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 التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر

دراسة ميدانية بمكتب المحاسبة والمراجعة "ط . ع" للمؤسسة "Y"

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبان:

- سلاوي عبد الرحمان
- تغليسية عبد النور

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- أ/ د. شناي عبد الكريم

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- بن رحمون سليم	- دكتور	رئيسا	بسكرة
- شناي عبد الكريم	- أ/ دكتور	مقررا	بسكرة
- جوامع إسماعين	- أ/ دكتور	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر

دراسة ميدانية بمكتب المحاسبة والمراجعة "ط . ع" للمؤسسة"Y"

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبان:

- سلاوي عبد الرحمان
- تغليسية عبد النور

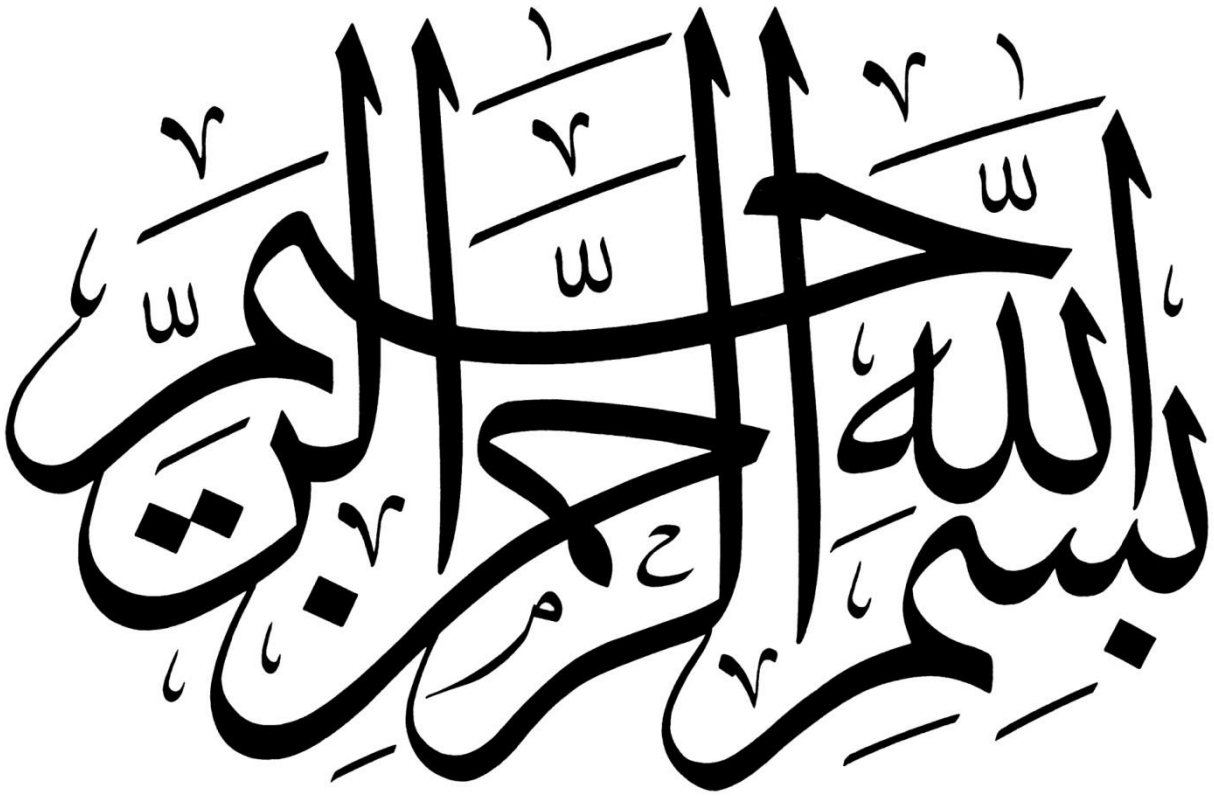
الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- أ/ د. شناي عبد الكريم

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- بن رحمون سليم	- دكتور	رئيسا	بسكرة
- شناي عبد الكريم	- أ/ دكتور	مقررا	بسكرة
- جوامع إسماعين	- أ/ دكتور	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

باسم الله والحمدلله رب العالمين الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمدلله الذي بتوفيه وتسهيل منه جل في علاه، أكملت مسيرتي العلمية وأنهيت دراسة الماستر.

أهدي ثمرة جهدي إلى قرة عيني العزيزين في الدنيا اللذان سهرا لأجل راحتي ورعايتي الذين قال فيهما رب الجلال والإكرام :

﴿ ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما﴾

وقال تعالى: ﴿واخفض لهما جناح الذل من الرحمة﴾

إلى سندي في الحياة إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز إلى من يرتعش قلبي لذكره إلى من علمني كيف أتحدى الصعاب

" أبي الغالي حفظه الله"

إلى من حملتني في أحشائها إلى نبع الحنان، إلى من تحت قدميها الجنة إلى ست الحبايب ***"أمي الحبيبة حفظها الله"***

إلى قوتي وملاذي بعد الله من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكراهم فؤادي أخوتي

سلاوي عبد الرحمان

الإهداء

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب والحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة، إلى من كان دعاؤها وحنانها بلسم جراحي..... ***"والدتي الحبيبة"***

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

" أبي العزيز حفظه الله"

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد إلى شمعة منيرة تنير ظلمة حياتي اخوتي

(سيف الدين، سامية و أبنائها، مُحَمَّد وديع، دنيا، أحمد ياسين) حفظهم الله

إلى ابن أختي الغالي رسيم

إلى أصدقائي..... إلى كل من يعرفني

أهدي ثمرة جهدي

تغليسية عبد النور

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا لإنجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في تعليمنا وكل من ساعدنا على انجاز هذا العمل نخص بالذكر

الأستاذ المشرف: ***الأستاذ الدكتور شناي عبد الكريم***

الذي لم يبخل عنا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في اتمام هذا البحث

ولا يفوتنا شكر السيد محافظ الحسابات الذي وجهنا بدوره ميدانيا وقدم لنا النصائح والمعلومات اللازمة لإتمام الدراسة

كما نتقدم بالشكر إلى مسير وعمال الشركة التي فتحت لنا أبوابها

فهرس المحتويات

العنـــــــــــــوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	–
فهرس المحتويات	–
قائمة الجداول	–
قائمة الأشكال	–
قائمة الملاحق	–
المقدمة	أ– هـ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والقوائم المالية	
تمهيد	14
المبحث الأول: مفهوم التدقيق وأنواعه ومعاييره	**15**
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي	**17–15**
المطلب الثاني: معايير وأنواع التدقيق الخارجي معايير التدقيق الجزائرية	**17**
• الفرع الأول: معايير التدقيق الخارجي وأنواعه	**21–17**
• الفرع الثاني: معايير التدقيق الجزائرية	21
المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي وتأكيداته والأطراف المستفيدة منه	25-21
• الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي	26-25
• الفرع الثاني: تأكيدات التدقيق الخارجي	28-26
• الفرع الثالث: الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق الخارجي	37-28
المبحث الثاني: مفهوم القوائم المالية وعرضها وخصائصها ومكوناتها	37
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	38
• الفرع الأول: تعريف القوائم المالية	40-38
• الفرع الثاني: عرض القوائم المالية	45-40
المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية	46-45

المطلب الثالث: خصائص وأهداف القوائم المالية	46
• الفرع الأول: خصائص القوائم المالية	48-46
• الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية	49
المطلب الرابع: مكونات القوائم المالية	49
المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات –تنظيم المهنة في الجزائر–	52
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه	52
• الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات	53-52
• الفرع الثاني: خصائص محافظ الحسابات	57-53
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	58
• الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات	59-58
• الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات	62-59
المطلب الثالث: الاستقلالية والكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات وشروط ممارسته المهنة	62
• الفرع الأول: استقلالية محافظ الحسابات	63-62
• الفرع الثاني: الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات	64-63
المطلب الرابع: شروط ممارسة المهنة وتنظيمها في الجزائر	64
• الفرع الأول: شروط ممارسة المهنة	65-64
• الفرع الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	66-65
خلاصة الفصل الأول	67
الفصل الثاني: واقع التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر	
تمهيد	69
المبحث الأول: تقديم مكتب المراجعة والمحاسبة ط.ع والمؤسسة محل التدقيق	70
المطلب الأول: تقديم مكتب المحاسبة والمراجعة ط.ع والهيكل التنظيمي له	70
• الفرع الأول: تقديم مكتب المحاسبة والمراجعة ط.ع	70
• الفرع الثاني: هيكله التنظيمي	71
• الفرع الثالث: المهام الميدانية بمكتب المراجعة والمحاسبة	72-71
المطلب الثاني: تقديم بالمؤسسة محل التدقيق وهيكلها التنظيمي	73-72

المبحث الثاني: منهجية عمل محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية ل"ش.ذ.م.م سنة 2022	**74**
المطلب الأول : قبول التوكيل وملف العمل	74
• الفرع الأول: قبول التوكيل أو رفضه	75-74
• الفرع الثاني: ملف العمل	78-76
المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وتحليل مناصب الميزانية	79
• الفرع الأول: عرض القوائم المالية "SARL"Y	82-79
• الفرع الثاني: تحليل مناصب الميزانية	86-83
المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية	86
• الفرع الاول: معايير إعداد التقارير المالية	101-86
• الفرع الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	107-102
خلاصة الفصل الثاني	108
الخاتمة	113-110
قائمة المراجع	119-115
الملاحق	-
الملخص	-
Abstract	-

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــوان	الصفحة
1	الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق التجاري بالجزائر	66
2	التقديم بالمؤسسة محل التدقيق	72
3	ميزانية الأصول لشركة "SARL"Y	79-80
4	ميزانية الخصوم لشركة "SARL"Y	81
5	حساب النتائج لشركة "SARL"Y	82
6	حسابات رؤوس الأموال الخاصة	83
7	ديون طويلة الأجل	83
8	حساب التثبيتات	83
9	حساب المخزونات	83
10	حسابات الغير	84
11	الحسابات المالية	85
12	حسابات الأعباء	85-86
13	حسابات المنتوجات	86
14	المكافآت الممنوحة لسنة 2022	105
15	تطور النتيجة للخمس سنوات الأخيرة	106

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	معايير التدقيق الخارجي	19
2	مراحل إعداد التقارير المالية	40
3	الخصائص النوعية للقوائم المالية	48
4	عناصر القوائم المالية	50
5	عناصر القوائم	51
6	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	71
7	ورقة عمل محافظ الحسابات	78

المقدمة

نتيجة لكبر حجم المؤسسة و زيادة حجم نشاطها الأمر الذي أدى إلى انفصال الملكية عن المالك أي انتقال التسيير من المالك إلى الإدارة ما يسمى بنظرية الوكالة. مما يعني احتمال وجود اختلاس وسرقة لذلك دعت الحاجة لظهور عملية التدقيق من طرف شخص محايد ومستقل عن المؤسسة يطلق عليه مصطلح المدقق الخارجي، هذا الأخير يضمن الرقابة السليمة على نشاط المؤسسة وذلك باتباعه مجموعة من الرقابة السليمة على نشاط المؤسسة وذلك باتباعه مجموعة من الإرشادات والتوجيهات تسمى بالمعايير.

يعتبر التدقيق الخارجي نشاط يسمح بالشهادة على مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة ولقد شهدت المهنة في العقد الأخير من الزمن انتشارا واسعا نظرا لمختلف الفضائح المالية التي عرفها العالم في الآونة الأخيرة، ومن هنا يظهر لنا أن محافظ الحسابات يلعب دورا أساسيا في الاقتصاد نظرا لكونه طرف ثالث موثوق يسمح بتقديم ضمان للأطراف المستخدمة للقوائم المالية سواء كانوا مساهمون، مؤسسات، بنوك، أو مستثمرون...الخ، وهذا لاتصافه بالحياد والاستقلالية عن المؤسسة المقدمة للقوائم المالية إضافة لالتزام محافظ الحسابات بتوفير الوسائل دون النتائج ما يلزمه على استخدام أدوات وإجراءات ملائمة لتحقيق الأهداف المرجوة من مهمته

1- الإشكالية الرئيسية:

ومما سبق وبهدف معالجة هذا الموضوع قمنا بطرح الإشكالية التالية:

- ✓ **ما هو دور التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر؟**

2- الأسئلة الفرعية:

- ✓ ماهو المقصود بالتدقيق الخارجي وما هو أهدافه؟
- ✓ ماهي الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ✓ ماهي إجراءات عمل محافظ الحسابات في تعزيز شفافية القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية بالتطبيق على مكتب محافظ الحسابات ط.ع؟

3- الفرضية الرئيسية:

للإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- ✓ **يساهم التدقيق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والانحرافات في القوائم المالية مما يعزز شفافيتها ومصداقيتها**

4- الفرضيات الفرعية:

- ✓ التدقيق هو عملية ابداء رأي فني محايد حول مدى شفافية القوائم المالية للمؤسسة.
- ✓ محافظ الحسابات هو مدقق خارجي مستقل يهدف إلى ابداء رأي عن مدى شفافية القوائم المالية.
- ✓ اجراءات عمل محافظ الحسابات تتمثل في فحص ومراجعة الوثائق المحاسبية للمؤسسة

5- أسباب اختبار الموضوع:

تعود اسباب اختيارنا للموضوع إلى الأسباب الذاتية والموضوعية التالية:

- ✓ الاهتمام الشخصي بموضوع التدقيق .
- ✓ نظرا لارتباط الموضوع ارتباط وثيق بالتخصص المدروس.
- ✓ نظرا لتوفر المعلومات والمراجع حول الموضوع .
- ✓ نظرا لأهمية التي يتمتع بها التدقيق في الوقت الراهن .
- ✓ فتح آفاق جديدة للبحث في مجال التدقيق مستقبلا .

6- أهداف البحث:

- ✓ التعرف على ممارسة وتنظيم مهنة محافظة الحسابات ومحافظ الحسابات في الجزائر.
- ✓ التعرف على مختلف الخصائص النوعية للقوائم المالية .
- ✓ التعرف على شروط التحقق الشفافية في القوائم المالية .
- ✓ إظهار كيفية القيام بعملية محافظة الحسابات في الجزائر .
- ✓ الوقوف على أهمية عمل محافظ الحسابات وأثر عمله القوائم المالية في المؤسسة .
- ✓ التعرف على تأثير معايير التدقيق الجزائرية على عمل محافظ الحسابات .

7- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في ابراز الدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات و مدى تأثير عمله على شفافية القوائم المالية على المؤسسة مع محاولة تسليط الضوء على الوضع الحالي للمهنة في الجزائر بغية معرفة أهم المستجدات التي عرفتها المهنة و مدى تأثير المعايير الأخيرة على سير المهنة في الجزائر .

8- حدود البحث

فيما يخص الاطار المكاني فأنه تمثل في مكتب محافظ الحسابات ط.ع

اما بخصوص الاطار الزمني لهذه الدراسة فأنه ممتد من بداية سنة 2022 الى غاية نهاية ماي 2023

9- منهج البحث:

بهدف الاجابة على الاشكالية المطروحة اعتمدنا في بحثنا هذا على كل من المنهج الوصفي التحليلي باعتباره منهج مناسب لعرض المفاهيم المتعلقة بكل من التدقيق و القوائم المالية وهذا في الجانب التصوري للبحث. إما فيما يتعلق في الجزء العملي من البحث وقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة نظرا لاعتباره منهج مناسب مثل هذه الدراسات.

10- صعوبات البحث

فيما يخص الجانب النظري للبحث يمكن القول أنه لم تواجها صعوبات كثيرة وهذا نظرا لتوفر المراجع أما فيما يخص الجانب العلمي للبحث فيمكن أن نبرز الصعوبات التالية:

- ✓ الحدود الزمنية للبحث جاءت في وقت أين يصعب ايجاد مؤسسة اقتصادية أقفلت حساباتها للسنة المالية الحالية لإجراء الجانب العملي حيث:
  - قصر المدة المتاحة للبحث .
  - كثرة أصناف التدقيق واختلاف المصطلحات بين الدول.

11- الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع ولعل ابرز هذه الدراسات ما يلي :

✓ **الدراسة الأولى :**

دراسة فاتح سردوك تحت عنوان: **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم**، المقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال في سنة 2004 تمحورت الإشكالية الرئيسية للبحث في" :إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها بصحة وبعدالة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات"، ولقد كانت ابرز النتائج المتوصل إليها كالتالي :

يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها ترتكز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الخارجية

إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة، يضمن فعالية أعمال المراجعة وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة فيما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها .

إن اعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية منظم ومحكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة، ويؤدي الى التقليص من احتمالات الخطأ والغش كما يؤدي الى الاقتصاد في الوقت والتكلفة بالنسبة لأعمال المراجعة في أغلب مراحلها، نظرا لما يتيحه لها نظام الرقابة الداخلية من أدوات مراقبة وتحاليل مساعدة.

✓ **الدراسة الثانية :**

دراسة بوبكر عميروش تحت عنوان **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا –سطيف**، قدمت هذه المذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الدراسات المالية والمحاسبية

المعمقة لسنة2011 ، كانت إشكالية هذا البحث على الشكل التالي " :ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة وتحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة؟"، ولقد خلص الباحث في الاخير الى مجموعة من النتائج أبرزها :

- من أهم الوسائل التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها وجود قسم للرقابة الداخلية يقوم بأداء الأعمال المناطة به وينبغي أن يكون هذا القسم مستقلا عن بقية الأقسام الأخرى
- مراقبي الحسابات يعتمدون بالدرجة الأولى على نظام المعلومات والاتصال لأنه يشكل أهمية بالنسبة إلى عملهم باعتبار أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة بعد القياس هي الاتصال، وفي الدرجة الثانية يأتي نظام الرقابة الداخلية حسب دراسة الباحث .
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي تأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء والنتائج الظاهرة بالقوائم المالية .

✓ **الدراسة الثالثة :**

دراسة وردة بلعيد تحت عنوان **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة عينة من المحاسبين والمراجعين،** لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في المالية والمحاسبة سنة2014 ، دارت إشكالية هذه الدراسة حول" :ما "مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"، ولقد خلصت دراستها إلى الأهداف التالية :

- الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة المراجعة من شانها ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم المالية .
- إن اعتماد مراجعة خارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها من شانها توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والقوائم المالية

تمهيد:

يتمتع التدقيق عامة والتدقيق الخارجي خاصة بأهمية بالغة في الوقت الحالي نظرا للتطور الذي عرفه اعالم في المجال الاقتصادي وارتباط القرارات المتخذة ارتباط وثيق بالقوائم المالية التي تعتبر مصدر رئيسي للمعلومات التي يحتاج غليها أبرز المستخدمين كالمستثمرين والملاك وغيرهم من المستخدمين في اتخاذ قراراتهم ، ومن هنا تظهر فائدة التدقيق الخارجي من خلال الدور الذي يلعبه في مصداقية القوائم المالية نظرا لكون الشخص محافظ حسابات محايد ومستقل في ابداء رأيه ومن هذا المنطلق وبغرض التعرف على كل من التدقيق والقوائم المالية خاصة في الجزائر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه ومعاييره

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف مهنة التدقيق الخارجي في ظل التطورات الاقتصادية وظهور الشركات الكبرى والمتعددة الجنسيات وتزايد الاهتمام بنوعية المعلومات المالية يعتبر دليلا على أهميته المتمثلة أساسا في إعداد تقرير من طرف شخص كفء وذي مؤهلات في ميدان المحاسبة والتدقيق وعلى أساس معايير معترف بها ومنهجية منتظمة يتضمن رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية التقارير المالية كوحدة واحدة ووضعه تحت تصرف مستخدمي هذه التقارير.

ومنه سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الخارجي وأنواعه وأهدافه، الأطراف المستفيدة من أعمال التدقيق وأنواعه، وأخيرا نلقى نظرة على.منهجية سير عملية التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

كلمة تدقيق هي كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وهي كلمة (Audir) والتي تعني(To hear) يستمع، و في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخصا للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب صاحب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل. ولقد كان الإيطالي "باشيليو" أول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494، وقام بالتنويه ووصف واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عملية التسجيل في الدفاتر.

ويعرف التدقيق الخارجي حسب (جمعية المحاسبة الأمريكية، AAA،1972) أنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية". (المطارنة، 2009، صفحة 13)

كما عرف (عبد الله، 2012، صفحة 13) التدقيق الخارجي أنه "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا

منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

كما يعرف التدقيق الخارجي أنه "فحص مستقل يؤثر بشكل رئيسي على المجالات المحاسبية والمالية". (Ziani & Medjdoub, 2016, p. 6)

ومن خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن عملية التدقيق الخارجي تتمحور في ثلاث نقاط أساسية هي:

- ✓ **الفحص**: يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- ✓ **التحقيق**: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم عن واقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة.

و نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكن المدقق من إبداء الرأي الفني المحايد.

- ✓ **التقرير**: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل الشركة أو خارجها، ونستطيع أن نقول أن التقرير هو العملية الأخيرة من عملية التدقيق. (بن زعمة ، 2018، صفحة 85)

كما ترى الباحثة (حليمي، 2022/2021، صفحة 53) أن التدقيق الخارجي هو مجموعة من الإجراءات المتجسدة في عملية منتظمة مبنية على أساس خطة مسبقة يقوم بها شخص مستقل يتميز بمجموعة من المؤهلات العلمية والمهنية والأخلاقية التي تخوله للقيام بوظيفته، وتهدف إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق وإيصال هذه النتائج إلى الأطراف المعنية باستعمال التقارير المالية،

و تعرفه كذلك (ميلودي و بكراوي، 2021/2020، صفحة 19)أنه هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لأعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الاطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرون، البنوك، ادارة الضرائب، وهيئات أخرى).

المطلب الثاني: معايير وأنواع التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الخارجي في الجزائر:

الفرع الأول: معايير التدقيق الخارجي وأنواعه:

1- معايير التدقيق الخارجي:

تقوم مهنة التدقيق الخارجي على مجموعة من المقاييس المتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، والتي تعتبر المرشد الأساسي لسير مهنة التدقيق الخارجي وتتمثل في مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي، ومجموعة من المعايير المنظمة للعمل الميداني، ومجموعة من المعايير المتعلقة بشروط إعداد التقرير.

