الحسابات ودوره في زيادة موثوقية القوائم المالية معالجة إشكالية البحث والتي جاءت على النحو التالي: **كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية؟**، وقد قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين دراسة نظرية من جهة ودراسة تطبيقية من جهة أخرى. وعليه فقد توصلت دراستنا إلى عدة نتائج وتوصيات بالإضافة إلى بعض التوصيات:

- **اختبار الفرضيات:**

الفرضية الأساسية: والتي تنص على أنه "**يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية نظرا لاستقلاليته والتزامه أخلاقيات المهنة**"، وتتجلى هذه الاستقلالية من خلال نزاهته وعدم تحيزه عند أداء مهنته، حيث يكون محافظ الحسابات بعيد كل البعد عن محيط المنشأة محل التدقيق، وهذا ما يساهم ويدعم عملية إضفاء القفة والمصداقية في القوائم المالية. وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

الفرضية الأولى: والتي تنص على أنه" **تلزم القوانين والتشريعات الجزائرية محافظي الحسابات على المصادقة على القوائم المالية**"، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال دراستنا للنصوص التشريعية والقانونية ومن هذه التشريعات قانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، الذي حدد صلاحيات محافظ الحسابات بداية من تعيينه، أتعابه، حقوقه وواجباته، وأخيرا مهامه ومسؤولياته.

الفرضية الثاني: والتي تنص على أنه "**تسمح القوائم المالية بأخذ فكرة عامة حول المركز المالي للمنشأة**"، تعتبر القوائم المالية ناتج لعمليات وأنشطة المنشأة والتي تلخص الوضعية المالية لها، فهي تعطي الصورة الحقيقية والواضحة اتجاه الأطراف المستخدمة لها سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، كما تعتبر القوائم المالية المادة الأولية والخام التي يبني على أساسها محافظ الحسابات تقريره المالي الأخير. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضـية الثالثة: والتي تنص على أنه "**يتبع محافظ الحسـابات إجراءات ومنهجية واضـحة ودقيقة تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد**"، تم إثبات صـحة هذه الفرضـية من خلال دراسـتنا التطبيقية حيث تبين أن محافظ الحسـابات يقوم بتدقيق عناصـر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأسـاليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصـل وفحص كل ما من شـأنه أن يثبت وجود وملكية الأصـل، بعدها يتأكد من صـحة تقييمه وتسـجيله محاسـبيا، وهذا يدل على أن محافظ الحسـابات يسـير على طريقة عمل منهجية وترتكز على معايير التدقيق المتعارف عليها.

- **نتائج الدراسة:**

- ضرورة وجود تدقيق في المنشأة مهما كان نشاطها؛
- تعتبر استقلالية محافظ الحسابات بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية، باعتباره أهم العوامل المساعدة في الوصول إلى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية؛
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية عن الأعمال التي قام بها بالمنشأة؛
- بروز مكانة وأهمية تدقيق الحسـابات في الجزائر، ويتجسـد ذلك من خلال القوانين والمراسـيم الصـادرة لتنظيم مهنة المحاسـبة والتدقيق؛
- تعبر القوائم المالية عن الوضـعية المالية الحقيقية للمنشـأة، ويكمن دورها في تزويد الأطراف المسـتخدمة لها بمعلومات عن المركز المالي للمنشأة؛
- الخطوات التي يتبعها محافظ الحسـابات أثناء قيامه بعملية التدقيق هي مجموعة من إجراءات تمهيدية تتمثل في المعرفة العامة للمنشـأة قصـد تكوين فكرة عنها، ثم نظام رقابتها الداخلي وهو أهم مصـدر في الحكم على صـدق وصـحة العمليات المالية وأخيرا إعداد التقرير النهائي الذي يبين الوضعية المالية للمنشأة؛

- **الاقتراحات:**

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح ما يلي:

