الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية

دراسة حالة: لدى مكتب محافظ حسابات

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتان

ـ كرباع يسرى

ـ النوم فلة

تحت إشراف الأستاذ

أ.د بلحسن محمد علي

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
احمد قايد نور الدين	أستاذ دكتور	جامعة محمد خيضر	رئيسا
العمري اصيلة	دكتورة	جامعة محمد خيضر	مقررا
بلحسن محمد علي	أستاذ دكتور	جامعة محمد خيضر	عضوا

السنة الجامعية 2023/2022

الإهداء

أشكر الله العلي القدير الذي أنعم عليَّ بنعمة العقل والدين. القائل في محكم التنزيل ''وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ'' سورة يوسف آية 76.... صدق الله العظيم . وقال رسول الله (صلي الله عليه وسلم):''من صنع إليكم معروفاً فكافئوه, فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه'' ..... (رواه أبو داوود) .

أهدي تخرجي هذا إلى من علمني العطاء وإلى من أحمل اسمه بكل افتخار وأرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار ''والدي العزيز'' وإلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب والحنان والتفاني و التضحية وإلى من كان دعائها سر نجاحي أغلى الحبايب ''امي الحبيبة'' وإلى من له الفضل الكبير في تشجيعي وتحفيزي من بهم أكبر وعليهم أعتمد وإلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها ''إخوتي'' بتوفيق من الله، وبدُعاء من الام يسرني الله لإنهاء مسيرتي الدراسية، شكرًا لكل من مد لي يد العون من أساتذة و طاقم إداري و من عائلتي أنا جدا ممتنة أنني رزقت بعائلة داعمة و محبة مثلكم واسأل الله التوفيق لي ولكم.

الإهداء

يبقى الشكر الأول لله، والأخير له أيضاً، فالا موقف لي غيره، ولا سانداً لي غيره وإلى من أوصانا بهم الرحمن حين قال ''وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا''. والدي العزيز. ووالدتي الغالية.

اهدي تخرجي الى الذي اوصاني الله به برآ وأحساناً وأهدى لي سنين عمري الذي احنى ضهره التعب في سبيل وصولي لهذه المرحلة والدي الحبيب "أبي".

الى بحر الحب والحنان والنبض الساكن في عروقي التي لم تنام يوما إلا ورفعت يدها للسماء تدعوا الله ليحقق حلمي "امي".

إلى من شهدوا معي متاعب الدراسة وسهر الليالي، من كانوا خير عون لي في دربي.... أخوتي الأعزاء.

إلى اللواتي أمسكن بيدي حين توقفت الحياة عن مدّ يدها لي ومن تعلمت منهم حب الحياة.....اخواتي الغاليات.

وابناء الاخ وابناء الاخت ادامهم الله وحفظهم من كل مكروه يا رب نوران، استبرق، عبد الرحمان، علي، ابتهال، إسماعين، علي، رقية نور الجنة، غدير، براء، انس.

والى سند الذي لا يزول والذي ساعدني وكان لي عونا ادامه الله وحفظه "وليد".

وأخيرًا إلى كل من ساعدني، وكان له دور من قريب أو بعيد في إتمام هذه الدراسة، إلى الأيادي التي لم تبخل بالعطاء يوماً، ولم تتردد بتقديم العون ولو للحظة.... أساتذتي الكرام وكل طاقم الاداري واهل واقارب كل من ساعدني ومد يد العون سائلة المولى أن يجزي الجميع خير الجزاء في الدنيا والآخرة. واسأل الله التوفيق لي ولكم.

الملخص

الملخص

يهدف هذه الدراسة إلى تبيين وإظهار دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث تطرقنا من خلالها على التطور التاريخي لمحافظ الحسابات حسب ما هو مذكور في الأوامر والقوانين الوزارية، وكذا ماهية المعلومة المحاسبية والكشوف المالية وفحوى هذه الأخيرة، وفي الجانب التطبيقي من المذكرة التي هي انعكاس للجانب النظري حيث قمنا بدراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات للممارسة بهدف معرفة طريقة عمله وكيف تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية.

توصلت الدراسة لجملة من النتائج من بينها أن لمحافظ الحسابات دور كبير في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال ملاحظاته وتوصياته المدرجة في تقاريره، والتي تمنح للمؤسسة محل المراجعة فرصة لمعرفة أخطائها ومشاكلها وتداركها وهذا ما يؤدي إلى التحسن في أدائها وبالتالي التحسن في مخرجاتها التي تتمثل في المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية :

محافظ الحسابات، المعلومة المحاسبية، الكشوف المالية، تقارير محافظ الحسابات، مراجعة الحسابات.

الملخص بالغة الإنجليزية:

This study aims to clarify and demonstrate the role of the account holders in improving the quality of accounting information, as we touched on the historical development of the account holders according to what is mentioned in the ministerial orders and laws, As well as the nature of accounting information and financial statements and the content of the latter. In the applied side of the memorandum, we conducted a field study at the office of a practicing accountant with the aim of knowing how it works and how it affects the quality of accounting information.

The study reached a number of results, including that the accounts governor has a major role in improving the accounting information through his observations and recommendations included in his reports, which gives the institution under review an opportunity to know its mistakes and problems and rectify them, and this leads to an improvement in its performance and thus an improvement in its outputs, which are represented in the accounting information

قائمة الجداول :

الجدول رقم1 : خصائص المعلومات المفيدة..... 36

الجدول رقم 2: عوامل أخرى مؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية..... 41

الجدول رقم 3: جدول سيولة الخزينة (طريقة مباشرة) 53

الجدول رقم 4 : جدول سيولة الخزينة (طريقة غير مباشرة)..... 54

الجدول رقم 5: تغيير الموال الخاصة. 56

الجدول رقم6 : أصول الميزانية..... 68

الجدول رقم7 : خصوم الميزانية..... 69

الجدول رقم 7: جدول حسابات النتائج. 70

قائمة الأشكال

الشكل رقم 1: شكل يوضح أن المعلومات ناتجة من البيانات 33
الشكل رقم 2: خصائص المعلومة المحاسبية. 36
الشكل رقم 3: أهمية المعلومة المحاسبية. 38
الشكل رقم 4: معايير جودة المعلومة المحاسبية. 40
الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية. 61

قائمة الإختصارات و الرموز

الدلالة	الاختصار
النظام المحاسبي المالي	SCF
الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	CNCC

مقدمة

مقدمة

إن التطور الواسع الذي مرت به المؤسسة بمرور الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة هيئات مختلفة لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة، وهذا ما أدى إلى ضرورة تبادل المعلومات. قد أخذت المعلومات أهمية كبيرة، واكتسبت بفعل ذلك قدرا يفوق كثيرا ما كانت تمثله من أهمية فيما مضى، وأصبحت المعلومات بتكنولوجيتها ونظمها صناعة العصر الرائدة وثروة لمن يمتلكها، بل أصبحت إضافة إلى ذلك أداة فعالة يعتمد عليها في إدارة تشكيل ورسم صورة المستقبل.

إن تمتع المعلومة المحاسبية بخاصية الملاءمة والمصداقية يتوجب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما تقدمه المراجعة الخارجية أين تحاول أن تعطي ضمانات جودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع محافظ الحسابات بصفات ذاتية وموضوعية كالاستقلالية والحيادية في الرأي، والتي تمكنه من أداء عمله على أكمل وجه.

وتتجلى الحاجة إلى المراجعة الخارجية في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية عند مختلف المؤسسات في توفيرها القدر الكافي من الرقابة لنظام المعلومات المحاسبية في هذه المؤسسات. ومن ثم أصبحت جودة المعلومة المحاسبية تعتمد على مدى اعتماد هذه المؤسسة لنظام مراجعة حسابات مستقل، ومدى التزام المراجعين الأسس النظرية، كما أن تحديد خصائص جودة المعلومة المحاسبية وتحديد العوامل المؤثرة عليها يدعم رفع مستوى المهنة وتعزيز المراجعة الخارجية لكي تصبح التقارير المالية في خدمة احتياجات مستخدميها.

ومنه فقد صارت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري للمؤسسة، تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات الخارجية المستقلة ونزيهة، ومدى التزام المراجعين بمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية، فلقد أصبحت مراجعة الحسابات كشهادة مستقلة محايدة تمثل مقياسا للتمثيل الصحيح والعادل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها .

ومما سبق فإن التساؤل الأساسي الذي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليه، يمكن صياغته على النحو التالي:

الإشكالية :

ما هو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية؟

التساؤلات البحثية :

- ما هي حقوق وواجبات و صلاحيات محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هي الكشوف المالية و ماهي أهميتها و أهدافها؟
- ما هو محتوى الكشوف المالية؟
- ما هي الخطوات المتبعة من طرف محافظ الحسابات لتدقيق الكشوف المالية؟

الدراسات السابقة:

لقد تطرقنا في دراستنا الى عدت مواضيع منها رسائل ماجستير ودكتورا في عدة مواضيع على مستوى جامعات على تراب الوطن، تناولنا مراجع تناولت موضوع، ولكن لهذا الموضوع دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية دراسات سابقة متقاربة لموضوع متناول لدينا لدى بعض الباحثين، ومن هذه الدراسات نذكر ما يلي:

-لزعر محمد سامي (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر، جامعة قسنطينة، 2011 -2012):

عالج لزعر محمد سامي في رسالته المعنونة " التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، دراسة كيفية التحليل المالي للقوائم المالية، إطاره النظري ومجالاته وأبعاده وفق النظام المحاسبي المالي، وقام بإسقاط دراسته على مؤسسة صيدال الأم.

- حدادي سارة (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2019-2020):

عالجت حدادي سارة في رسالتها ذات العنوان "دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية"، التي تضمنت دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية ابتعاد من محاسبة الإبداعية، وقام بإسقاط على مؤسسة مجموعة من شركات محافظ الحسابات والشركات الجزائرية.

-سعيدي عبد الحليم (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014-2015):

عالج سعيدي عبد الحليم في رسالته المعنونة "محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق نظام المحاسبي المالي"، تم دراسة متطلبات الافصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال التطرق لدراسة قوائم المالية، بإسقاط دراسته على عينة من المؤسسات الاقتصادية.

-ناريمان بن عياد (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة دكتوراه، جامعة الاغواط، 2017-2018):

عالجت ناريمان بن عياد في رسالتها التي تحمل عنوان "القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية في البنوك التجارية ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار"، حيث تطرقت في مضمون دراستها الى جملة من العناصر المهمة التي أعطت فكرة شاملة حول مضمون القوائم المالية للبنوك التجارية وكذا كيفية دراستها والإفصاح عنها، بإسقاط دراستها في بنك الخليج الجزائر والبنك الوطني الجزائري.

نموذج الدراسة:

النموذج المستقل: النموذج التابع:

_ دور محافظ الحسابات _ جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية

فرضيات الدراسة:

- محافظ الحسابات هو شخصية قانونية تعمل على التدقيق في حسابات الشركة لتقوم بالمصادقة على الكشوف المالية وذلك بعد الاطلاع على السندات المحاسبية للمؤسسة.
- تعتبر الكشوف المالية نتيجة لعمليات النظام المحاسبي والتي تلخص الوضعية المالية للمؤسسة التي بدورها تهدف إلى عرض المعلومات بصورة شفافة لمستخدميها و ذلك لما تقدمه لهم من أهمية بالغة.
- إتباع محافظ الحسابات خطوات و منهجية واضحة تمكنه من تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية.
- لمحافظ الحسابات دور جلي في إضفاء الموثوقية و المصداقية على القوائم المالية.

المنهج المتبع للدراسة:

بهدف معالجة الموضوع محل الدراسة والإجابة على إشكالية البحث اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي حيث قمنا بدراسة نظرية للموضوع من خلال مسح مكتبي لمختلف الكتب والمقالات والمداخلات ومن ثم إسقاطها على الواقعه وذلك من خلال اتباع أسلوب دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات تمثلت هذه الأخيرة في تحليل مختلف الميزانيات والقوائم المالية والتقارير المتعلقة بالموضوع .

تصميم البحث :

وللإجابة على إشكالية بحثنا قمنا بتقسيم دراستنا في هذا الموضوع إلى ثلاث فصول: يتعلق الفصل الأول ب الإطار النظري حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وينقسم إلى مباحث كما يلي التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر محتوى القانون 01/10المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تقارير محافظ الحسابات. أما الفصل الثاني الموسوم ب: الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية والكشوف المالية حيث تطرقنا الى عموميات حول المعلومة المحاسبية والكشوف المالية محتوى الكشوف المالية، أما الفصل الثالث فيتعلق بدراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات والدور الذي يؤديه في زيادة الجودة للمعلومة المحاسبية للكشوف المالية، إذ تتجلى أهميته في تقديم تقارير مفصلة تحمل توصيات وملاحظات تخدم الأطراف ذات صلة منها المساهمين، الإدارة، العمال، الموردين، الزبائن، البنوك والمؤسسات المالية، فهو يخدم الاقتصاد بصفة عامة وهذا بالكشف عن حالات الإسراف أو التلاعب أو الغش بحيث يضمن شفافية التسيير وكذا جودة المعلومة المحاسبية تضمن السير الحسن والسليم والفعال للمؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد الفصل

أمام ازدياد دور الشركات في تحسين الاقتصاد القومي والدولي كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد كيان أو جهاز يقوم ويسهر على السير الحسن للشركات وكذلك يضمن صدق وجودة المعلومات. فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق مستفيدين والمتعاملين معها، حيث أن مهنة مراجعة الحسابات من الأساسيات المهمة لدى المؤسسات الاقتصادية والتجارية، لذلك يعتبر محافظ الحسابات الرجل الوحيد الذي لديه السلطة التدقيق في حساب الشركات. وذلك للتأكد من خلو المستندات والسجالات والقوائم المالية من اي تزيف او غش او تهرب من مسؤولياتهم، وليتمكن المحافظ في الاخير ابداء رائيه محايد عن مطابقة تلك المعلومات مما سبق تم تقسيم هذا فصل كما يلي:

المبحث الاول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثاني: القانون 01/10.

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

سنتطرق في هذا المبحث للمفاهيم مهنة محافظ الحسابات وتطور تنظيمها التاريخي وقانوني، وذلك من خلال التطرق الى التشريعات القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

أولا: حسب الامر 71-82

" نظم الأمر رقم 71-82المؤرخ في 11ذي القعدة عام 1391الموافق ل 29 ديسمبر1979المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، مهنة المحاسبة إلى غاية سنة 1991. ولعل أهم ما يميز هذا النص القانوني، هو الطابع الآمر والرادع في أحكامه، لما لهذه المهن من أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني خلال هذه المرحلة الحساسة من تكوين الدولة الجزائرية المستقلة، وذلك انطلاقا من المادة الأولى التي نصت على أنه: "لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أية تسمية كانت، مهنة المحاسب والخبير المحاسب، إذا لم يرخص بذلك، ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر". وهي المادة التي استمر تداولها في كل النصوص التي نظمت المهن المحاسبية فيما بعد. وتمخض عن الأمر رقم 71-82تأسيس المجلس الأعلى لمحاسبة تحت سلطة وزير المالية، يضم . ثمانية عشر(18) عضوا، نصت عليها المادة من هذا الأمر. من صلاحياته: التكفل بضبط المحاسبات من خلال إعداد المخطط المحاسبي الوطني، ضمان متابعة وتكوين مهني المحاسبة ومنح الرخص لممارستهم مهنتهم، متابعتهم في الحالات التأديبية على مستوى اللجنة المتساوية الأعضاء الخاصة بالتأديب. يضاف إلى ذلك، الدور الاستشاري الذي يقوم به بالنسبة لجميع النصوص المتعلقة بالمحاسبة التي تقترحها الإدارات أو الهيئات العمومية، وكذا الدراسات التي قد تستهدف التسيير المحاسبي أو التنظيم المحاسبي.