1-1 المعايير العامة (الشخصية):

تتعلق المعايير العامة بالصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في الشخص القائم بمهنة التدقيق الخارجي والمتمثلة في:

- ✓ **الكفاءة:** نقصد بالكفاءة التأهيل العلمي و العملي للمراجع إذ يجب أن تتوفر لديه مهارات وكفاءات مكتسبة من التكوين الدراسي، ومن التدريب التقني الملائم كمدقق حسابات، (Lessambo، 2018، صفحة 45) ويجب أن يكون على اطلاع مستمر بكل التطورات المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق .
- ✓ **الاستقلالية:** يجب أن يتوفر عنصر الاستقلالية والحياد في كل عمل يقوم به المدقق، حيث يجب أن يتمتع بكامل الحرية في إعداد برنامج المراجعة وألا يتعرض لأي ضغوطات قد تؤثر في الإبداء برأيه. (كرمية، 2015، صفحة 63)

- ✓ **بذل العناية المهنية اللازمة:** يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية المعقولة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق وعند إعداد التقرير. (منصور، بدون سنة، صفحة 34)

1-2 معايير العمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميداني في الخطوات الأساسية والإرشادات التي يستند عليها المدقق في مساره المهني وتتمثل فيما يلي:

- ✓ **وضع خطة عمل والإشراف على المساعدين:** إن عملية التدقيق هي عملية منظمة وليست عشوائية وتختلف من مؤسسة إلى أخرى، وعليه فإنه يجب وضع برنامج شامل ودقيق يغطي كل الإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف المهمة وتوزيع المهام والمسؤوليات على مساعدين أكفاء.
- ✓ **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** من معايير الأداء المهني حصول المدقق على نظام الرقابة الداخلية من أجل دراسته وتقييمه إذ يعد هذا الأخير الركيزة التي يتوقف عليها تحديد حجم فحص الحسابات. (ديلمي، 2017، صفحة 17) .
- ✓ **ضرورة الحصول على قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات:** وهذا حتى تكون أساسا سليما يعتمد عليه المراجع الخارجي في تقديم رأيه عن التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظات والاستفسارات والمصادقات. (متولي، 2009، صفحة 16)

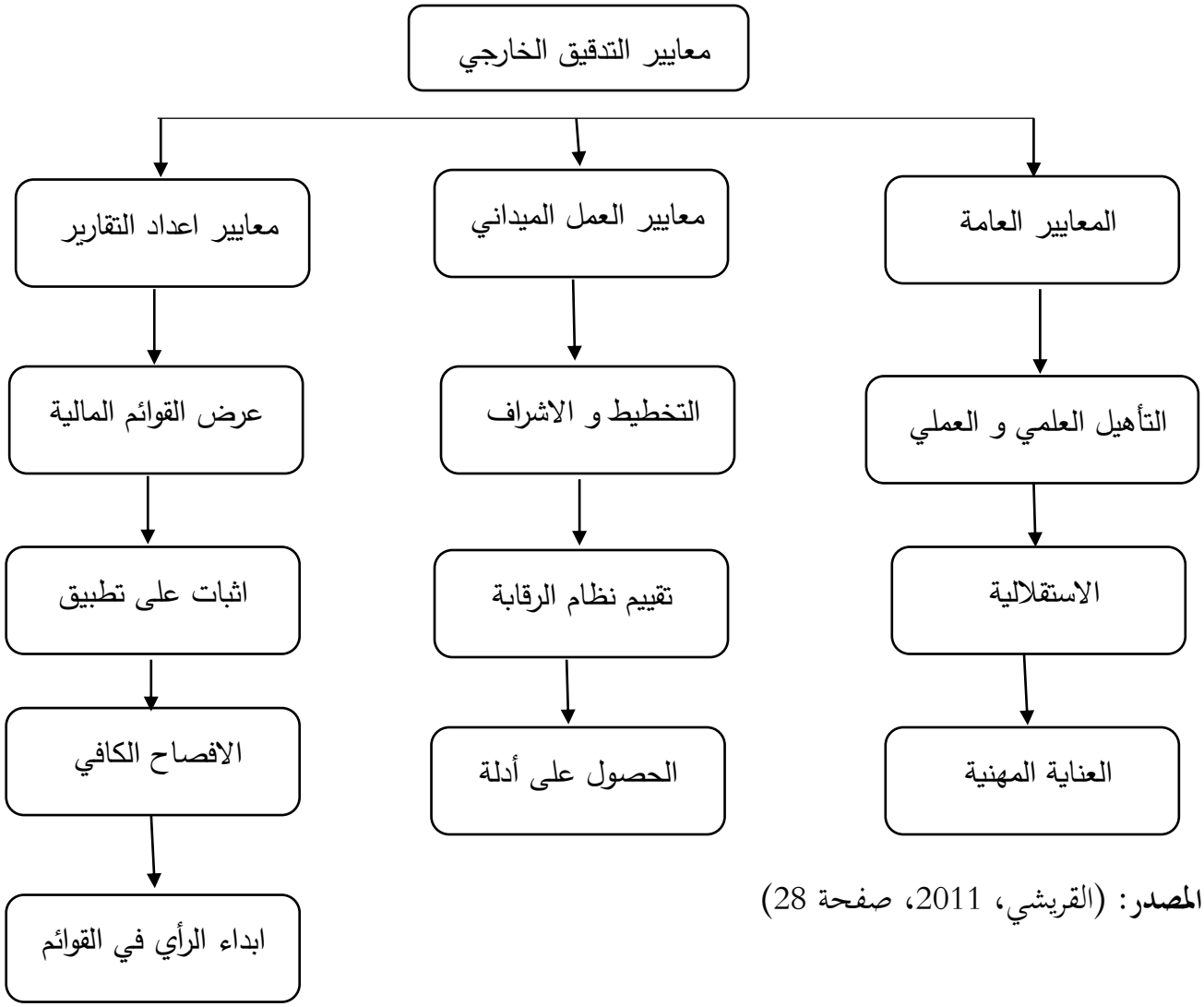
1-3 معايير إعداد التقرير:

يعتبر تقرير المدقق المنتج النهائي لعملية التدقيق ولإعداده يجب الأخذ بمجموعة من المعايير هي:

- ✓ يجب أن ينص تقرير المدقق على ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (القاضي، 2014، صفحة 57)
- ✓ مدى الثبات والاستمرارية في تطبيق هذه المبادئ من سنة إلى أخرى.
- ✓ مدى كفاية الإفصاح المحاسبي، حيث يجب أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات الجوهرية التي تظهر حقيقة المركز المالي للمؤسسة. (Placeholder1صفحة 42).

✓ إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إذ يجب أن يبدي المدقق رأيه حول التقارير المالية كوحدة واحدة، وفي حالة ما إذا لم يتمكن من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يشمل التقرير بيانا واضحا يشير فيه إلى ذلك. (علي و شحاتة، أصول المراجعة الخارجية: مدخل دورات العمليات، قسم المحاسبة والمراجعة، 2009، صفحة 35)

الشكل رقم (1): معايير التدقيق الخارجي



المصدر: (القريشي، 2011، صفحة 28)

2- أنواع التدقيق الخارجي:

تتمثل أنواع التدقيق الخارجي التي سنتطرق إليها في التدقيق المالي، التدقيق الإداري، التدقيق الاجتماعي.

2-1التدقيق المالي (تدقيق الحسابات):

يعتبر التدقيق المالي أقدم أنواع التدقيق الخارجي وأكثرها شيوعا، وقد ظل يمثل المجال الوحيد لعمل المدقق لفترة طويلة من الزمن، ويهدف إلى المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، وإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي، ويبرز هذا الهدف في حالة القيام بتدقيق مالي خارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح، أما في حالة الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح فإن التدقيق المالي يهدف إلى التحقق من مدى صحة وسالمة العمليات الحكومية من الناحية المالية والقانونية، وفي كلتا الحالتين فإن مجال اهتمام التدقيق المالي هو جميع العمليات ذات الطبيعة المالية ومدى تماشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين واللوائح. (منصور، بدون سنة، صفحة 26)

2-2التدقيق الإداري:

التدقيق الإداري هو أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للشركة وفروعه، أو أحد أقسامه، أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشتمل الفحص الخطط الموضوعة وأنشطة الشركة وأساليب استخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك قصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية. وبالتالي فإن التدقيق الإداري يهدف إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ التحقق من كفاءة الإدارة وذلك عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهداف المشروع المحددة مسبقا، ويتضمن ذلك بطبيعة الحال إظهار ناحيتي الضياع وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة والعمليات للقضاء عليها وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية.

- ✓ التحقق من مدى فعالية الإدارة في تحقيق الخطط والأهداف المسطرة. (محمود، 2011، الصفحات 231-233)
- ✓ إن نتائج التدقيق الإداري تساعد في ترشيد القرارات الإدارية ورفع فعالية وكفاءة مختلف الجوانب الإدارية (بودربالة، 2014، صفحة 8).
- ✓ التحقق من التزام الإدارة بالقوانين والقواعد الموضوعة. (بودربالة، 2014، صفحة 7)
- ✓ مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة الداخلية من خلال تقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.

2-3التدقيق الاجتماعي:

التدقيق الاجتماعي هو فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للشركة، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع. وذلك مع مراعات أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع التدقيق. (محمود، 2011، صفحة 254)

الفرع الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أحدث مستجدات مهنة التدقيق في الجزائر نظرا لصدورها في الشهور القليلة الماضية، وتجدر الإشارة قبل عرض هذه المعايير إلى أنها تستهدف جميع أنواع التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية، وحاولنا الإشارة إليها على النحو التالي:

- ✓ **م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق، هدف المدقق في إطار هذا المعيار هو:

- قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.

- ✓ **م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، أهداف المدقق في إطار هذا المعيار:

- هو تصور ووضع حيز التنفيذ الإجراءات اللازمة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة.

✓ **م.ج.ت 560: الأحداث اللاحقة** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث اللاحقة التي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

✓ **م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية.

أهداف المدقق هي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

✓ **م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية.

أهداف المدقق في اطار هذا المعيار هي:

- تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، وفي هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفق لحجم الكيان وحجم الأعمال التي يتعين انجازها.

✓ **م.ج.ت 500: العناصر المقنعة** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في اطار تدقيق القوائم المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج يستند عليها لتأسيس رأيه.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- تصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه

✓ **م.ج.ت 510: مهام التدقيق الاولية–الارصدة الافتتاحية** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الاولية.

هدف المدقق في اطار هذا المعيار هو:

- جمع العناصر المقنعة الكافية التي تسمح بضمان:
- نقل ارصدة اقفال السنة المالية السابقة عند اعادة الافتتاح تم بشكل صحيح وانها لا تحتوي على اي اختلال له تأثير معبر على القوائم المالية للسنة الجارية؛
- ثبات استخدام الطرق المحاسبية، او التسجيل الصحيح لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق.

✓ **م.ج.ت 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية، اضافة الى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد ادى الى صياغة رأي غير معدل (اي انه تم اعداد القوائم المالية في مجملها تبعا للمرجع المحاسبي المطبق). تتمثل اهداف المدقق في إطار هذا المعيار في:

- تشكيل رأي حول القوائم المالية على اساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

✓ **م.ج.ت 520: الاجراءات التحليلية** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2017)

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للاجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، اضافة الى الزامية اداء المدقق لاجراءات تحليلية اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات والذي يتم في نهاية التدقيق.

اهداف المدقق في اطار هذا المعيار تتمثل في:

- جمع العناصر الدالة والموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية.
- تصور واداء اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق للتأكد من التناسق بين القوائم المالية ومعرفته المكتسبة حول الكيان.

✓ **م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2017)

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بمدى التزام الادارة في اعداد القوائم المالية بفرض استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص نتائج حول وجود أو عدم وجود عدم يقين معتبر مرتبط بأحداث من شانها بعث الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة.

✓ **م.ج.ت 610: استخدام اعمال المدققين الداخليين** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2017)

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له ان مهمة التدقيق الداخلي بإمكانها ان تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

يهدف المدقق في اطار هذا المعيار وفي حالة ما وجد لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات مهمته:

- تحديد امكانية والى اي مدى، تستخدم الاعمال الخاصة بالمدققين الداخليين؛
- تحديد مدى ملائمة اعمال المدققين الداخليين لاحتياجات مهمته.

✓ **م.ج.ت 620: استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق** (المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، 2017)

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير. يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى:

- تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير؛
- تحديد ما إذا كانت أعمال الخبير الذي عينه ملائمة لاحتياجات التدقيق.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي وتأكيداته والأطراف المستفيدة منه:

الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي:

تطورت أهداف التدقيق الخارجي تماشيا مع تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وتطور وظائف الدولة التي أصبحت تهدف إلى تحقيق كل من متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالنفع على العديد من مختلف الفئات في المجتمع، ولقد صاحب التطور الملحوظ الذي شهدته أهداف التدقيق ظهور فروع جديدة للتدقيق الخارجي. (الجمال، 2014، صفحة 68)

وللتدقيق الخارجي أهداف عامة وأخرى خاصة ويمكن إيجازها فيما يلي:

1- الأهداف العامة:

✓ **إبداء الرأي الفني المحايد:** إن الهدف الرئيسي من وراء عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كان ذلك ناتجا عن الاحتيال أو الخطأ، و ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل

عادل من جميع النواحي الجوهرية، ووفقا لمعايير الإبلاغ المالي المعمول بها. (Lessambo, 2018, p. 7)

- ✓ التحقق من الوجود الفعلي للعمليات المالية المسجلة في الدفاتر المالية ودقتها. (لطفي أ.، 2004، صفحة 58)
- ✓ **تخفيض خطر المعلومات المالية:** كلما أصبح المجتمع أكثر تعقيدا كلما زاد خطر احتمال إمداد متخذي القرارات بمعلومات لا يمكن الاعتماد عليها مما أدى بمهنة التدقيق الخارجي إلى استهداف تخفيض هذا الخطر من خلال توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها كأساس لاتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية. (أرينز و لوبك، 2002، صفحة 28)

2- الأهداف الخاصة:

- ✓ التحقق من أن الوحدة أو النشاط أو البرنامج الخاضع للتدقيق حصل على الموارد الضرورية وأن استخدامه لهذه الموارد تم بكفاءة للحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة ومحو أسباب الانحراف في حالة وجودها. (الصباغ، 2008، صفحة 9)
- ✓ تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة. (قايد، 2015، صفحة 12)
- ✓ يهدف التدقيق إلى تحقيق أهداف البرامج الحكومية. (الصباغ، 2008، صفحة 10)
- ✓ يهدف التدقيق إلى تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع، (قايد، 2015، صفحة 12) وذلك من خلال فحص بيانات الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة والتأكد من إمكانية الاعتماد عليها في تكوين صورة صادقة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة. (الصباغ، 2008، صفحة 10)

الفرع الثاني: تأكيدات التدقيق

بهدف الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي أخطاء جوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ، وبهدف إعداد تقرير حول القوائم المالية،

(ISA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'unaudit conforme aux normes internationales d'audit)

فإن هناك مجموعة من الخصائص التي يسعى المدقق دوما إلى التأكد من تحققها في القوائم المالية، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1- الشمولية (الاكتمال): هذه النقطة تعني بأن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة ظاهرة في القوائم المالية.

(guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989, p. 2104)

2- الوجود: يقصد بالوجود بالنسبة للأصول المادية الوجود الفعلي لها، أما فيما يتعلق بالمصاريف والأعباء فعلى المدقق أن يتأكد من التسجيل الصحيح لها، كما يجب التأكد من ظهور العناصر المتعلقة بالفترة فقط في القوائم المالية. (guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989, p. 2104)

3- الملكية: يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية الأصول الظاهرة بالقوائم المالية، قد تكون وثائق الحيازة دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب على المدقق أن يتحقق من صدقها بحيث تمثل مطالب لدائنين حقيقيين. (توماس و هنكي، 1989، صفحة 319)

4- التقييم: يجب على المدقق الخارجي أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة ثابتة من فترة لأخرى. (guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989, p. 2105)

5- التقييد المحاسبي (الافصاح): لتحقيق هدف الإفصاح فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها بطريقة صحيحة وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989, p. 2105)

6- استقلالية الدورات: يهدف المدقق إلى التأكد من أن كل التكاليف والأعباء المتعلقة بالدورة محل التدقيق قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة وأن كل المبالغ المتعلقة بالدورات اللاحقة قد تم تسجيلها في الحسابات المتعلقة بها (Belaiboud, Pratique de l'audit, 2011, pp. 14-15).

الفرع الثالث: الأطراف المستفيدة من أعمال التدقيق الخارجي:

ترجع أهمية التدقيق الخارجي إلى الخدمات التي يوفرها للمؤسسة محل التدقيق وللأطراف العديدة المستعملة للتقارير المالية، وتتمثل هذه الأطراف في جهات داخلية ذات عالقة بالمؤسسة وجهات خارجية ذات علاقة بالمؤسسة وهي كالتالي:

1- المؤسسة محل للتدقيق:

- ✓ مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة وذلك من خلال ملخصات التقارير المالية على فترات دورية، ونتائج عملية التدقيق التي أضفت على المعلومات في التقارير المالية صفة الدقة الموثوقية.
- ✓ أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
- ✓ أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
- ✓ أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- ✓ أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات.
- ✓ أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس.
- ✓ أساس لتحديد القيم المستحقة.
- ✓ أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات. (محمود، 2011، صفحة 22)

2- الأطراف الداخلية ذات العلاقة بالمؤسسة:

- ✓ **إدارة الشركة:**

تعطي إدارة الشركة عناية فائقة بتقرير مدقق الحسابات عن نشاط الشركة ومدى صحة الحسابات ودقتها (متولي، 2009، صفحة 19)، وتعتبره بمثابة شهادة معتمدة لإثبات كفاءة

وفعالية أدائها وإشرافها على المهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي التقارير المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة. (محمود، 2011، صفحة 23)

ويعتبر وسيلة مساعدة لوضع الخطط ومراقبة تنفيذها، وتحديد الانحرافات وأسبابها بغية تحقيق أهداف الشركة واتخاذ القرارات الملائمة. (بودربالة، 2014، صفحة 10)

- ✓ **الملاك والمساهمين:**

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن السير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات. (جريو، 2019، صفحة 11)

- ✓ **نقابات العمال:**

تعتمد نقابات العمال على التقارير المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة وفي رسم السياسات العامة للأجور وتحديد الأسعار وتحقيق مزايا للعمال.

3- الأطراف الخارجية ذات العلاقة بالمؤسسة:

- ✓ **الدائنون والموردون:**

يكون ذلك من خلال الاعتماد على تقرير المدقق لتحليل المركز المالي للمؤسسة وتحديد مدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات، وهذا قبل الشروع في التعامل مع المؤسسة واتخاذ قرار منحها الإئتمانات التجارية. (محمود، 2011، الصفحات 23-24)

- ✓ **البنك:**

تعتمد البنوك على التقارير المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. (عبد الله، 2012، صفحة 15)

- ✓ **مصلحة الضرائب:**

- تقليل الإجراءات الروتينية، و الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب.
- سرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضرائب. (بودربالة، 2014، صفحة 11)

- ✓ **الجهات الحكومية:**

تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على التقارير المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، التأكد من التزام الشركات بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات التوجيهية على الوحدات الاقتصادية، (محمود، 2011، صفحة 24)، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتحديد الإعانات المستوجب منحها لبعض القطاعات. (عبد الله، 2012، صفحة 15)

- ✓ **المجتمع:**

تبرز أهمية التدقيق في المجتمع من خلال المساهمة في تحديد الوضعية المالية الحقيقية للشركات وقدرتها على الاستمرار في النشاط وبالتالي استمرارها في تقديم الخدمات الاجتماعية والمساهمة في تحقيق الرفاهية للمجتمع. (بودربالة، 2014، صفحة 11)

المطلب الرابع: منهجية التدقيق الخارجي:

يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منتظمة تتضمن أربع مراحل أساسية وهي مرحلة قبول عملية التدقيق، مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرحلة فحص الحسابات، وأخيرا إعداد تقرير المراجعة وسنتطرق إليها حسب ما يلي:

المرحلة الأولى: قبول عملية التدقيق

قبل قبول عملية التدقيق يكون المدقق الخارجي ملزما ببعض الإجراءات الضرورية والمتمثلة في:

- ✓ التأكد من أن قبوله لهذه المهمة لن يؤثر في سمعته بالوسط المهني، لهذا عليه عدم قبول مهمة تدقيق بيانات مالية لشركة سمعة إدارتها ليست جيدة في السوق المالي أو متهمة بالغش والاحتيال ويستطيع الحصول على معلومات حول إدارة الشركة من خلال الاتصال بالوسط المالي والبنكي الذي تعمل به المؤسسة، ومن والأطراف المتعاملة معها.
- ✓ الاتصال بالمدقق السابق وهذا بعد أخذ رخصة من الشركة التي عينته من أجل الحصول على معلومات تتعلق بالأمور التي تساعد على اتخاذ القرار بقبول المهمة أو رفضها ومن أهم هذه

الأمور نذكر: سمعة الشركة، أسباب عدم إعادة تعيينه، هل توجد خلافات حول تطبيق إجراءات التدقيق أو حول تحديد الأتعاب. (التميمي، 2006، صفحة 46)

- ✓ التأكد من سلامة تعيينه من الناحية القانونية وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات. (بوتين، 2005، صفحة 54)
- ✓ تحديد احتياجات عملية تدقيق حسابات الشركة من الموارد المادية والبشرية وتقييم مدى قدرة المكتب على أداء المهمة المكلف بها. (علي، 2019، صفحة 7)
- ✓ يجب أن يرسل خطاب التعاقد قبل البدء في العمل لتجنب أي خلاف قد ينشأ في المستقبل بشأن المهمة الموكلة للمدقق. (لطفي أ.، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، 1998، صفحة 59)

المرحلة الثانية: مرحلة تخطيط أعمال التدقيق

وتنقسم هذه المرحلة إلى ثلاث خطوات أساسية هي الأشغال الأولية، الاتصالات الأولى مع المؤسسة، وانطلاق الأشغال وسنتطرق إليها حسب التالي:

- ✓ **الأشغال الأولية**: في هذه الخطوة يطلع المدقق على الوثائق الخارجية الخاصة بالمؤسسة مثل (اسمها، تاريخ تكوينها، الغرض من نشاطها، رقم السجل التجاري...) مما يسمح له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع الذي تعمل به، والتعرف على وضعيتها من خلال استخراج عناصر المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.
- ✓ **الإتصالات الأولى مع المؤسسة محل التدقيق**: يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري معهم حوارا ومع من سيشتغل معهم أثناء أداء مهمته أكثر من غيرهم، كما يقوم بإجراء زيارات ميدانية للتعرف على تسلسل العمليات بها، والتعرف على أماكن النشاط ووحداتها، ويقوم أيضا بالتعرف على الوثائق الداخلية للمؤسسة مثل (العقد التأسيسي، العقود والاتفاقيات...).
- ✓ **انطلاق الأشغال**: بعد الخطوات السابقة يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة ويقوم بتدوينها في الملف الدائم الذي يرتبه بالطريقة التي يراها مناسبة لتسهيل

عمله، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة، إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر، (بوتين، 2005، صفحة 69)، ويقوم بتقسيم المهام على فريق عمله والذين يشترط أن يتميز بمجموعة من المميزات التي تضمن نجاح وجودة عملية التدقيق ونذكر منها:

- تكوين فريق من المدققين الذين تلقوا التعليم المناسب.
- تكوين فريق من المدققين الذين اكتسبوا الخبرة اللازمة، ولديهم معرفة كافية باللوائح التشريعية.
- تكوين فريق من المدققين الذين لديهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق.
- تكوين فريق من المدققين الذين لديهم معرفة كافية بالقطاع الذي يعمل فيه العميل، ولديهم القدرة المهنية على اتخاذ القرار. (Kesimli, 2019, p. 108)

المرحلة الثالثة: تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعرف نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين أنه "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة". (صديقي، 2003، صفحة 2)

ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية عبر الخطوات التالية:

- ✓ **جمع الإجراءات:** تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة الجزئية التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة من خلال الإطلاع على الإجراءات المكتوبة، حيث يجمع المدقق كافة المعلومات ويضع بعض خرائط سير العمليات، كما يمكنه استعمال استمارات مفتوحة قصد الحصول على إجابات تساعده في فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- ✓ **اختبارات الفهم والتطابق:** في هذه الخطوة يقوم المدقق بالتأكد من فهمه عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، وذلك من خلال أخذ عينة من العمليات أو عملية واحدة ويفحصها من بدايتها إلى غاية تسجيلها محاسبيا.

- ✓ **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** بعد الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه نقاط قوة أولية (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط ضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير في التسجيل المحاسبي)، يتم استخراج ذلك غالبا من القوائم الاستقصائية التي تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها بنعم أو لا. وعليه يكون المدقق قد حصل على نقاط قوة ونقاط ضعف النظام من الناحية النظرية للنظام محل التدقيق.
- ✓ **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلية، أي مطبقة بصفة مستمرة ودائمة في الواقع، فإذا كان الأمر عكس ذلك فإنها ستتحول إلى نقاط ضعف.
- ✓ **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية يستطيع المدقق الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره، عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق لنقاط القوة هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي للنظام، ويقدم حوصلة النتائج المتوصل إليها مع إبراز آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.

المرحلة الرابعة: فحص الحسابات:

1-تحديد أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية هو نقطة انطلاق هذه المرحلة، وسيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد مهمة المراجع، فالنظام الجيد يؤدي إلى تضييق برنامج التدخل المسطر له مسبقا، أما النظام المليء بالعيوب فيؤدي إلى توسيع عينة التدقيق، وفي بعض الحالات رفض المصادقة. (بوتين، 2005، الصفحات 71-76)

- ✓ **عينة التدقيق وطرق اختيارها:**

- **عينة التدقيق:** يحتاج المدقق قبل إجراء اختباراته المختلفة أن يقرر حجم عينة تدقيق مناسبة له، ويحرص على أن تكون العينة ممثلة بقدر كبير للمجتمع الذي سحبت منه، وهذا إذا كانت تنطوي على خصائص تقترب كثيرا من خصائص المجتمع، ويحدد المجتمع حسب

الأهداف المسطرة المرغوب تحقيقها فمثال إذا كان الهدف هو التأكد من عدم المبالغة في نقصان قيمة عنصر الزبائن فإن المجتمع في هذه الحالة هو ميزان تدقيق الزبائن، أما في حالة عدم المبالغة في زيادة عنصر الموردين فإن المجتمع في هذه الحالة هو ميزان تدقيق الموردين.