- على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد، وتحقيق الجودة في الأداء؛
- دعم استقلالية محافظ الحسابات من خلال الهيئات المستقلة؛
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات على كل من يخالفها سواء من طرف المنشأة أو من طرف محافظ الحسابات؛
- إجبارية إيداع تقرير محافظ الحسابات والقائم المالية لدى الهيئات الحكومية وهذا من أجل زيادة موثوقية القوائم المالية؛

- **آفاق الدراسة:**

بما أن التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات أصبح أمر ضروري لكل المنشآت وبات تقريره أمر ضروري، حيث من خلاله يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالقوائم المالية للمنشأة والاعتماد على معلوماتها. لذلك فإن موضوع مهنة محافظ الحسابات ودوره في ضمان مصداقية القوائم المالية يعتبر من بين المواضيع التي يمكن أن تكون محل إشكاليات متعددة لبحوث مستقبلية نذكر منها:

- تكامل المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ودورهما في تحقيق جودة القوائم المالية.
- حوكمة المنشأة ودورها في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- **الكتب:**

- بشرى حسن محمد التوبي وعقيل دخيل الأعجبي وهيثم عبد كاظم الموسومي،2021، **محاسبة القوائم المالية**، دار الحلاّج للطباعة والنشر والتوزيع.
- حسين يوسف القاضي وسمير معدى الريشاني،2012، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية (الجزء الأول) "عرض البيانات المالية"**، عمان-الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- خالد أمين عبد الله،2007، **تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، عمان-الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- خالد جمال جعارات، 2008، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS**، عمان-الأردن، إثراء للنشر والتوزيع.
- رزق أبو زيد الشحتة، 2015، **تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية)**، عمان-الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- سمير محمد الشاهد وطارق عبد العال حماد، 2000، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبة الدولية**، بيروت-لبنان، اتحاد المصارف العربية.
- طارق عبد العال حماد، 2005، **التقارير المالية**، الإسكندرية-مصر، الدار الجامعية.
- طارق عبد العال حماد، 2006، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الإسكندرية –مصر، الدار الجامعية.
- عبد الوهاب نصر علي وشحاته سيد شحاته، 2015، **التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الإسكندرية-مصر، دار التعليم الجامعي.
- وليد عبد القادر وحسام الدين خداش، 2013، **المعايير المحاسبية الدولية**، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.

- **المذكرات والمطبوعات:**

1. أمينة سوياد،" **دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية** "، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العلوم التجارية، جامعة سطيف 2017
2. آســيا هيري، "**فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحســين جوده معلومات تقرير المدقق**"، مذكره الدكتوراه، كليه العلوم والاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تسير محاسبي وتدقيق، جامعه احمد الدرابة، أدرار، 2018.
3. أكلي تودرت، **" التحليل المالي في ضــل النظام المحاســبي المالي "**، مذكرة ماجســتير، كلية العلوم الاقتصــادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2009
4. أمينة كحلوش، "**تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة دكتوراه، علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2021
5. بوبكر عميروش، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر والتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسســة**"، مذكره ماجستير، كلية العلوم الاقتصــادية وعلوم التسـيير وعلوم التجارية، فرع العلوم التجارية، تخصـص دراسات ماليه ومحاسبية معمقة، جامعه فرحه عباس، سطيف، 2011.
6. بوعلام صالحي، "**أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التجارة، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010
7. رشـيد سـفاحلو، "**أهمية تكييف النظام المحاسـبي المالي الجزائري المعايير الدولية للتدقيق والمراجعة ISA في ظل المعايير الدولية المحاسبية IFRS**"، مذكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017
8. زوينة بن فرج، "**المخطط المحاســبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**"، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014
9. زين عبد المالك، "**القياس والإفصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، سنة 2015

10. زينب بوقابه، **"تدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"**، مذكره ماجستير، كليه العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسب وتدقيق، جامعه الجزائر 3، 2011

11. ساسية مساهل، **"دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات"**، جامعة سطيف1، مذكره الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، سنة 2017.