كما حدد الأمر، اختصاص الخبراء المحاسبين والمحاسبين، ومنحهم، بموجب المادة 6 منه، إمكانية ممارسة مهنة، مندوبي الحسابات إلى جانب مهنة الخبراء القضائيين. ابتداء من سنة1991، استفادت مهنة المحاسبة في إطار الإصلاحات الاقتصادية المبادر بها منذ سنة 1988، من إعادة تنظيم جديد، محدد بموجب القانون رقم08-91المؤرخ في12شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تزامنا مع المحيط الاقتصادي الجديد المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية وقانون النقد والقرض والقانون التجاري وغير ذلك." ((المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد الثالث، العدد الخامس، ص66_67))

ثانيا: حسب القانون رقم 08-91

في سنة 1991اصدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في: 27 أفريل1991 لمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التعريف الخاص بمحافظ الحسابات: " انه هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون وبهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية. " لذلك حدد قانون 91-08 عدة شورط يجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات ومن الشروط التسجيل نذكر التالي:

- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا .
- التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، لذلك لكل مهنة توجد لديهم هيئة او منظمة التابعة لها. لذلك بمقتضى القانون 91-08 فإن كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون

للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. كما أنه وفقا لهذا القانون لمحافظ الحسابات عدة شروط يجب نظر لها من اجل تعينه في مهنة محافظ الحسابات ومن هذه الشروط نذكر التالي:

- تعين لعهدة اتدوم وكالة محافظ الحسابات (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد (03) سنوات .
- عندما تعين شركة محافظة الحسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا أو محافظي حسابات يعملون باسمها. ولا يمكن هؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في شركة واحدة، لذلك ذكر هذا قانون عن كيفية ممارسة التربص لدى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة. حيث تميزت المرحلة التي ساد فيها القانون 08 _91 بالاعتماد الكلي على الجانب التطبيقي وإهمال الجانب النظري (التكوين النظري) عند تكوين الخبراء المتربصين.
- عانت المهنة في ظل القانون القديم من النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين.

كما أنه حسب القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات يحدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الاموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات. كما أنه لا يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد في المجالات المحددة في المادة الاولى أعلاه إذا لم تتوفر فيه الشروط والمقاييس التي ينص عليها هذا القانون.

وحسب ما جاء به هذا القانون لتنظيم مهنة محافظ الحسابات يجب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يلتزموا بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وأن يمارسوا مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

حيث يؤدي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون اليمين في المحكمة المختصة إقليميا بمحل اقامتهم بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم وقبل الشروع في الممارسة العبارات الآتية: "أقسم بالله الذي لا إله الا هو أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي واكتم سر المهنة الـ واسلك في كل الامور سلوك المحترف الشريف." تقدم الحكمة شهادة بذلك حسب الشكل القانوني المعتمد، ويترتب على تأدية اليمين سريان مفعول التسجيل في جدول المنظمة.

حيث تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين أو المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون. يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها الا له با عن طريق التنظيم .

ثالثا: حسب المرسوم التنفيذي رقم 92-20

في سنة 1992 تم تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، المرسوم التنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13يناير سنة1992

يدير النقابة الوطنية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المحدثة بالقانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 27 ابريل سنة 1991 المذكور أعلاه مجلس يتكون من تسعة (9) اعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية، حيث تقوم بانتخاب كل فئة ثلاثة (3) ممثلين عنها من بين أعضائها ويتم بطريقة سرية انتخاب أعضاء المجلس نظرائهم لمدة أربع (4) سنوات، كما يمكن للأعضاء يعاد انتخابهم عند انتهاء عضويتهم ، ويقوم مجلس النقابة الوطنية بانتخاب الأعضاء الذين لهم حق التصويت في الجمعية العامة المسجلين في جدول النقابة والمستوفين اشتراكاتهم ما عدا الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية صدرت طبقا للقانون والنصوص المتخذة لتطبيقه حيث أيضا ينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا ونائبي رئيس وأمينا عاما وأمين مال وينتخب الرئيس لمدة سنتين (2) قابلتين للتجديد. يحدد توزيع المهام الأخرى داخل المجلس خلال مداولاته الا إذا نص على خلاف ذلك النظام الداخلي للنقابة الوطنية الذي يعده المجلس وتصادق عليه الجمعية العامة.

حيث تتمثل مهام مجلس النقابة الوطنية فيما يأتي زيادة على المهام التي تخولها إياه أحكام المادتين 9 و10 من القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 المذكور أعلاه:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية ولدى جميع السلطات وإزاء الغير – تمثيل النقابة في الاعمال المدنية وفي إدارة الاملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي المثول أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وعرضها أن اقتضى الأمر على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة
- إعداد مشروع الايرادات والنفقات واقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه .
- عرض كل الحالات الداخلة في اختصاصاته على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم التابعة للنقابة طبقا للقانون والنظام الداخلي
- السهر على احترام جميع اعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي، وعلى العموم احترام كل القرارات القانونية التي تتخذها الجمعية العامة.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي والحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة وتحضير السلطات المختصة للتداريب والملتقيات المهنية وتنظيمها والاشراف عليها ومراقبتها بالاتصال مع السلطات المختصة وكذلك المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها

أعضاء إحدى الفئات أو باستدعاء من رئيسه وفي هذه الحالة لا يشمل جدول الاعمال الا المسألة كانت سببا في طلب الاجتماع التي ويجتمع قانونا بناء على طلب السلطات المختصة، تتخذ القرارات بالأغلبية البسيطة وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا يحدث لدى مجلس النقابة الوطنية وتحت رئاسة أحد نائبي رئيسه ما يأتي:

لجنة غرفة للمصالحة والانضباط والتحكيم: حيث تبت غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة

- **لجنة الجدول**: تتمثل مهمة لجنة الجدول في إعداد جدول النقابة الوطنية وضبطه باستمرار وتتكون هاتان الهيئتان من ستة (6) الى اثني عشر (12) عضوا يختارون حسب الثلث من كل فئة مهنية لمدة أربع (4) سنوات .لجنة النقابة: يعلق جدول النقابة الوطنية الذي تعده.
- **لجنة النقابة:** في مقر النقابة ولدى جميع المجالس القضائية والمحاكم وكما أيضا تقوم بضبط جدول النقابة الوطنية مرة في السنة. وخلال الفترة التي تتراوح بين ضبطين للجدول تعلن النقابة عن طريق البلاغات الصحفية التعديلات المحتملة التي قد تطرأ على الجدول.

_كما يمكن ان يتطرق مجلس النقابة في إطار تنفيذ الصلاحيات الأخرى التي يخولها إياه القانون أن يشكل آية لجنة أو لجينة يراها لازمة وأن يستعين عند الحاجة بأية خبرة وطنية أو اجنبية ضمن احترام الأحكام القانونية والتنظيمية السارية المفعول احتراما صارما وعملا بالمادة 44 من القانون المذكور اعلاه، يمكن مجلس النقابة أن يقترح على السلطات المختصة تسعيرة محافظي الحسابات.

توافق الجمعية العامة على التقرير الأدبي والمالي الذي يقدمه مجلس النقابة الوطنية عن السنة المالية المنصرمة، وتصادق على برنامج عمل المجلس الخاص بالسنة الجارية، كما توافق على النظام الداخلي وعلى التعديلات التي تدخل عليه. غير أن المصادقة على النظام الداخلي للنقابة الوطنية وتعديله يتطلبان اغلبية واضحة في تصويت بالأغلبية لكل فئة في المهنة. لا تصح مداولات الجمعية العامة الا إذا حضرها على الأقل نصف عدد أعضاء كل فئة مهنية مسجلين في جدول النقابة وإذا لم يبلغ النصاب يجب أن تعقد الجمعية العامة اجتماعها في أجل أقصاه شهر واحد. وحينئذ تصح مداولات الجمعية في الاجتماع الثاني مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين. وتتخذ قرارات الجمعية العامة بأغلبية الأصوات.

_يتم تعين الجمعية العامة في كل سنة ناظرين عضوين خبيرين، محاسبين أو محافظين اثنين للحسابات تكلفهما بإعداد تقرير عن التسيير المالي في السنة المالية المنصرمة. تتنافى وظيفة الناظر مع وظيفة العضو في مجلس النقابة ولا يمكن أن يتلقى النظار الا استرجاع المصاريف التي قد ينفقونها في أداء مهنتهم. ونعقد الجمعية العامة الاولى للنقابة الوطنية في غضون خمسة واربعين (45) يوما التي تعقب نشر هذا المرسوم، بناء على استدعاء اللجنة الادارية المحدثة لهذا الغرض. حيث تتولى لجنة ادارية إعداد قائمة اعضاء الجمعية العامة الأولى التي تتكون منها كل فئة. ويتعين أن تذكر هذه القائمة في جدول النقابة الذي يجب على المجلس الأول أن يعلنه أثناء هذه الجمعية العامة تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا المرسوم ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. حرر بالجزائر في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992 إلا أن هذه المنظمة لم تدم طويلا حيث في سنة 2010 تم تفكيكها بموجب قانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد03، ، 1992)

رابعا: حسب القانون رقم 10-01

في سنة 2010 تم صدور قانون رقم: 01/10 المؤرخ في: 2010/01/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. حيث يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط المنصوص عليها. كما جاء بهذا القانون أه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل. حيث تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم. كما تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان متساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم. كما أقر القانون 01/10 أن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يقومون بعد الاعتماد و قبل التسجيل بالمصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية و قبل القيام بأية عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد." (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42.، 2010)

المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مهنة محافظ الحسابات هي أداء محافظ الحسابات لوظيفته ومهامه عن الطريق الرقابة في حسابات الشركات والمؤسسات دون مساس أو تأثير من أطراف خارجية في نتائجها، لدى مهنة محافظ الحسابات عدة شروط يجب تطبيقها وذلك حسب ما نصه القانون نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات، لذلك يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بالقوانين المعمول بها لذلك سوف نذكر حقوق وواجبات محافظ الحسابات، كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات، الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات

أولا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

للمحافظ الحسابات عدة حقوق وواجبات لذلك وضعها القانون من اجل اكمال محافظ الحسابات لمهامه بكل نزاهة واستقلالية ودون تدخل أطراف أخرى في مؤسسات وشركات لذلك نذكر التالي:

- حقوق محافظ الحسابات:

للمحافظ الحسابات عدة حقوق وضعها القانون من جل اكمال مهنة محافظ الحسابات نذكر ما يلي:

- **الحق في الاطلاع**: لقد اعطى القانون 10-01حق لمحافظ الحسابات في الاطلاع على السجلات ورسائل واوراق الخاصة بالشركة لذلك نص القانون 10-01 في مادة 31 يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين مكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

بحق التقصي عن البيانات والإيضاحات: محافظ الحسابات لديه الحق في طلب كل وثائق لازمة لإجراء مهامه على أكمل وجه، لذلك يطلب من مسؤولين كل مستندات وتقارير وتفسيرات التي يراها لازمة لإتمام مهمته كما ينبغي، وذلك ما نصت عليه المادة 13في قانون 10-01. ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة. كما ذكرت مادة32 من قانون 10-01 يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها. (الجريدة الرسمية للجمهورية لجزائرية، العدد42، سنة 2010،ص6،8(

- **حق استدعاء الجمعية العامة**: قدم القانون حق للمحافظ الحسابات في طلب الجمعية العامة في المادة 715مكرر11 من قانون التجاري، ذلك عند العرقلة محافظ الحسابات يتم استدعاء جمعية العامة. لان الجمعية العامة هي التي تحدد اتعابه. (القانون التجاري، 2007)

كما نص قانون 10-01 في المادة 36يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42.، 2010)

- **حق الحصول على صور الاخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين**: لقد ألزم القانون 10-01 من مادة 31 أن يعطي مجلس الإدارة او الشركة كل ما يلزم لمحافظ الحسابات، لدى محافظ الحسابات الحق في الحصول على صور والاخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين.

- **حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة**: يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماعات مقررة لدى مجلس الإدارة، وهو حق من حقوقه وفي نفس الوقت واجب من أجل التحقق من صحة ومصدقية الوثائق والمعلومات لكي تساعده في وضع تقريره لذلك نصت المادة 40من قانون 91-08 ولكن القانون 10-01 لم ينص على حضور محافظ الحسابات اجتماع مجلس الإدارة ولكن تكفل القانون التجاري بذلك حيث نص في قانون حسب المادة 715 مكرر 12 (جديدة) يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين. لذلك لم يذكر القانون أي أوقات يتم فيها استدعاء محافظي الحسابات والتي حددها القانون الملغى 91-08 في المادة |40 بالتالي يجب على أعضاء مجلس الدارة استدعاء محافظي الحسابات، كما يمكن استدعاء محافظي الحسابات في أي اجتماع يرا فيه اعضاء ضرورة حضور محافظي الحسابات.

❖ **حق الحصول على مقابل أتعابه** :إن القانون 10-01 نص في مادة 37 حدد القانون أتعاب محافظ الحسابات الذي حددتها جمعية العامة لذا ذكر القانون ذلك في النص التالي: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المأهلة المكلفة بالمداولات الأتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته. لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات النفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية". (مرجع سبق ذكره)

❖ **واجبات محافظ الحسابات**: إن قانون كما نص حقوق لمحافظ الحسابات أعطاه واجبات، يجب توفر سلوك خاص بممارسة مهنة محافظ الحسابات وأهم العناصر متعلقة بواجبات خاصة هي:

- **السر المهني**:إن مهنة محافظ الحسابات تركز على السرية التامة في هذه المهنة، وتسمح له بأخذ المعلومات اللازمة بسرية تامة، ولا يمكن أن لمحافظ الحسابات عدم تطبيق قاعدة الحفاظ على السر المهني لأن الثقة الموجودة بين الشركة ومحافظ الحسابات تجعله يحافظ على سرية المهنية، كما جاء في المادة 71 من قانون 10-01 حسب الشروط وما تنصه المادة فذكرت مادة ما يلي: يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين301و302 من قانون العقوبات. ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و48 و49 و52 من هذا القانون 715مكرر13 المعدل (المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها. ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات مساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم. (القانون التجاري ، 1993)

إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
- إذا رغب موكليهم في ذلك.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة والتأديب والتحكيم.
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم. (مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، العدد05، 2012)

- **عدم تدخل في التسيير**:

إن القانون الجزائري نص في عدة مواد، التي تنص مبدأ عدم التدخل في التسيير، حيث جاء في القانون 10-01 المتعلق بجميع المهن من بينها محافظ الحسابات في مادة23 وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، وبدوره نص القانون التجاري في مبدا عدم التدخل في التسيير على الالتزام في المادة. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42.، 2010)

715المكرر ..." وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. 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". (القانون التجاري، 2007)

استمرارية المهنة: استمرارية مهنة محافظ الحسابات هي كما تبينه هذه المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08 المؤرخ في 25 أبريل) تعين 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 وصحتها. كما يدققون في صحة المعل ومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباته.