في حين أن في الواقع العملي لا يستطيع المدقق أن يحدد ما إذا كانت العينة ممثلة للمجتمع من عدمه إلا بعد الانتهاء من اختباراته. ولكن يمكنه أن يبذل قدرا من العناية في تصميم واختيار وتقييم العينة ليزيد من احتمالات تمثيل العينة للمجتمع، وهناك سببين لخروج عينة غير ممثلة للمجتمع وهما

- **خطر غير المعاينة**: ينتج خطأ غير معاينة نتيجة الأخطاء التي ارتكبت عند مراجعة العينة كاستخدام مستندات غير ملائمة، أو الفهم الخاطئ للاستنتاجات والأحكام والتقديرات الناتجة عن أدلة الإثبات، ويمكن للمدقق التحكم في خطر غير المعاينة من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- **خطر المعاينة**: يتمثل في أن يصل المدقق إلى استنتاجات غير صحيحة بسبب أن العينة لم تكن ممثلة تمثيلا صحيحا للمجتمع الذي سحبت منه. ويمكن للمدقق التحكم في خطر المعاينة من خلال تعديل حجم العينة والحرص على اختيار طريقة مناسبة لاختيار مفردات العينة من المجتمع. (علي، 2019، الصفحات 166-167)

- **طرق اختيار العينة**: تتمثل طرق اختيار عينة التدقيق في المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية وهما حسب ما يلي:

- **المعاينة الإحصائية**: يعتمد المدقق في هذه الطريقة على قوانين رياضية وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية، حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من أسلوب المعاينة غير الإحصائية، وتساعده على اختيار عينة دقيقة لا أكثر ولا أقل، بل تكون أكثر تناسبا مع مجتمع الدراسة وتسمح بالقياس الكمي لخطر المعاينة عند تخطيط العينة وعند اختبار العينة.

- **المعاينة غير الإحصائية:** لا يعتمد المدقق في هذه الطريقة على القياس الكمي لخطر المعاينة، وإنما يستعيض عن ذلك بخبرته وحكمه عند اختيار مفردات العينة، بمعنى أنه يستخلص نتائجه عن المجتمع على أساس حكمي، ولهذا السبب غالبا ما يطلق على المعاينة غير الإحصائية بالمعاينة الحكمية، فمن عيوب هذه الطريقة أنه لا تمكن المدقق من الخروج بنتائج كمية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقويم النتائج للعينة. (رفاعه، 2018، صفحة 108)

مع ضرورة الإشارة إلى أن كل منهما يتضمن أربع خطوات أساسية وهي:

- **تخطيط العينة:** والهدف من تخطيط العينة هو ضمان عمل اختبار التدقيق بطريقة تعطي مستوى خطر المعاينة المرغوب مع تقليل احتمالات خطأ غير المعاينة.
- **اختيار العينة:** ويعني أن يقرر المدقق كيفية اختيار مفردات عينة المجتمع.
- **إجراء الاختبارات:** وتتمثل في الاختبارات اللازمة من فحص مستندات وغيرها من إجراءات التدقيق.
- **تقييم النتائج:** وتتم بناء على ما استخلصه المدقق من اختبارات التدقيق. (علي، 2019، صفحة 168)

2-اختبارات السريانية والتطابق: يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق من التحقق أولا من تجانس وتطابق أو عدم تطابق المعلومات المالية والمعلومات في الميدان. فالهدف منها هو اكتشاف الأخطاء، المخالفات النقدية وتحديد الانحرافات، وبالتالي جمع أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في تقديم رأيه النهائي. وتتم اختبارات السريانية والتطابق عن طريق:

✓ **اختبارات التطابق:** من خلال الفحص التحليلي بهدف تقييم للتقارير المالية وهذا من خلال قيام المدقق بالعمليات التالية:

-دراسة العالقة الطبيعية والمعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية (الموازنات، الإحصائيات التجارية، العقود، محاضر الإجتماع) بهدف تقييم التقارير المالية.

-القيام بمجموعة من العمليات مثل: إجراء فحص تحليلي لتطور الهامش الإجمالي، نفقات المستخدمين، اهتلاك الاستثمارات، النفقات المالية، مقارنة بين القيم والنسب المسجلة في السنة محل التدقيق مع مثيلتها للسنة السابقة.

- ✓ **اختبارات التطابق من خلال الوثائق الداخلية:** فحص الوثائق الداخلية للمؤسسة مثل الفواتير.
- ✓ **اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية:** هنا يرسل طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة للتأكد من صحة الأرصدة المسجلة في دفاتر المؤسسة مثل الزبائن، الموردون والبنوك. كما يمكن الإرسال إلى أطراف أخرى رغبتة في الحصول على معلومات مكملة حول المؤسسة مثل المحامين فيما يخص مثال النزاعات مع الغير.
- ✓ **اختبارات التطابق من خلال المشاهدة الميدانية:** وهنا يقوم المدقق بالزيارة الميدانية مثل حضور عملية جرد المخزونات.

المرحلة الخامسة: إنهاء عمل التدقيق وكتابة التقرير :

تعتبر هذه المرحلة نهاية عملية التدقيق ويتم فيها إصدار الرأي النهائي حول نوعية الحسابات، ولكن عليه قبل ذلك أن يقوم ببعض الإجراءات استكمال لعملية التدقيق وهي:

- ✓ الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة والتأكد من احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ فحص الأحداث ما بعد الميزانية وهي ما تعرف بالأحداث اللاحقة والتي يكون لها تأثير مباشر على التقارير المالية.
- ✓ فحص كيفية تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية حيث يجب على المدقق التأكد من درجة إفصاح القوائم المالية عن الحقائق العامة والجوهرية بشكل كاف، وكذا صحة تبويبها وعرضها.
- ✓ إعادة النظر في أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة تقريره والتأكد من محتواها، وأن الأشغال المبرمجة تم إنجازها.

- ✓ إبداء الرأي وهي الغاية النهائية لعملية التدقيق حيث يقوم المدقق بإصدار الرأي الفني المحايد النهائي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في شكل تقرير، والذي يتضمن رأيه في فقرة واضحة، ويصادق فيه على الحسابات بتحفظ، أو بدون تحفظ، أو يرفض المصادقة مع تقديم أدلة الإثبات الكافية (بوتين، 2005، الصفحات 77-78).

المبحث الثاني: مفهوم القوائم المالية وعرضها، خصائصها ومكوناتها.

تعد القوائم المالية الختامية لأية مؤسسة الخطوة الأخيرة في سلسلة خطوات المحاسبة المالية، والهادفة إلى تصنيف وقياس أنشطتها الاقتصادية المختلفة خلال فترة معينة، ومن ثم عرضها على الأطراف المستفيدة منها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة باختلاف مصالحهم الحالية أو المستقبلية، وعلى الرغم من تعدد وتنوع مصادر المعلومات حول المنشآت الاقتصادية إلا أن التقارير المالية الختامية تحتل المركز الأول من بين هذه المصادر، وذلك لعدة أسباب أهمها:

- ✓ مصداقية هذه القوائم وما تحتويه من معلومات، حيث تتم مراجعتها من قبل محاسب قانوني لإجازتها قبل النشر.
- ✓ التكلفة البسيطة المتكبدة جراء الحصول على هذه التقارير مقارنة مع غيرها من مصادر المعلومات.

إلا أن من أبرز المشاكل التي تواجهها الفئات المستخدمة للمعلومات المالية السنوية في أنها لا تلبي المتطلبات المختلفة، الأمر الذي قد يؤدي إلى وجود بعض نواحي القصور في هذه البيانات من حيث اشتمالها على المعلومات الملائمة، وهي تلك التي يحتاجها المستخدمون لاتخاذ قراراتهم المختلفة، وقد يكون سبب مثل هذا القصور تنوع الجهات المستخدمة للقوائم المالية، أو قد يكون بسبب عوامل أخرى أهمها تكلفة إعداد هذه المعلومات المالية أو تعارض المصالح فيما بين الإدارة من جهة، والأطراف الخارجية الأخرى المستخدمة للمعلومات المالية من جهة أخرى.

وتبقى القوائم المالية الختامية لأي مؤسسة من أهم المؤشرات الرئيسية في الحكم على سلامة وضعها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، والوسيلة الرئيسية لأطراف مختلفة في عملية ترشيد اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الأول : تعريف القوائم المالية وعرضها

يوفر نظام المعلومات المحاسبية عددا من المخرجات أو التقارير لتلبية احتياجات مجموعة من المستخدمين من خارج الوحدة ومن داخلها، حيث تهتم المحاسبة المالية كنظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية بإنتاج مجموعة من القوائم المالية، التي تلبي احتياجات مجموعة من المستخدمين الخارجيين، هذا بالإضافة إلى كونها ذات منفعة لإدارة الوحدة الإقتصادية بمستوياتها المختلفة. وتعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية المتعلقة بالمنشاة لأن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات عن نتيجة المنشأة خلال فترة مالية سابقة، وتعتبر من أهم مخرجات النظام المحاسبي، فهي عرض منظم للبيانات والمعلومات المالية التي تقدم للمستفيدين منها بمختلف تخصصاتهم ومستوياتهم، بما في ذلك من لهم قدرة محدودة على فهمها.

إن العلاقة بين القوائم الأساسية – الميزانية العامة وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وحتى قائمة التدفقات النقدية– مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض، كما أنها مكملة لبعضها البعض، لذلك لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلبي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية منتج نهائي من منتجات المحاسبة، ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين، فهي إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها توفير متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في الشركة، ولكي تعبر القوائم المالية بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، وضمان وصول المعلومات بشكل دقيق وملائم للفئات المستخدمة، ومساعدتهم على اتخاذ معظم القرارات بشكل كفء، لابد أن تتميز بمجموعة من الخصائص.

1- تعريف القوائم المالية: هناك الكثير من التعاريف عن القوائم المالية، نذكر منها:

" تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادر خارج السجلات المحاسبية". (حماد، التقارير المالية، 2005، صفحة 35)

كما يمكن القول بأنها عرض هيكلي لممركز المالي للمنشأة و أدائها خلال فترة معينة، حيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي القوائم لإتخاذ القرارات الاقتصادية الراشدة وتساعد أصحاب المنشأة في تقييم كفاءة إستغلال الإدارة لموارد المنشأة.

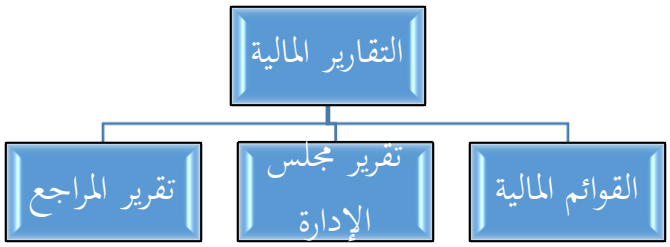
حيث تشكل القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية للمعلومات وذلك بعد أن يتم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي ليتم الإعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات الإقتصادية من قبل مستخدميها. (الشاهد و حماد، 2000، صفحة 20)

كما تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنشأة خلال الفترة المالي، وتخضع عملية إعدادها لعدد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و هذه المبادئ تحدد المعلومات التي يجب أن تشملها القوائم المالية.

يمكن القول أن التقارير المالية هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية، التي تعتبر إحدى وسائل توصيل للأطراف ذات العلاقة، والقوائم المالية هي جزء من التقارير المالية، حيث هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية، و تحتاج إلى معلومات تكميلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية .

و يمكن التعبير عن ذلك بالشكل البسيط التالي:

الشكل رقم (2): مراحل إعداد التقارير المالية



المصدر: من إعداد الطالبين

تشمل التقارير المالية بخلاف القوائم المالية العديد من الأشكال مثل: خطاب رئيس مجلس إدارة الشركة الموجهة للمساهمين و المستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة وبخصوص نشاط الشركة المالي والمستقبلي...إلخ، بينما القوائم المالية فتمثل جزءا من عملية إعداد وإصدار التقارير المالية.

الفرع الثاني: عرض القوائم المالية.

قبل التطرق على عناصر القوائم المالية يستحسن الإشارة أولا إلى المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية، حسب النظام المحاسبي المالي يتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة كالآتي: (لعشيشي، 2010، صفحة 13)

- ✓ تسمية الشركة، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية.
- ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)
- ✓ تاريخ الإقفال.
- ✓ العملة " تقدم القوائم المالية اجباريا بالعملة الوطنية"
- ✓ عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيها.
- ✓ الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
- ✓ إسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق بها الكيان عند الاقتضاء.
- ✓ معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

بعد أن تعرفنا على المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية سنقوم الآن بتوضيح أبرز العناصر المكونة للقوائم المالية وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي:

1- الميزانية:

تعتبر الميزانية جدول ذو جانبين، يعد بتاريخ معين، تظهر بأحد الجانبين أصول المؤسسة وبالجانب الآخر خصومها، وبعبارة أبسط تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد. (عطية، 2011، صفحة 10)

1-1المعلومات التي تتضمنها الميزانية:

- ✓ **الأصول:** الأصل هو عبارة عن مورد تحت رقابة المؤسسة بفعل أحداث ماضية وموجه لأن يوفر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة. (Tazdait, 2009, p. 54)

وتصنف الأصول إلى نوعين هما:

- **الأصول غير الجارية:** تشمل الأصول غير الجارية على: (Belaiboud, 2011, p. 56)

- الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة لاحتياجاتها والموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة وهي: الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي...) والأصول العينية (مثل المباني والمعدات).
- الأصول المالية التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم بيعها خلال الإثني عشر شهر ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

- **الأصول الجارية:** تشمل الأصول الجارية على: (Belaiboud, 2011, p. 63)

- الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الاثني عشر شهرا؛
- النقديات، شبه النقديات والعملاء.

✓ **الخصوم**: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. (عطية، 2011، صفحة 12)

- **الأموال الخاصة**: تمثل الفرق (الموجب) بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية. (Tazdait, 2009, p. 66)

تصنف الخصوم إلى:

- **خصوم غير جارية**: هي عبارة عن ديون تاريخ استحقاقها يفوق دورة محاسبية. (Belaiboud, 2011, p. 66)
- **خصوم جارية**: تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية. (عطية، 2011، صفحة 12).

2- حساب النتائج:

حساب النتائج هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال الدورة، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009)

2-1المعلومات التي يتضمنها حساب النتائج:

تتمثل المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج في الآتي: (Conseil National de la Comptabilité, 2009, p. 76)

✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال؛

✓ منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة للتثبيتات العينية، مخصصات الإهتلاك وخسائر القيمة للتثبيتات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير

العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم (شركات المساهمة)

- ✓ وفي حالة حساب نتيجة المجمع:
  - حصة الوحدات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة في النتيجة.
  - حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

3- جدول تدفقات الخزينة

يهدف إلى تقديم مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات. (لعشيشي، 2010، صفحة 16)

ويقدم هذا الجدول مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها كالتالي:

- ✓ **الأنشطة التشغيلية:** تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليس لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار. (Tazdait, 2009, p. 95)
- ✓ **الأنشطة الاستثمارية:** تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتج عن التنازل عن أصول طويلة الأجل. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009)
- ✓ **الأنشطة التمويلية:** تشمل الأنشطة التي تأثر على حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض. (Tazdait, 2009, p. 95)
- ✓ تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص ربح الأسهم (يقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة لأخرى في أنشطة عمليات الاستثمار والتمويل).

4- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاص:

يشكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول والتي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009)

4-1المعلومات التي يتضمنها جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

أدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي: (Conseil National de la Comptabilité, 2009, p. 76)

- ✓ النتيجة الصافية للدورة.
- ✓ تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في رأس المال الخاص.
- ✓ النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.
- ✓ العمليات على رأس المال (زيادة، نقصان، تسديد).
- ✓ توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

5- الملاحق

يعرض الملحق لهدف تكميلي لحسن فهم كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة، ويعتبر ضروري للمستخدمين لكونه يساعدهم في تكوين صورة واضحة عن المؤسسة، (Bouvier & Disle, 2008, p. 299) ويتم فيه توضيح المعلومات الآتية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009)

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات.
- ✓ المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

- ✓ المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.

المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية:

يستخدم بيانات ومعلومات القوائم المالية ومرفقاتها عدد كبير من المستفيدين داخل وخارج الوحدة الاقتصادية، حيث يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمنشآت و معرفتهم بها، كما يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، حيث أن المستفيدين الخارجيين ليست لهم سوى القوائم المالية كمصدر موثوق يتم الاعتماد عليه في الحكم على المركز المالي للوحدة الإقتصادية ومقدرتها على تحقيق الأرباح حاليا ومستقبلا، ودرجة نمو وتطور هذه الوحدة وتحسين نتائج أعمالها من سنة إلى أخرى، ويعتبر سوق الأوراق المالية والمستثمرين والمصاريف والموردون والدائنون والموظفين والإدارة و العمال والمحاسبين الماليين والإقتصاديين و المستشارين والسماسرة وضامن الإستثمار والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والباحثين من أهم المستخدمين أو المستفيدين من القوائم المالية، وكل مجموعة لها مصالحها الخاصة و لها وجهة نظرها الخاصة وتركز على بيانات معينة تعنيها أكثر من غيرها في هذه القوائم.

وسنحاول من خلال هذا المطلب أن نتعرف على مستخدمي القوائم:

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة ومن أهم مستخدمي هذه القوائم: (Bouvier & Disle, 2008, p. 299)

- ✓ المسيرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ ممولي المؤسسة (المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين الآخرين)؛

- ✓ الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية والرقابية (إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط، الهيئات الأخرى للتشريع والمراقبة)؛
- ✓ المتعاملين الآخرين مع الكيان كمؤسسات التأمين، الأجراء، الموردون والزبائن؛
- ✓ كل الهيئات المهتمة بما فيهم الجمهور العام.

المطلب الثالث :خصائص وأهداف القوائم المالية:

تتمثل القوائم المالية الرئيسية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولزيادة منفعتها ترفق هذه القوائم بعدد من الإيضاحات أو الكشوفات التفصيلية، ولكي تعبر هذه القوائم عن مدى صدق نتائج الأعمال والمركز المالي لا بد أن تمتاز بمجموعة من الخصائص، وقد نصت عليها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية: هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين حيث أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يجعل القوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة. (لطفي أ.، 2008، صفحة 50) وتتمثل هذه الخصائص النوعية الأساسية في:

1- **القابلية للفهم:** تكون المعلومة قابلة للفهم لما تكون مفهومة من طرف المستخدمين لها بكل سهولة شرط توافر معارف قاعدية عندهم في مجال التسيير والاقتصاد والمحاسبة وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية. (Tazdait, 2009, p. 24)

2- **الملائمة:** تمتاز المعلومات بالملائمة لما يكون لها تأثير على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم على تقييم أحداث ماضية، حالية أو مستقبلية، أو بتأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

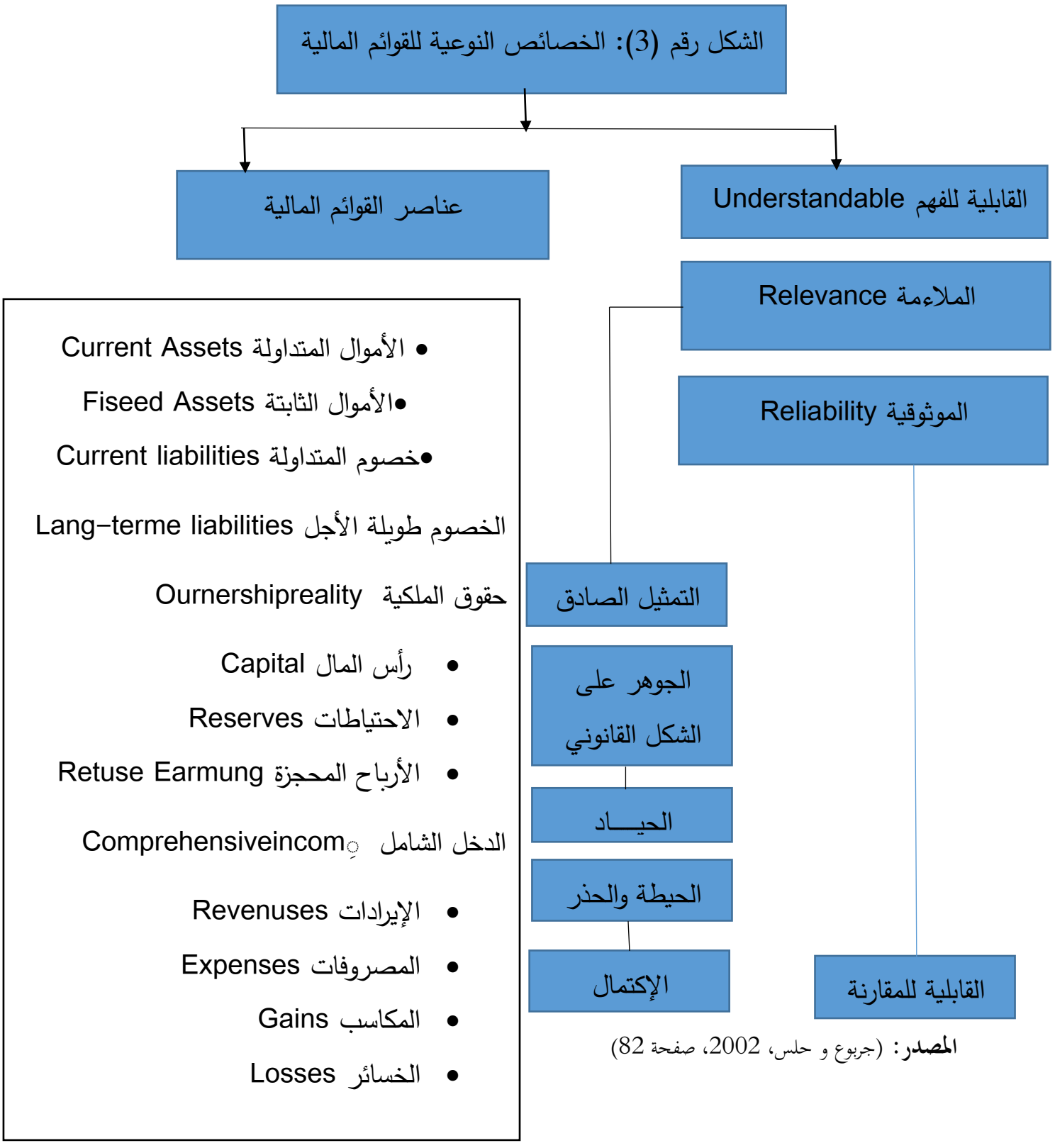
3- **المصداقية:** تكون المعلومة تمتاز بالمصداقية لما تكون خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية بحيث يمكن أن يعتمد عليها المستخدمون. (Maillet & Le Manh, 2007, p. 23)

ولتحقق المصداقية يجب أن يتحقق ما يلي:

- ✓ **الصورة الصادقة:** بحيث يجب على القوائم المالية أن تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ **أسبقية الواقع الاقتصادي على القانوني:** يجب أن تسجل العمليات في المحاسبة وتعرض في القوائم المالية طبقا لطبيعتهم المالية والاقتصادية، دون اعتبار للمظهر القانوني لها فقط. (Tazdait, 2009, p. 22)
- ✓ **الحياد:** أي يجب أن تعد القوائم المالية بكل موضوعية، دون انحياز لطرف معين. (لعشيشي، 2010، صفحة 13)
- ✓ **الحيطة والحذر:** هي الأخذ في الحسبان درجة من الحذر في ما يخص الحكم على التقديرات في حالات عدم التأكد، لغرض تفادي التقييم الزائد للأصول أو النواتج، وتفادي التقييم المنخفض للخصوم أو الأعباء. (Maillet & Le Manh, 2007, p. 24)

4- القابلية للمقارنة: يجب أن يتمكن المستخدمين من إجراء مقارنة القوائم المالية للمشروع على مرور الزمن وبإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لذلك المشروع وبطريقة متماثلة في المشاريع (هوام، 2009، صفحة 32).كذلك نقوم بتوضيح الخصائص النوعية للقوائم من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3): الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: (جربوع و حلس، 2002، صفحة 82)

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية:

هدف القوائم المالية هو تقديم معلومة تمتاز بالشفافية حول الوضعية المالية، الأداء وتغير الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث تكون مفيدة لأكبر قدر ممكن من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الإقتصادية ويمكن إبراز أهداف القوائم المالية على النحو التالي: (Tazdait, 2009, p. 47)

- ✓ **تقديم معلومة مالية مفيدة:** يجب على القوائم المالية أن تقدم معلومات مفيدة في ما يخص الوضعية المالية (الميزانية)، الأداء (حساب النتيجة) والتغيرات في الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة) للمؤسسة بغرض الإجابة على مجمل احتياجات مستخدمي هذه المعلومات؛
- ✓ **تقديم معلومة مالية ذات شفافية:** تسمح القوائم المالية بضمان شفافية المؤسسة من خلال معلومة وافية وكاملة؛
- ✓ **إيصال معلومة مالية لمختلف المستخدمين:** بحيث تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستخدميها، داخل أو خارج المؤسسة.