12. سعيد كارش، **"إدماج الحسابات في الجزائر وفق المقاربة غير مباشرة"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير قسم العلوم التجارية تخصص محاسبة مالية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015

13. سميرة القويرة، **"مساهمة معايير ادله الإثبات في تحسين جوده التدقيق الخارجي"**، مذكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعه الحاج لخضر، باتنة، 2019

14. سليم بن رحمون، **"تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

15. شهلة عدنان فواتيح، **"نظام القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة"**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة وهران، 2012.

16. صلاح حواس،" **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق"**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2008

17. عادل عاشور،" **أثر تطبيق المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية"**، مذكرة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006

18. عبد الرزاق عريف، **"انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017

19. –عبد الخالق أودينا ، **"أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية"**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة عبد الحفيظ والوصف، ولاية ميلة، سنة 2020

20.-عبد الناصر عاشوري، "**دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**" ،مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص الحوكمة وماليه مؤسسة ، جامعة سطيف 01، 2016.

21.-عمر الشريقي، "**تنظيم المهني للمراجعة**"، مذكره كليه العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعه سطيف1، 2013

22.-فاتح سردوك، "**دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004

23.-فارس طايري، "**إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية التدقيق الحسابات في الجزائر**"، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، عنابة، 2019

24.كمال زواق، "**المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010

25.كهينة بن عمارة، "**المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**"، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الجزائر 3، 2013.

26.محمد أمين لونيسة، "**تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية**"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2017

27. محمد سامي الزعر،" **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية جامعة منتوري، قسنطينة، 2012

28.محمد ضيف الله، "**جودة المعلومات المالية ودورها في اتخاذ القرارات الإشهارية**"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010

29. محمد مفلح محمد الجعافره، "**مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، 2008

30. مريم صغير موح، "**القوائم المالية البنكية في ظل معايير المحاسبة الدولية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010

31. منال الحسيني،" **إعداد وتحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى طبقته المعايير الدولية المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010.

32. ميادة احمد عبد القيوم مزمل، "**أثر مخاطر المراجعة على مصداقية القوائم والتقارير المالية**"، مذكرة دكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة، جامعة شندي، بولاية الخرطوم جمهورية السودان، 2021.

33. محمد فيصل مايده، "**تأثير التطبيق النظام المحاسبي المالي scf على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**"، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

34. محمد قوادري،" **قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سعد دحلب البليدة 2010.

35. مسعود كسكس، "**تطبيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية**"، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص كثير محاسبة وتدقيق، جامعة غرداية 2020.

36. نصر الدين ديلمي، "**دور مراجعة الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة دكتوراه، كليه العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2018.

- **مطبوعات ومحاضرات:**

- جمال الطرايره، "محاسب دولي عربي قانوني معتمد "، المملكة الأردنية الهاشمية، 2013
- زليخة بختي، " **محاضرات في مقياس تدقيق المالي** "، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التاسعة قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة جيلالي، سيدي بلعباس، 2020
- كمال دشلي، "منهجية البحث العلمي"، منشورات جامعية، كلية الاقتصاد، جامعة حماة، سوريا، 2012
- محمد بنيه،" **محاضرات في التحليل المالي** "، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسويق الخدمات، جامعة 8ماي 1945، قالمة، 2019
- يحوي عبد الصمد، "**محاضرات مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية**"، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2016

- **مقالات ومجلات:**

- احمد حابية، "**العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**"، مجلة المدبر المجلد 07، العدد 02، جامعة الجزائر 3، 2020
- أحمد نقي، "**المقابلة: الماهية، الأهداف، الأهمية، الأنواع**"، مجلة أفانين الخطاب، المجلد 01، العدد 02، كلية الآداب واللغات، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2021
- الأزهر عزه، "**تنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح**"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 5، جامعة محمد لخضر، الوادي 2018
- إلهام كسيرة،" **أثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية**"، مجلة دراسات الجبائية، المجلد 11، العدد 11، جامعة لونيسي علي، البليدة 2، 2022
- بدار عاشور وذبيح هشام،" **آليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية**"، جامعة محمد بوضياف في مسيله، (بدون سنة)
- البشير زبيدي وجمال خليفاتي، "**أثر تطبيق مبادئ حوكمة شركات على مصداقية القوائم المالية**"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 07، العدد 01، جامعة الوادي، 2022