إن هذه المادة تبين لنا مدى عدم محدودية واستمرارية مهنة محافظ الحسابات في جميع الاشغال واعمال خاصة باستمرارية مهنة محافظ الحسابات. (القانون التجاري، 2007)

- **الإشراف الشخصي:**

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر. بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

-تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.

-تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

- **الالتزام بالملازمة الكافية:**

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي:

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة.
- لتحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية.
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي...الخ.
- لفطنة في التقييم. (مجلة الدراسات المالية، المحاسبية و الإدارية، العدد الثامن، 2017)

ثانيا: كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يعد محافظ حسابات: في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. لذلك لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفر عدة شروط التالية:

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

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

_ولإكمال محافظ الحسابات مهامه على أكمل وجه عليه باكتساب المعرفة العلمية والمهنية في شتى المجالات منها: طرق مراجعة محاسبية، محاسبة المعمقة، ومعلومات المحاسبية، ومفاهيم الخاصة ومعارف بمؤسسات واقتصادها. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42.، 2010)

ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات(CNCC) :تم تأسيس الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات في إطار القانوني الذي مس إعادة الهيكلة لمهنة محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 الصادر29جوان 2010.

_جاء القانون 10-01 بمنعرج جديد لمهنة محافظ الحسابات الذي اشتمل تنظيم مهنة محافظ الحسابات، والخبير المحاسبي، والمحاسب المعتمد، الذي بوسطة القانون 10-01 تم انهاء وإلغاء القانون 91-08 وتم القانون الجديد بإعطاء مواد جديدة تنظم مهنة محافظ الحسابات ومن هذا القانون نتطرق لمفهوم الغرفة الوطنية، كما حدد مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره لذلك نتطرق الى ما يلي:

تم تأسيس الغرفة الوطنية بموجب المادة 14 من القانون 10-01 التي تنص ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون

ومن مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب القانون10-01 تتمثل في ما يلي:

-السهر على تنظيم المهن وحسن ممارسته.

-الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.

-السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.

-إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية، 2010، صفحة 6)

حسب المرسوم مرسوم تنفيذي رقم 11- 26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ويدعى في صلب النص "المجلس" يقع مقر المجلس في الجزائر ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية .

رابعا: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

ان تشكيلة الذي حددها المرسوم تنفيذي رقم 11- 26 ذكرانه يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، يوزع أعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة 11 التي ذكر فيها يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري. الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء السنة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها. وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة. يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس .

صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

فانه يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

-إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.

-إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

-تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

-ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها

-تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

-الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

-تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير .

-تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.

-إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

_حسب المادة 7 توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس. وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في نهاية كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية .

_قواعد السير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة.

_لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع

_كما يتم تغطية كل النفقات حسب ما جاء في المادة 17 خاصة بالمجلس فانه يتم حسب ما ذكرت المادة من المرسوم تنفيذي رقم 11-26 تغطى نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. تحدد الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس مبلغ الاشتراكات. يجب على المهنيين التسديد الإجباري لمبلغ اشتراكاتهم تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب.

_يتم ارسال للمهنيين من غرفة الوطنية لحضور الجمعيات العامة حسب المرسوم التنفيذي 11-26 فانه ذكر ما يلي:

يستدعى المهنيون المسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (2/3) أعضاء المجلس وذلك أسبوعين (2) على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي (2/3) أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس (1/5) أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل.

ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية وتتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها إلى المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بصفة فردية عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ التصويت.

لا تصح مداولات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل. وفي حالة عدم اكتمال النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.

لكل عضو صوت واحد. وفي حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بموجب وكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر لا يمكن العضو الواحد أن يمثل أكثر من عضو تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات ويكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة. تتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بعضوية المجلس .

لا يمكن الناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2011، الصفحات 13-16)

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات.

يترتب على مهنة محافظ الحسابات اعداد عدة تقارير، من اجل وصول إلى نتائج نهائية للمراجعة وتعتبر هذه التقارير من اهم ما يصدره محافظ الحسابات مما ترجع بفوائد ومزايا كبيرة سواء في مشروعات او مؤسسات خاصة او عامة.

ويجب على محافظ الحسابات اعداد 15 تقرير في مهنة محافظ الحسابات من اجل إتمام مراجعة في مؤسسات، لان اعداد تقارير ليس بمهنة السهلة لأنه يمكن لان تفقد تقارير مصداقيتها لسوء صياغتها، او تنسيق في محتوى التقارير، او أخطاء في تقرير. التقرير أداة أو وسيلة لعرض بيانات أعدت لغرض معين على مستوى إداري أو جهة معينة وتختلف طرق عرض البيانات إلا أنه من الضروري أن تتوفر في التقرير شروط معينة من أهمها:

- الوضوح والدقة والتركيز.
- الا يتضمن التقرير سوى البيانات المطلوبة والضرورية والتي تتفق مع العرض من إعداده.
- تناسب البيانات التي يتضمنها التقرير مع مسؤوليات المستوى الإداري الذي تقدم له.
- أن يكون مبنياً على معلومات صحيحة وبيانات خضعت للتدقيق حتى يمكن الاعتماد عليها.
- التوقيت أي أن يقدم في الوقت المناسب وإلا لا جدوى من تقديمه بعد فوات الأوان

هذا ويمكن تقسيم التقارير وتبويبها بطرق متعددة وكل طريقة تتوقف على عوامل متعددة. هذه التقسيمات حسب الهدف من إعداد التقارير وفيما إذا كانت دورية أو غير دورية ما يأتي:

معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يهدف المعيار تقرير المتعلق بتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل والمحتوى التقرير العام لتعبير عن رأي محافظ الحسابات. لذلك يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه هذا التقرير أداء مهمته وبعد ذلك يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية ويتم هذا التقرير التعبير عن راي الحافظ الحسابات عن طريق المصادقة بالتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وشكلها الصحيح، او عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر. لذلك يعبر محافظ الحسابات عن رايه من خلال مهمة الرقابة المستندة اليه من خلال معايير المهنة على انه لديه كل الحسابات السنوية وتحتوي على ضمان كافي لا يحتوي على أي اختلال في مجمل الحسابات

السنوية، ويمكن لمحافظ الحسابات تعبير عن رايه في تقييم وفحص النتائج المستخلصة المتحصل عليها فيقدر أهمية الاختلالات التي اكتشفها.

ويمكن لمحافظ الحسابات حسب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ما إذا تم اعداد الحسابات السنوية وفق المبادئ والقواعد المحاسبية، لان الحسابات السنوية تتضمن كل من الميزانية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رؤوس الاموال الخاصة وكذلك الملحق، يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل. يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات تتضمن تأشيرة على توقيع بالحروف الأولى تسمح بتعرف على القوائم المالية، كما نص أيضا لا يسر راي محافظ الحسابات، الا على حسابات السنة المالية المعنية وحتى لو كانت تتضمن إشارة الى رقم السنة المالية السابقة ويتضمن القانون 07-11 النظام المحاسبي المالي.

يتضمن تقرير العام لتعبير عن راي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

-اسم وعنوان المحافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

-عنوان يشير الى ان الامر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وانه يخص السنة المالية مقفلة بتاريخ الاقفال دقيق.

يحتوي هذا التقرير على جزئين:

-التقرير العام للتعبير عن الراي.

-المراجعات والمعلومات الخاصة. (قانون المالية، 2013، صفحة 23)

1.1-التقرير العام للتعبير عن الراي

مقدمة: في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات ب:

-التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.

-التعريف بالكيان المعني.

-ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.

- الإشارة الى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.

- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند الاعداد القوائم المالية.

- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

-تحديد اذا كان ارفاق التقرير بالميزانية، جدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال، وكذا الملحق عند الاقتضاء.

الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات في ابداء رايه في هذا الجزء عن طريق :

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة.

-رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية." (قانون المالية، 2013، الصفحات 25-24)

-**رأي بتحفظ (أو بتحفظات)**: يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

-**رأي بالرفض**: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية وانه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد براز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

فقرة الملاحظات: يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي. ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ النقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية. يُلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

2.1-المراجعات والمعلومات الخاصة: يتمحور هذا الجزء المعنون "المراجعات والمعلومات الخاصة "حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

-الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.

-المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية

-المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

-يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة. (قانون المالية، 2013، الصفحات 25-26)

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

-يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين. في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك."

معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة: يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات. تطبق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري والنقاط 2.1 3.1 5.1.4.1 6.1 و 7.1 المذكورة أعلاه على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة. يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة الدراسة محافظ الحسابات. يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة. (قانون المالية، 2013، الصفحات 26-27)

معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها. تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

-رئيس مجلس إدارة الشركة.

-الرئيس المدير العام للشركة.

-احد متصرفيها.

-عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.

-ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين.

-الأشخاص المعنويون المتصرفون.

-المسيرون والمسيرون المتضامنون.

-المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل بعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية و إلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة

بالكيان وأنشطته. عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له. 7.3 إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي: (قانون المالية، 2013، الصفحات 28-29)

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

-أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة حسب الحالة والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.

طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات.

-ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرسومات والعمولات المقدمة أجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.

يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لاسيما الأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية. يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه. لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية، بعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية. بشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص. يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين، ضمن تقريره. عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أولا. في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزامات المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية. (قانون المالية، 2013، الصفحات 28-29)

معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص المحافظ

الحسابات. يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان. يتضمن هذا الكشف: التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج. يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات فحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية. تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك 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.

معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية: طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات. يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة. يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية: (قانون المالية، 2013، صفحة 29)

-لنتيجة قبل الضريبة الضريبية على الأرباح،

-النتيجة الصافية

-عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي

-النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية

-مساهمات العمال في النتيجة.

معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص. في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات. عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها. يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

-عنوان التقرير المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.

-فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

-خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان. (قانون المالية، 2013، الصفحات 30-31)

معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند. عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المذكور أعلام وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي .يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

مؤشرات ذات طبيعة مالية:

-رؤوس الأموال الخاصة السلبية.

-عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.

-قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.

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

-مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.

-القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.

-النسب المالية الرئيسية غير إيجابية.

-خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال.

-توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.

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

مؤشرات ذات طبيعة عملية:

-مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم.

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

-نزاعات اجتماعية خطيرة.

-نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

مؤشرات أخرى:

-عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى. (قانون المالية، 2013، الصفحات 31-32)

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

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال. عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال.
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة التأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك. (قانون المالية، 2013، الصفحات 32-33)

معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات. يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا

لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل. لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة. يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة. المؤهل. حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة. تطبيقا لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:

-المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.

-أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

-كيفيات تحديد سعر الإصدار.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية :

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

—فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.

-استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال. لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: بهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

بدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى. (قانون المالية، 2013، الصفحات 34-35)
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.
- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، لاسيما المعلومات التالية :

-التذكير بالنصوص التشريعية ولتنظيمية المطبقة.

—فقرة حول الفحوصات المنجزة.

-خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل. في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغاءها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة. في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: بهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات. إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء. (قانون المالية، 2013، صفحة 36)

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا. يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة. يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها. يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة المعلومات التالية :

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية 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 الاقتضاء، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

-الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.

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

-يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية بحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

-يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.

-يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا.

-يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة. (قانون المالية، 2013، الصفحات 35-36)

معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات، يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها. يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13 أعلام، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

-أهداف تدخل محافظ الحسابات.

-الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.

-خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير."

معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات. إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.

– خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة. (قانون المالية، 2013، الصفحات 37-38)

معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة: المادة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المذكور أعلاه والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

والمذكور أعلاه يلزم محافظ الحسابات بالحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة، وذلك لاسيما بإبراز:

-الاسم والمقر الاجتماعي.

-رأس المال الاجتماعي.

-الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان.

-تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء. (قانون المالية، 2013، صفحة 39)

ملخص الفصل الاول:

من خلال تطرقنا في فصل الاول الى التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطرقنا الى مراحل الثلاث التي مرت بها المهنة والتي تتمثل في الامر رقم: 71-82 والقانون رقم: 91-08 والقانون رقم 10-01 والتي تلخصت حول وصاية وزارة المالية (المجلس الأعلى للمحاسبة) مرورا بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ووصولا الى وزارة المالية (المجلس الوطني للمحاسبة)، وأيضا تطرقنا الى حقوق الواجبات التي يجب عمل بها الذي يتميز بمصداقية والصحة في معلومات المالية والمحاسبية المعطاة وذلك عن طريق تحقق وفحص صحة حسابات وكشوف مالية، عن طريق عمل بقوانين متعلقة بمحافظ الحسابات ومهاهم منصوصة لمحافظ الحسابات.

وكذلك التأكد من سلامة تطبيق كافة التقارير الملية ومحتواها المنصوصة في القرار وزير المالية للكشف عن اي خطا او غش في كشوف المالية للمؤسسة الاقتصادية، لان هذي عمليات يقوم بها محافظ الحسابات باعتباره رجل مستقل ومحايد والوحيد الذي لديه سلطة المصادقة على الحسابات السنوية ومراجعتها ولديه كفاءة والخبرة المهنية لتأدية واجباته ومهامه عن أكمل وجه.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للمعلومة المحاسبية للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني: الإطار النظري للمعلومة المحاسبية للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل:

تعتبر المحاسبة بصفة عامة نظاما للمعلومات، يتميز بقدرته على توفير المعلومات المحاسبية وذلك لرسم السياسات التنموية المختلفة والاستراتيجيات على مستوى الشركات. المتعلقة بالوحدة الاقتصادية حيث أصبحت هذه المعلومات ركيزة أساسية من ركائز صنع القرارات، والجدير بالذكر أن هناك تنوع كبير في المعلومات بمعدلات كبيرة نتيجة للتطورات الهائلة، ولكن مع هذا كله يجب أن تتمتع هذه المعلومات بالمصداقية والجودة لتكون أكثر أهمية لمتخذي القرارات، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن المؤسسة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المؤسسة، من المستثمرين والموردين والمصالح الحكومية وغيرها، وتعتبر الكشوف المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام و الموصل الأساسي للمعلومات، وتختلف مفاهيم وأهمية الكشوف المالية التي تعدها الكيانات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه الكشوف، كما تمثل الكشوف المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات أو البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة. مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية والكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: محتوى الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية والكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

أولا: تعريف وخصائص المعلومة المحاسبية.