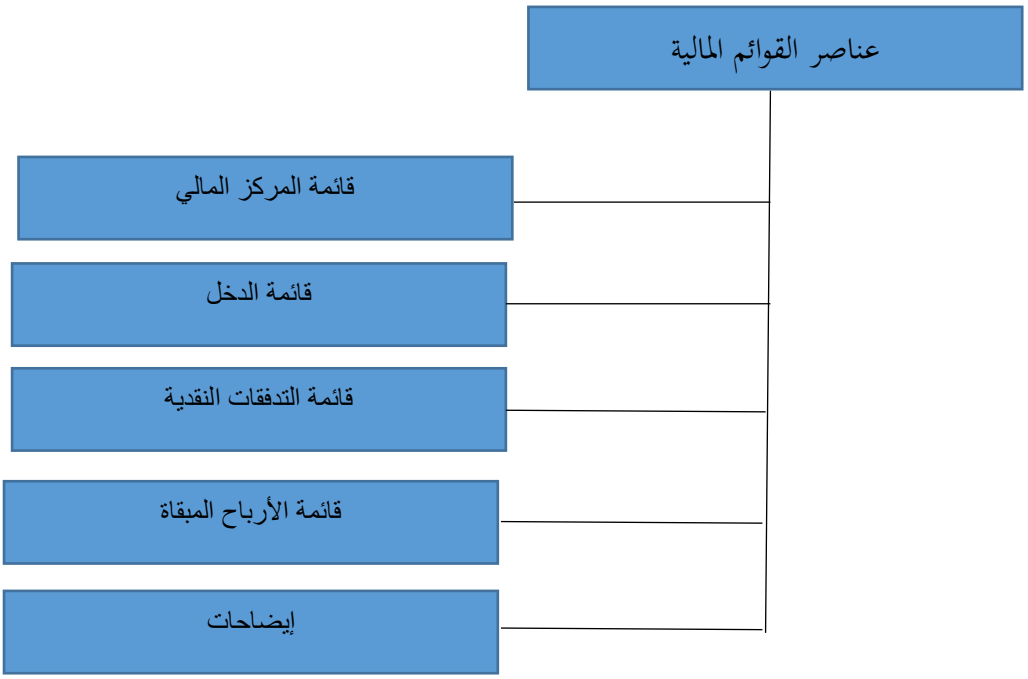
المطلب الرابع : مكونات القوائم المالية

تفاوتت أهمية القوائم المالية عبر تاريخ الممارسات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية، ففي الوقت الذي كانت فيه الميزانية تحتل مكانة بارزة بين القوائم المالية الأخرى من حيث الأهمية منذ القرن السابع حتى بدايات القرن العشرين، باعتبار أنها تعكس المركز المالي للشركة بالصورة القانونية التي كانت سائدة ذلك الوقت، والتي كانت تعتقد أن الميزانية هي أفضل ضمان لسداد الالتزامات اتجاه الآخرين، إلا أن وجهة النظر هذه تراجعت لصالح قائمة الدخل منذ تشكيل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وازدياد دور المنظمات والاتحادات المهنية المحاسبية. وقد أشارت لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن من المهم جدا عرض صافي الدخل بشكل دقيق ومتوازن قدر الإمكان، دون زيادة أو نقصان في البيانات، ومع الأهمية المتزايدة لقائمة الدخل، أخذ ينظر إلى الميزانية العمومية كصمة وصل بين قائمتين متتاليتين. ومنذ ذلك الحين وحتى تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية في عام 1973، تم التعامل مع قائمة الدخل باعتبارها الأكثر أهمية لأنها تقدم معلومات

ذات علاقة بتقييم أداء الإدارة وقدرتها على توليد الأرباح، وهو الضمان الأساسي لضمان سداد القروض وأعبائها، وتغير هذا الحال بجهود مجلس معايير المحاسبة المالية الذي أعطى درجة أهمية متساوية لمجموع القوائم المالية الأساسية الأربع المتمثلة في الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية. ويجب أن تكون هذه القوائم مترابطة ومتكاملة إذا أريد لها أن تؤدي دورها بالشكل الصحيح، ويأتي هذا الترابط كنتيجة لأنها تخضع لعملية القياس نفسها، مثل القياس وفق التكلفة التاريخية أو غيرها، ونتيجة لتطبيق القيد المزدوج على عمليات المنشأة كافة، وهي مكملة لبعضها البعض، فهي تعكس معلومات متنوعة ومختلفة عن المنشأة الاقتصادية والعمليات المالية التي تخصها، وبالتالي فإن أية قائمة مالية من هذه القوائم لا تستطيع أن تعكس صورة واضحة عن حال المنشأة بمفردها، والمستخدم يحتاج لجميع هذه القوائم لتشكيل صورة واضحة عن هذه المنشأة.

ويمكن تلخيص مكونات القوائم المالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (4): عناصر القوائم المالية

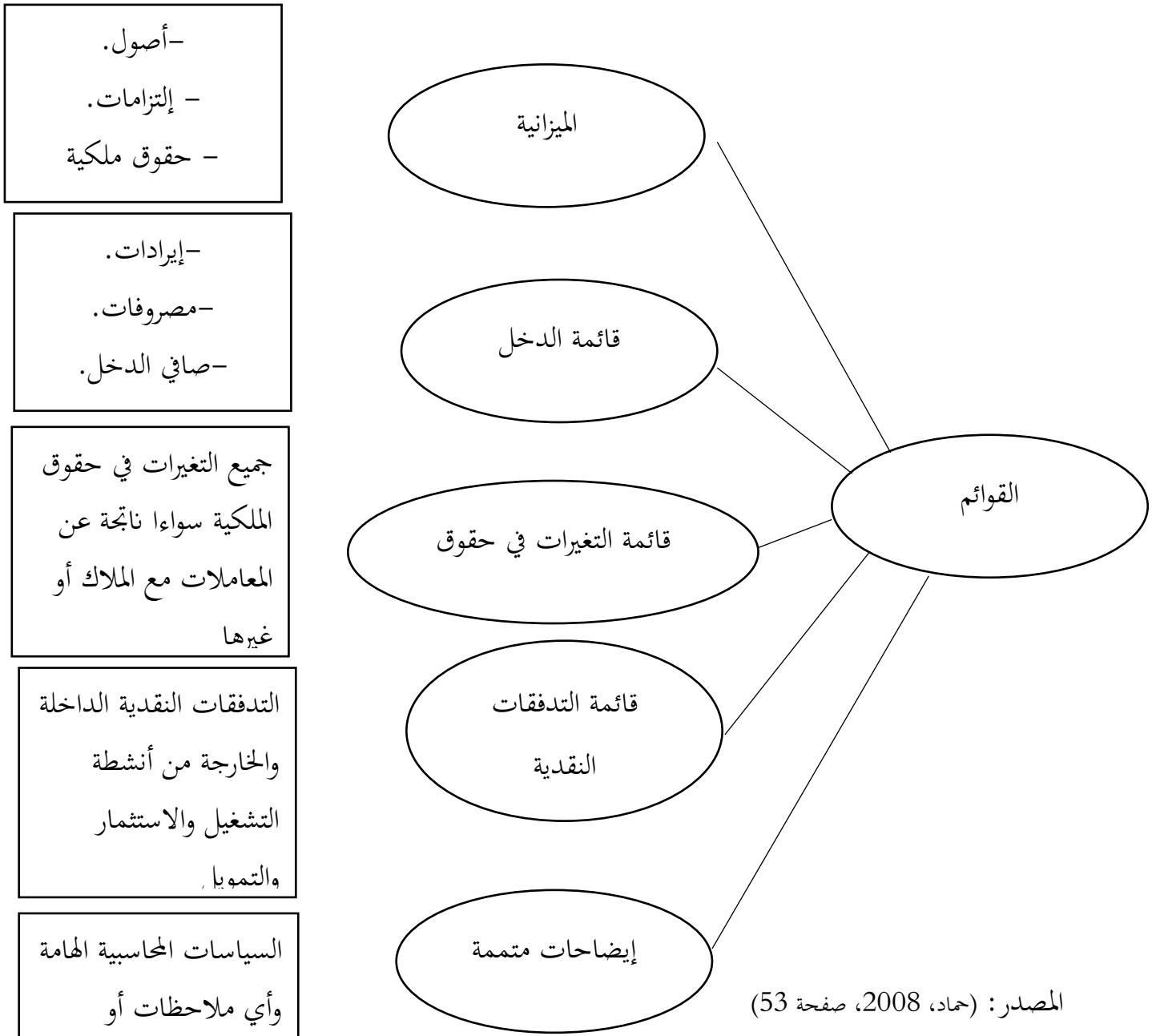


المصدر: من إعداد الطالبين

يجب أن ينظر إلى تلك القوائم على أنها بدائل لبعضها البعض وأن هناك علاقة بينها، حيث خلال الفترة الزمنية تقوم المنشأة بإعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) التي توفر رؤية ساكنة في ضوء الجوانب المالية لمركز المنشأة، أما القائمتين "قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية" فإنهما يغطيان الفترة الزمنية البينية بين الميزانيتين ويساعدان في تفسير التغيرات الهامة التي حدثت خلال الفترة.

كما يمكن أن نعبر عن أنواع القوائم المالية بالشكل التالي:

الشكل رقم (5): عناصر القوائم



المصدر: (حماد، 2008، صفحة 53)

تحتوى القوائم المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى، على سبيل المثال يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وقائمة الدخل ويمكن كذلك أن تحتوى على إيضاحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المنشأة، وأية موارد والتزامات غير معترف بها في الميزانية العمومية (مثل احتياطات المعادن)، ويمكن أن توفر على شكل معلومات إضافية كذلك معلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المنشأة نتيجة تغير الأسعار.

إن الأجزاء المكونة للقوائم المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى، فمع أن كل قائمة تحتوي معلومات مختلفة عن الأخرى، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضا واحد أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين، فمثلا قائمة الدخل تعطي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم تستخدم بالاشتراك مع الميزانية وقائمة التغيرات في المركز المالي.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات الجزائري

يتم التطرق في هذا الجزء إلى الإطار العام لممارسة مهنة محافظ الحسابات، نظرا لاعتباره المخول لتقديم خدمات المراجعة المالية كما جاءت في مضمون القانون.01-10 .

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه

سوف نحاول في هذا العنصر التطرق الى تعريف محافظ الحسابات وذكر خصائصه

الفرع الأول:تعريف محافظ الحسابات

1- حسب القانون التجاري

عرف كما يلي :

"تعني الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء

أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها"(JORADP, 25 avril 1993)

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها . ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما مت احترام مبدأ المساواة بني المساهمين كما يمكن استدعاء الجمعية العامة لانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا مل يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معين وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

2- وقد تم تناوله من قبل التشريع الجزائري كما يلي :

"هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول .(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 22، 29 جوان 2010)

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

الفرع الثاني: خصائص محافظ الحسابات

يجب على محافظ الحسابات أن يتمتع بالخصائص التالية :

1- الاستقلالية والموضوعية (Objectivité & Indépendance) :

يمكن تصور المراجع في المؤسسة في مكانة الحاكم مقابلة رياضية، فليس على الحاكم حساب الأهداف أو النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة وحتى يتسنى لمحافظ الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه ألا يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته وموضوعيه وأمام هذه الوضعية، يمتنع محافظ الحسابات عن تنفيذ التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة والتي قد تشوه نتائج مهمته، فمثال :المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أوغريها مع مسئولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية وغيرها تمنع محافظ الحسابات من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة ويكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 136 - 96 التي تنص في إحدى بنودها بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت ."

إضافة إلى ذلك، ودائما في إطار مراجعة المؤسسة، فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة :كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي إلخ...، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة والتدقيق، فالقانون يمنع من محافظ الحسابات ما يلي :(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 22، 29 جوان 2010)

- ✓ كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية .
- ✓ .كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في المجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

- ✓ يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (01) من تاريخ مباشرة عهدته؛
- ✓ يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته؛
- ✓ لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول .
- ✓ كما يمنع محافظ الحسابات من:
- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي تمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة، والقيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالنيابة عن المسيرين؛
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام الراقية القبلية على أعمال التسيير، كعدم القيام بمهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو المشرفة عليها؛
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جنائي أو مهمة خبير قضائي لدى المؤسسة التي يراقب حساباتها؛
- ✓ شغل منصب مأجور في المؤسسة التي راقبها بعد اقل من ثلاث سنوات (03) من انتهاء عهدته .

2- **الكفاءة المهنية :Compétence Professionnelle**

مراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لابد أن يتوفر على : (تواتي، 2011-2012، صفحة 39)

- ✓ شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته
- ✓ تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .
- ✓ إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات، وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

- ✓ وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها علميا وعمليا، بمعنى آخر، فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني.

ونشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في عمليات التدقيق ،والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به .

3-سر المهنة (Professionnelle Secret) :

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل .فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة، غير أنه ليس على محافظ الحسابات استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها، إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة، كما تنص عليه المادة التالية :

"إن على أعضاء المنظمة مراعاة احترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير أنهم مطالبون بإفشاء السر في الحالات المنصوص عليها في القانون والقواعد المعتمدة، لاسيما كل من :

- ✓ وجوب ضرورة تسليم الوثائق لصالح إدارة الضرائب .
- ✓ في حالة استدعائهم للشهادة أمام غرفة التأديب والتحكيم .
- ✓ قد يكون نتيجة استعلام أو تحقيق قضائي موجه ضدهم.
- ✓ بإرادة العميل نفسه.

"كما على محافظي الحسابات المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 96/136 المتعلق بأخلاقيات المهنة بالجزائر – المادة 6، 15 أفريل 1996)

وبالإضافة إلى ذلك، فمحافظ الحسابات ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين : كالشركاء والمساهمين وكيل الجمهورية ولكل من يهتم بالحالات الشاذة وغير العادية للمؤسسة، التي يمكن أن يصادفها محافظ الحسابات أثناء تنفيذ مهمته (ALLAL.H, 1993)

4-العلاقة مع زملاء المهنة :

إن على محافظ الحسابات في المؤسسة المحافظة على علاقات حسنة مع زملائه في المهنة، خاصة عندما يعوض أو يتم تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة (نقل المعلومات)، كما أنه قد يحتاج الى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة .

وبناء على ذلك، فتصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي بالصراحة والصدق اللطف، الاعتبار والاحترام .

فأغلب المشاكل اليت يصادفها محافظ الحسابات تكون في حالة استبدال مراجع بآخر، داخل نفس المؤسسة، فهذا التغيير يتطلب من محافظ الحسابات الثاني بعض الشروط لقبول طلب توكيله، لمهمة مراجعة الحسابات، ومن بين هذه الشروط ما يلي :

- ✓ التأكد من أن ال تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو للقواعد المعتمدة
- ✓ اطلاع الزميل) محافظ الحسابات السابق (بالطلب الموجه اليه برسالة مسجلة بريديا .

إضافة إلى ذلك،" لابد أن يمتنع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق (...) هذا لان السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة والمودة وكذا التضامن فيما بينهم (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 09/139 المتعلق بأخلاقيات المهنة في الجزائر المادة 18 و 20، 15 أفريل 1996)

ونشير إلى أن هذه الصفات الحسنة لابد أن يتسم بها المراجع في كل علاقاته مع الغير، وليس مع زملاء المهنة فقط، فذلك يشرف مهنة محافظة الحسابات .

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

سنتطرق في هذا الجزء إلى مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات والتي تم تحديدهما في القانون رقم 10- 01

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 64، 29 جوان 2010)

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص .
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير .
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بني الشركة اليت يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة هلا أو بني المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلاع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة
- ✓ المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهام محافظ الحسابات ما يلي :

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 22، 29 جوان 2010)

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند :

- الاقتضاء رفض المصادقة مع تقدم التبرير على ذلك .
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى مخس تعويضات .
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية .
- تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة .
- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

تتلخص عن المهام المنوطة لمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة وعلى هذا خص المشرع الجزائري مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير نذكرها كالآتي :

1- المسؤولية الفنية

وقد تم تناوله من قبل التشريع الجزائري كما يلي :يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 01/10 المتعلق ب مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 23-24، 29 جوان 2010)

وهي التي تدخل في عمله كمراجع حسابات قانوني لمشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما :(محمد، 2007)

- ✓ مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عموما بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما .
- ✓ مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم مراعاتها وتطبيقيا تطبيقا سليما .

2- المسؤولية المدنية

حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك كما يلي" :يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 01/10 المتعلق ب مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 23-24، 29 جوان 2010)

ويعد متضامنا اتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون،

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات ولم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطالعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنو أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة .وتتمثل هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها :(مُحَّد، 2007، صفحة 60)

- ✓ حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة .
- ✓ حالة وقوع المراجع في بعض الاخطاء أثناء مراجعته .
- ✓ عدم قيامه نهائيا بأدائه لعمله .

ولذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الاهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء ما قد في صغيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين في الشركة .

2- مسؤولية تأديبية

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من قانون-01 10المؤرخ في 29 جوان 2010 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 01/10 المتعلق ب مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 23-24، 29 جوان 2010)

ويمكن أن تأخذ العقوبة التأديبية حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات التالية :

- ✓ الإنذار .
- ✓ التوبيخ .
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر .
- ✓ الشطب من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

4-المسؤولية الجنائية

وفقا للقانون المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 01/10 المتعلق ب مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 23-24، 29 جوان 2010)

وتنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي) : (مُحَمَّد، 2007، صفحة 67)

- ✓ تأمر المراجع مع الادارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة .
- ✓ تأمر المراجع مع مجلس الادارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة والمساهمين .
- ✓ .إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم
- ✓ إظهار تقريره ذلك خوفا على مصلحته الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة .الكذب في كتابة تقريره أو في الادلاء بشاهدته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين وقت
- ✓ مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين .

- ✓ ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومنها إفشاء بعض أسرار المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا .

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض محافظ الحسابات المسائلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية ضده عند اكتشافها والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبله أو عن إهمال جسيم .

المطلب الثالث: الاستقلالية والكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات وشروط ممارسته المهنة:

يحتوي هذا الجزء على ثلاث عناصر، العنصر الأول يتمثل في استقلالية محافظ الحسابات والعنصر الثاني يتضمن الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات أما العنصر الأخير يطرح شروط ممارسته مهنة المحافظة .

الفرع الأول: استقلالية محافظ الحسابات

تعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات، وقد نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية :(الأزهر، 2013، صفحة 25)

1-الزاوية الأخلاقية: تشتمل على ضرورة تحلي محافظ الحسابات بالآتي :

- ✓ مبدأ الحيادة؛
- ✓ مبدأ الإخلاص؛
- ✓ مبدأ الشرعية المطلوبة .

2-الزاوية المادية :أبرز المشرع فيها حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة :

- ✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة .
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج كل منهم
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتباً إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة

- ✓ الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل
- ✓ خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم .
- ✓ الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم .

3-الزاوية المهنية : أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن لمحافظ الحسابات الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو مديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة .

كما أشارت المادة 30 و 31 من قانون 08-91 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، حيث لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين الا بعد مضي ثلاث سنوات .

الفرع الثاني: الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

حددت النصوص الجزائرية كفاءة محافظ الحسابات في عنصرين أساسيين هما: (الأزهر، 2013، صفحة 26)

1- التأهيل العلمي

اشترطت النصوص الجزائرية ممارسة المراجعة كالآتي :

- ✓ **المجموعة الأولى** : ليسانس في العموم المالية، ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة، الجزئيين الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية .
- ✓ **المجموعة الثانية** :ليسانس في العموم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية، شهادة المدرسة العليا للتجارة فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة، ليسانس في التسيير، شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك، شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة .

2- التأهيل العملي

أشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين :

- ✓ متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
- ✓ إثبات خبرة قدره عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر

المطلب الرابع: شروط ممارسة المهنة وتنظيمها في الجزائر

الفرع الأول: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في المهني الشروط المبينة في القانون المتعلق بالمهنة الذي نص على ما يلي :(الجريدة الر سمية للجمهورية الجزائرية، 29 جوان 2010)

الممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يجب توفر الشروط الآتية :

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ✓ أن يحوز شهادة ممارسة المينة عمى النحو التالي :
- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها .
- ✓ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها .
- ✓ بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة .
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة .
- ✓ أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

- ✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 08 من القانون 101-10 المؤرخ في 29 جوان 2010أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية" :أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد ".

بالإضافة إلى هذه الشروط هناك مبادئ يجب توفرها لدى محافظ الحسابات وهي) : (محمودي، 06-07 ماي 2011)

1-الثقة والأمانة والمصداقية :يجب على محافظ الحسابات أن يكون نزيها في العمل الذي يؤديه وأن يعطي هذا العمل حقه ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل.

2-الاستقلالية والموضوعية :يجب أن يكون محافظ الحسابات موضوعيا حتى يتسنى لو إصدار قرار أو رأي صادق عن الوضعية المالية للمؤسسة أي يجب عليه أن لا يملك عند إجراء تؤثر على استقلالية وموضوعية القرار

3-السرية المهنية: على محافظ الحسابات احترام سرية البيانات والمعلومات التي حصل عليها أثناء

تأديته لعمله، وعدم إفشاء تلك المعلومات والبيانات للغير .

الفرع الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

سنحاول في هذا الفرع ان نلخص ابرز ما يتعلق بتنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر وهذا من خلال التطرق على ابرز الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر.

- ✓ **الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي**

يقصد بالهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر بالهيئات التي لها دخل او تأثير على المهنة في الجزائر ويمكن ان نلخص هذه الهيئات و ابرز مهامها في ما يلي :

الجدول رقم :(1) الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر

	المجلس الوطني للمحاسبة	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	المصف الوطني للخبراء المحاسبين
مقدمة	أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 96-381 بصفة جهاز استشاري وذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تجمع مجموعة محافظي الحسابات المسجلين بالجدول والخاضعين للقانون 01-10، ويحدد المرسوم 11-26 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.	المصف الوطني للخبراء المحاسب يجمع مجموعة الخبراء المحاسبين المسجلين بالجدول والخاضعين للقانون 10-01 ويحدد المرسوم 25-11 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
التشكيلة	يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من مجموعة من الممثلين تمت الإشارة إليهم في المادة 2 من المرسوم التنفيذي 11-24	يتكون المجلس من 9 أعضاء منتخبين من قبل الجمعية العامة من بين المهنيين المسجلين بجدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يعين وزير المالية ممثلا له بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.	يتكون المجلس من 9 أعضاء منتخبين من قبل الجمعية العامة من بين المهنيين المسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين. كما يعين وزير المالية له بالمصف
المهام	أعطى المشرع الجزائر للمجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من المهام متعلقة بمجالات الاعتماد، التقييس المحاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة.	يعتبر كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي: ✓ السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها. ✓ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم. ✓ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها. ✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالي وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها. ✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة. ✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها	

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على المواقع الرسمية للهيئات والنصوص القانونية الصادرة عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

خلاصة الفصل الأول:

يهدف البحث إلى دور المدقق الخارجي بتدعيم مبدأ الإفصاح والشفافية وتكمل أهمية البحث في إبراز دور المرفق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لتكون شاملة وكاملة لمواجهة استخدامات الأطراف كافة الأمر الذي يكسب البيانات المالية مزيدا من الثقة والشفافية.