- توفيق تمار وياسين رماش وساكر نويري، " **مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**"، المجلد 15، العدد 2، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2021
- جمال معتوق، " **تحليل القوائم المالية المعدة وفق نظام المحاسب المالي الجديد**"، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2
- خير بن عيسى،" **دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ الإفصاح وشفافية حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، مجلة المقر للدراسات الاقتصادية، العدد 3، جامعة معسكر، 2018
- زاوي صورية، "**أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية**"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، 2017
- عائشة عوماري وعمر أقاسم،" **واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيق القانون 10-01**"، جامعة أدرار، بدون سنة.
- عبد العالي محمدي،" **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات الحكومة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012
- علي بن قطيب ودلال حطاب،" **أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية** "، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 01، جامعة تيارت وجامعة قسنطينة 2، 2019
- علي سايح جبور، "**تدقيق الخارجي كاليه لحوكمة الشركات وتحسين القوائم المالية**"، مجلة المنهل الاقتصادي المجلد 05، العدد 01، جامعة محمد لخضر، الوادي، 2022
- فوزي الحاج احمد ورحيمة العيفة وسارة بوضياف،" **المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية**"، مجلة اقتصاديات المالية المجلد 06، العدد 01، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، جامعة محمد الأخضر، الوادي، 2021
- محمد الهادي ضيف الله واحمد صالح سباع،" **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية**"، مجلة شاعر للدراسات الاقتصادية، العدد 3، جامعة محمد لخضر، الوادي 2018
- محمد سيد ومحمد عبد الماجد،" **تحليل وتقييم سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر**"، مجلة الزيادة اقتصاديات الأعمال المجلد 8، العدد 01، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2022

- مرازقة صالح بوهرين فتيحة،" **المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمه التدفقات النقدية**"، مجلة الاقتصاد والمجتمع العدد 06 جامعة منتوري، قسنطينة، 2022
- ميلود بورحلة ومحمد بوطوبة،" **مدى التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني ودوره في الكشف عن الفساد المالي**"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 2، جامعة عين تموشنت، 2021
- نوح لبوز وبوعلاق مبارك،" **تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جوده تقارير محافظ الحسابات**"، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 3، العدد 2، جامعة ورقلة، 2018.
- ياسمينة عمامرة،" **أثر معايير الكفاءة والاستقلالية لمراجعة الحسابات الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر**"، جامعة تبسة
- يوسف قاشي ومحمد ابراكان، "**أهمية جدول تدفقات الخزينة في التنبؤ بالاحتياجات المالية للمؤسسة**"، مجلة الدراسات اقتصادية المجلد 16، العدد 01، جامعه بويرة،2022

- **قوانين ومراسيم:**

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المرسوم التنفيذي، 11-32، المؤرخ في 27 جانفي 2011
- القانون التجاري، المادة 715، مكرر04
- القانون التجاري، المادة 715، مكرر 05
- القانون التجاري، المادة 715، مكرر 07
- القانون التجاري، المادة 715، مكرر 08
- القانون التجاري، المادة 715، مكرر 10
- القانون التجاري، المادة 715، مكرر11
- القانون التجاري، المادة 715، مكرر 13
- الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد19، بتاريخ 25 مارس 2009، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سيرها.

- الجريدة الرسمية الجزائرية، قانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010/01/11.