- **تعريف المعلومة المحاسبية:**

نقصد بالمعلومات المعرفة التي لها معنى وتفيد الفرد الذي تقدم إليه في تحقيق أهدافه، ومعظم المعلومات التي تطلبها إدارة الوحدة الاقتصادية تكون معلومات محاسبية، وهذه المعلومات تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. وتنتج المعلومات عادة من بيانات تم تشغيلها من قبل لتصبح ذات قيمة، فالبيانات تمثل حقائق أولية وأرقام وإذا ما تم تجميعها معا فإنها تمثل مدخلات نظام المعلومات، ويوضح الشكل التالي العلاقة بين البيانات والمعلومات. (اللطيف، 2005)

. الشكل رقم 1: شكل يوضح أن المعلومات ناتجة من البيانات

- ان مصطلح المعلومات يشير الى البيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها حتى تصبح ذات معنى وتضيف معرفة وتصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار. (الجزراوي و عمر، صفحة 68/67)
- هي مجموعة من البيانات المنظمة والمنسقة، أو هي بيانات تمت معالجتها ثم تطبيقها وتحليلها وتنظيمها وتلخيصها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها حيث أصبحت ذات معنى لمستخدميها، مثال على ذلك معلومات عن مبيعات الشركة موزعة حسب السنوات ونسب الأرباح والتكاليف. (السقا، 2016، صفحة 33)
- تعتبر كل من البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية وغالبا ما يتم استخدامها في الحياة العملية كمصطلحات مترادفة وبقصد الدلالة على معنى واحد رغم ما بينهما من اختلافات جوهرية. ويعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل، إذ أن هناك لبس في التمييز بين البيانات والمعلومات، ويعتبر معيار استفادة من قبل المتلقي (المستفيد) هو اساس للتمييز بين البيانات والمعلومات. إن المعلومات فهي:" بيانات عولجت من خلال خطوات ومراحل مرت بها عملية المعالجة لتحويل البيانات إلى معلومات، وهذه الخطوات والمراحل: هي جمع البيانات، وتبويبها، وتصنيفها، وتحليلها وتفسيرها، وتخزينها واسترجاعها حتى تصبح ذات دله مبينة وذات معنى وقيمة وبالتالي تقودنا إلى اتخاذ القرارات."

_كما تعرف بأنها: «عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كامل يمكن من استخدامها في العمليات الجارية و المستقبلية اتخاذ القرارات ".

_كذلك تعرف بأنها: "بيانات عولجت للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات و التنبؤ بالمستقبل، و يتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو اختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار ".

ـــويرى آخرون بأنها: "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص احداث اقتصادية، والتي تتم معالجتها والتقرير عنها في القوائم المالية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا، وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من استخدامها." وتتكون المعلومات المحاسبية من البيانات التي تم استرجاعها ومعالجتها غرض إبداء الرأي أو كأساس للتنبؤ أو اتخاذ القرارات وتكون المعلومات المحاسبية رقمية، كالقوائم المالية مثل: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة ا رباح المحتجزة، وقائمة تدفقات ا موال، قائمة التغيرات في المركز المالي، وتقارير اداء عن التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية والتي توفر معلومات مسترجعة عن ا داء الفعلي للأعمال والأنشطة في المنشاة.)مصطفى, 2007(45/46 .p ,

- **خصائص المعلومة المحاسبية:**

تعتبر القوائم المالية نتاج لعملية المعالجة المحاسبية لكافة الأنشطة والقرارات التي تقوم ا المنشأة، والتي يجب أن تعطي صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث يمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة من مساهمين ومستثمرين و....الخ، ولكي تتمكن المعلومات المحاسبية المعروضة في صلب القوائم المالية من تحقيق هدفها في الإفصاح، فانه يجب ان تتمتع بالخصائص التالية: (إيمان، 2017، صفحة 109)

الخاصية الأساسية: وتتعلق بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات إما من خلال المساهمة في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار و/ أو المساهمة في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار.

الخصائص الرئيسية:

الخصائص الرئيسية: وهما اثنتان:

– **الملائمة:** أي أن تكون تلك المعلومات ملائمة لأغراض المستخدم متخذ القرار، أي لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار المستخدم عندما تساعده تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه وتحديد البديل الأمثل المتمثل في القرار المتخذ. وتتناسب خاصية الملائمة مع مبدأ الإفصاح الشامل ومفهوم الأهمية النسبية اللذين ينصان على أن كل معلومة مهمة نسبيا هي مؤثرة ويجب الإفصاح عنها.

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوافر فيها جملة من الخصائص أيضا وهي: (حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري، 2012)

التوقيت الزمني المناسب: أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها (متخذ القرار) لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

القيمة التنبؤية: أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية وهكذا.

القيمة الرقابية: أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية وهكذا. (السقا، 2016، صفحة 36)

الموثوقية: ومعناها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز وأنها تنطوي بصدق على الخصائص المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه وتتمثل هذه الخصائص في:

_صدق التعبير بحيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة؛

-الحياد وعدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة على مصالح فئة أخرى؛

-قابلية التحقق أو الموضوعية أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص إذا تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة. (إيمان، 2017، صفحة 110)

الخصائص الثانوية: وتتمثل في الخاصيتين التاليتين:

_**القابلية للفهم:** إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، ولتحقيق هذا الهدف فإنه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة ، ومنه فان فائدة المعلومات المحاسبية تكون بدرجة وضوحها؛

_**القابلية للمقارنة:** يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، أو يمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى، حيث تمكن خاصية القابلية للمقارنة المستخدمين في تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما انه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية متماثلة.

_**الثبات:** و هي تعني الثبات على استخدام نفس الطرق و الأساليب المعتمدة في قياس و توصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، و إذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير يجب التنويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بالحسبان من قبل المستخدم.

_**قابلية المقارنة:** أي أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة مالية و أخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو المقارنة مع وحدات اقتصادية أخرى ضمن نفس النشاط.

_**الكمال:** لا تعتبر المعلومة مفيدة إذا لم تكن مكتملة و تغطي جميع جوانب النشاط الذي تصفه .

_**القابلية للفهم:** أي أن المعلومة معروضة بطريقة سهلة الاستيعاب و الفهم للمستخدم.

_**سهلة الوصول:** أي أنه يمكن الحصول على المعلومة عندما تحتاجها و بالشكل الذي تريده.

_**قابلية القياس:** أي قابلية المعلومات في أن تحدد في شكل قيم رقمية .

_**الدقة:** و تعني أن تصور المعلومات الواقع الحقيقي المراد التقرير عنه، هذا من جهة، و من جهة أخرى خلو المعلومات من الأخطاء.

_**الصحة:** يجب أن يتم تجميع البيانات و تسجيلها و معالجتها بشكل صحيح، و خلو المدخلات و المخرجات من الأخطاء.

_**الشمول و الاكتمال:** أن تتضمن القوائم المالية جميع المعلومات عن موار المنشأة و التزاماتها، أي أن تتضمن المعلومات جميع الجوانب المطلوبة.

_**الحماية:** وصول من لهم صلاحيات إلى هذه المعلومات.

_**الاقتصادية:** و هي عبارة عن حجم التكلفة اللازم تخصيصها من أجل الحصول على المعلومات المطلوبة.

_**الكفاية**: و هي عبارة عن حجم الموارد اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المعلومات.

_**الاعتمادية**: وهي عبارة عن وصف لوضع نظام المعلومات على شكل متوسطات، مثل متوسط زمن استخدام النظام.

_**قابلية الاستخدام**: إمكانية فهم المستخدم للمعلومة بسهولة و استخدامها بسرعة.

_**الصلاحية**: وهي الصلة الوثيقة بمقياس كيفية ملائمة نظام المعالجة لاحتياجات المستخدم النهائي بصورة جيدة و التي يمكن قياسها بشمول المعلومات، أو درجة الوضوح التي يعمل بها النظام الجديد.

_**المرونة**: تعتبر المعلومة متميزة بناء على مدى قابليتها للاستخدام من قبل أكثر من مستفيد و في أكثر من تطبيق، و قابليتها لتلبية الاحتياجات المختلفة لجميع المستخدمين.

_**الوضوح**: و هي عبارة عن خلو المعلومة من الغموض بحيث تكون واضحة و منسقة دون تعارض أو تناقض.

_**قابلية المراجعة**: و هي عبارة عن إخضاع المعلومة لمعايير مراجعة المعلومات. (السقا، 2016، صفحة 39/38)

_**التمثيل الصادق** :وتعني أن تعكس المعلومات جوهر المعاملات وليس مجرد شكلها لتحقيق مصداقية المعلومات المفصح عنها ويتم ذلك من خلال الاكتمال – الحيادية – الخلو من الأخطاء. (2021، صفحة 387)

الشكل رقم 2: خصائص المعلومة المحاسبية.

المصدر: (آخرون، 2004، صفحة 31)

الجدول رقم1 : خصائص المعلومات المفيدة.

الخواص	البيان
الملاءمة	المعلومات تكون ملائمة إذا عملت الى تخفيض حالة عدم التأكد لدى متخذي القرارات.
الثقة	المعلومات تكون ذات ثقة إذا كانت متحررة من الأخطاء والتحيز.
التكامل	المعلومات تكون متكاملة إذا لم تحذف أي تأثيرات مهمة لا للأحداث او الأنشطة القابلة للقياس.

الوقت الملائم	المعلومات ذا الوقت الملائم إذا توفرت في الوقت الملائم ليتمكن متخذ القرار باستعمالها في الوقت المحدد.
القابلية للفهم	المعلومات تكون مفهومة إذا قدمت بشكل مفيد.
القابلية للتحقق	أي القدرة على الوصول الى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص إذا استخدمو نفس الأساليب في قياس المعلومة المحاسبية.

المصدر: (الجزراوي و عامر ، صفحة 15)

ثانيا: أهمية وجودة المعلومة المحاسبية

- **أهمية المعلومة المحاسبية:**

نشأت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من الرغبة على المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط اقتصادي، لو ذلك فإن الهدف من توفيرها وتقديمها هو تخفيف حالة القلق التي تنتاب مستخدمي تلك المعلومات سيما متخذي القرارات، وكذلك إمدادهم بمزيد من المعرفة، حيث أن وفرة المعلومات الضرورية تؤدي إما إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبل، أو تقليل حجم التباين في الخيارات.

وعدم توفر المعلومات الكافية والصحيحة التي يعتمد عليها يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الادارية والقصور في التخطيط والرقابة وتقييم اداء، وتحتاج الادارة في كل أوجه نشاطها إلى المعلومات، حيث يطلب صناع القرار معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات.

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر نتيجة لعدة عوامل نذكر منها:

- النمو في حجم الشركة: يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة.
- ازدياد قنوات الاتصال في الشركة: تتطلب توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية.
- تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: تقتضي توفير معلومات تخدم اهداف المختلفة.
- التأثر بالبيئة الخارجية: تتأثر الشركة بالبيئة وتؤثر فيها، حيث تزداد أهمية هذه العلاقة الترابطية نتيجة

التغيرات التي تحدث في البيئة، وللتقليل من حجم آثارها السلبية يجب اعتماد على قدر كاف من المعلومات.)مصطفى, , p. 46/47)2007

المعلومات شيء حاسم ومهم للأفراد والوحدات الاقتصادية طوال تاريخهم، ومنذ عصور الزراعة، والتجارة، والصناعة، والنظم المحاسبية توفر جزء من المعلومات المطلوبة.

فخلال عصر الزراعة استخدم المزارعين النظم المحاسبية البدائية لتحديد تكاليف انتاج المحاصيل لأغراض البيع، وبمقارنة هذه التكاليف مقابل الإيرادات توصلوا الى مكان في السوق، حيث تحققوا كم ربحوا او خسروا من كل محصول موسمي.

وخلال عصر التجارة يتم مقارنة تكاليف شراء البضائع بالإيرادات المحققة من بيعها لقياس الأرباح. (الجنابي، صفحة 15)

وإن ناتج تشغيل البيانات يتمثل في المعلومات، ولكن ما هو ناتج عن تشغيل المعلومات ذاتها؟ لا شك أنها القرارات أو التصرفات التي تتولد بناء على ما يتم توفيره من معلومات، ولا شك أن تلك القرارات سوف تختلف من متخذ قرار لآخر وفقا لقدراته وفي ضوء خبراته واتجاهاته، ونمط تشغيله للمعلومات حيث وتعتبر عملية اتخاذ القرار بمثابة محصلة تفاعل بين المعلومات وبين التشغيل

الذهني للمعلومات من جانب متخذ القرار نفسه كما يتضح في الشكل التالي. (دبيات، كمال الدين مصطفى، و ناصر نور الدين، 2005، صفحة 68)

الشكل رقم (3):أهمية المعلومة المحاسبية.

المصدر: (الجزراوي و عامر)

- تعد المحاسبة أحد أهم العلوم الاجتماعية التي تعنى بتحديد وتسجيل الأحداث والعمليات التي تحصل في منشاة ما وقياس قيم تلك الأحداث على أساس نقدي وتنظيمها في بيانات تحتوي على معلومات مالية ذات قيمة وإيصال تلك المعلومات إلى المهتمين بها من اجل اتخاذ القرارات المناسبة، ولم تصبح المحاسبة في شكلها الحالي كمصدر للمعلومات إلا بعد الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر وظهور الشركات المساهمة وانفصال الإدارة عن المالكين مما أوجب على إدارة المنشاة أن تقدم تقارير دورية وغير دورية عن نشاطها. وأصبحت المعلومات في عالمنا المعاصر سلعة قابلة للبيع والشراء في ذلك شأن أي سلعة أخرى ذات طابع اقتصادي ومن ثم هذه البيانات المحاسبية التي يتم استخراجها من السجلات المحاسبية وصياغتها في تقارير يمكن أن توصف بأنها سلعة يتم إنتاجها وتغليفها لأغراض تسويقها في سوق متوافر له شروط السوق الاقتصادي من حيث وجود عرض وطلب على تلك السلعة .

إن للمعلومات الأهمية في حياتنا الحاضرة والمستقبلة وجزء من هذه المعلومات هي المعلومات المالية والمحاسبية والاقتصادية والإدارية التي يحتاجها متخذ القرار لكي يتأكد من اتخاذه القرار السليم .(مدى تاثير المحاسبية المنشورة على السعر السوقي للسهم ، 2010، صفحة 13)

- **جودة المعلومة المحاسبية:**

تعتبر المعلومات بأنها روح السوق المالي، فحتى يؤدي السوق المالي مهمته بفعالية وكفاءة يتوجب أن تتوفر فيه المعلومات المالية وغير المالية بالشركات التي يتم تداول أدواتها المالية (الأسهم والسندات) في السوق حتى يتمكن المستثمرون والمتعاملون في السوق من ترشيد قراراتهم الاستثمارية.

تعريف جودة المعلومة المحاسبية:

ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص الرئيسة التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات النفع (المنفعة) لكافة الأطراف التي تستخدم تلك المعلومات، وبناء على ذلك فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي .

كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل المسئولين عن وضع المعايير المناسبة (مثل (FASB) وكذلك المسئولين عن إعداد التقارير المالية (مثل المحاسب ومدقق الحسابات) التي تعتبر من أهم المصادر التي تزود متخذي القرارات الاقتصادية بالمعلومات.

ترتيبا على ما سبق يمكن القول أن الهدف الرئيسي في تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

بصفة عامة يمكن تقسيم خصائص المعلومات المحاسبية إلى:

1 .خصائص تتعلق بمتخذي القرارات أي مستخدمي المعلومات المحاسبية.

2. خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية

أولاً: الخصائص التي تتعلق بمتخذي القرارات أي مستخدمي القوائم المالية :

وهذه الخصائص تعتمد على مدى قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية على تحليل المعلومات وفهمه وإدراكه لهذه المعلومات .