من خلال ما ذكرناه يمكننا التوصل إلى أن للتدقيق الخارجي دور هام في تحقيق الموثوقية في القوائم المالية، كونه يساهم في إنتاج معلومات تتميز بالمصداقية والصحة، وذلك من خلال عمل محافظ الحسابات.

وعليه فلا نستطيع القول بأن القوائم المالية ذات جودة عالية بتوفر خصائصها النوعية فقط وإنما تتحقق إلا إذا تم تدقيقها من قبل شخص مؤهل، محايد ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإعدادها، ويتمثل هذا الشخص في محافظ الحسابات الذي يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

الفصل الثاني:

واقع التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر

تمهيد:

بعد تناولنا الجانب النظري للدراسة و الذي يتمحور على مباحث حيث تطرقنا فيها إلى محاولة التعريف الكافي بمتغيري الدراسة و كذلك التعريف بالمدقق الخارجي و تنظيم المهنة في الجزائر، وبهدف التعرف على إجراءات عملية التدقيق ميدانيا و تكملة الحلقة المفقودة في الجانب النظري إضافة إلى محاولة التأكد من مدى صحة النتائج المتوصل إليها في الجزء النظري و التي خلصت أن القوائم المالية لا تقسم بالمصداقية في نظر مستخدميها حتى يتم المصادقة عليها من طرف شخص محايد و مستقل يتمثل في محافظ الحسابات.

قمنا بتلخيص هذا الجزء من البحث للقيام بدراسة عملية لموضوع التدقيق الخارجي في شكله القانوني، و حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما:

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق.

المبحث الثاني: منهجية عمل محافظ الحسابات لسنة 2022.

المبحث الأول: التعريف بمكتب المراجعة و المحاسبة ط.ع والمؤسسة محل التدقيق

سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى مكتب محافظ الحسابات بشكل يوضح عمله وهيكله التنظيمي و النشاطات التي يمارسها.

المطلب الأول: تقديم مكتب المحاسبة و المراجعة ط.ع والهيكل التنظيمي له

الفرع الأول: تقديم مكتب المحاسبة والمراجعة ط.ع

بهدف التعرف على مكتب المحاسبة و المراجعة قمنا بتلخيص أهم المعلومات المتعلقة به فيما يلي:

1- تسمية المكتب: ط. ع

2- العنوان:المحلين 18، 19 حي 82 مسكن بسكرة، ولاية بسكرة.

مسجل تحت رقم إعتماد 2261

3- المؤهلات العلمية:

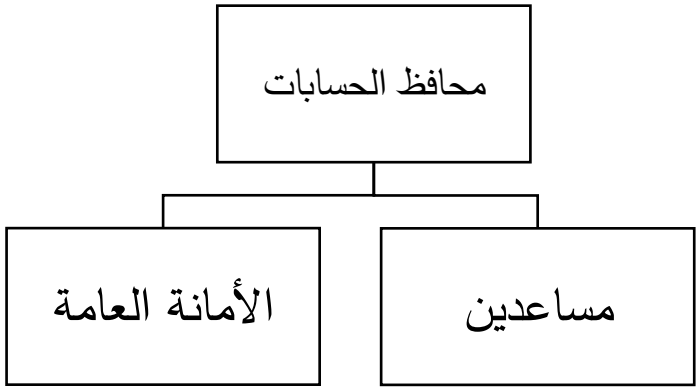
- ✓ شهادة ليسانس علوم إقتصادية تخصص علوم مالية، جامعة باتنة دفعة 1987.
- ✓ شهادة ماستر مانجمنت مالية المعهد العالي للتسيير و التخطيط ISGP برج الكيفان 2010.
- ✓ شهادة مؤطر في معايير المحاسبة الدولية المعهد الجزائري للدراسات المالية العليا IAHEF، الجزائر 2010.
- ✓ شهادة الخبرة المالية الدولية E.S.I.F.E.X.P الجزائر 2010.

4- عدد الموظفين في المكتب: 2 موظفين

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمكتب

يضم مكتب محافظ الحسابات ط.علي موظفين تخصص محاسبة و جباية و الخبرة القضائية في مجال المحاسبة إضافة إلى أمانة المكتب، و لفهم تنظيم المكتب قمنا بإعداد الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصادر: وثائق من الدراسة الميدانية

الفرع الثالث: المهام الميدانية لمكتب المراجعة و المحاسبة

يمارس مكتب الحسابات ط.علي مجموعة من الأنشطة في إطار ما يسمح به القانون و التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ مسك و غلق المحاسبة؛
- ✓ الدراسات التقنية و الاقتصادية؛
- ✓ الإستشارة؛
- ✓ التصريحات الجبائية و شبه الجبائية؛
- ✓ محافظة الحسابات؛
- ✓ إنجاز الخبرات القضائية في مجال المحاسبة الموكلة إليه من طرف قضاة التحقيق.

و من أهم المؤسسات الخاضعة لرقابته نجد:

1-مؤسسات عمومية:

لجنة خدمات القطاع الصحي جمورة.

2-مؤسسات خاصة:

- ✓ شركات إستيراد و تصدير؛
- ✓ مقاولات البناء؛
- ✓ ترقيات عقارية؛
- ✓ مصنعين محليين...إلخ؛
- ✓ شركات تجارية و صناعية.

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل التدقيق وهيكلها التنظيمي

الجدول رقم (2): التقديم بالمؤسسة محل التدقيق

التسمية	شركة " Y " للاستيراد والتصدير
الشكل القانوني	شركة ذات مسؤولية محدودة (ش. ذ. م. م)
سنة التأسيس	1995
رأس المال	30.048.000,00 دج
نشاط	الاستيراد والتصدير للتمور والمواد التغذية
التشكيلة البشرية	12 عامل مصرح بهم و4 في الإعداد للتصريح بهم- ملحق رقم [1]
العنوان	الطريق الولائي رقم .. محل رقم ..

المصدر: معلومات مقدمة من محافظ الحسابات.

1-الشركاء:

الشريك:	**الصفة:.**	**الجنسية:**
-عبد الرحمان	- مسير	- جزائرية.
-سمير.	- شريك	- جزائرية.

2- تاريخ إقفال الحسابات: تقفل الحسابات السنوية للشركة " **Y** " في **31 ديسمبر** من كل سنة.

[1] أنظر الملحق رقم (1)

3- المحاسبة:

تمسك المحاسبة داخل الشركة بطريقة آلية بمساعدة أجهزة الإعلام الآلي وباستعمال برنامج **MEGA-COMPTA**، إضافة إلى بعض العمليات عن طريق**MEGA-Commercial** .

4- الطرق والمبادئ المحاسبية:

- ✓ تجرى محاسبة المؤسسة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF.
- ✓ يتم تقييم المخزون تبعا لطريقة FIFO.
- ✓ يتم اهتلاك التثبيتات وفقا للإهتلاك الخطي.

5- مدى المهمة:

عين (ط. ع) محافظاً الحسابات الشركة في إطار مهمتنا سنقوم بفحص الحسابات المتعلقة بالمؤ سسة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق " **NAA** " والمعايير العامة للتدقيق المعمول بها.

المبحث الثاني: منهجية عمل محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية لـ ش.ذ.م.م سنة 2022

بعد أن قدمنا لمحة وجيزة عن مكتب محافظ الحسابات و قصد التعرف على منهجية عمله، قمنا بتخصيص هذا المبحث للتعرف على سيرورة عمل محافظ الحسابات في أحد الشركات الخاصة التجارية الممارسة لنشاط الاستيراد و التصدير، بدأ من كيفية قبول المهمة إلى غاية مرحلة تكوين الرأي حول مدى عدالة و مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: قبول التوكيل و ملف العمل:

الفرع الأول: قبول التوكيل أو رفضه:

1-القبول: يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بخطوات حذرة و دقيقة منذ البداية لقبول المهمة الموكلة إليه، حيث أنه يستوجب على محافظ الحسابات أن لا يقبل و يتابع المهمة إلا بعد أن يتأكد من النقاط التالية:

- ✓ التأكد من عدم الوقوع في حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها.
- ✓ التأكد من وجود الموارد البشرية الكافية في مكتبه و التي تكلفه عند قبول المهمة.
- ✓ التأكد من وجود تفاهم مشترك بينه و بين الإدارة.
- ✓ ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.

بعد التأكد من هذه الشروط و قبل الشروع في عهدته يجب على محافظ الحسابات أن يرسل للمؤسسة محل التدقيق "**رسالة مهمة التدقيق**" ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:[2]

[2] أنظر الملحق رقم (2)

- **الإشارة إلى كل من:**

هدف و نطاق عملية التدقيق، مسؤولية المحافظ و مسؤولية الإدارة، مخطط و فريق التدخل، الألعاب و طريقة و آجال تسديدها، وجود خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط و التدقيق و تنفيذه بشكل دقيق نظرا لحدود عملية التدقيق و كذا نظام الرقابة الداخلية.

- **الإشارة إلى إلزامية قيام الإدارة ب:**

تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للقوائم المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها، تقديم مشروع القوائم المالية و كل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة، إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على القوائم المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق و تاريخ المصادقة على القوائم المالية.

من جهة أخرى يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام التالية في حالة وقوعها: الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء، الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.

2- في حالة رفض قبول التوكيل: إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بالتوكيل و يحاط عامل بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام الشركة بعدم إكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت إستلام و هذا في فرض 15 يوم من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو إمتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإراء المنصوص عليه في القانون التجاري و إذا سبق و قامت الشركة بإجراء الإشهار القانوني و التنظيمي عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

الفرع الثاني: ملف العمل:

نظرا لإتصاف مهمة محافظ الحسابات بالديمومة فإن هذا يلزمه على مسك نوعين من الملفات الأساسية، إن لن نقل أنه لا يمكن الإستغناء عنها لإتمام مهمة التدقيق، و تتمثل هذه الملفات في:

1-الملف الدائم:[3]

تجمع في هذا الملف المعلومات والوثائق المشتركة في كل الدورات، و التي تجنب من إعادة القيام بنفس العمل في كل دورة. و يختلف ترتيب و مضمون الملف الدائم من مؤسسة لأخرى كما قد يختلف لاختلاف طرق التنظيم لمكتب التدقيق.

و بصفة عامة يمكن تشكيل ملف دائم على النحو التالي:

1-1ملف قانوني – جبائي- شبه جبائي- محاسبي:

- ✓ **عموميات عن المؤسسة:** بطاقة تعريف المؤسسة، معلومات عامة حول المؤسسة، معلومات حول المستشارين الخارجيين، قصاصات جرائد حوا المؤسسة.
- ✓ **ملف قضائي- جبائي- شبه جبائي:** العقد التأسيسي، نسخة من السجل التجاري، تشكيلة رأس المال، قرار تعيين محتفظ الحسابات، وثائق متعلقة بالنظام الجبائي و الشبه جبائي للمؤسسة.
- ✓ **ملف محاسبي** :: دليل الحسابات المستعمل، الإجراءات الحسابية، الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة، قواعد العرض، قواعد التقييم، الدورات المحاسبية الأساسية.
- ✓ **تقارير الرقابة:** تقارير محافظ الحسابات السابقة، تقارير الرقابة الداخلية، تقارير المدقق الداخلي.

1-2 تنظيم الرقابة الداخلية:

- ✓ **وثائق عامة:** الهيكل التنظيمي، دليل الإجراءات التنظيمية، الأشخاص الآمرة بالمؤسسة.
- ✓ **نماذج الإستبيان المستخدمة.**

[3] أنظر الملحق رقم (3)

2- الملف السنوي أو ملف الرقابة:[4]

على عكس الملف الدائم و الذي يستخدم على طول عهدة محافظ الحسابات، فالملف السنوي يحتوي على عناصر المهمة للدورة و لا يمن أن يمتد للدورات اللاحقة للدورة محل التدقيق، و يقوم محافظ الحسابات في هذا الملف بالإحتفاظ بالإجراءات المعتمدة لإنجاز المهمة، و العناصر المقنعة التي سنحت لمحافظ الحسابات بتكوين رأي عن مدى مصداقية القوائم المالية.

والغرض من مسك هذا الملف يتمثل في التمكن الحسن في المهمة، توثيق الأعمال المجنزة، ضمان الإنجاز الكامل لبرنامج التدقيق دون نسيان، إضافة إلى تبرير رأيه و تسهيل عملية إعداد التقرير، أي أن الملف السنوي يعتبر دليل إثبات للواجبات و الجدية التي جرت فيها مهمة محافظ الحسابات.

و يمكن تكوين ملف سنوي على النحو الآتي:

2-1المعلومات العامة:

- ✓ **ملاحظات للمراقبة اللاحقة:**
- ✓ **تنفيذ المهمة:** ملخص تنفيذ المهمة، ملخص التعديلات المقترحة، إستبيان نهاية المهمة، ملخص حول نظام الرقابة الداخلية، الأحداث التي حدثت بعد إقفال الحسابات أو الأحداث اللاحقة.
- ✓ **القوائم المالية والتقارير:** الميزانية وحساب النتيجة، الملاحق، وثائق العمل: ميزان المراجعة،... إلخ.
- ✓ **تنظيم المهمة:**وصف المهمة، المخطط التمهيدي، فريق التدقيق و التوجيهات المقدمة لهم، روزنامة التدخل: التاريخ و المدة و المكان، نموذج رسالة المهمة المرسلة من طرف المؤسسة.

2-2 فحص سير نظام المراقبة الداخلية: يتم في هذا الملف ترتيب نتائج الإستبانات الموزعة.

2-3 فحص الحسابات: ترتيب فيه مجمل العناصر المقنعة و أوراق العمل الخاصة بفحص الحسابات.

[4]أنظر الملحق رقم (4)

3- ورقة عمل محافظ الحسابات:

بعد أن تعرفنا على كل من الملف الدائم و ملف المراقبة، سنتحدث عن ورقة عمل محافظ الحسابات و التي تعتبر الورقة التي يوثق فيها محافظ الحسابات أعماله حول نقطة معينة، و يجب أن تكون مفهومة من طرف آخر حتى يتمكن من إتباع خطوات عمل محافظ الحسابات في معالجة تلك النقطة و طريقة توصله إلى الخلاصة.

الشكل رقم (7): ورقة عمل محافظ الحسابات

Date : التاريخ	Client : الزبون:	Folio	xxx
Exercice : السنة	**Titre De La Feuille De Travail**	Référencement المرجعية	xxx
Préparé par :			
معدة من طرف	**عنوان ورقة العمل**		

1- **الاهداف:** يتم هنا تحديد الاهداف المتعلقة بالتأكيدات في الحسابات(مثل التأكد من حقيقة المخزون).

2- **الاعمال المنجزة:** يتم هنا ذكر الاعمال المنجزة بدقة، ادراج اسماء الاشخاص في حالة القيام بمقابلة، تحديد الوثائق او الملفات المستعملة(مثل فاتورة او عقد...الخ) مع الحاقها بورقة العمل ووضع رمز مرجعي لها لترتيبها مع ملف العمل.

3- **النتائج:** يقوم محافظ الحسابات بربط كل عمل منجز بالنتيجة المتوصل اليها وفي حالة الاستحقاق وضع خلاصات وسيطة.

4- **الخلاصة:** انهاء العمل بالاستخلاص استنادا على التأكيدات المرتبطة بالهدف المسطر.

Table des symboles utilisés	تفسير الرموز المستعملة

ملاحظات:

- يستحسن ذكر العناصر الضرورية فقط في ورقة العمل؛
- يجب ان تكون النتيجة واضحة وصريحة؛
- في حالة اكتشاف انحرافات يجب ابلاغ المؤسسة عنها وتوثيقها في ملخص تنفيذ المهمة، حيث انه لا ينغي ان يحتفظ محافظ الحسابات بالانحرافات على مستوى ورقة العمل فقط.

المصدر: Boccon-Gibod Sylvain, Vilmint Eric, **op.cit**, p12

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وتحليل مناصب الميزانية

الفرع الأول: عرض القوائم المالية

الجدول رقم (3): ميزانية الأصول للشركة "SARL "Y"[5]

		2022		2021
الأصول	ملاحظة	المبالغ الإجمالية.	مخصصات إ. و. خ القيمة.	الصافي
أصول غ متداولة				
الشهرة السلبية والإيجابية				
أصول غ ملموسة				
أصول ملموسة				
مباني				
أراضي				
الأصول الثابتة الملموسة الأخرى		66031706	39763178	28538928
أصول ثابتة تحت الامتياز				
أصول تجارية		165699		165699
أصول مالية ثابتة				
أوراق مالية				
الذمم المدنية				
سندات عقارية أخرى				
القروض والأصول المالية الغير المتداولة الأخرى		100000		1000000
الأصول الضريبية المؤجلة				
إجمالي الأصول الغير الجارية		67197406	39763178	29704628

[5]أنظر الملحق رقم (5)

أصول متداولة					
المخزونات الجارية	5016582		5066582	6478466	
المدينة استخدامات المماثلة					
الزبائن	123678927		132678927	120343756	
المدينون الآخرون	3942894		3942894	3894894	
الضرائب والرسوم المماثلة	42935576		42935576	42561837	
مم مدينة واستخدمات مماثلة					
استثمارات وأصول مالية متداولة					
خزينة الأصول	11536139		11536139	27270789	
إجمالي الأصول الجارية	196169120		196169120	200549744	
إجمالي الأصول	263366526	39763178	223603348	230254372	

أنظر الملحق رقم 05

الجدول رقم (4): ميزانية الخصوم للمؤسسة "Y" SARLسنة 2022 [6]

الخصوم	ملاحظة	2022	2021
رؤوس أموال خاصة			
رأس المال الصادر		30048	30048000
رأس المال غير المستدعى			
الأقساط و الاحتياطات		10000	10000
إعادة التقسيم			
فرق التكافؤ			
باقي الدخل (حصة مجموعة الدخل 1)		1093045	(-13781605)
حقوق الملكية الأخرى الأرباح المحتجزة.		11586418	25368024
حصص الشركة 1			
حصة حقوق الأقلية			
الإجمالي		42737464	41644418
الخصوم غير متداولة			
القروض والديون المالية المؤجلة		45869097	51573265
الضرائب المؤجلة والمخصصة			
ديون أخرى غير متداولة			
المخصصات والإيرادات المؤجلة		1250000	1250000
الإجمالي (2)		47119097	52823265
الخصوم المتداولة			
حسابات قابلة للدفع		114740642	119767290
الضرائب		13057457	9905026
ديون اخرى		5948686	6114371
نفوذ المسؤولية			
إجمالي 3		133746786	135786686
إجمالي الخصوم		223603342	230254372

المصدر: انظر الملحق رقم6

[6] أنظر الملحق رقم (6)

الجدول رقم (5): حساب النتائج للشركة "Y" SARL لسنة 2022 [7]

البيان	ملاحظة	2022	2021
المبيعات والمنتجات		16591740	19800000
التغير في المخزون للمنتجات المصنعة والجاري تصنيعها			
إنتاج مثبت			
إعانات الاستغلال			478750
1- إنتاج السنة المالية		16591740	20278750
مشتريات مستهلكة		3790385	12645923
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		527151	1267720
2- الاستهلاك خلال العام		4317537	13913644
3- القيمة المضافة للاستغلال		12274202	6365105
نفقات الموظفين		4564831	9452520
الضرائب والمدفوعات المماثلة			
4- فائض التشغيلي الإجمالي		7709371	(3087414)
المنتجات التشغيلية الأخرى			
مصاريف تشغيلية أخرى		4345925	
الاستهلاك ومخ إ و خ انخفاض القيمة		2270400	
5- نتيجة التشغيل		1093045	(3087414)
منتوجات مالية			3986677
مصاريف مالية			
6- النتيجة المالية		00	3986677
7- الدخل العادي قبل الضريبة (5+6)		1093045	899263
الضرائب المستحقة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة المتغيرات على النتائج العادية			
إجمالي الدخل على الأنشطة العادية			
مجموع مصروفات الأنشطة العادية			
الدخل من الأنشطة العادية			
البنود الغير العادية (مصروفات)			
8- نتيجة الغير العادية			
9- الدخل العام		1093045	899263

[7] أنظر الملحق رقم (7)

الفرع الثاني: تحليل مناصب الميزانية:

الجدول رقم (6): حسابات رؤوس الأموال الخاصة

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في 2022/12/31	فارق القيمة
101	رأس المال الصادر	30048000.00	30048000.00	00
106	الاحتياطات	10000.00	10000.00	00
110	الترحيل من جديد	25368024.25	11586418.47	-13781605.58
120	نتيجة السنة المالية	-13781605.58	1093045.61	14874651.19
131	إعانات التجهيز	1250000.00	1250000.00	00
المجموع	المجموع	42894418.47	439874647.08	1093045.61

من إعداد الطالبين

الجدول رقم (7) ديون طويلة الأجل

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في 2022/12/31	فارق القيمة
164	افتراضات لدى مؤسسات القرض	51573265.96	45869097.81	-5704168.15
المجموع		51573265.96	45869097.81	-5704168.15

من إعداد الطالبين

الجدول رقم (8): حساب التثبيات

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في 2022/12/31	فارق القيمة
218	التثبيتات العينية الأخرى	64777106.99	64777106.99	00
2183	أغلقة مسترجعة	1254600.00	1254600.00	000
230	تثبيتات قيد الإنجاز	165699.65	165699.65	000
275	الودائـــع والكفـــالات المدفوعة	1000000.00	1000000.00	00
مجموع إجمالي التثبيتات		67197406.64	67197406.64	000
مجموع الاهتلاكات وخ. ق		37492778.43	39763178.43	2270400.00
مجموع التثبيتات الصافية		29704628.21	27434228.21	-2270400.00

من إعداد الطالبين

الجدول رقم (9):حساب المخزونات

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في	فارق القيمة
320	اللوازم القابلة للاستهلاك	0	0	0
321	أغلفة رافيولية	178371.08	178371.08	0
322	أغلفة كرتونية	6300095.50	4888211.26	-1411884.24
323	التموينات الأخرى المخزنة	0	0	0
المجموع		6478466.58	5066528.34	-1411884.24

الجدول رقم (10):**حسابات الغير**

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في 2022/12/31	فارق القيمة
401	موردو السلع والخدمات	-90297438.26	-90297438.26	00
4011	مورد العلب	534269.10	534269.10	00
4012	المورد S	-5266798.42	-2766798.42	2500000.00
4013	المورد W	-17713938.24	-15213938.24	2500000.00
4014	المورد Algerie-ppg	0	26647.67	26647.67
4015	المورد Nosoclean	0	0	00
404	موردوا التثبيات	-2169719.73	-216719.73	00
408	موردوا الفواتير التي لكم تصل صاحبها	-4853665.00	-4853665.00	00
409	الموردون –RRR-	1504437.49	1504437.49	00
4110	زبون التصدير	58055302.42	58055302.42	00
4111	الزبون " SARL AGR"	62288453.94	74632624.90	12344170.96
421	المستخدمين للأجور المستحقة الدفع	0	0	00
430	الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	-2400.000.00	-2400.000.00	00
4311	الاشتراكات الاجتماعية 9%	-98676.60	-39687.91	58988.69
4312	الهيئات الاجتماعية	-222135.92	-115439.99	106695.93
443	العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية	-547369.49	-547369.49	00
445	الدولة الرسوم على رقم الأعمال	16613.70	16613.70	00
4451	TVA على المشتريات	42545223.63	42918963.13	373739.50
4452	TVA على المبيعات	-925118.09	-12410548.75	-3152430.64
447	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	-1644.00	-1644.00	00
4471	رسم الطابع	-243.33	-234.33	00
4472	الرسم على النشاط المهني	-645030.00	-645030.00	00
455	الدولة- الرسم على رقم الأعمال	-2846189.23	-2846189.23	00
467	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة	48000.00	48000.00	00
470	الحسابات الانتقالية والانتظارية	1744778.25	1792.778.25	48000.00
486	الأعباء المعاينة مسبقا	597678.57	597678.57	00

من إعداد الطالبين

الجدول رقم (11): الحسابات المالية

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في 2027/12/31	فارق القيمة
51210	بنك BADRBISKRA	7335450.52	10013882.36	2678431.84
5122	بنك BEA	73658.73	73658.73	00
51221	CPT BER" Devises " 50%	9340.94	9340.94	00
51222	CPTBER" Devises 20%	2066.18	2066.18	00
51223	CPTBER Dervises 50% dep	1272.83	1272.83	00
51224	BADR Peviese 20% Rect	4626.02	4626.02	00
5126	بنك SGA	434785.17	429244.67	-5540.50
51270	SGA Pevises 20%	960.05	960.05	00
5128	BADR POLLARS 40%	3445.17	3445.17	00
5129	BADR POLLARS 50%	502.62	506.62	00
530	الضيوف	19404681.62	997139.89	-18407541.73
المجموع		27270789.85	11536139.46	15734650.39

من إعداد الطالبين

الجدول رقم (12):حسابات الأعباء

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في 2022/12/31	فارق القيمة
601	المواد الأولية	0	1411884.24	1411884.24
602	التموينات الأخرى	1299588	1967050.00	667462.00
6026	أغلفة ورقية	11346335.52		-1134633.52
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	0	411451.83	411451.83
615	الصيانة والتصليحات والرعاية	32000		-32000.00
616	أقساط التأمينات	20248		-202480.00
622	أجور الوسطاء والاتكاب	0	336955.00	336955.00
623	الإشهار والنشر والعلاقات العمومية	0	30431.30	30431.30
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	76459.39	102497.73	26038.34
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	646261.76	57267.51	-588994.25
628	الاشتراكات والمستجدات	318312.73		-318312.73
631	أجور المستخدمين	7502000.12	3609126.54	-3892873.56
635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	1950520.02	938372.90	-1012147.12
638	أعباء المستخدمين الأخرى	0	17332.00	17332.00
656	الغرامات والعقوبات والهبات	2638613.58	4060350.85	1421737.27
657	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	0	285574.77	285574.77

661	أعباء الفوائد	447888.9		-447888.80
681	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	0	2270400.00	22704400.00
المجموع		26460460.02	15498694.69	10961765.33

من إعداد الطالبين

الجدول رقم (13):حساب المنتوجات

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 2021/12/31	الرصيد في 2022/12/31	فارق القيمة
706	تقديم الخدمات الأخرى	19800000.00	16591740.30	3208259.70
748	إعانات أخرى للاستغلال	478750.00	00	478750.00
766	أرباح الصرف	3986677.90	00	-3986677.90
المجموع		24265427.90	16591740.30	-7673687.60

من إعداد الطالبين

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية :

الفرع الأول: معايير إعداد التقارير المالية

1-معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

1-1 يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن الرأي للمحافظ.