- **مراجع أجنبية:**

- Abdelmalek reguig et Bouziane betable ، "**L'audit de la paie quelle approche adoptée par le commissaire aux comptes dans le contexte algérien**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ،العدد5، université de Mascara ,2016,
- Fella ayachi، "**commissariat aux comptes et gouvernance** ،" thèse doctorat faculté des sciences économique commerciale et des sciences de gestion université، Oran، 2017.
- Souhiala kheira," **présentation des états financiers selon le référentiel IAS/ IFRS**" ,2005
- Walid samir and abd alazilim algafali، " **the extemt of the auditors** " ،compliance with international finance repoting staudards (IFRS) and their impaction investor decisions, business sciences review ,obour high institute for management and informatics, Egypt, 2021

الملاحق

الملحق 1:

M.AHMED GAID NOUREDDINE

COMMISSAIRE AUX COMPTES ET COMPTABLE AGREE

ACCEPTATION DE MANDAT DE

COMMISSAIRE AUX COMPTES

- Vu l'ordonnance n°66/54 du 08 juin 1966 modifiée et complétée portant code de procédure civile.

- Vu l'ordonnance n°66/155 du mois de juin 1966 modifiée et complété portant code pénale.

-Vu l'ordonnance n°66/156 du08 juin 1966 modifiée et complété portant code pénale.

- Vu l'ordonnance n°75/58 du 26 septembre 1975 modifiée et complétée portant code commerce.

- Vu l'ordonnance n°75/59 du 29 septembre 1975 modifiée et complétée portant code commerce.
- Vu la loi n° 90/22 du 08 aout 1990 relative aux registre de commerce.

- Vu la loi n° 10/01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert- comptable , de commissaire aux comptes et de comptable agrées.

- Vu décret exécutif n° 14/15 du21 janvier 2014 portant la création de Théâtre Régional De Biskra.

- Vu décision n° 180 du 28 Mars 2019 relatif à la désignation Mr. Khossa ahmed Directeur de Théâtre Régional De Biskra.

- Vu le PV de conseil D'administration 01 octobre2020 a été Renouvellement du mandat en qualité de commissaire aux comptes de EPIC théâtre régional BISKRA pour un mandat de l'exercice 2020, 2021,2022.

Monsieur:

Nom: AHMED GAID Prénom: Noureddine

Numéro D'inscription au Tableau de L'ordre: 862/03 du 22/06/04

DECLARTE

- Par la présente accepter le mandat de commissaire aux comptes de l'entreprise public.

Qui m'engage sur l'honneur et de bonne foi, n'encourir aucune des incompatibilités prévues par la législation en vigueur notamment la loi n° 140/10 du 29/06/2010 , relative à la profession de commissaire aux comptes.

Cette présente acceptation est établie pour servir et valoir ce que de droit.

Biskra le 20/01/2020

Le Commissaire Aux Comptes

PR. AHMED GAID Noureddine.

الملحق 2:

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة الثقافة والفنون
م.ع.ص.ت المسرح الجهوي بسكرة

عنوان المؤسسة: العالية الجنوبية بسكرة
رقم التعريف الجبائي: 001707024359513

ميزانية السنة المالية المقفلة في 2021/12/31

الأصل	ملاحظة	إجمالي 2021	اهتلاكات ومؤونات رصيد 2021	صافي 2021	صافي 2020
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية		144 800,00	144 800,00		17 188,82
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان		914 433,94		914 433,94	
تثبيتات عينية أخرى		20 364 120,50	18 877 819,21	1 086 401,29	12 575 433,37
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات بجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية		27 383 221,66		27 383 221,66	
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري		**48 806 576,10**	**19 022 619,21**	**29 384 056,89**	**12 592 622,19**
اصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		289 632,00		289 632,00	509 879,05
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون		11 551 579,13		11 551 576,13	710 087,41
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة		15 865 370,27		15 865 370,27	22 983 525,56
مجموع الأصول الجارية		**27 706 581,40**		**27 706 578,40**	**24 203 492,02**
المجموع العام للأصول		**76 513 157,50**	**19 022 619,21**	**57 090 635,29**	**36 796 114,21**

الملحق 03:

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة الثقافة والفنون
م.ع.ص.ت المسرح الجهوي بسكرة