إن مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدم المعلومات المحاسبية بعد عاملاً مهماً في اتخاذ القرارات، فالمستخدم الذي لا يقدر على فهم المعلومات لا يمكنه اتخاذ القرار الصائب حتى وإن كانت هذه المعلومات ملائمة وموثوقية ويمكن الاعتماد عليها وهي في هذه الحالة كأنها غير متاحة أصلاً.

وهنا تظهر لنا خاصية القابلية للفهم حيث أنها تعتبر حلقة الوصل بين خصائص مستخدمي المعلومات وخصائص المعلومات نفسها. (شعبان، 2010، الصفحات 17-18)

- **معايير جودة المعلومة المحاسبية:**

نظرا لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف

منتجي ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودتها على النحو التالي:

أولا–الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

ثانيا–المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية:

أ–المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار؛

ب–المنفعة الزمنية: توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب؛

ج–المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة؛

د–المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار. (حوكمة الشركات دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، 2016/2015، الصفحات 67/-8)

ثالثا–الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى ودرجة تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها من خلال موارد محددة، ولذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة. (رياض، 2012/2011، صفحة 43)

رابعا: التنبؤ كمقياس جودة المعلومات المحاسبية. أي كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ لما كانت أكثر جودة، لأن من بين أهم أهداف المعلومات استخدام حقيقة عن الماضي للتنبؤ بمعلومات متوقعة في المستقبل.

خامسا: الكفاءة كمقياس بجودة المعلومات المحاسبية. هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي تحقيق أهداف الشركة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل تكاليف ممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمة المعلومة. (حوكمة الشركات دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، 2016/2015، صفحة 68)

الشكل رقم (4): معايير جودة المعلومة المحاسبية.

معايير جودة المعلومات المحاسبية

معاير قانونية

وتتضمن:

- الالتزام بالقوانين المنظمة
- الملائمة.

معايير رقابية

وتتضمن:

- دور المراجعين.
- دور اللجان المراجعة
- دور المساهمين
- دور الأطراف ذات العلاقة
- دور الأجهزة الرقابية

معايير مهنية

وتتضمن:

- معايير المحاسبة
- معايير المراجعة

معايير فنية

وتتضمن:

- الملائمة
- الثقة وما تشتمل عليه من خصائص فرعية

المصدر: (نوال، 2001، صفحة 74)

العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية:

العوامل البيئية (بيئة المحاسبة): من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي، ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

جـ–العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل: اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت.... إلخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

د–العوامل القانونية: إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

هـ–العوامل الثقافية: وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص. (رياض، 2012/2011، صفحة 44)

ويمكن تلخيص كل هذه العوامل السابقة الذكر في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): عوامل أخرى مؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية.

العامل	الأثر على جودة المعلومة المحاسبية
المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة	يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومة المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح تن يذية
دوافع الإدارة	المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة، وعمل التقديرات المحاسبية، وهيكلة العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية، وقد تكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب أصحاب المصالح وهو ما يقلل من جودة المعلومة المحاسبية
جودة عملية المراجعة	جودة إجراءات المراجعة وكفاءة واستقلال مراقب الحسابات تحد من المخاطر وممارسات الإدارة الاحتيالية، كما تؤثر على درجة التح ظ المحاسبي، وهو ما ينعكس إيجابا على جودة المعلومة المحاسبية.
الحوكمة	أشارت العديد من الدراسات المحاسبية إلى أن هناك تأثيرا إيجابيا لآليات الحوكمة (جودة لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، ومجلس الإدارة) على جودة المعلومات المحاسبية.
الإفصاح	عرض المعلومة المحاسبية الواضحة التي تعكس الوضعية الصادقة للمؤسسة، والمعدة وفق المعايير السائدة يؤدي إلى فهمها واستيعابها من طرف المستخدمين، مما يجعلها ذات جودة عالية

المصدر: (العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية ، 2022، صفحة 305)

مفهوم الكشوف المالية: هناك عدة تعاريف للكشوف المالية نذكر منها:

الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة. وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مد اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن ب :

_المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.

_التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله. (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 22)

- ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة.)مصطفى, 2007(13 .p ,
- حيث تعرف الكشوف المالية بأنها مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن الميزانية، قائمة حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التغير في الأموال الخاصة والملاحق. (الافصاح عن الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، 2021، صفحة 308)
- هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي وبعبارة أخرى هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء للوحدة الاقتصادية. صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات . (مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية، 2018، صفحة 219)
- تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية. (سعيدي، صفحة 3)

أهمية وأهداف الكشوف المالية: للكشوف المالية أهمية وأهداف جلية تتمحور أغلبها حول الآتي:

تهدف القوائم المالية إلى توحيد إعداد وعرض المعلومات المالية على مستوى جميع دول العالم وذلك حتى تصبح القوائم والتقارير المالية لجميع الشركات في كافة أنحاء العالم، قابلة للمقارنة خاصة في ظل العولمة GLOBALIZAYION و التزايد الكبير في أعداد الشركات لمتعددة الجنسيات.

- وتعتبر التقارير والقوائم المالية التي يقوم نظام المحاسبة المالية بإعدادها بمثابة المصدر الرئيسي للمعلومات التي تهتم بها جميع الجهات و الفئات التي يهمها أمر المشروع حيث تحتوي تلك التقارير و القوائم المالية على العديد من المعلومات الرئيسية عن نتيجة نشاط المشروع من صافي الربح أو صافي خسارة عن فترة زمنية معينة، و كذلك مركزه المالي و غيرها من الأمور المالية كالتغييرات في حقوق المساهمين و تفسير أسباب التغيير في الأرصدة النقدية. (علي و شحاته السيد، صفحة 319)

تهدف الكشوف المالية إلى ما يلي:

- تقييم نواحي القوة المالية للمؤسسة وتحديد الربحية؛

-توفير معلومات للعديد من الأطراف ذات المصلحة (داخلية أو خارجية) ؛

-تحديد التوقعات المستقبلية للوحدة؛

- تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج المؤسسة. (مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية، 2018، صفحة 219)

المبحث الثاني: محتوى الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf

تعتبر الكشوف المالية من اهم اهداف المحاسبة المالية، فإن الكشوف مالية من اهم مخرجات النظام المعلومات المحاسبية لان الكشوف المالية التي يقوم بها المحاسب في نهاية كل فترة مالية ومن أهمها ما يلي:

الميزانية.

حساب النتائج.

جدول سيولة الخزينة.

جدول تغير الأموال الخاصة.

ملحق الكشوف المالية.

اولا–قائمة الميزانية:

ان الميزانية (مركز المالي) هي أحد الكشوف الأساسية التي يجب على المحاسب اعدادها في نهاية الفترة المالية التي توضح الصورة الحقيقية للمؤسسة أو المستفيدين منها، لذلك يجب ان تكون الكشوف المالية واضحة وصحيحة ولا توجد بها أخطاء لكي تبين المركز المالي (الميزانية) الصحيح للمؤسسة عند اعدادها.

مفهوم الميزانية (قوائم المركز المالي):

تعرف الميزانية بأنها الكشف الإجمالي للأصول والخصوم (الخارجية = الديون) ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات. (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 82)

هي عبارة عن قائمة أو كشف أو تقرير يلخص اصول وخصوم الوحدة المحاسبية في لحظة زمنية عادة ما تكون نهاية الفترة المالية لها، ويطلق عليها الميزانية العمومية). وتبوب عادة من جانبين يمثل الجانب الأيمن الاصول، ويمثل الجانب الايسر الخصوم والتي تشمل الالتزامات (حقوق الغير) وحقوق الملكية (حقوق الملاك). (درويش ع.، 2010، صفحة 333)

الميزانية بأنها صورة فوتوغرافية – لوضعية التمة المالية للمؤسسة في تاريخ ما. فهي تبين وضعية الصافي المركز المالي للمؤسسة. كما تعرف بأنها جدول يصنف عناصر التمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، فيظهر في جانبه الأيمن مجموع الأصول، وفي جانبه الأيسر مجموع الخصوم. (صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي scf، صفحة 23)

اهمية الميزانية: تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة. ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي :(سامي، 2011-2012، صفحة 37)

-حساب معدلات العائد

-تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة.

-تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

وبالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية.

مزايا الميزانية: ويحقق إعداد قائمة الميزانية العديد من المزايا منها: (درويش ا.، 2010)

-الوقوف على الحالة المالية للوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة.

-توفير معلومات مفيدة لإعطاء صورة صادقة عادلة عن مدى قوة المركز المالي للمنشأة.

-التعرف على الهيكل التمويلي (مصادر الأموال) اللازمة لتمويل الاستخدامات.

-الاستفادة منها في اغراض التحليل المالي و اتخاذ القرارات لكافة الأطراف المستفيدة سواء كانت داخلية كالإدارة والعاملين أو خارجية كالمستثمرين والمقرضين والمدينون والدائنون وغيرهم.

مكونات قائمة الميزانية:

تتكون قائمة الميزانية (المركز المالي) من الاصول والخصوم نذكر التالي:

الاصول:

الإطار المفاهيمي للأصول حيث عرفت ب: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009)

- عرف بانه مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية.

- تعرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي. (خنفر و غسان فلاح ، 2006، صفحة 38)

تتمثل هذه الاصول فيما يلي: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات ، المساهمات الأصول المالية المخزونات أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية. (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 23)

الخصوم:

عرف بانه الالتزام الراهن للكيان المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 88).

عرفت الخصوم انها التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية تؤدي تسويتها المنتظرة إلى خروج موارد من المؤسسة تمثل منافع اقتصادية فهي فتعبر مصدرا لهذه الأصول. (صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي scf، صفحة 23)

تتمثل هذه الخصوم فيما يلي: الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية. (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 23)

الميزانية الأصول:

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	الملاحظة	N الاجمالي	N الاهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء -المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات نوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					

أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات تماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات تماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

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

ميزانية الخصوم:

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات –احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			

المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة السلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

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

لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

ثانيا–حساب نتائج:

يعتبر حساب النتائج من كشوف مالية اساسية التي تقوم بها المؤسسة في نهاية كل فترة مالية، يتم حساب نتائج بفرق بين المنتاجات وتكاليف، لذلك يقوم المحاسب بإعداد جدول حساب النتائج للحصول على نتيجة دورة لذلك نتطرق لتالي:

مفهوم حساب نتائج (قائمة الدخل):

ذكرت عدت تعاريف لقائمة حساب النتائج (قائمة الدخل) منها:

– حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة. (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 24)

–كما عرف فان قائمة الدخل او ما يطلق عليها احيانا قائمة الربح او قائمة نتيجة الاعمال هي قائمة توضح نتيجة عمل المشروع من ربح او خسارة خلال فترة مالية محددة. (الخلايلة، 1999، صفحة 67)

اهمية حساب النتائج (قائمة الدخل):

وتكمن أهمية قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل) بالنسبة للكشوف مالية فهي من قوائم الاساسية لذلك نذكر التالي: (القادر، 2017–2018، صفحة 27)

-تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها .

-تقييم كفاءة إدارة الشركة وفعاليتها.

-تقييم مدى جدارة الشركة بالاقتراض من المصارف وجمهور المستثمرين انطلاقا من التدفقات الداخلية الجارية التاريخية واعتمادها للتنبؤ بالتدفقات الداخلية المستقبلية بغرض دراسة إمكانية تحويل هذه التدفقات الداخلية إلى تدفقات نقدية .

مزايا حساب النتائج (قائمة الدخل):

ويحقق إعداد قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل) العديد من المزايا منها: (درويش ا.، 2010، صفحة 330)

-1 التعرف على نتيجة الاعمال عن الفترة المالية المنتهية من ربح أو خسارة وتحديد المقدرة الكسبية للمنشأة .

-2-تحديد مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة في اختيار سياساتها واتخاذ قراراتها.

-3-تحديد مدى قدرة المنشأة على إجراء توزيعات أرباح من ناحية، وقدرتها على سداد التزاماتها قصيرة الأجل، وأعباء الديون طويلة الأجل من ناحية أخرى.

4-تحديد الربح الخاضع للضريبة، ومقدار الضريبة على الدخل، وصافي الدخل بعد الضريبة.

5- الاستفادة منها في أغراض التحليل المالي.

6- توفير معلومات مفيدة للتعرف على صافي المبيعات وصافي المشتريات وتكلفة البضاعة المباعة وتكلفة البضاعة المتاحة للبيع وغيرها.

مكونات قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل):

النواتج: مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم. ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدمة حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة. (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 88)

الاعباء: نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم. ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين. (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 82)

حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من .....الى.....

رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			

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

(1) لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 30)

حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من .....الى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			

منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة لصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتوجات غير عادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 31)

ثالثا –جدول سيولة الخزينة:

يعتبر جدول السيولة الخزينة من كشوف المالية الأساسية للمنشأة، يتم إصدارها بجانب قائمة الميزانية وقائمة حساب نتائج وهدف من اعدادها لتزويد المستخدمين ومن لديهم صلة بالمعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

مفهوم جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات نقدية):

_جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة. ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضو رئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة. (يوسف، 2016، الصفحات 78-79)

_وعرف بانها توضح حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية، عادة عن فترة سنة من 1/1 إلى 31/12 من كل عام، بدءاً من النقدية 1/1 ووصولاً إلى النقدية 31/12. وتعد هذه القوائم المالية الأربع مجموعة مترابطة تقدم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وبذلك تلبي أهداف التقارير المالية. (البلداوي، 2009، صفحة 20)

أهداف جدول سيولة الخزينة:

تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى تزويد الأطراف المستفيدة بمعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، للمساعدة على تقييم كل من: (درويش ا.، 2010، صفحة 350)

-قدرة المنشأة على تحقيق صافي تدفقات نقدية موجبة في المستقبل

-قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها ، وتوزيع أرباح الاسهم، وحاجتها للتمويل الخارجي

-اسباب الاختلاف بين صافي الربح على أساس الاستحقاق، وصافي التدفقات النقدية المتعلقة بالدخل

-آثار العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية على المركز المالي للمنشأة

- **محتوى جدول سيولة الخزينة :**

أولا: سيولة الخزينة عن الانشطة التشغيلية: وهي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلال ممارستها للنشاط العادي أو التشغيلي والتي تخلق الايرادات والمصروفات العادية وتدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وتنقسم إلى :(درويش ا.، 2010، الصفحات 351-352)

_التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية مثل :

-المقبوضات النقدية من مبيعات السلع أو تقديم الخدمات .

-المتحصلات من الفوائد الدائنة للقروض الممنوحة للغير .

—حصص أرباح الاسهم المقبوضة أو كوبونات الأوراق المالية.

-مقبوضات نقدية تشغيلية أخرى.

_التدفقات النقدية الخارجة من الانشطة التشغيلية مثل :

-المدفوعات للموردين نظير الحصول على المخزون السلعي

-المدفوعات للحكومة (الضرائب والرسوم المسددة)

—المدفوعات للمقرضين (الفوائد المدينة المسددة.)

—المدفوعات النقدية التشغيلية الأخرى.

-المدفوعات للعاملين عن خدماتهم الرواتب والمكافآت المسددة.

ثانيا: سيولة الخزينة عن الانشطة الاستثمارية :هي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلا ممارستها للنشاط الاستثماري والمرتبطة باقتناء الاستثمارات والاصول الانتاجيه طويلة الأجل والتصرف فيها، ومنح القروض وتحصيلها وتنقسم إلى:

_ التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية مثل:

-المتحصلات من بيع الاصول الانتاجية طويلة الأجل .