1-2 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير يبين فيه أداء مهمته يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة. يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بالتحفظ او بدون تحفظ على إنتظام و صحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

1-3 يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهنة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة السنوية ل تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

4-1 حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص و تقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها و الطابع المعتبر للإحتفالات التي إكتشفها.

5-1 يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعداداها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07_11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي و النصوص المتعلق بها.

6-1 تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية و حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة و كذا الملحق.

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

7-1 لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على الحسابات السنة المالية المعينة، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم، كما نص عليه القانون رقم 07_11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

8-1 يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- ✓ اسم و عنوان محافظ الحسابات و رقم إعتماد و رقم التسجيل في الجدول.

عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح و إنه يخص سنة مالية مفعلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين:

- ✓ **الجزء الأول**: التقرير العام للتعبير عن الرأي
- ✓ **الجزء الثاني**: المراجعات و المعلومات الخاصة

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي:

1-مقدمة: في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات ب:

- ✓ التركيز بطريقة و تاريخ تعيينه.
- ✓ التعريف بالكيان المعني.
- ✓ ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- ✓ الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرق الجهاز المؤهل في الكيان.
- ✓ التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- ✓ تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الإقتضاء.

1-1الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- ✓ يشير إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبق معايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.
- ✓ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون حسب الحالة
- ✓ **رأي مقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول مو خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.
- ✓ تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المعدة التي تفسرها.
- ✓ يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي.

- ✓ **رأي بتحفظ (بتحفظات)**: يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو تحفظات) من مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة.
- ✓ **رأي بالرفض**: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية و انه لم يتم إعدادهافي جميع جوانبها المعتبرة وفقاللقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفضات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقرير إن أمكن ذلك، قصد إبراز تتأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

1-2فقرة الملاحظات: يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه و في حالة وجود شكوك معتبرة مبية بشكل وجيزة في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية، يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة:

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

- ✓ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- ✓ المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية.
- ✓ المعلومات التي يتوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

1-1 يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفخص الحسابات السنوية و إعداد التقرير العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في اجل قدره 45 يوما ابتداء من تاريخ إستلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي لمهمة الرقابة

1-2 إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة و من طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

1-3 يتم إعداد و توقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين في حالة الإختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

2-معايير تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة:

2-1 يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد31 إلى 36 من القانون رقم 07_11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007و المتضمن النظام المحاسبي المالي، إلىالتعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2-2 يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية و كيفيات تطبيقها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

2-3 لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة عن التقرير العام، و في جزئه الأول في المصطلحات المستعملة الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

4-2 يكون التقرير العام للتعبير عن الرأي حول الحسابات الفردية و تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى إلتزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بنية تسهيل نشر المعلومة.

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الإجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها حول الاتفاقيات المنظمة قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من قانون التجاري و يحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

تعد إتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الخارجية، و المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر و غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشريكين المعنيين التاليين:

- ✓ رئيس مجلس الإدارة للشركة، الرئيس المدير العام للشركة، أحد متصرفيها، عضو من أعضاء المكتب المسيرون أو مجلس الرقابة.
- ✓ ممثلون عن الأشخاص المعنويون المتصرفون.
- ✓ المسيرون و المسيرون المتضامنون.
- ✓ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

4- التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات:

4-1 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

4-2 يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة 5 أو 10 أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان، و يتضمن هذا الكشف:

- ✓ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة، مهما كان شكلها و صفاتها بإستثناء تسديد المصاريف الغير جزافية.
- ✓ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوفيق الجزئي و الأطراء العاملين في فروع في الخارج

5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقها للواجبات المهنية.

تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة للمستخدمين الكيان في ذلك الذي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا إلى المعلومات المقدمة و تلم المحتمل ارتباطها خلال مهمته

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

6- معايير التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة (5) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة:

يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، السنوات الخمس(5) الأخيرة أو كل دورة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة(5) و يهدف إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

- ✓ يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للطباعة التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة بعرض العناصر التالية:

- ✓ النتيجة قبل الضريبة
- ✓ الضريبة على الأرباح
- ✓ عدد الاسهم أو الحصص الشركة المكونة لرأس مال الشركة
- ✓ النتيجة حسب السهم او حصة الشركة
- ✓ مساهمة العمال في النتيجة

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

في إطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر أخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، و كذا الإثبات المتعلقة بالعمليات و الأحداث المحاسبية للفترة، و أرصدة و حسابات نهاية الفترة، و كذا عرض للقوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

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

يتضمن التقرير لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة ما يلي:

- ✓ عنوان النقرير، المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته.
- ✓ فقرة تتضمن وصف للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة.
- ✓ خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و أداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 06 من القانون رقم 07_11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007و المتضمن النظام المحاسبي المالي و أحكام المادة (7) من المرسوم التنفيذي رقم 08_156 المؤرخ في ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع و الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدة و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، و عندما تحدد الوقائع و الأحداث التي ممكن ان تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

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

9- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:

يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص بتدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات أسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجلس المراقبة،و يجب أن تمثل هذه الاسهم على الاقل 20% من رأس مال الشركة، وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الإقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل.

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصة حول أشغاله إلا عندما يستخرج مخالفات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة و إلى الجمعية العامة.

يؤدي غياب الإشارة إلى الاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

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

يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

يشير محافظ الحسابات عند الإقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب إجتماع للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل

لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس مال الإجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

10-1 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كماهو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 (الفقرة3) من القانون التجاري عند رفع رأس مال الشركة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

10-2 يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل على الخصوص:

- ✓ مبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح
- ✓ أسباب إقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب
- ✓ كيفيات تحديد سعر الإصدار

10-3 يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس مال، على الخصوص المعلومات الآتية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كيفيات تثبيتات سعر الإصدار و حول احترام الحق التفاضلي في الاكتتاب
- ✓ خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

11-1 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كماهو منصوص عليها في المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند رأس مال و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

11-2يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون و يتأكد على الخصوص:

- ✓ إن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد الأدنى.
- ✓ احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.
- ✓ احترام مجموع الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة

11-3 يضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي ير تخفيض رأس مال، على الخصوص المعلومات الآتية:

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

✓ خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال

11-4 عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس مال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيص من الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل.

11-5 في حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع

رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

11-6 في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة و يشير فيها إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

12-1 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

12-2 إذا طلب للجمعية العامة غير العادية أن تفرض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية و الكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، و يقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، و كذا حول أسباب إقتراح إلغاء حق تفاضل في الاكتتاب عند الإقتضاء

12-3 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسل إلى الجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس مال

الواجب إصدارها و يعبر عند الإقتضاء، عن استحالة ابداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا

12-4 يفحص محافظ الحسابات إحتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حوى سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، و كذا إذا لم تعقد الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة

12-5يفحص محافظ الحسابات إحترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية و التنظيمية و يتأكد من أن التقرير واضح بشكل كافي خصوصا حول أسباب الإصدار و عند الإقتضاء حول إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب و كذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود إقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين و أنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين

12-6 يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

- ✓التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- ✓فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- ✓إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة
- ✓استنتاجات مرفقة عند الإقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها
- ✓الإشارة إلى استحالة ابداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار و أنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار

- ✓ يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير الجهاز المختص
- ✓ يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

12-7 عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا يبين من خلاله

- ✓ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة
- ✓ يبين في ما إذا وجد ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها.
- ✓ يدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

13- معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

13-1 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

13-2يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر إحتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون، و تكفي للسماح بتوزيعها.

13-3 يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة **2.13** أعلاه.

13-4 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن على الخصوص البيانات الآتية:

- ✓ أهداف تدخل محافظ الحسابات
- ✓ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ التوزيع المرتقب

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير

14- معيار التقرير بتحويل الشركات ذلت الأسهم:

14-1 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل الشركات ذات الأسهم إلى شركة من شكل آخر، و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

14-2 اذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات

14-3 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات التالية:

- ✓ فقرة حول الواجبات المنجزة
- ✓ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس مال الشركة المطلوب للشكل الجيد للشركة

15-معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركة المراقبة

15-1 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08_156 المؤرخ في ماي 2008 و المذكور أعلاه، و العمليات المرتبطة بها، و كذا حول المعلومات المقدمة من ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07_11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و المذكور أعلاه

15-2 يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة، خلال السنة المالية، و ذلك لإبراز ما يأتي على الخصوص:

- ✓ الإسم و مقر الشركة
- ✓ الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان
- ✓ تكلفة الإكتساب بالعملة الوطنية، و بالعملة الصعبة عند الإقتضاء.

الفرع الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات:

تقرير محافظ الحسابات

بسكرة في:

إلى السيد: مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة (.....)

السادة: أعضاء الجمعية العامة

الموضوع: تقرير محافظ الحسابات للفتة المنتهية في 2022/12/31

السادة: إجابة لمتطلبات التنظيم الساري المفعول لي الشرف أن أبلغكم الآتي:

1- تقرير عام عن إبداء الرأي

2- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة

3- تقرير حول المبلغ الإجمالي لتعويضات الخمس سنوات الأعلى.

4- تقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

5- تقرير عن تطور النتيجة الخمس سنوات الأخيرة

6- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

7- تقرير حول استمرارية الاستغلال

8- تقرير حول الزيادة في رأس المال

9- القوائم المالية

وفي الأخير تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

تقرير محافظ الحسابات

بسكرة في:

إلى السيد: مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة (.....)[8]

السادة: أعضاء الجمعية العامة

1- تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات

الجزء الأول: تقرير إبداء الرأي

1-1المقدمة:

لقد كلفتموني بمهمة الرقابة القانونية لمؤسستكم عن طريق الجمعية العامة بتاريخ: 2022/04/30 اعتمادا على الفترة 2021.

مؤسستكم تسمى: الشركة ذات المسؤولية المحدودة (X) المسجلة في السجل التجاري تحت رقم .....07/ بتاريخ 11-09-1995 المعدل في 2021/02/04، والمعرفة تحت الرقم الجبائي (NIF): 000000000000000

السيد: ..... المعين كمسير للمؤسسة

نشاط المدقق المغلق بتاريخ 31-12-2022:

القوائم المالية أقفلت تحت مسؤولية السيد المسير وفقا لإجراءات القانون 07-11 الذي جاء في النظام المحاسبي المالي الفقرة 07 من مرسوم وزارة المالية لـ 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والتسجيل، محتوى وعرض القوائم المالية (JORA): 19/ 210-03

تطبيقا لإجراءات المرسوم التنفيذي رقم 11-20 في 26 ماي 2011 المجدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، النماذج وتواريخ تحويلها، والمرسوم وزارة المالية بـ 2013/06/24 يحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، سأعبر عن رأي على القوائم المالية لمؤسستكم المقفلة في 2021/12/31

كما أشعركم بأن الميزانية وجدول الحسابات مرفقة مع هذا التقرير

1-2إبداء الرأي عن القوائم المالية:

الهدف من هذه المهمة هو المراقبة وإعطاء المصداقية للقوائم المالية مع إبداء الرأي بعد عمل جاد، عملنا تم حسب معايير المهنة المقبولة عموما، الملاحظات الناجمة عن رقابتنا وتحقيقنا مبينة بطريقة مفصلة في التقرير العام في الملحق.

[8] أنظر الملحق رقم (8)

لقد راجعت الميزانية وحساب النتائج أيضا الجداول الملحقة لمؤسستكم كما هي مبينة في الملاحق المرفقة لهذا التقرير، هذه الحسابات أقفلت في 2022/12/31، والملخصة بالعناصر التالية:

- ✓ **المبلغ الإجمالي للميزانية** 2022/12/31:
- ✓ **النتيجة الصافية** 2022/12/31:

آخذا بعين الاعتبار الجهد الذي بذلته حسب متطلبات المهنة، وتحت الاحترازات والملاحظات المسجلة لاحقا، باستطاعتي أن أحكم بأن الحسابات السنوية كما هي مسجلة في الملاحق ضمن التقرير المالي بأنها قانونية وصحيحة وتقدم صورة صادقة عن نتيجة عمليات الفترة المنتهية، وأيضا عن الوضعية المالية وتدفقات الخزينة وحركات رؤوس الأموال لمؤسستكم في نهاية الفترة.

- ✓ **الملاحظات والاحترازات:**

- الاحتياطات القانونية هي فقط 0,03% من رأس المال، يجب أن تكون 10% من هذا الأخير.
- رصيد حساب 164 في حدود 45 869 097,81 الذي يناسب الرصيد الدائن المحصل عليه من قبل البنك "البدر" بسكرة، ويختلف عن المبلغ الذي يظهره في الالتزام المتحصل عليه من البنك الذي يبين المبلغ الرئيسي الدائن غير المدفوع.
- تراكم الاهتلاكات والقيم الإجمالية للتثبيتات التي تظهر في جدول الاهتلاكات تختلف عن التي تظهر في الميزانية.
- نقص في تحليل حسابات الزبائن والموردين الذي يمنع التحقق من المصدر والعمر... الخ
- ح/ 408 موردوا الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها بمبلغ (4 853 655,00) يجب أن يرصد في ح/401 مع طلب فواتير الشراء المعنية.
- ح/409 تسبيقات ممنوحة للموردين (1 504 437,49) يجب أن ترصد في ح/401 مع طلب فواتير الشراء الخاصة بذلك
- الحسابات 4311 و4312 لا تناسب مبلغ التصريح الأخير لـ CNAS المسدد في 2023.
- رصيد الحساب 470 الحسابات الانتقالية (1 792 778,25) يجب أن تبرر حتى يمكن ترصيدها لاحقا.
- رصيد ح/486 الأعباء المقيدة سلفا (597 678,57) يجب أن تحول في حساب الأعباء المقارب.
- رصيد ح/ 430 (547 369,49) المناسب لبوصة التأمين والتي قيمتها (547 369,49) قد حولت خطأ بدلا من ح/401.**أنظر الملحق رقم 8**
- رصيد ح/ 430 (2 400 000,00) يمثل نفقة التي سجلت خطأ
- رصيد ح/5126 (Société General) غير مطابق مع الذي يظهر في كشف الرصيد المقدم من طرف البنك

- نقص في كشوفات الحسابات البنكية والإشعارات الدائنة للبنوك الأخرى باستثناء "BADR"
- نقص محاضر جرد المخزونات والتثبيتات.
- النقائص والعيوب موضحة في تقرير إجراءات الرقابة الداخلية.

محافظ الحسابات

بسكرة في

أنظر الملحق رقم 8

2- تقرير عن الاتفاقات التنظيمية:

بعد طلبنا الذي وجهناه إلى السيد مسير الشركة المتعلق بالاتفاقيات التنظيمية المنصوص عليها بالتفصيل في القرار المذكور للفقرة السابقة، تلقينا جوابا كتابيا من طرفه يفيد بعدم وجود أي اتفاقية من هذا النوع. [9]

3-تقرير حول المبلغ الإجمالي الأعلى خمس (5) مكافآت

لقد تحصلنا على الكشف من مصلحة المستخدمين للشركة "y" نقلنا منه المبلغ الإجمالي لأعلى خمس مكافآت لسنة 2022 في الجدول الآتي: [10]

الجدول رقم (14): المكافآت الممنوحة لسنة 2022

الاسم	المنصب	الأجر الخام
عقبة	عامل يومي	20 181,82
عادل	عامل يومي	20 181,82
ياسين	عامل يومي	20 181,82
وليد	عامل يومي	20 181,82
نور الدين	عامل يومي	20 181,82

4-تقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين: [11]

حسب المسير فإنه لا توجد امتيازات مقدمة للمستخدمين

5-تقرير حول تطور نتيجة الخمس (5) سنوات الأخيرة

نقدم إليكم هذا التقرير حول تطور نتيجة الخمس سنوات الأخيرة[12]

[9] أنظر الملحق رقم (9)

[10] أنظر الملحق رقم (10)

[11] أنظر الملحق رقم (11)

الجدول رقم (15): تطور النتيجة للخمس سنوات الأخيرة

السنة	النتيجة الصافية
2022	1 093 045,61
2021	-2 195 032,00
2020	-15 676 807,00
2019	995 938,00
2018	3 105 356,00

6-تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

بعد مراقبتنا لأهم عمليات في الشركة وهي عمليات البيع، عمليات التحصيل، عمليات مراقبة المخزون، ومن خلال الإجراءات والوثائق المستعملة بهدف تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية تمكنا من الوصول إلى النقائص التالية:

- ✓ لاحظنا غياب مسودة سجل الصندوق.
- ✓ لاحظنا غياب محاضر الجرد المادي (الكمي) للمخزونات والتثبيتات
- ✓ جرد الصندوق والمخزون تمت من قبل المسير مما يجعل عملية الرقابة مشكوك فيها.
- ✓ انطلاقا من أعمالنا، دليل عمل مكتوب يتضمن منهجية العمل، سلم الفريق التدقيق من أجل ضمان رقابة جيدة والفصل ما بين المسؤوليات. [13]

7-تقرير حول استمرارية الاستغلال:

تطبيقا لإجراءات المرسوم رقم 06-لقانون 07-11 من النظام المحاسبي المالي والمرسوم رقم 07 التنفيذي بتاريخ 26 ماي 2008 الخاص بالإجراءات التطبيقية بالقانون 07-11 من (**SCF**)، الحسابات السنوية للوحدة أعدت حسب الاتفاقية المحاسبية على أساس مبدأ استمرارية الاستغلال وليس على أساس التصفية. [14]

وعليه لاحظنا الآتي:

7-1 على الوضع المالي:

- ✓ حقوق المساهمين موجبة بمبلغ 42 737 464,00 دج
- ✓ الديون طويلة الأجل تتكون من القرض البنكي الذي تم الحصول عليه من بنك "**BADR**" بمبلغ 45 869 097,81 دج
- ✓ الديون قصيرة الأجل تتكون من ديون موردي السلع والخدمات وغيرها بمبلغ 120 689 328,00 دج
- ✓ ديون على شكل ضرائب ورسوم تظهر في الميزانية بمبلغ 13 057 457,00 دج

[12] أنظر الملحق رقم (12)

[13] أنظر الملحق رقم (13)

[14] أنظر الملحق رقم (14)

7-2 على الحالة العملياتية:

لقد لاحظنا أن المؤسسة قد حققت رقم أعمال بمبلغ 16 591 740,00 خلال هذه الفترة، ونتيجة صافية بمبلغ 1 093 045,00 دج

7-3 نتائج التدقيق:

بالرغم من أحداث التسيير التي تبقى في إطار الاتفاقية المحاسبية لاستمرارية الاستغلال، فإن المعلومات المذكورة سابقا والمتعلقة بالديون يمكن أن تشكل خطر عل استمرارية الاستغلال. إذا لم يعتمد المسيرين على سياسة مالية جيدة.

8-تقرير عن عملية الزيادة في رأس المال:

في إطار تحقيق مهمتنا في إبداء الرأي في الحسابات السنوية فإن منشأتكم لم تقم بأي زيادة في رأس المال خلال السنة المالية 2022. [15]

9-الكشـــوف المالية لسنة 2022[16]

أنظر الملحق رقم 5-6-7-16

[15] أنظر الملحق رقم (15)

[16] أنظر الملحق رقم (16)

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة التطبيقية للشركة ذات المسؤولية المحدودة (ش ذ م م) "YYY" وبناء على المعلومات المتحصل عليها من مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق قمنا بإعداد التقارير المالية وفقا للمعايير العامة لإعداد التقارير المالية لمحافظ الحسابات، وهذا من خلال تطبيق مختلف مراحل وإجراءات عمل محافظ الحسابات بداية من قبول المهمة والمعرفة العامة للشركة، بعدها تم الاطلاع على القوائم المالية وتدقيقها، حيث توصلت دراستنا إلى أن محافظ الحسابات له الدور الهام والفعال في موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على صحة الحسابات وإبداء رأيه الفني والمحايد في تقريره النهائي.

وكذلك تجدر الإشارة بأن ما توصلنا إليه من نتائج بجمعنا للمعلومات من خلال دراستنا لمكتب المحاسبة والمراجعة تطبيقا على مؤسسة اقتصادية واحدة، هذا نظرا لصعوبة المعلومة في مجتمع الدراسة.

الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع "دور التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية" معالجة إشكالية البحث التي تمحورت حول "ما هو دور التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية؟"

وبهدف الإجابة على هذه الإشكالية قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية من جهة، وشملت الدراسة النظرية اين جمعت بين شقي الموضوع حيث تناول المبحث الأول الاطار التصوري للتدقيق ثلاث مباحث، أما المبحث الثاني فتناول الاطار النظري للقوائم المالية مع الإشارة إلى طريقة عرضها حسب النظام المحاسبي المالي، وأما المبحث الثالث فجاء كهمزة وصل بين متغيري الدراسة تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للمدقق الخارجي وكذا تنظيم المهنة في الجزائر.

1- نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

✓ **نتائج الدراسة النظرية:**

من خلال الدراسة النظرية توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مستقل وكفؤ، من خلال القيام بفحوصات بهدف إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية.

ومن هنا فإن الفرضية المتعلقة بـ: ما المقصود بالتدقيق تعتبر محققة.

- تتمثل أهداف التدقيق في الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي على أخطاء جوهرية وهذا بهدف كتابة رأيه حول القوائم المالية في شكل تقرير.

ولهذا يسعى المدقق للتأكد من توفر القوائم المالية على الخصائص التالية: الشمولية، الوجود، الملكية، التقييم، التقييد المحاسبي واستقلالية الدورات.

- استخلصنا من البحث أن هناك صنفين للتدقيق الخارجي:
  - تدقيق قانوني
  - تدقيق تعاقدي

- تتمثل الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر في:
  - المجلس الوطني للمحاسبة؛
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- محافظ الحسابات هو مهني مستقل يمارس مهمة الفحص المحاسبي والرقابة بصفة عادية ودائمة.