عنوان المؤسسة العالية الجنوبية بسكرة
رقم التعريف الجبائي 001707024359513

ميزانية السنة المالية المقفلة في 2021/12/31

الخصوم	ملاحظة	2021	2020
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		30 453 895,50	30 453 895,50
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع (1)		-8 738 501,95	
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1		**21 715 393,55**	**30 453 895,50**
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات تابعة مسبقا		18 317 273,33	
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		**18 317 273,33**	
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة		15 800 686,96	2 478 564,70
ضرائب			4 130,14
ديون أخرى		1 647 284,41	3 859 523,87
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)		**17 447 971,37**	**6 342 218,71**
مجموع عام للخصوم		**57 480 638,25**	**36 796 114,21**

الملحق 04:

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة الثقافة والفنون
م.ع.ص.ت المسرح الجهوي بسكرة

عنوان المؤسسة العالية الجنوبية بسكرة

رقم التعريف الجبائي 001707024359513

ميزانية السنة المالية المقفلة في 2021/12/31

حساب النتائج الفترة من 2021/01/01 إلى 2021/12/31

	2021	2020
المبيعات و المنتوجات الملحقة		19 500,00
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال	16 538 220,46	23 709 651,93
1- انتاج السنة المالية	**16 538 220,46**	**23 729 151,93**
المشتريات المستهلكة	-1 011 692,18	-610 499,93
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	-6 353 746,31	-9 334 614,83
2- استهلاك السنة المالية	**-8 738 501,95**	**-9 945 114,76**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)	**9 172 781,97**	**13 784 037,17**
أعباء المستخدمين	-11 514 322,38	-10 004 992,33
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	-53 960,53	-68 123,85
4- اجمالي فائض الاستغلال	**-2 395 500,94**	**3 710 920,99**
المنتجات العملياتية الأخرى	9 420 429,86	242 325,13
الأعباء العملياتية الأخرى	-369 105,22	-300 000,01
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	-14 677 319,40	-3 653 246,11
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	482 772,75	
5- النتيجة العملياتية	**-7 538 722,95**	
المنتوجات المالية		
الأعباء المالي		
6- النتيجة المالية		
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	**-7 538 722,95**	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**26 441 423,07**	**23 971 477,06**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-33 980 146,02**	**23 971 477,06**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-7 538 722,95**	
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)		
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية	**-7 538 722,95**	

الملحق 05:

RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné le bilan de l'EPIC **THEATRE REGIONAL DE BISKRA** tel qu'il s'établissait au 31 décembre 2022, le compte de résultat ainsi que les autres états financiers établis pour détail de l'information comptable selon la forme des documents de synthèse prévu par le Système Comptable Financier.

Notre mission a été effectuée conformément aux normes d'audit généralement admises et en conséquence, a inclus les vérifications des documents comptables et les autres procédures d'audit que nous avons considérés en égard aux règles de diligences normales.

Nous certifions que les comptes de l'EPIC **THEATRE REGIONAL DE BISKRA** arrêtés au **31.12.2022** tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total de bilan de 35 958 525.11 DA, et un résultat Net bénéficiaire de 999 322.68 DA **sont sincères et réguliers.**

BISKRA, Le 04/05/2023

Le Commissaire Aux Comptes.

Cabinet d'audit et de commissaire aux comptes **AHMED GAID Noureddine.** Mobile 0661.72.05.05
Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA

Scanned with CamScanner

الملحق 06:

MONTANT DU DETAIL DES CINQ REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

Conformément aux prescriptions de l'article 628 alinéa 3 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75/59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous certifions exact et sincères les cinq (5) rémunérations les élevées versées du 01/01/2021 au 31/12/2021 de l'E.P.I.C THEATRE REGIONAL DE BISKRA et qui s'élèvent à un montant brut de 6 640 904,44DA et dont le détail se détaillent comme suit :

Noms et Prénoms	Fonctions	Salaires brutes
KHOSA Ahmed	Directeur	2 954 460.00 DA
HABA Mohamed Zakaria	Chef département financier et comptable	1 069 440.27 DA
DAHAH ZINEB	Charge de service personnel	804 660.48 DA
RAHMOUNE A/MADJID	Chef service régie général	923 830.99 DA
SOBTI SALAH	Chef service programmation et division	888 512.70 DA
Total		6 640 904,44 DA

BISKRA, Le 09 ٩ﻫ 2022

Le Commissaire Aux Comptes.