-متحصلات المبالغ الاصلية للقروض الممنوحة للغير .

- متحصلات بيع السندات التي تملكها المنشأة.

-المتحصلات من بيع اسهم الشركات الأخرى

-المتحصلات من بيع جزء من المنشأة.

_التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية مثل :

-المدفوعات النقدية عن شراء الاصول الانتاجية طويلة الأجل.

-تسديدات القروض

-مدفوعات شراء سندات أو اسهم

-مدفوعات شراء منشأة.

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

_ التدفقات النقدية الداخلة من الانشطة التمويلية مثل:

-المتحصلات من اصدار الاسهم أسهم الزيادة لرأس المال

-المتحصلات من اصدار السندات قرض السندات.

المتحصلات من القروض برهن

-المتحصلات من الاقتراض طويل وقصير الأجل.

_التدفقات النقدية الخارجة من الانشطة التمويلية مثل :

-المدفوعات لإجراء توزيعات أرباح للملاك (توزيعات أرباح اسهم).

-المدفوعات لشراء أسهم الشركة نفسها .

-تسديدات القروض طويلة وقصيرة الأجل.

طرق إعداد قائمة سيولة الخزينة:

يتم التقرير عن التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام طريقتين (زوينة، 2013-2014، صفحة 85):

الطريقة المباشرة: يتم التقرير عن الفئات الرئيسية لمتدفقات النقدية سواء المتحصلات أو المدفوعات، أي الوصول إلى المبالغ النقدية المدفوعة أو المقبوضة من الأنشطة التشغيلية، مثال النقدية المحصلة من الزبائن، المدفوعات النقدية للموردين، بمعنى آخر فان الطريقة المباشرة تقوم بطرح المدفوعات النقدية التشغيلية من المتحصلات النقدية التشغيلية، وينتج عن الطريقة المباشرة تصوير قائمة مختصرة بالمتحصلات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية، حيث أن صافي النقدية المقدمة من الأنشطة التشغيلية هي المعادلة الصافي الدخل على اساس النقدي، في حين أن صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية هي المعادل لصافي الخسارة عمى الأساس النقدي .

الطريقة غير المباشرة: يطلق أيضا عليها طريقة التسوية ويتم فيها تعديل صافي الربح أو الخسارة عن الفترة لأثار العمليات غير النقدية مثالا الاهتلاك ، وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة من مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل، وكذا التدفقات النقدية المتعمقة بأنشطة الاستثمار أو التمويل، أي تبدأ بصافي الدخل وتقوم بتحويله إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، بمعنى آخر، فإن الطريقة غير المباشرة تقوم بتعديل صافي الدخل بالبنود المؤثرة عمى صافي الدخل المقرر عنه دون أن تؤثر على النقدية، ويعني هذا ان الاعباء غير النقدية في قائمة الدخل ترد إلى صافي الدخل، كما يتم طرح البنود غير النقدية التي سبق اضافتها لصافي الدخل لموصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

يتم التقرير عن التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار بعرض الفئات الرئيسية لإجمالي النقدية المحصلة واجمالي النقدية المدفوعة ويتم التقرير عنها بشكل منفصل.كما يتم تبويب إجمالي التدفقات النقدية الناتجة عن استحواذات في المنشآت الفرعية أو وحدات الأعمال الأخرى من أنشطة الاستثمار

_جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من .....الى .....

الجدول رقم 2: جدول سيولة الخزينة (طريقة مباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			

صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

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

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة غير مباشرة)

الفترة من.....الى.....

الجدول رقم3 : جدول سيولة الخزينة (طريقة غير مباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1

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

لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

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

رابعا –قائمة تغير الأموال الخاصة:

ان قائمة تغيير الأموال الخاصة من كشوف الأساسية التي تقدم المعلومات التفصيلية عن حركة الموال الخاصة خلال السنة المالية، ويبين لنا حركات المالية خلال الفترة المالية لذلك تطرقنا في هذا الجزء الى:

مفهوم قائمة تغيير الاموال الخاصة: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 26)

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

اهمية قائمة تغيرات الاموال الخاصة: (سامي، 2011-2012، صفحة 59)

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تتقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.

المعلومات التي يجب افصاح عنها في قائمة تغيرات الاموال الخاصة: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، الصفحات 26-27)

ان نظام المحاسبي المالي قد قدم معلومات الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

_ النتيجة الصافية للسنة المالية

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد ...).

-توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

جدول تغيير الموال الخاصة:

الجدول رقم 4: تغيير الموال الخاصة.

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

الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

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

خامسا–ملاحق:

يشمل الملحق المعلومات تقدم شرح مفصل على المعلومات الكشوف المالية وتمنح مستخدميها التفاصيل الازمة وتسهل عملية فهم محتوياتها وتضم وثائق ملحقة تكمل الوثائق الشاملة للكشوف المالية خلال سنة المالية لذلك نتطرق الى التالي:

مفهوم الملاحق: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 81)

يعرف على أنه احدى الوثائق التي تتالف منها الكشوف المالية. و تشتمل على معلومات أو شروح او تعاليق ذات أهمية معتبرة و مفيدة بالنسبة الى مستعملي الكشوف المالية على أساس اعدادها و طرق المحاسبية الخاصة المستعملة و الوثائق الأخرى التي تتالف منها الكشوف المالية . و يتم تنظيم عرضها بكيفية نظامية.

_يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 27)

القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة) مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ معاملات، سياسة تحديد الاسعار التي تخص هذه المعاملات المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

مخلص الفصل الثاني:

من خلال ما ذكرناه يمكننا التوصل في الفصل الثاني للإطار النظري للمعلومة المحاسبية للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تطرقنا الى مرحلتين مرت بيها المعلومة المحاسبية للكشوف المالية التي تمثلت في تعاريف المعلومة المحاسبية وخصائصها، ومفهوم الجودة المعلومة المحاسبية ومعاييرها والعوامل المؤثرة كونها تساعد في انتاج معلومات تتميز بالمصداقية وصحة التي ساهمت في رسم السياسات التنموية والاستراتيجية لمختلف الشركات، هذا يساعد على إعطاء شكل واضح وصادق لوضعية المالية المؤسسة.

مساهمة الكشوف المالية ومحتواها من ميزانية وجدول النتائج جدول التدفقات النقدية وجدول تغيير الاموال الخاصة والملاحق، التي تبين صدق المعلومات الموجودة في كشوف المالية للمؤسسة، لان الكشوف المالية من اهم مخرجات النظام المعلومات المحاسبية التي تعطيها المؤسسة في نهاية الدورة المالية التي تعبر بمصداقية ووضوح تام عن الحقائق الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة، مع تقليل من مخاطر عدم الدقة والغموض والغش في كشوف المالية للمؤسسة.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات

تمهيد الفصل

بعد التوضيح الجوانب النظرية الى كل من محافظ الحسابات وكل ما يتعلق به من التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، القانون 10-01 وتقارير محافظ الحسابات، مرورا الى جزء الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية والكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، و محتوى الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي و لابد من اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا من خلال التربص عند محافظ الحسابات الأستاذ جودي عبد الرحمان الذي قام بتقييم المعلومات الخاصة بالمؤسسة حيث قام بمراجعة حساباتها وتقارير الخاصة بالمؤسسة ومدى مصدقيها وفعاليتها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية التي نجدها في مختلف تقارير محافظ الحسابات .

حيث تطرقنا في هذا الفصل الى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة.

المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية.

سوف نتطرق في هذا المبحث الى تعرف بالمكتب محل الدراسة لدى محافظ الحسابات، عن طريق التطرق اليه وتعرف عليه بواسطة التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي، والخدمات التي يقدمها المكتب، والإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات.

أولا-التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي.

ثانيا-الخدمات التي يقدمها المكتب.

ثالثا-الإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات.

أولا: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي

إن المكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد للسيد: جودي عبد الرحمان الكائن مقره شارع خراشي إبراهيم رأس القرية-بسكرة

_تم الترخيص ببداية تشاطه في جويلية سنة 1994 تحت رقم اعتماد 1510

_الأستاذ جودي عبد الرحمان متحصل على شهادة ليسانس مالية لسنة 1987

اشتغل سنة مدير محاسبة والمالية شركة مواد البناء، بسكرة.

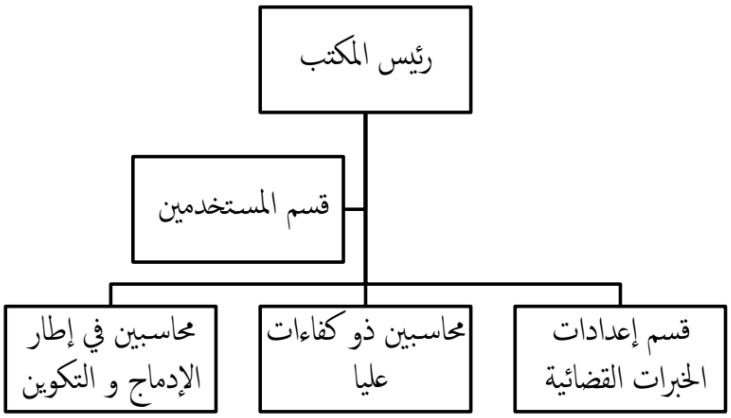
أستاذ تعليم ثانوي سنة 1987.

في الشركة الوطنية للمحاسبة ورقلة.

مصفي شركات وطنية.

فتح مكتب محافظ حسابات سنة 1996.

الشكل 5 التالي: يمثل الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية.



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على معلومات المكتب

ثانيا: الخدمات التي يقدمها المكتب

باعتبار أن مكتب نشاطه يتعلق بالجانب المالي والمحاسبي فانه يقوم بتقديم الخدمات التالية:

خدماته بصفته محافظ حسابات:

_مسك المحاسبة والتصريحات الجبائية الشهرية.

_ إعداد الميزانيات الختامية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

_ تدقيق الحسابات للعملاء واصدار تقارير في نهاية كل عملية تدقيق.

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

_تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية.

_تقديم خدمات تتمثل في تصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداري أو ا لأسباب أخرى.

خدماته بصفته محاسب معتمد:

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

_يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجنائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

_يساعد زبائنه لدى مختلف الإدارات المعنية.

_لقيام بمهام المساعدة في إعداد الكشوفات المالية.

ثالثا: الإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات

إجراءات مسك العمل:

_ قبل أن يقرر محافظ الحسابات القبول بأي توكيل المراجعة الخارجية لأحد العملاء لابد علي

هذا الأخير المرور على الشروط التالية:

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

_على العميل تقديم مختلف السجلات والوثائق والدفاتر المحاسبية المتعلقة بنشاطه.

_تقديم سجله التجاري الذي يبرر نشاطه.

_تقديم تصريح بالوجود ويقصد به تصريح بنشاط العميل وممتلكاته.

_على العميل أن يقدم كذلك البطاقة الجبائية الخاصة به حتى يتسنى للمحافظ المعرفة بظروف الضريبة المتعلقة به

-إجراءات العمل في المكتب:

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول:

_مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية.

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

_لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.

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

الاجراءات المختلفة التي يتبعها محافظ الحسابات تتركز على الآتي:

1_التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

2_فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

3_مراقبة الحسابات.

أولا: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة:

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

_تحديد الأخطار المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المعنية التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة .

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

_تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية:

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

ثالثا: مراقبة الحسابات:

ـــإن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية

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

ـــيجب على برنامج مراجعة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، والى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.

ـــيمكن تحرير برنامج المراجعة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراجعات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراجعات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراجعة، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.

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

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

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

المبحث الثاني: اعداد التقارير النهائية لمحافظ الحسابات

سنقوم بتنفيذ الإجراءات في هذه المرحلة بعد أن ننتهي من الأجراء القانوني الذي يتبعه محافظ الحسابات، حيث نقوم بتنفيذ بتقاريرنا واجراءاتنا المكتوبة مسبقا حتى نبدي الراي على صحة ومصداقية تقارير الكشوف المالية ويتضمن تقديم تقرير وتدقيق محافظ الحسابات لذلك تحتوي التقارير على ما يلي:

أولا: تقارير المصادقة وتقارير الخاصة

ثانيا: تقديم الكشوف المالية للمؤسسة

أولا: تقارير المصادقة وتقارير الخاصة

تقارير المصادقة مختتمة للسنة المالية المختتمة:

–تذكير بالمهمة:

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

مسؤوليتي هي التعبير على الرأي طبقا لأعمال المراجعة والتحقق التي قمت بتنفيذها.

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

_مجال وكيفية العمل:

لقد قام محافظ الحسابات بفحص الذي قمنا به حسب القواعد المهنة وطبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وخاصة:

تقييم الإجراءات المتبعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في أهم الجوانب المنطقة بالمعادية فحص الأدلة التي تدعم ملاءمة مبالغ الأرصدة وعناصر المعلومات الأخرى التي توفرها الحسابات تقييم درجة تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام والتقديرات الهامة المستخدمة في عملية الأطفال في: 31/12/2020 حسابات الحصيلة السنوية ووضعية حسابات النتائج التسيير وكذا العرض العام للبيانات المالية

– للقيام بمهمة يتحصل على الوثائق التالية:

يجب على المؤسسة ان تعطي لمحافظ الحسابات مجموعة من وثائق لمساعدته في إتمام مهامه عن أكمل وجه، واتمام مهامه لذلك يحتاج الى الوثائق التالية:

–البيانات المالية (حصيلة الصول والخصوم، حسابات النتائج بطبيعتها، بيانات تدفقات النقدية).

–إجراءات الرقابة الداخلية.

–الاتفاقيات المنظمة.

–اعلى(05) تعويضات للمستخدمين.

– تطور نتيجة السنوات الخمسة الاخيرة وحصة كل سهم.

–القدرة على الاستمرارية النشاط.

– الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

–طرق وتقنيات الرقابة المستعملة:

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

– عرض تحليلي.

–رقابة وتحليل المؤشرات المالية.

– المراجعة المستندية عن طريق التحقق من العمليات على الوثائق والمستندات.

–عبر التحقق من المعلومات التي تم جمعها.

–نظرت محافظ الحسابات يجب ان تعتمد على وضع ضوابط تجعل من الممكن التأكد من أن القيود المحاسبية المسجلة تلبي على وجه الخصوص:

–المعايير العامة للتدقيق المالي.

–المواد القانونية المنصوص عليها على الخصوص في القانون التجاري والقانون رقم: 07-11 المؤرخ في:

25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المالي المحاسبي والمطبق منذ جانفي 2010

– مبادى المحاسبة الأساسية المقبولة عموما في قانون المحاسبة وعدم قابلية تغيير الأرصدة وإعادة فتحها بعد الاغلاق ثم الفصل واستقلالية السنوات المائية. الحذر والانتباه والاستمرارية في أساليب التقييم وكيفية عرض الحسابات السنوية الخ.

–نتائج المهمة التي قمت بها:

هنا يعبر محافظ الحسابات بعد مهمة المراقبة التي تم تنفيذها لم تلحظ أي تجاوزات او اخطاء محاسبية أو جبائية مؤثرة.