ومنه نستخلص أن الفرضية المتعلقة بمن هو محافظ الحسابات كمدقق خارجي تعتبر محققة.

- تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في: القابلية للفهم، الملائمة، المصداقية والقابلية للمقارنة.
- لتحقق المصداقية في القوائم المالية يجب أن تعد وفقا لمبادئ الصورة الصادقة، الحيطة والحذر، أسبقية الواقع الاقتصادي عن القانوني والحياد.

✓ **النتائج المتعلقة بالدراسة التطبيقية:**

من خلال قيامنا بدراسة تطبيقية لعمل محافظ الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة "YYY" استنتجنا ما يلي:

- عمل محافظ الحسابات يمتاز بالدقة والحذر منذ البداية لقبول المهمة إلى غاية نهايتها
- قبل قبول المهمة يجب على محافظ الحسابات التأكد من عدم وقوعه في إحدى حالات التنافي أو الموانع
- مسك ملف العمل شيء ضروري لمحافظ الحسابات بهدف اثبات قيامه بكل الالتزامات وتفادي أي مسؤولية قد تلحق به.
- يجب على محافظ الحسابات توثيق كل الأعمال التي قام بها في ورقة عمل وترتيبها في الملف السنوي.

وهذا ما ينفي الفرضية المتعلقة بمراحل عمل محافظ الحسابات والتي نصت على أن مراحل عمل محافظ الحسابات تتمثل في فحص ومراجعة الوثائق المحاسبية للمؤسسة الجزائرية.

- توصلنا من خلال بحثنا إلى أن محافظ الحسابات يلعب دورا كبيرا في تعزيز مصداقية القوائم المالية نظرا لكونه مستقل عن الجهة المصدرة لهذه القوائم بالنسبة للمستخدمين من جهة، إضافة إلى تقديمه توصيات ونصائح للمؤسسة محل التدقيق لتصحيح النقائص التي لاحظها خلال عمله زيادة على اكتشافه لبعض الأخطاء الواردة بالقوائم المالية.
- استخلصنا من بحثنا أن المعايير الجزائية للتدقيق مستوحات من المعايير الدولية للتدقيق مع محاولة تكييفها لواقع المهنة في الجزائر.
- يمكن أن نعتبر أن المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر على أعمال محافظي الحسابات، من خلال:
  - الزيادة في العناية المهنية لمحافظي الحسابات؛
  - التوحيد والتجانس بين أعمال محافظي الحسابات لسهولة المقارنة ومتابعة أعمال الآخرين
  - تنظيم أعمال محافظي الحسابات؛
  - حماية محافظي الحسابات من بعض المخاطر التي لا يمكن التحكم فيها وتكون المؤسسة هي المسؤولة عنها؛
  - محاولة التوحيد والتجانس بين التدقيق الدولي والمحلي لرفع الكفاءات وزيادة ثقة المستثمرين الأجانب.

2- الاقتراحات والتوصيات:

جراء قيامنا بالبحث واجهتنا بعض العناصر السلبية والتي ارتأينا ضرورة اقتراح تعديلها والتي يمكن عرضها في النقاط التالية:

- ✓ ضرورة توعية المؤسسات بأهمية البحث العلمي وإيجاد طريقة للتنسيق بينها وبين الجامعات لتسهيل ومساعدة الباحث في إنجاز بحثه؛
- ✓ ضرورة حرص المؤسسات على وضع نظام للرقابة الداخلية والعمل على تفعيله؛
- ✓ الزامية تفعيل قوانين تحمل المؤسسة مسؤولية إعداد القوائم المالية؛
- ✓ ضرورة تطهير المحيط الاقتصادي الجزائري من خلال وضع إجراءات رقابية مناسبة؛
- ✓ ضرورة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التشديد على الممارسات غي الشرعية للمهنة؛
- ✓ ضرورة القيام بملتقيات لشرح وتوضيح المعايير الجزائرية للتدقيق.

3- آفاق الدراسة:

من خلال تناولنا لموضوع التدقيق الخارجي وأثره عل مصداقية القوائم المالية وجراء البحوث المنجزة لمعالجة الموضوع واجهنا بعض النقاط التي يمكن أن تكون مواضيع بحوث مستقبلا والتي يمكن طرحها على الشكل الآتي:

- ✓ التدقيق في إطار الرقمنة وأثره على عمل المدقق؛
- ✓ المعايير الجزائرية للتدقيق وأثرها على عمل المدققين في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية:

المقالات:

1. سليمة بن زعمة . (2018). التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة المنتدى للدراسات و للأبحاث الاقتصادية، 8.
2. عزة الأزهر. (2013). واقع ممارسة مهنية المراجعة في الجزائر . الجزائر: مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية .

الكتب:

3. أحمد عبد المولى الصباغ. (2008). أساسيات المراجعة و معاييرها . القاهرة، مصر: كلية التجارة، جامعة القاهرة.
4. أحمد نور الدين قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. المملكة الأردنية الهاشمية: دار الجنان.
5. ألفين أرينز ، و جيمس لوبك. (2002). المراجعة مدخل متكامل. (مُحَمَّد عبد القادر الديسطي، و أحمد حامد حجاج، المترجمون) المملكة العربية السعودية: دار المريخ.
6. أمين السيد أحمد لطفي . (2004). مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل. القاهرة، مصر.
7. أمين السيد أحمد لطفي. (1998). المراجعة في ضوء المعايير الدولية. القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.
8. أمين السيد أحمد لطفي. (2008). إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة . الإسكندرية: الدار الجامعية.
9. إياد رشيد القريشي. (2011). التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا و تطبيقيا. بغداد: دار المغرب للطباعة و النشر.
10. تامر مزيد رفاعه. (2018). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان، الأردن: دار المناهج.
11. جمال لعشيشي. (2010). محاسبة المؤسسة والجباية. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.
12. جمعة هوام. (2009). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS2009/2010 . الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

13. جيهان عبد المعز الجمال. (2014). المراجعة و حوكمة الشركات. دار الكاتب الجامعي.
14. حامد منصور. (بدون سنة). الأصول العملية و العلمية لمراجعة الحسابات. بدون دار النشر.
15. حسين يوسف القاضي. (2014). أصول المراجعة (المجلد الجزء1). سوريا: جامعة دمشق
16. خالد أمين عبد الله. (2012). علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية و العملية (المجلد 6). الأردن: دار وائل.
17. رأفت سلامة محمود. (2011). علم تدقيق الحسابات العملي. عمان، الأردن: دار المسيرة.
18. سمير مُحَّد الشاهد، و طارق عبد العال حماد. (2000). قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية،. مصر: اتحاد المصارف الدولية.
19. السيد سرايا مُحَّد. (2007). أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل . الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث.
20. طارق عبد العال حماد. (2005). التقارير المالية. مصر: الدار الجامعية.
21. طارق عبد العال حماد. (2008). دليل معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (حالات عملية محلولة، معايير المحاسبة الدولية من 01–31، الجزء الأول). الإسكندرية: الدار الجامعية.
22. عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) (المجلد الطبعة الثانية). الجزائر: دار جيطلي.
23. عبد الوهاب نصر علي. (2019). أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. الإسكندرية، مصر: كلية التجارة.
24. عبد الوهاب نصر علي، و السيد شحاتة شحاتة. (2009). أصول المراجعة الخارجية: مدخل دورات العمليات، قسم المحاسبة والمراجعة. الإسكندرية، مصر.
25. عصام الدين مُحَّد متولي. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات (المجلد الجزء 2). صنعاء، السودان: دار الكتاب الجامعي.
26. غسان فلاح المطارنة. (2009). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية (المجلد 2). الأردن: دار المسيرة.
27. مُحَّد بوتين. (2005). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجزائرية.
28. هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية. عمان، الأردن: دار وائل.
29. وليم توماس، و امرسون هنكي. (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق. (أحمد حامد حجاج، و كمال الدين سعيد، المترجمون) الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.

30. يوسف محمود جربوع، و سالم عبد الله حلس. (2002). المحاسبة الدولية. (الطبعة 1، المحرر) الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

المذكرات:

31. بلال تواتي. (2011-2012). دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مذكرة ماستر. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية – جامعة فرحات عباس –سطيف.

32. حسينة ميرة مايسة ميلودي، و صفية بكراوي. (2021/2020). دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي. أدرار: جامعة العقيد أحمد دراية.

33. سارة حدة بودربالة. (2014). محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه. قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الأغواط، الجزائر: جامعة عمار ثليجي.

34. صارة جريو. (2019). دور المراجعة الخارجية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسة الإقتصادية في ظل إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر، أطرحة دكتوراه. قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

35. عمر ديلمي. (2017). نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير. الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

36. مسعود صديقي. (2003). دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية. مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الوطني الأول حول: المؤسسة وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد. الجزائر: جامعة ورقلة.

37. نبيلة حليمي. (2022/2021). معايير تدقيق الجزائرية ز دورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير. جامعة الجزائر 3.

38. نسرين كرمية. (2015). دراسة تحليلية لمدى تاثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

القوانين الرسمية:

39. الجريدة الر سمية للجمهورية الجزائرية. (29 جوان 2010). القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 25.
40. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (15 أفريل 1996). القانون 96/136 المتعلق بأخلاقيات المهنة بالجزائر – المادة 6.
41. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (15 أفريل 1996). القانون 09/139 المتعلق بأخلاقيات المهنة في الجزائر المادة 18 و 20.
42. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (29 جوان 2010). القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 22.
43. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (29 جوان 2010). القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 64.
44. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (29 جوان 2010). القانون 01/10 المتعلق ب مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 23-24.
45. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 (25 03, 2009).
46. المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، مقرر رقم 002 (04 02, 2016).
47. المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، مقرر رقم 150 (11 10, 2016).
48. المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، مقرر رقم 23 (15 03, 2017).

الملتقيات:

49. عبد العالي محمودي. (06-07 ماي 2011). دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي و الإداري .الملتقى الوطني حول حوكمة البنوك في آلية للحد من الفساد المالي و الاداري. بسكرة ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير . جامعة مُحَّد خيضر بسكرة.

المراجع الأجنبية:

Articls :

39. guide d'audit et de commissariat aux comptes (Société national de comptabilité 1989).

40. Abdelhak Ziani و،Kheira Medjdoub .(2016) .Audit intern-Audit externe: Quel complémentaire . *Journal of Research in Finance and Accounting*.*1* ،

41. Ali Tazdait .(2009) .*Maitrise du systéme comptable financier*1) .er édition (المحرر،Algerie: Edition ACG.

42. Mokhtar Belaiboud .(2011) .*Pratique de l'audit* .Alger, Algérie: Editions BERTI

43. ISA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'unaudit conforme aux normes internationales d'audit.

Books :

44. ALLAL.H .(1993) .*Le controle interne et l'élaboration du bilan comptablr .OPU*.

45. Anne-Marie Bouvier و،Charlotte Disle .(2008) .*Introduction a la comptabilite cas pratique* .Paris; France: DUNOD.

46. Belaiboud, M. (2011). *Pratique de l'audit.* Algérie: Edition BERTI, Alger.

47. Catherine Maillet و،Anne Le Manh .(2007) .*Normes internationales IAS/IFRS* .Algerie: Edition BERTI.

48. Conseil National de la Comptabilité .(2009) .*Le Systeme Comptable Financier* .Algerie: Editions ENAG.

49. Felix L Lessambo .(2018) .Auditing, Assurance Servives, and Forensis.

50. Iffet Kesimli .(2019) .*External Auditing and Quality* .Tutkey: Springer.

Formal laws :

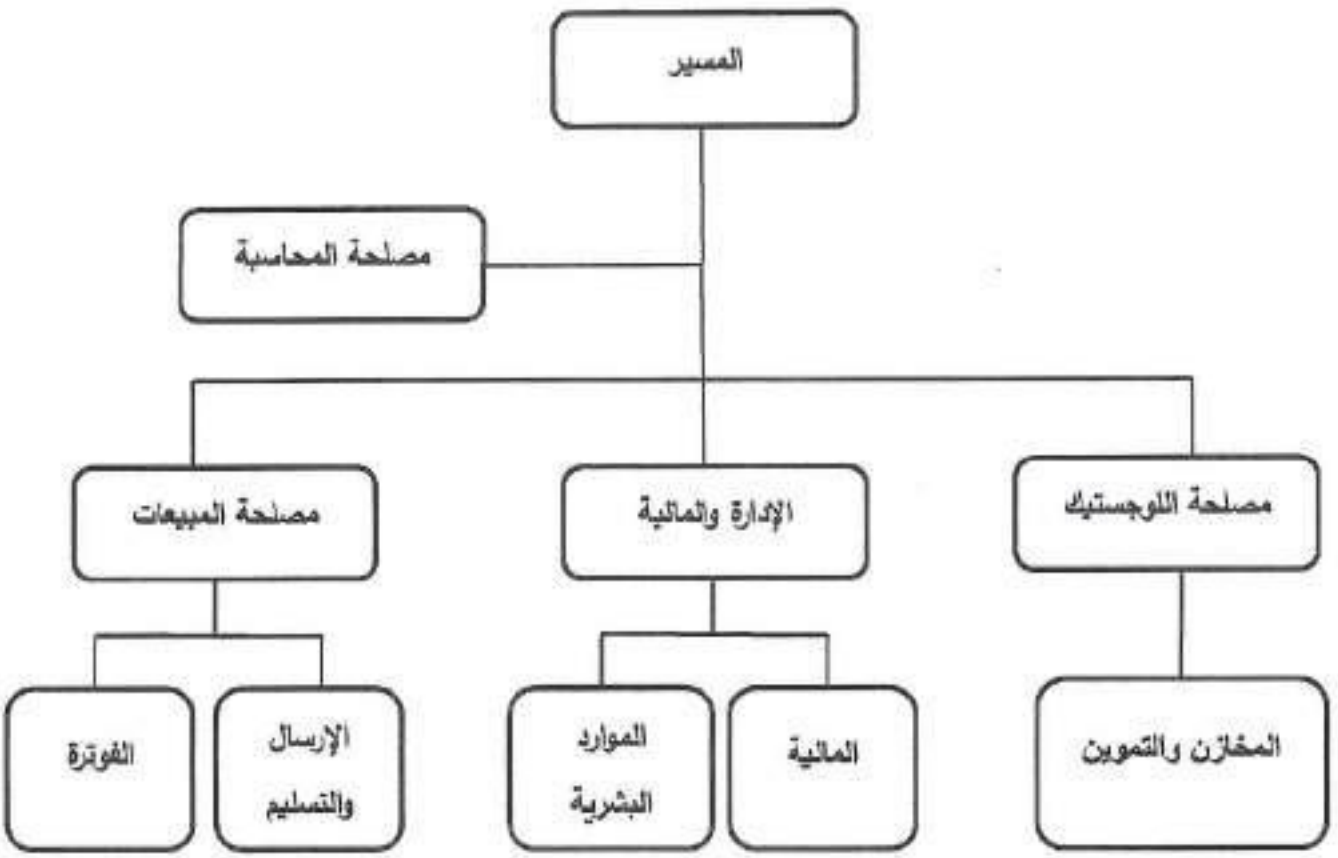
51. JORADP 25) .avril 1993 .(*article 715 bis 4.code-du commerce algérienne*.

الملاحق

ملحق رقم 01

الهيكل التنظيمي للشركة ذات المسؤولية المحدودة

SARL "YYYY"



ملحق رقم 02

5.رسالة التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة و تأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد، هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات و القرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كياتكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو ، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية .

6.الأتعاب

سنتفق لاحقا في تحديد الاتعاب و النفقات وفقا لرزنامة المهمة .

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي و سيؤدي، عند الاقتضاء، الى مراجعتها.

تقبلوا مني سيدي المدير، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات

مسير الشركة

التاريخ:.....

السيد:.....

الوظيفة:.....

ملحق رقم 02

3.مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للشركة

أذكركم إن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، و هذه المسؤولية تستلزم:

- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك بـ:

- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان و بصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين و مجالس الإدارة.

- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين اعتبرهم أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير، 45 يوما ما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا، من لحين لأخر، حول المشاريع التي ستعد و تعرض على الهيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم :

- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر التي يلي عقدها،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

4.مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي: شهر فيفري ، مارس و افريل.

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم، بيد أنني الفت انتباهكم على أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها علي في الآجال المتفق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات و الأعمال الخاصة.

اعتمد على تعاونكم التام و كذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية و المعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من الطرف:

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص و ذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي.

ملحق رقم 02

محافـــــظ حسابـــات
رقم الاعتماد XXX/و م/ م و م/ YYYYY

بسكرة في ----------.

الى السيد:
مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة ----------

بناء على مراسلتكم رقم ..... المؤرخة في ..... المتضمنة عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات : ----------

1.هدف و نطاق تدقيق الكشوف المالية

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظام و صحة و الصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

و سيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي و تقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري و القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و النصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر، هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

كما أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لاقفال الحسابات و تقدير محتوى و عرض الكشوف المالية و كذلك المعلومات المقدمة.

2.مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب مني أن أشير انه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام المحاسبة و المراقبة الداخلية فان خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لايمكن تفاديه كليا، لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بان كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي و المراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها.

انا اخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور انفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

شركة YYYY للاستيراد والتصدير
شركة ذات مسؤولية المحدودة ذات رأسمال : 30.048.000,00 دج
المقر الاجتماعي: ولاية بسكرة

محضر الجمعية العامة العادية لدور 2021
ليوم 2022/04/30

في اليوم الثلاثون من شهر افريل من عام ألفين و اثنان وعشرون، وعلى الساعة العاشرة صباحا انعقدت الجمعية العامة العادية لشركة YYYY للاستيراد والتصدير- والكائن مقرها الاجتماعي ولاية بسكرة وهذا بناء على الاستدعاء الذي قام به المسير باستدعاء الجمعية العامة العادية ترأس الجمعية السيد ..... بعد أن تأكد من بلوغ النصاب القانوني .حيث صادقت الجمعية العامة على اللوائح التالية :

اللائحة الأولى : المصادقة على الحسابات و الميزانية الخاصة بالدورة 2021 و توجيه الربح المحقق 2021 للزيادة في رأس مال الشركة.

اللائحة الثانية : الجمعية العامة كلفت المسير بتنفيذ الإشهار القانوني للحسابات الاجتماعية

اللائحة الثالثة: تعين محافظ الحسابات ..... لمدة ثلاث سنوات ابتدءا من سنة 2022

رفعت الجلسة في حدود الساعة الخامسة مساءا من نفس اليوم والشهر والسنة المذكورين أعلاه.

المسير:

ملحق رقم 02

ملحق رقم 03 : واجهة تنظيم الملف الدائم

Commissariat aux comptes

CLIENT :	DOSSIER DE L'EXERCICE	REFERENCE B

VERIFICATION DU FONCTIONNEMENT DES CONTROLES

CONTENU	REF	(1)	CONTENU	REF	(1)
Ventes – Clientes (2) Conclusions Programme de tests de conformie du fonctionnement des contrôles			Production – stock (2)		
			Paie (2)		
Encaissements (2)					
			Investissments		
Achats – Fournisseurs					
Décaissements					

ملحق رقم 03 : واجهة تنظيم الملف الدائم

CLIENT :	DOSSIER PERMANENT	REFERENCE : OR

ORGANISATION DU CONTROLE INTERNE

CONTENU	REF	(1)	CONTENU	REF	(1)
Documentation générale			Achats – Fournisseurs (2)		
Organigrammes					
Environnemment du contrôle interne					
Manuel de procédure					
Personnes engageant l'entreprise (facgimilé des signatures et paraphes)					
Organigramme du service comptable					
Description de fonction					
Systéme comptable utilisé			Décaissements (2)		
Plan comptable					
Systéme budgétaire					
			Production –stock (2)		
Ventes – Clients (2)					
			Paie (2)		
Encaissements					
			Investissements		
Informatique					

ملحق رقم 04 : واجهة تنظيم الملف الدوري

CLIENT :	DOSSIER DU L'EXERCICE	REFERENCE : A

INFORMATIONS GENERALES

CONTENU	REF	(1)	CONTENU	REF	(1)
Notes pour le prochain contrôle			Organisation de la mission		
			Descriptif de mission		
			Plan d'approche		
Synthèse de la mission			Instructions d'audit groupe		
Note de synthèse de la mission			Récapitulatif Budget / Réel		
Liste des points en suspens			Planning		
Ajustements proposés			Suivi des temps journaliers par auditeur		
Questionnaire de fin de mission			Modéle lettres de confirmation		
			envoyées		
Lettres avocats / conseil juridiques			Correspondance		
Points rapport sur le contrôle interne					
Evénements postérieurs au bilan...					
Etats financiers et rapports			Vérifications spécifiques du CAC		
Bilan et comptes de résultats			Questionnaire de vérification du		
Tableaux annexés			respect des obligations légales du		
Rapports général du CAC			CAC		
Rapport audit			Convocation		
Rapport sur le contrôle interne			Rapports de gestion		
Document de travail:			Conventions réglementées		
Balance préliminaire,bilan...			Texte de résolutions		
			Copie des autres documents fournis		
			aux actionnaires et au public		

ملحق رقم 04 : واجهة تنظيم الملف السنوي

CLIENT :	DOSSIER PERMANENT	REFERENCE :

JURIDIQUE - FISCAL – SOCIAL – COMPTABLE

CONTENU	REF	(1)
GENERALITES		
Fiche d'identification		
Organigramme du groupe		
Historique de l'entreprise		
Informations générales sur l'activité		
Coupures de presse		
Coordonnées des conseils extérieurs (avocat, conseil fiscal, expert comptable)		
JURIDIQUE- FISCAL- SOCIAL		
Documentation générale		
Status		
Extraits du registre du commerce-		
Structure du capital		
Tableau des membres du conseil d'administration-direction et conseil de serveillance- Gérance		
Commissaire (s) aux comptes		
Extraits des procés verbaux de conseils		
Extraits des procés verbaux d'assemblées		
Conventions réglementées		
Actions de garentie		
Traités de fusion		
Derniers redressements fiscaux ou social		
Contrats		
Baux		
Assurances		
Brevets et licences		
Prêts		
Emprunts		

CONTENU	REF	(1)
JURIDIQUE-FISCAL-SOCIAL (suite)	JF	
Contrats (suite)		
Redevances		
Agréments de régime fiscal ou social particuliers		
Subventions		
COMPTABLE		
Principes comptables		
Régles de présentation		
Régles d'évaluation		
Liasse de consolidation à utiliser		
Analyses permanentes		
Contrôle indiciaire		
Historique des fonds propres		
Historique des provisions réglementées		
Obligations fiscales consécutives à des fusions		
RAPPORTS DE CONTROLE		
Rapport d'audit contractuel		
Rapport général du commissaire aux comptes		
Autres rapports du commissaire aux comptes		
Rapport sur le contrôle interne		
Rapports d'investigation et d'audit		
Sans certification		
Rapports du sevice d'audit interne		

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 3

Désignation de l'entreprise : SARL YYYY

Activité : IMPORT - EXPORT

Adresse : BISKRA

Exercice clos le : 31/12/22

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2022			2021
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	66 031 706	39 763 178	26 268 528	28 538 928
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	165 699		165 699	165 699
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 000 000		1 000 000	1 000 000
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	67 197 405	39 763 178	27 434 228	29 704 628
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	5 066 582		5 066 582	6 878 466
Créances et emplois assimilés				
Clients	132 687 927		132 687 927	120 343 756
Autres débiteurs	3 942 894		3 942 894	3 091 694
Impôts et assimilés	42 939 576		42 939 576	42 561 837
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	11 536 139		11 536 139	27 270 789
TOTAL ACTIF COURANT	196 169 120		196 169 120	200 549 744
TOTAL GENERAL ACTIF	263 366 525	39 763 178	223 603 348	230 254 372

الملحق رقم 05

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 3

Designation de l'entreprise: SARL YYYYY

Activité: IMPORT-EXPORT

Adresse: BISKRA

Exercice clos le: 31/12/22

BILAN (PASSIF)

	2022	2021
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	30 048 000	30 048 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	10 000	10 000
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1 093 045	(-13 781 605)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	11 586 418	25 368 024
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	42 737 464	41 644 418
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	45 869 097	51 573 265
Impots (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	1 250 000	1 250 000
TOTAL II	47 119 097	52 823 265
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	114 740 642	119 767 290
Impots	13 057 457	9 905 026
Autres dettes	5 948 686	5 114 371
Trésorerie passif		
TOTAL III	133 746 786	135 786 698
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	223 603 348	230 254 372

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

ملحق رقم 06

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 3

Désignation de l'entreprise : SARL YYYYY

Activité : IMPORT-EXPORT

Adresse : BISKRA

Exercice du 01/01/22 au 31/12/22

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2022		2021	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	4 564 831		9 452 520	
Impôts et taxes et versements assimilés				
IV-Excédent brut d'exploitation		7 709 371	3 087 414	
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles	4 345 925			
Dotations aux amortissements	2 270 400			
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat operationnel		1 093 046	3 087 414	
Produits financiers				3 986 677
Charges financières				
VI-Resultat financier				3 986 677
VII-Resultat ordinaire (V+VI)		1 093 045		899 263
Elements extraordinaires (produits) (*)				
Elements extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impots différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 093 045		899 263

(*) A détailler sur état annexé à joindre

ملحق رقم 07

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 3

Designation de l'entreprise: SARL YYYYY

Activité: IMPORT-EXPORT

Adresse: BISKRA

Exercice du 01/01/22 au 31/12/22

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2022 DEBIT (en Dinars)	2022 CREDIT (en Dinars)	2021 DEBIT (en Dinars)	2021 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue :	Produits fabriqués				
	Prestations de services		16 591 740		19 800 000
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			16 591 740		19 800 000
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					478 750
I-Production de l'exercice			16 591 740		20 278 750
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		1 411 884			
Autres approvisionnements		1 967 050		12 645 923	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommables		411 451			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs :	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance			32 000	
	Primes d'assurances			260 480	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	336 965			
	Publicité	30 431			
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services		159 765		1 033 240	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		4 317 537		13 913 644	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			12 274 202		6 365 106

../.. la suite sur la page suivante

ملحق رقم 07

ملحق رقم 08 Biskra le ; 10/04/2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes

- **Première partie : le rapport général d'expression d'opinion.**

I- Introduction :

- Vous m'avez confié la mission du contrôle légal de votre entité par l'assemblée générale en date du : 30/04/2022 statuant sur l'exercice 2021.