COMMISSAIRE AUX COMPTES * AHMED GAID Noureddine Expert Judiciaire * COMPTABLE AGREE

Cabinet d'audit et de commissaire aux comptes AHMED GAID Noureddine, Mobile 0661.72.05.05
Avenue Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA

Scanned with CamScanner

الملحق 07:

PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

Article 25 de la loi n° 10/01

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

Votre entreprise ne dispose pas d'une charte ou de guide de contrôle interne. Elle dispose cependant, d'un ensemble de procédures de gestion dont l'objet est de renforcer le contrôle interne existant.

Il est, toutefois, utile de signaler que les textes réglementaires relatifs au contrôle interne ne sont pas disponibles. En conséquence, votre entreprise n'a pas l'obligation d'établir un rapport sur les procédures de contrôles interne.

BISKRA, Le ....2022..09.

Le Commissaire Aux Comptes

COMMISSAIRE AUX COMPTES AHMED GAID Noureddine Expert Comptable COMPTABLE AGREE

Cabinet d'audit et de commissaire aux comptes AHMED GAID Noureddine, Mobile 0661.72.05.05
Avenue Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA

Scanned with CamScanner

الملحق 08:

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

Conformément aux prescriptions de l'article 628 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75/59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que l'évaluation du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par part sociale se présente comme suit :

Désignation	2017	2018	2019	2020	2021
Résultat de l'exercice	Néant	Néant	Néant	Néant	-7 538 722.95
Nombre des parts	/	/	/	/	/
Résultat par part	/	/	/	/	/

BISKRA, Le 2022-[illegible]-09

COMMISSAIRE AUX COMPTES AHMED GAID Noureddine COMPTABLE AGREE

Le Commissaire Aux Comptes.

Cabinet d'audit et de commissaire aux comptes AHMED GAID Noureddine, Mobile 0661.72.05.05
Avenue Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA

Scanned with CamScanner

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 499 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في :24 - 04 - 2023

إلى السيد : مكتب محافظ الحسابات
أحمد فايد نور الدين - بسكرة
و مدير المسرح الجهوي لولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 – جلاب عبد المجيد

2 – زغبيب هبة

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة وتدقيق

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية "

تحت إشراف : د/ جودي محمد رمزي

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

ناشرة المؤسسة المستقبلة

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د. غربي وهيبة

AHMED GAID Noureddine
Expert Judiciaire
COMMISSAIRE AUX COMPTES
INSCRIT TABLEAU ORDRE

جامعة بسكرة
ص.ب 145 ق.ر - بسكرة

* 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): زعيبب هبة ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالب.

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم [illegible] والصادرة بتاريخ 11/07/2021

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الإنسانية قسم علوم محاسبة ومالية

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

عنوانها: دور محافظ الحسابات في تعزيز القوائم المالية

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

التاريخ: 06/06/2023

توقيع المعني (ة)

Scanned with CamScanner

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 2020 ... 27
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): جلاب عبد المجيد الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم [illegible] والصادرة بتاريخ 08/10/2020

المسجل(ة) بكلية / معهد علوم الطبيعة والحياة قسم علوم المالية والمحاسبة

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

عنوانها: دور حافظ الحسابات في تعزيز القوائم المالية

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

التاريخ: 08/10/2020

توقيع المعني (ة)

Scanned with CamScanner

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: .....

إذن بالطبع

انا الممضي أسفله الأستاذ (ة): موسى محمد مزريق

الرتبة: أستاذ التعليم العالي

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- جلاب عبد المجيد 2- زعيب مهدي

الشعبة: **العلوم المالية والمحاسبة**

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف

Scanned with CamScanner