–ابداء الراي في القوائم المالية والمحاسبية:

نظرا للعناية الفائقة التي قمت بها وفقا لمعايير الرقابة المقبولة عموما في هذا المجال اعتقد جازما في رأيي أن الحسابات السنوية كما هي معروضة في هذا التقرير:

بحصيلة اجمالية (أصول /خصوم) تساوي: ثلاث مئة وستة وأربعون مليون وثمانمائة واحد عشرة ألف ومائتين وخمسة وثلاثون دينار جزائري. (346.811.235.00). وبنتيجة سنوية صافية (ربح) تساوي: واحد وثلاثون مليون وسبعة مئة وستة عشر ألف ومائة وثلاثة وعشرون دينار جزائري (31.716.123.00) دج

منتظمة قانونية وصادقة وتعطي صورة صحيحة عن نتائج العمليات للسنة المالية المنصرمة. وكذلك الوضع المالي لأصول شركتكم في نهاية السنة المالية 2020

–مراجعة ومعلومات الخاصة:

يحتوي هذا العنصر تقريرين هما:

–التقرير الادبي:

لقد فحصت محتوى التقرير الأدبي وليس لدي أي ملاحظة خاصة لإبداء صدقية وتطابق للبيانات المالية والمحاسبية المقدمة لكم في هذا التقرير.

–مدى احترام القواعد القانونية والتنظيمية:

دفتر اليومية العامة موقع ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا هو مكتمل لغاية: 2020/12/31

دفتر الجرد كذلك موقع ومؤشر عليه من طرف نفس الجهة والذي يهدف إلى إضفاء طابع الصدقية والتطابق التام مع الحصيلة السنوية وحسابات النتائج والمصادق عليه من طرف الجمعية العامة العادية وهو أيضا مكتمل لغاية:2020/12/31

تقارير الخاصة:

-إجراءات الرقابة الداخلية:

يجب على محافظ الحسابات من أجل وضع أساس نظام فعال للرقابة الداخلية من الضروري على الفور تنفيذ الإجراءات المثالية على الأقل:

تقليص التسديد نقدا صرها في المصاريف البسيطة فقط وكذا تحديد سقف مبالغ (صندوق المصاريف النقدية). وحجم (وصل بتسليم) والتي ليس لها أي قيمة.

-تفضيل قد الامكان تسديد حقوق الموردين ومقدمي الخدمات عن طريق التحويلات البنكية.

-تقليل مخاطر إعادة تسديد المستندات المحاسبية (فواتير. بيان أتعاب ....) عن طريق شطب جانبي للمستند (النسخة) بمجرد استلامها من طرف الشركة وحفظ الفواتير الاصلية وغيرها من المستندات المسددة عن طريق وضع ختم الطابع الرطب يحمل عبارة مسددة).

–الاتفاقيات المنظمة:

يجب على المؤسسة تبليغ محافظ الحسابات على اتفاقيات منظمة من طرف المؤسسة بموجب المادة 628 من الأمر رقم: 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 والمادة 25 الفقرة 03 من القانون رقم: 10-01المؤرخ في: 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

اعلمكم بأنه لم يتم ابلاغي بأي اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

–اعلى التعويضات خلال سنة:

يجب إعطاء محافظ الحسابات كشف التعويضات لأعلى 05 اشخاص (اعلى اجر) لدى المؤسسة ذلك بموجب المادة 680 الفقرة 03 والمادة 819 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم: 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري والمادة 25 الفقرة: 03 من القانون 10-01 المؤرخ في: 29 جوان 2010

لقد فحصت أعلى خمس (05) تعويضات التي دفعتها شركتكم لمستخدميها خلال سنة 2020، وان المبلغ الإجمالي المصادق عليه من طرفي وهو دقيق (أجر المنصب) والمدفوع خلال سنة (2020 كالاتي:

لا يوجد أي تغير في الأجور المذكورة خلال سنة 2020.

رقم	الاسم والقب	المنصب	اجر المنصب
01	.....	مدير العام	0000000000000000000
02	.....	مدير الإدارة والمالية	0000000000000000000
03	.....	رئيس مصلحة المستخدمين	0000000000000000000
04	.....	مدير التسويق	0000000000000000000
05	.....	مدير الإنتاج والصيانة	0000000000000000000
		المجموع	0000000000000000000

–مزايا خاصة ممنوحة مستخدمين:

حسب المعلومات المستقاة وعمليات الفحص التي قمت بها أعلمكم بأن شركتكم لم تمنح لمستخدميها أي مزايا خاصة نقدا أو عينا فقط ما يتعلق بالأجور والرواتب العادية مقابل الخدمات المقدمة.

–تطور نتائج الشركة لخمسة سنوات الأخيرة والنتائج حسب الأسهم:

هنا يقوم محافظ الحسابات بمراجعة تطور نتائج الشركة لخمسة سنوات على التوالي لوضع تقرير مفصل على الأرباح او خسائر بموجب المادة 678 الفقرة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري والمادة 25 الفقرة: 06 من القانون 10-01 المؤرخ في: 29 جوان 2010 أعلمكم بان شركتكم قد حققت نتائج (ربح) إجمالية وحسب كل سهم كالآتي:

السنة	خسائر	أرباح	عدد الاسهم	حصة كل سهم
2016	لا شيء	555.500.00	100	5.555.00
2017	لا شيء	666.600.00	100	6.666.00
2018	لا شيء	777.700.00	100	7.777.00
2019	لا شيء	888.800.00	100	8.888.00
2020	لا شيء	999.900.00	100	9.999.00
.....		.....	.....	.....

– استمرارية النشاط للشركة:

يقوم محافظ الحسابات بفحص اجمالي ومكونات رؤوس الأموال الخاصة والنتائج التراكمية للشركة وتحليلها مقارنة بأصول الشركة.

لا يوجد أي تأكل لرؤوس الأموال للشركة باعتبارها تحقق أرباح سنوية منذ تأسيسها.

الشركة تفي بالتزاماتها المالية في ما يتعلق بالبنوك والموردون وتفي في المواعيد المحددة بالرواتب وجميع التزاماتها المتعلقة بالتصريحات والتسديد في الأمور الجبائية وشبه الجبائية.

-الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

لا توجد حسابات مدعمة ولا مدمجة في وضعية شركتكم.

ثانيا: تقديم الكشوف المالية

1 -تقديم الميزانية العامة للمؤسسة:

جدول رقم (01)أصول الميزانية:

الأصول المالية	N اجمالي	اهتلاكات/ ارصدة
أصول غير جارية تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مبان تثبيتات عينية أخرى تثبيتات نوح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل		
مجموع الأصل غير الجاري		
أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة		

مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

شملت التعليقات حول جانب الاصول منها الأصول الغير جارية وكل ما يخص الغير جارية لتنتهي بخزينة الاصول حيث ذكرت مجاميع هذه الحسابات والتغيرات التي طرأت عليها سواء كانت ايجابية أو سلبية.

والمراجعة التي قام بها محافظ الحسابات على مستوى جانب الاصول كان الهدف منها:

-محاولة التأكد من وجود الممتلكات بأشكالها وانواعها داخل المؤسسة ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية التي اعطتها المؤسسة للمحافظ الحسابات.

-التأكد من أي وضع تمر به المؤسسة من تدهور او نقصان أو زيادة في قيمة الأصول.

ان مختلف الاهتلاكات صحيحة ولا تضم أخطاء فيها.

جدول رقم(02) خصوم الميزانية:

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

الخصوم الجارية	
موردون وحسابات ملحقة	
ضرائب	
ديون أخرى	
خزينة السلبية	
مجموع الخصوم الجارية (3)	
مجموع عام للخصوم	

شملت التعليقات حول جانب الخصوم حيث يقوم المحافظ الحسابات بمراجعة الاموال الخاصة والخصوم الجارية والغير جارية ويجعل تقرير يتحدث فيه عن جدول الخصوم ومراجعته ومطابقته مع التسجيلات المحاسبية المعطاة من طرف المؤسسة.

2-تقديم جدول حسابات النتائج للمؤسسة:

الجدول رقم 7: جدول حسابات النتائج.

	N
رقم الأعمال	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	
الإنتاج المثبت	
إعانات الاستغلال	
1-إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
2-استهلاك السنة المالية	
3-القيمة المضافة للاستغلال (1 -2)	
أعباء المستخدمين	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	
الأعباء العملياتية الأخرى	
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	
5-النتيجة العملياتية	

المنتوجات المالية	
الأعباء المالية	
6-النتيجة المالية	
7-النتيجة النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
العناصر غير العادية -المنتوجات (يطلب بيانها)	
العناصر غير العادية -الأعباء (يطلب بيانها)	
9-النتيجة غير العادية	
10-النتيجة الصافية للسنة المالية	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)	
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)	
حصة المجمع (1)	

شملت التعليقات حول جدول النتائج التي يقوم بها محافظ الحسابات ومراجعة الحسابات المحاسبية في جدول النتائج الذي يقوم به مراجعة انتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية والمنتجات التشغيلية ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية التي اعطتها المؤسسة للمحافظ الحسابات

ملخص الفصل التطبيقي:

توصلنا من خلال قيامنا دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات قدم لنا تسهيلا مكننتنا من التعرف على طريقة عمله ودوره الفعال في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات و اغش و الأعمال التدلسية ومختلف التغيرات في البيانات و الكشوفات المالية محل المراجعة وتسجيلها في تقريره مما يمنح للمساهمين وغيرهم كالمستثمرين معرفة مدى مصداقية وحقيقة هذه الكشوف ، الامر الذي يؤدي بالمؤسسة إلى محاولة تصحيحها لمختلف الاختلالات الواقعة و ذلك يؤدي إلى تحقيق مخرجات صحيحة متمثلة في المعلومات المحاسبية المجسدة في مختلف القوائم المالية الخاصة بها.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

الخاتمـــة:

بهدف إظهار الدور الذي يمثله محافظ الحسابات في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية للكشوف المالية ومن أجل تلبية الأهداف المطلوبة من المراجعة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها، تطرقنا بشكل مفصل على المراجعة الخارجية للحسابات، وبالتالي تقدم لنا هذه الدراسة للجانب العملي على مستوى مكتب محافظ الحسابات من دراسة حالة بهدف محاولة إعطاء تكامل بين الجانب النظري والعملي لمراجعة الحسابات.

حيث قمنا معرفة ما إذا كان محافظ الحسابات له تأثر فعال في تحسين وتطوير مخرجات المؤسسات من معلومات محاسبية صحيحة وذات مصداقية وواقعية وذلك من خلال مهنته كمراجع خارجي حيث استنتجنا أن المراجعة الخارجية من أهم الضروريات في وقتنا هذا حيث أن مختلف المعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات والتي تعبر عن نشاطها قد تكون تحت احتمال التعديل والتلاعبات والغش في حال لم تكن هناك عمليات تدقيق لها من قبل شخص مؤهل ومحايد ومستقل عن هذه المؤسسات بحيث يؤكد حقيقة ما تقر به.

اختبار الفرضيات:

حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع الإجابة على فرضيات التي طرحناها في بداية البحث حيث كانت نتائج هذه الفرضيات كالتالي:

- بخصوص الفرضية التي كانت في مضمونها "محافظ الحسابات هو شخصية قانونية تعمل على التدقيق في حسابات الشركة لتقوم بالمصادقة على الكشوف المالية وذلك بعد الاطلاع على السندات المحاسبية للمؤسسة." فإنها صحيحة وذلك لأن محافظ الحسابات يقوم بتدقيق الكشوف المالية المقدمة من طرف المؤسسة وتقديم تقارير نهاية كل سنة مالية تعكس رأيه المحايد والصريح على فحوى هذه الكشوف.
- أما الفرضية التي كان مضمونها " إتباع محافظ الحسابات خطوات ومنهجية واضحة تمكنه من تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية". فهي صحيحة فمحافظ الحسابات يعتبر مدقق خارجي حيث أن مهمة التدقيق تتطلب إجراءات وخطوات معينة ومسطرة واضحة لتدقيق كشوف المؤسسة وتكون هذه الإجراءات منصوص عليها قانونيا وموحدة عبر التراب الوطني لكي تكون هناك منهجية موحدة ومتناسقة بين جميع المدققين الخارجيين في الجزائر، وهذه الإجراءات والخطوات واتباعها بالشكل الصحيح المنصوص عليه هو الذي يضفي الجودة والمصداقية على تقارير محافظ الحسابات.
- أما الفرضية التي كان مضمونها " لمحافظ الحسابات دور جلي في إضفاء الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية." فهي صحيحة وذلك عن طريق تدقيقها بشكل محايد وإبداء رأيه الصريح في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية وتقديم تقاريره السنوية.

نتائج الدراسة:

- إن المهمة الأساسية للمدقق الخارجي هي فحص وتدقيق وتقييم الحسابات والقوائم المالية بهدف التأكد من تطبيق المبادئ المهنية والاجراءات بطريقة صحيحة ومتجانسة من سنة الى اخرى، ويكون الهدف من القيام بهذه المهمة هو اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في

القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم من مستثمرين وغيرهم وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المدققة.

– يمر محافظ الحسابات بمراحل أولها التعرف على المهمة واتجاهها العام والثانية تتمثل في فحص مراقبة الحسابات وكتابة التقرير.

–إن مدى جودة المعلومات المحاسبية له تأثير كبير على القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات حيث يوفر محافظ الحسابات في التقرير الذي أساسه معلومات محاسبية خالية من التحيز وبكل حيادية تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية، وتعتبر كمرجع لهم ودليل على أساسه يتخذون القرار.

– لا تتمحور مهنة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات وفقط ولكن يعتبر أيضا جهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس، وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مستخدمي المعلومة المحاسبية.

–إن اعتماد المؤسسة للمراجعة الخارجية يضمن لها تحقيق الأهداف المرجوة وتؤدي إلى نقص احتمالات الخطأ والغش والاختلاس، من خلال الفحص والتحقق والتدقيق للمعلومات المحاسبية، مما يمنحها مصداقية ويمكن المؤسسة من تنظيم وتحسين نشاطها.

– يساعد محافظ الحسابات في منح صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن المؤسسة من تجنب مختلف المشاكل المستقبلية.

الاقتراحات:

بناءً على النتائج التي تم الحصول عليها نقترح توصيات تهدف إلى دعم احتياجات عمل محافظ الحسابات، وهذا يصب في الهدف النهائي ألا وهو تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتعبير عن الواقع الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية. يمكن تلخيص هذه التوصيات بالعناصر التالية:

– ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وإلا ستفقد المعلومات مصداقيتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها.

– تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة، وذلك من بيئة مختلفة نسبيا كنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية وتطبيقها دون اعتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الاقتصاد الوطني.

–إعداد سلم خاص بأتعاب محافظي الحسابات من طرف وزير المالية وذلك لضمان حقوق محافظين الحسابات، مما يحفزهم على القيام بعملهم على أكمل وجه خصوصا وأن تقارير محافظ الحسابات تعتبر نقطة حساسة وضرورية جدا.

– إعطاء فرصة لأعضاء الغرفة الوطنية لإبداء آرائهم بكل شفافية وصراحة وعدم الضغط عليهم من أي جهة، وكذا أخذ انشغالاتهم بعين الاعتبار لأن سلامة حقوق المحافظ تنعكس على فعالية أدائه.

خاتمة عامة

آفاق الدراسة:

في نهاية هذه الدراسة المتمثلة في دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية والذي يعتبر محافظ الحسابات الشخص المخول له قانونا فحص القوائم المالية نوع من أنواع المراجعة وللبحث أكثر في هذا المجال فاقترح على المهتمين بهذا الموضوع إشكالية وآفاق لدراستها في المستقبل على الأشكال التالية:

- أثر مصداقية محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- أهمية التدقيق الخارجي للمساهمة في موثوقية المعلومات المحاسبية.
- مساهمة المعلومات المالية الصادقة في تطور المؤسسات الاقتصادية.