- Votre entité est nommée : SARL **YYYYY** inscrite au registre de commerce sous le n° **07/00-00000** du 11/09/1995 modifié le 04-02-2021, identifiée sous le numéro **NIF** : **00000000000003**
  Monsieur : **XXXXXXXX** est désigné **Gérant** de l'entité.
- L'exercice audité est clôturé au : **31.12.2022**
- Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité de Monsieur le **Gérant** conformément aux dispositions de : **la loi 07-11 portant système comptable financier article 07 et l'arrêté du ministère des finances du: 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers. JORA : 19 § 210-3.**
- 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 leur transmission, et l'arrêté du ministère des finances du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du Commissaire aux comptes, je dois exprimer une opinions sur les états financiers de votre entités arrêtés au : **31-12-2022**.
- Je vous précise que le bilan, le compte de résultat, sont joints au présent rapport.

II- Opinions sur les états financiers :

L'objectif d'une mission de contrôle est de donner une assurance raisonnable sur les états financiers tout en donnant une opinion après un travail diligent. Notre examen a été effectué suivant les normes de la profession généralement admises, et a donc comportée des sondages et autres procédures. Les constations découlant de nos contrôles de

vérification, sont décrites de façon détaillée dans le rapport général en annexe.

J'ai vérifié le bilan et les comptes de résultat ainsi que les tableaux annexes de votre entité, tels qu'ils sont annexés au présent rapport. Ces comptes arrêtés au 31/12/2022, sont caractérisés par les éléments suivants :

- Un total brut du Bilan au 31/12/2022 : **263 366 526.00** DA
- Un résultat bénéficiaire au 31/12/2022 : **1 093 045.00 DA**

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies, selon les recommandations de la profession, et **sous réserves et remarques** citées ci-dessous j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, sont **réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière, de flux de trésorerie et des mouvements de capitaux de votre entité à la fin de l'exercice.**

Réserves et remarques :

- les réserves légales sont seulement à 0,03% du capital, elles doivent atteindre les 10% de ce dernier.
- le solde du compte 164 à l'ordre de 45 869 097,81 DA qui correspond au solde du crédit R'FIG EXPORT obtenu auprès de la BADR BISKRA est défirent du montant qui figure sur l'engagement reçu de la banque qui affiche un principal de crédit impayé de 45 758 771,47 DA
- les cumuls d'amortissements et les valeurs bruts des immobilisations qui figurent sur le tableau d'amortissement sont différents de ceux qui figurent sur le bilan
- manque des analyses des comptes de clients et fournisseurs ce qui empêche d'en vérifier l'origine et l'âge.
- le compte 408 (4 853 665.00 DA) doit être soldé avec le compte 401 en réclamant les factures des achats en question.
- le compte 409 (1 504 437,49 DA) doit être soldé avec le compte 401 en réclamant les factures des achats en question.
- les comptes 4311 et 4312 ne correspondent pas du montant de la dernière déclaration CNAS payé en 2023
- le solde du compte 470 (1 792 778,25 DA) doit être justifié pour qu'il puisse être soldé par la suite

- le solde du compte 486 (597 678,57 DA) doit être logé dans le compte de charge approprié.
- le solde du compte 430 (547 369,49 DA) correspond à des polices d'assurances dont le montant y a été logé par erreur au lieu du compte 401
- le solde du compte 430 d'u montant de 2400 000.00 représente une dépense de caisse qui y a été comptabilisée par erreur
- le SOLDE du compte 5126 (société générale) n'est pas conforme avec celui figurant sur l'attestation du solde fournie par la banque.
- manque des relevés des comptes bancaires et les attestations des soldes pour les banques autres que la BADR monnaie nationale et société générale
- Manque des procès verbaux des inventaires des stocks et immobilisations.
- Les anomalies citées dans le Rapport sur les procédures de contrôle interne.

Le Commissaire aux comptes

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur les conventions réglementées

En application des dispositions du paragraphe 3.3 de l'arrêté du ministère des finances fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes & au sens de l'article n° 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 du commerce, prévoit que toute convention entre la société et l'un des administrateurs, soit directement ou indirectement doit sous peine de nullité, être soumise à l'autorisation préalable du Conseil d'Administration.

Il en est de même pour les conventions établies entre la société et une autre société ou l'un des administrateurs de la société, est propriétaire, associé ou directeur de cette société.

Nous vous signalons, qu'aucune convention de ce genre n'a été portée a notre connaissance.

Le Commissaire aux comptes

ملحق رقم 09

SARL YYYYY

الى السيد: ..... محافظ الحسابات

الموضوع: ف/ي استفساركم الشفهي حول وجود اتفاقية منظمة لسنة 2022

تبعا لاستفساركم الشفهي يشرفني إعلامكم بعدم وجود أي اتفاقية منظمة خلال سنة 2022

تقبلوا مني فائق الشكر و التقدير

بسكرة في:2023/04/12

ختم و إمضاء المسير

ملحق رقم 09

SARL YYYYY

الى السيد: ..... محافظ الحسابات

الموضوع: ف/ي استفساركم الشفهي حول اكبر خمسة اجور لسنة 2022

تبعا لاستفساركم الشفهي يشرفني إبلاغكم باكبر خمسة اجور لسنة 2022

الاسم و اللقب	المنصب	الأجر الخام
عقبة	عامل يومي	20181.82
عادل	عامل يومي	20181.82
يسين	عامل يومي	20181.82
وليد	عامل يومي	20181.82
نور الدين	عامل يومي	20181.82

تقبلوا مني فائق الشكر و التقدير

بسكرة في:2023/04/12

ختم و إمضاء المسير

ملحق رقم 15

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur le montant global des cinq (05) rémunérations les plus élevées

Conformément aux dispositions de l'article n° 680 alinéa 3 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code du commerce, nous certifions exact et sincère les cinq (05) rémunérations les plus élevées versées du 01-01-2022au 31-12-2022

Dont le détail est le suivant :

N°	NOM	FONCTION	SALAIRE MENSUEL BRUT EN DA
01	OKBA	MANOEUVRE	**20 181.82**
02	ADEL	MANOEUVRE	**20 181.82**
03	YACINE	MANOEUVRE	**20 181.82**
04	OUALID	MANOEUVRE	**20 181.82**
05	NOUREDDINE	MANOEUVRE	**20 181.82**

Le Commissaire aux comptes

ملحق رقم 10

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel

Dans le cadre de l'accomplissement de notre mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels et application des diligences professionnelles, et conformément aux dispositions de l'arrêté ministériel du 24 juin 2013 nous n'avons obtenu aucune liste de l'organe dirigeant de l'entité concernant le personnel ayant bénéficié d'avantages particuliers prévus ou non dans le contrat de travail.

Le Commissaire aux comptes

Biskra le ; 10 avril 2021

ملحق رقم 11

SARL YYYYY

الى السيد: ..... محافظ الحسابات

الموضوع: ف/ي استفساركم الشفهي حول وجود أي امتياز ممنوح الى عمال الشركة لسنة 2022

تبعا لاستفساركم الشفهي يشرفني إعلامكم بعدم وجود أي امتياز ممنوح الى عمال الشركة

تقبلوا مني فائق الشكر و التقدير

بسكرة في:2023/04/12

ختم و إمضاء المسير

ملحق رقم 11

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur l'évolution du résultat des cinq (05) derniers exercices& du résultat par part sociale

Conformément aux dispositions de l'article n° 678 alinéa 6 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code du commerce, nous vous informons que les résultats (05) cinq derniers exercices enregistrés par votre entité sont :

Exercice	Résultat net
2022	1 093 045.61
2021	-2 195032.00
2020	-15 676 807.00
2019	995 938.00
2018	3 105 356.00

Le Commissaire aux comptes

Biskra le ; 10 avril 2023

ملحق رقم 12

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur les procédures de contrôle interne

En notre qualité de Commissaire aux comptes de votre société et en application des dispositions du décret exécutif 11-202 du 26 mai 2011 article 02, et de l'arrêté du ministère des finances du 24 juin 2013fixant le contenu des normes des rapports du Commissaire aux comptes à titre de l'exercice clos le : 31 décembre 2022.

Il appartient au Gérant de rendre compte, dans son rapport, notamment des conditions de préparation et d'organisation des travaux de l'assemblée générale et des procédures de contrôle interne mises en place au sein de la société.

Il nous appartient de vous communiquer les observations concernant les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Les normes de l'exercice de la profession requièrent la mise en œuvre de diligences destinées à apprécier la sincérité des informations concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière

Ces diligences consistent notamment à

- Prendre connaissance des objectifs et de l'organisation générale du contrôle interne, ainsi que des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable & financière, présentés dans le rapport du président ;

Conclusion :

- nous avons constaté l'absence d'un brouillard de caisse.
- nous avons constaté l'absence des procès verbaux de l'inventaire physique des stocks et immobilisations.
- l'inventaire de la caisse et les stocks sont assurés par le gérant ce qui affaibli le contrôle .
- sur la base de nos travaux, un manuel de procédures écrites doit être mis en place afin d'assurer un contrôle plus efficace et une séparation des responsabilités et taches .

ملاحظة رقم 13

Le Commissaire aux comptes

Biskra le ; 10 avril 2023

ملحق رقم 13

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur la continuité d'exploitation
Pour l'exercice clos au : 31-12-2022

Conformément aux dispositions de l'article 06 de la loi 07-11 portant SCF et l'article 07 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi 07-11 portant SCF, les comptes annuels de l'entité sont établi suivant la convention comptable de base de continuité d'exploitation et non pas avec une valeur liquidative.

Nous avons constaté :

I- **Sur le plan financier** :

1- Les capitaux propres sont positifs pour un montant de : **42 737 464.00 DA**

2- **Les dettes à long terme sont constitués du crédit obtenu auprès de la BADR POUR UN MONTANT DE 45 869 097.81**

3- Les dettes à court terme sont constitués des dettes de fournisseurs de matière et services et autres pour un montant de : **120 689 328.00 DA**

4- Les dettes envers les services fiscaux figurants sur le bilan sont d'un montant de **13 057 457.00 DA**

II- **Sur le plan opérationnel** :

J'ai constaté que votre entité a réalisé un chiffre d'affaire de **16 591 740.00 DA** durant cette période, et un résultat bénéficiaire de **1 093 045.00 DA.**

Malgré les actes de gestion qui restent dans la convention comptable de continuité d'exploitation, les données citées ci-dessus notamment celles qui concernent les dettes importantes peuvent constituer un signe d'une menace sur la continuité d'exploitation. Si les gérants n'adoptent pas une politique financière efficace.

Le Commissaire aux comptes

ملحق رقم 14

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL YYYYYY
Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport relatif à l'opération d'augmentation de capital

Dans le cadre de l'accomplissement de notre mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels, et conformément aux dispositions de l'article 700, aliéna 03 du code de commerce lors d'une augmentation de capital.

Votre entité n'a procédé à aucune opération d'augmentation du capital durant l'exercice 2022.

Le Commissaire aux comptes

ملحق رقم 15

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/22 AU 31/12/22		SOLDE AU 31/12/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
101	Capital emis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d?exploitation)	0,00	30 048 000,00	0,00	0,00		30 048 000,00
106	Reserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementées)	0,00	10 000,00	0,00	0,00		10 000,00
110	Report à nouveau	0,00	25 368 024,05	13 781 605,58	0,00		11 586 418,47
120	Résultat de l'exercice	13 781 605,58	0,00	0,00	13 781 605,58		0,00
131	Subventions d'équipement	0,00	1 250 000,00	0,00	0,00		1 250 000,00
164	Emprunts auprès des établissements de crédit	0,00	51 573 265,96	5 704 168,15	0,00		45 869 097,81
218	Autres immobilisations corporelles	64 777 106,99	0,00	0,00	0,00	64 777 106,99	
2183	emballage récuperables	1 254 600,00	0,00	0,00	0,00	1 254 600,00	
230	Immobilisations en cours	166 699,65	0,00	0,00	0,00	166 699,65	
275	Dépots et cautionnement versés	1 000 000,00	0,00	0,00	0,00	1 000 000,00	
281	Amortissement des immobilisations corporelles	0,00	37 492 778,43	0,00	2 270 400,00		39 763 178,43
322	Fournitures consommables	0,00	0,00	1 967 050,00	1 967 050,00		0,00
3260	Emballages RAVIERS	178 371,08	0,00	0,00	0,00	178 371,08	
3261	EMBALLAGE CARTON	6 300 095,50	0,00	0,00	1 411 684,24	4 888 211,26	
387	Autres approvisionnements stockés	0,00	0,00	1 967 050,00	1 967 050,00		0,00
401	Fournisseurs de stocks et services	0,00	90 297 438,26	0,00	0,00		90 297 438,26
4011	FOURNISSEUR CARTON	534 269,10	0,00	0,00	0,00	534 269,10	
4012	FOURNISSEUR S I B	0,00	5 266 798,42	2 500 000,00	0,00		2 766 798,42
4013	FOURNISSEUR W-LUX	0,00	17 713 938,24	2 500 000,00	0,00		15 213 938,24
4014	PPG ALGERIE	0,00	0,00	2 264 442,67	2 237 795,00	26 647,67	
4015	FOURNISSEUR NOSOCLEAN	0,00	0,00	102 994,50	102 994,50		0,00
404	Fournisseurs d'immobilisations	0,00	2 169 719,73	0,00	0,00		2 169 719,73
408	Fournisseurs factures non parvenues	0,00	4 853 665,00	0,00	0,00		4 853 665,00
409	Fournisseurs debiteurs : avances et acomptes verses, RRR à obtenir, autres creances	1 504 437,49	0,00	0,00	0,00	1 504 437,49	
	TOTAL A REPORTER	89 496 185,39	266 043 628,09	30 787 310,90	23 738 779,32	74 329 343,24	243 828 254,36

ملحق رقم 16

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/22 AU 31/12/22		SOLDE AU 31/12/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	89 496 185,39	266 043 628,69	30 787 310,90	23 736 779,12	74 329 343,24	243 829 254,36
4110	Clients EXPORTATION	58 055 302,42	0,00	0,00	0,00	58 055 302,42	
4111	CLIENT SARL AGRO FOOD	62 288 453,94	0,00	19 744 170,96	7 400 000,00	74 632 624,90	
421	Personnel, remunérations dues	0,00	0,00	3 284 305,17	3 284 305,17		0,00
430	Organismes sociaux et comptes rattachés	0,00	2 400 000,00	0,00	0,00		2 400 000,00
4311	CNAS SOC 9%	0,00	98 676,60	392 632,29	333 643,60		39 687,91
4312	ORGANISMES SOCIAUX	0,00	222 135,92	1 134 271,12	1 027 575,19		115 439,99
443	Opérations particulières avec l'état et les collectivités publiques	0,00	547 369,49	0,00	0,00		547 369,49
445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	16 613,70	0,00	0,00	0,00	16 613,70	
4451	TVA SUR ACHATS	42 345 223,63	0,00	573 739,50	0,00	42 918 963,13	
4452	TVA DUES SUR VENTES	0,00	9 258 118,09	0,00	3 152 430,66		12 410 548,75
447	Autres impôts, taxes et versements assimilés	0,00	1 644,00	0,00	0,00		1 644,00
4471	IMPOTS TIMBRE	0,00	234,33	0,00	0,00		234,33
4472	T A P	0,00	645 030,00	0,00	0,00		645 030,00
455	Associés-comptes courants	0,00	2 846 189,23	0,00	0,00		2 846 189,23
467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs	48 000,00	0,00	0,00	0,00	48 000,00	
470	Comptes transitoires ou d'attente	1 744 778,25	0,00	5 048 000,00	5 000 000,00	1 792 778,25	
486	Charges constatées d'avance	197 678,57	0,00	0,00	0,00	597 678,57	
51210	B A D R BISKRA	7 335 450,52	0,00	10 010 000,00	7 331 568,16	10 013 882,36	
5122	BANQUE BEA	73 658,73	0,00	0,00	0,00	73 658,73	
51221	CPT BEA DEVISES 50%	9 340,94	0,00	0,00	0,00	9 340,94	
51222	CPT B E A DEVISES 20%	2 066,18	0,00	0,00	0,00	2 066,18	
51223	BADR DEPENCES DEVISES 50%	1 272,83	0,00	0,00	0,00	1 272,83	
51224	BADR RECETTES 20% DEVISES	4 626,02	0,00	0,00	0,00	4 626,02	
	TOTAL A REPORTER	262 218 651,12	282 063 025,75	70 774 429,94	51 268 302,10	262 496 151,27	262 834 398,06

16 ملحق رقم

COMPTE	LIBELLE	RECUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/22 AU 31/12/22		SOLDE AU 31/12/22	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	262 218 651,12	282 063 025,75	70 774 429,94	51 268 302,10	262 496 151,27	262 834 398,06
5126	BANQUE SGA	434 785,17	0,00	10 145 000,00	10 150 540,50	429 244,67	
51270	SGA DEVISES 20%	960,05	0,00	0,00	0,00	960,05	
5128	BADR DOLLARS 40%	3 445,17	0,00	0,00	0,00	3 445,17	
5129	BADR DOLLARS 50%	502,62	0,00	0,00	0,00	502,62	
530	Caisse	19 494 681,62	0,00	3 400 000,00	25 897 541,73	997 139,89	
580	Virements internes	0,00	0,00	10 145 000,00	10 145 000,00		0,00
601	Matières premières	0,00	0,00	1 411 884,24	0,00	1 411 884,24	
602	Autres approvisionnements	0,00	0,00	1 967 050,00	0,00	1 967 050,00	
607	Achats non stockés de matières et fournitures	0,00	0,00	411 451,83	0,00	411 451,83	
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	336 955,00	0,00	336 955,00	
623	Publicité publication relations publiques	0,00	0,00	30 431,30	0,00	30 431,30	
626	Frais postaux et de télécommunications	0,00	0,00	102 497,73	0,00	102 497,73	
627	Services bancaires et assimilés	0,00	0,00	57 267,51	0,00	57 267,51	
631	Rémunération du personnel	0,00	0,00	3 609 126,56	0,00	3 609 126,56	
635	Cotisations aux organismes sociaux	0,00	0,00	938 372,90	0,00	938 372,90	
638	Autres charges de personnel	0,00	0,00	17 332,00	0,00	17 332,00	
656	Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	0,00	0,00	4 075 246,21	14 895,36	4 060 350,85	
657	Charges exceptionnelles de gestion courante	0,00	0,00	285 574,77	0,00	285 574,77	
681	Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants	0,00	0,00	2 270 400,00	0,00	2 270 400,00	
706	Autres prestations de services	0,00	0,00	0,00	16 591 740,30		16 591 740,30
	TOTAL GENERAL	282 063 025,75	282 063 025,75	113 978 019,99	113 978 019,99	279 426 138,36	279 426 138,36

ملحق رقم 16

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 511 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في : 25 - 04 - 2023
إلى السيد : مكتب محافظ حسابات
طرودي على بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 – **تغليسية عبد النور**

2 – **سلاوي عبد الرحمان**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة وتدقيق**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر "

تحت إشراف : **د/ شناي عبد الكريم**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة و التكوين و التأهيل

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): سلاوي عبد الرحمن الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 199029300 والصادرة بتاريخ 2022/05/17

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والتجارية قسم العلوم المالية والمحاسبة

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

عنوانها: دور التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر

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

التاريخ: 2023/06/06

توقيع المعني (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 23/06/06

جامعة محمد خيضر – بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إذن بالطبـــع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): عبد الكريم شناي

الرتبـة: أ/دكتور

قسم الأرتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- تغليسية عبد النور 2- سلاوي عبد الرحمن

الشعبة: **العلوم المالية والمحاسبة**

التخصص: محاسبة وتدقيق

يعنوان: دور التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية في الجزائر - دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات -

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

الأستاذ المشرف

رئيس القسم

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

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): تخليسية عبد النور ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 109023052 والصادرة بتاريخ 2017/12/07 .....

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية قسم العلوم المالية والمحاسبة .....

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

عنوانها: دور التدقيق الخارجي في تعزيز شفافية القوائم المالية في الجزائر .....

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

التاريخ: 2023/06/26

توقيع المعني (ة)

الملخص:

تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، صحة هذه الاخيرة مرتبطة مباشرة بصدق المعلومات المقدمة.

محافظ الحسابات هو الضامن الوحيد لهذه الميزة ما جعلنا نتطرق لموضوع **أثر التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية.**

هذا بهدف التعرف على الاجراءات العملية لمحافظ الحسابات والاجابة على الاشكالية التالية:

ما هو أثر التدقيق الخارجي على شفافية القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية؟

وفي هذا السياق باعتبار التدقيق عملية ابداء رأي محايد حول مدى شفافية القوائم المالية للمؤسسة.

للإجابة على الاشكالية المطروحة قمنا بإجراء بحث بجانبين جانب نظري استعننا فيه بالمنهجالوصفي التحليلي تناول شقي الموضوع مع محاولة الاسقاط على الواقع الجزائري، اضافة لجانبتطبيقي اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة اين قمنا بتتبع محافظ حسابات خلال قيامه بمهمة التدقيق لشركة ذات مسؤولية محدودة، حيث استخدمنا عدة ادوات ابرزها المقابلة والملاحظة اضافة للوثائق والسجلات المتحصل عليها من محافظ الحسابات.

من خلال النتائج المتوصل اليها استخلصنا ان لمحافظ الحسابات دور اساسي لتعزيز شفافية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، التدقيق، محافظ الحسابات

Abstract :

Financial lists are the main source of information for decision-making, the validity of which. The latter is directly related to the sincerity of the information provided.

Account portfolio is the only guarantor of this feature that made us addressing the subject of **Audit Effect External Transparency of the Financial Statements of the Economic Institution**.

This is aimed at identifying the practical procedures of the portfolio and answering the following problems: What is the impact of external scrutiny on the transparency of the Algerian institution's financial statements? In this context. The audit considers the process of expressing an impartial opinion on the transparency of the institution's financial statements.

In response to the problem, we conducted a two-sided, theoretical research in which we used the approach. My analytical description addressed the naughty subject with an attempt to drop on Algerian reality, adding to the side. My application relied on the case study method where we tracked the portfolios during his audit function. For a limited liability company, we used several tools, most notably corresponding and noteworthy additions to documents, and records obtained from the portfolios.

Through our findings, we have concluded that the portfolio has an essential role to play in strengthening of transparency financial lists.

KEY WORDS: Financial lists , Audit , Account portfolio .