فهرس المحتويات

الإهداء.....II
الإهداء.....III
الملخص..... V
قائمة الجداول.....I
قائمة الأشكال.....II
قائمة الاختصارات والرموز.....III
مقدمة.....أ
الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.....5
تمهيد الفصل.....5
المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.....6
أولا: حسب الامر 71-82.....6
ثانيا: حسب القانون رقم 08-91.....6
ثالثا: حسب المرسوم التنفيذي رقم 92-20.....8
رابعا: حسب القانون رقم 10-01.....10
المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.....10
أولا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.....10
ثانيا: كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات.....13
ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.....14
رابعا: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.....15
المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات.....17
1.1-التقرير العام للتعبير عن الراي.....18
ملخص الفصل الاول:.....29
الفصل الثاني: الإطار النظري للمعلومة المحاسبية للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....32
تمهيد الفصل:.....32
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية والكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....33
أولا: تعريف وخصائص المعلومة المحاسبية.....33
ثانيا: أهمية وجودة المعلومة المحاسبية.....37
المبحث الثاني: محتوى الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf.....43
اولا-قائمة الميزانية:.....43
ثانيا-حساب نتائج:.....47
ثالثا -جدول سيولة الخزينة:.....50

فهرس المحتويات

رابعا -قائمة تغير الأموال الخاصة: 55
خامسا-ملاحق: 57
مخلص الفصل الثاني: 58
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات 60
تمهيد الفصل 60
المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية. 60
أولا: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي 60
ثانيا: الخدمات التي يقدمها المكتب 61
ثالثا: الإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات 62
المبحث الثاني: اعداد التقارير النهائية لمحافظ الحسابات 63
أولا: تقارير المصادقة وتقارير الخاصة 63
ثانيا: تقديم الكشوف المالية 68
ملخص الفصل التطبيقي: 72
الخاتمـــــــة: 74
فهرس المحتويات 77
قائمة المراجع 80
الملاحـــــــق 84

المراجع

قائمة المراجع

1. *(المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد الثالث، العدد الخامس، ص66_67)* . (بلا تاريخ).
2. (7/6 ماي, 2012). حوكمة *الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري*. مخبر مالية البنوك و ادارة الاعمال.
3. (يناير, 2021). *مجلة البحوث المالية والتجارية، 22*(1).
4. kingsnorth, s. (2016). *Digital marketing strategy.* UK: Kogan page limited.
5. ابراهيم الجزراوي، و الجنابي عمر. (بلا تاريخ). *كتاب أساسيات نظم المعلومات المحاسبية*. عمان : اليازوري.
6. إبراهيم الجزراوي، و الجنابي عامر . (بلا تاريخ). *أساسيات نظم المعلومات المحاسبية*. عمان : اليازوري.
7. الافصاح عن الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF. (جانفي, 2021). *المجلة الجزائرية للأمن و التنمية، 10* .
8. الجريدة الرسمية العدد19 . (2009).
9. *الجريدة الرسمية العدد19* . (2009).
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية. (2011).
11. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية*. (2010).
12. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد03، .* (1992).
13. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42*. (2010).
14. الدكتور رضوان حلوه حنان ، الدكتور نزار فليح البلداوي. (2009). *مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية*، (الإصدار الاولى). الاردن: اثراء للنشر والتوزيع .
15. الدكتور عبد الناصر محمد سيد درويش. (2010). *مبادئ المحاسبة المالية 2 التسويات الجردية والافصاح المحاسبي / الطبعة الأولى-1431ه*. جامعة بني سويف-جمهورية مصر العربية /.
16. الدكتور كمال الدين مصطفى الدهراوي، الدكتور ناصر نور الدين اللطيف. (2005). *كتاب أساسيات نظم المعلومات المحاسبية – دكتور السيد عبد المقصود دبيات*.
17. الدكتور مؤيد راضي خنفر، الدكتور غسان فلاح المطارنة. (2006). *تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي/ / / طبعة الأولى* . دار المسيرة لنشر والتوزيع.
18. الدكتور نعيم دهمش، الدكتور محمد أبو نصار، الدكتور محمود الخلايلة. (1999). *مبادئ المحاسبية، قسم المحاسبة الجامعة الأردنية/الطبعة الأولى 1999/ نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية* . عمان- الأردن.
19. السيد عبد المقصود دبيات، الدهراوي كمال الدين مصطفى، و اللطيف ناصر نور الدين. (2005). *كتاب أساسيات نظم المعلومات المحاسبية*.
20. العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية . (2022). *مجلة أفاق للبحوث و الدراسات، 5*(1).
21. *القانون التجاري* . (1993).
22. *القانون التجاري*. (2007).

23. بن فرج زوينة. (2013-2014). *مذكرة دكتوراه المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق جامعة* . سطيف.

24. حواس صلاح. (بلا تاريخ). *المحاسبة المالية حسب النظام المالي scf*. دار عبد اللطيف.

25. حواس صلاح. (بلا تاريخ). *المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي*. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير- جامعة الجزائر 3 /ص 23.

26. حوكمة الشركات دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. (2016/2015). بسكرة.

27. خلف إيمان. (2017). الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبيي. *مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد - 03* (العدد /05).

28. د.إبراهيم الجزراوي - د. عامر الجنابي. (بلا تاريخ). *كتاب أساسيات نظم المعلومات المحاسبية*. عمان – وسط البلد-شارع الملك حسين: اليازوري .

29. رضوان حلوة حنان و آخرون. (2004). أسس المحاسبة المالية. الاردن: دار حامد.

30. روتال عبد القادر. (2017-2018). *مذكرة الدكتوراه القوائم المالية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية المالية في الجزائر، جامعة الجزائر 3/تخصص محاسبة وتدقيق.*

31. زلاسي رياض. (2012/2011). اسهامات حوكمةالمؤسسات و دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية . ورقلة.

32. سعيدي. (بلا تاريخ). محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة عينة من المؤسسات. جامعة محمد خيضر بسكرة كلية العلوم االقتصادية و التجارية و علوم التسييرقسم العلوم التجارية.

33. سماي علي ، خلف الله بن يوسف. (جوان, 2016). 1- معارف مجلة علمية محكمة /تحليل سيولة جدول تدفقات الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة الحالة المؤسسة الاقتصادية الوطنية للانابيب (ALFA PIPE) /ولاية غرداية/. *(20)*.

34. صبايحي نوال. (2001). الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)وأثرهعلى جودة المعلومة. الجزائر: جامعة الجزائر3.

35. عبد الله السقا منذر صبحي. (2016). *قييم جودة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة و أثرها في تحسين الأداء المالي لوزارة المالية الفلسطينية – كلية التجارة.*

36. عبد الناصر محمد السيد درويش. (2010). مبادئ المحاسبة المالية2 التسويات الجردية و الافصاح المحاسبي. عمان: دار الصفا للنشر و التوزيع .

37. عبد الوهاب ناصر علي، و شحاته شحاته السيد. (بلا تاريخ). *التسويات الجردية و اعداد و تحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية*. الاسكندرية.

38. عقاري مصطفى. (جوان, 2007). المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية. *أبحاث اقتصادية و ادارية*(1).

39. قانون المالية. (2013).

40. لزعر محمد سامي. (2011-2012). التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي. قسنطينة.

41. مجاة افاق. (2022). *العوامل المؤثرة على جودة املعلومة احملاسبية – دراسة حالة الشركات املدرجة يف البورصة الجزائرية* . جملة أفـــــاق للبحوث والدراســات المجلد 05 /العــدد: 01 .

42. *مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، العدد05*. (2012).

43. *مجلة الدراسات المالية، المحاسبية و الإدارية، العدد الثامن*. (2017).

44. محمد رامي عبد الرافع اسماعيل ابو شعبان. (يناير, 2010). مدي تأثير المعلومات المحاسبية المنشورة على سعر السهم السوقي. غزة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.

45. مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية. (مارس, 2018). *مجلة الشعاع للدراسات الاقتصادية*(3).

46. مدى تاثير المحاسبية المنشورة على السعر السوقي للسهم . (يناير, 2010). غزة: الجامعة الاسلامية.

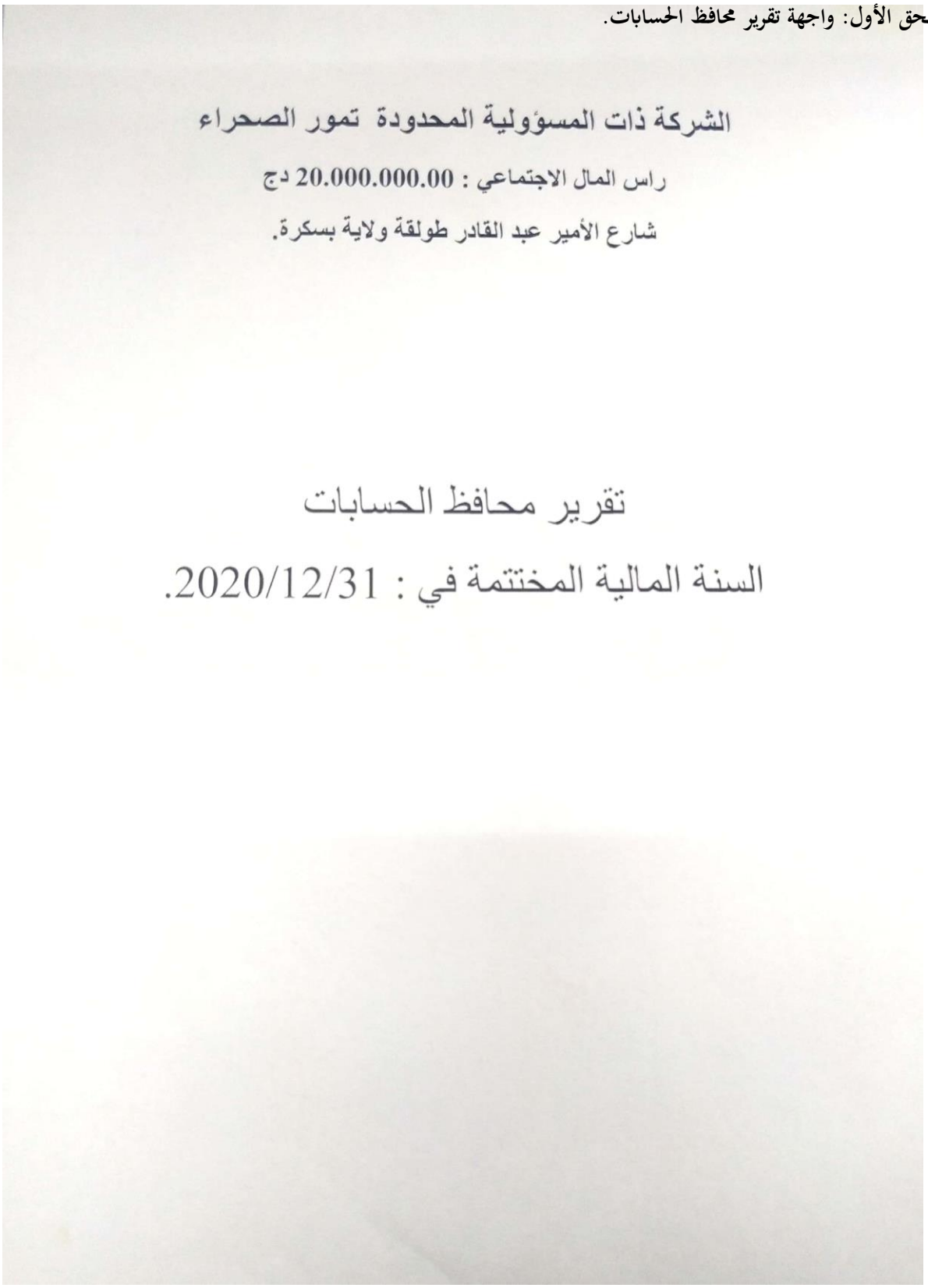
47. منذر صبحي عبد الله السقا. (ابريل, 2016). قيم جودة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة و اثرها في تحسين الاداء المالي للوزارة المالية الفلسطنية. غزة: الجامعة الاسلامية.

48. مؤيد راضي خنفر، و المطارنة غسان فلاح . (2006). *تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي*. دار المسيرة.

الملاحق

الملاحـــق

الملحق الأول: واجهة تقرير محافظ الحسابات.


الشركة ذات المسؤولية المحدودة تمور الصحراء

راس المال الاجتماعي : 20.000.000.00 دج

شارع الأمير عبد القادر طولقة ولاية بسكرة.

تقرير محافظ الحسابات

السنة المالية المختتمة في : 2020/12/31.

الملحق الثاني: رسالة مقدمة للجمعية العامة العادية للسنة المالية المختتمة في 31 ديسمبر 2020.

جودي عبد الرحمان
محافظ حسابات
شارع خراشي براهيم رأس القرية
بسكرة.

بسكرة في : 2021/09/28.

الى السيد/ مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة
تمور الصحراء لتوضيب ومعالجة المواد الزراعية الغذائية.
طولقة ولاية بسكرة.

الموضوع: الجمعية العامة العادية
للسنة المالية المختتمة في: 31 ديسمبر 2020

السيد / المدير

السادة الشركاء أعضاء الجمعية العامة

بغرض انعقاد الجمعية العامة العادية. لي الشرف بأن أضع تحت تصرفكم و بالمقر الاجتماعي لشركتكم تقرير المصادقة الذي يتم إلحاق الحسابات السنوية به.(الحصيلة وحسابات النتائج) والمتعلقة بالسنة المالية المختتمة في : 2020/12/31. المعتمدة من طرفكم وكذلك التقارير الخاصة التي تنص عليها اللوائح السارية المفعول.

أشكركم على ثقتكم وتقبلوا مني السيد المسير وأعضاء الجمعية العامة فائق الاحترام و التقدير.

محافظ الحسابات

الملحق الثالث: رسالة تقرير المصادقة للسنة المالية المختتمة في2020/12/31.

جودي عبد الرحمان
محافظ حسابات
شارع خراشي براهيم رأس القرية
بسكرة.

بسكرة في : 2021/09/28.

الى السيد/ مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة
تمور الصحراء لتوضيب ومعالجة المواد الزراعية الغذائية.
طولقة ولاية بسكرة.

الموضوع : تقرير المصادقة للسنة المالية المختتمة في : 2020/12/31.

السيد/ المدير

السادة الشركاء أعضاء الجمعية العامة

تنفيذا لمهمة محافظة الحسابات التي كلفتموني بها لمدة ثلاث سنوات مالية : 2022/2021/2020.

والقابلة للتمديد مرة واحدة. لي الشرف بأن أقدم الى سيادتكم تقرير المصادقة على الحسابات السنوية التي تغطي الفترة من : 01 جانفي الى 31 ديسمبر 2020.

1) تذكير بالمهمة:

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

مسؤوليتي هي التعبير على الرأي طبقا لأعمال المراجعة والتحقق التي قمت بتنفيذها.

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

2) مجال وكيفية العمل:

لقد تم الفحص الذي قمنا به حسب قواعد المهنة وطبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وخاصة:

4

الملحق الرابع: رسالة التقارير الخاصة للسنة المالية المختتمة في : 31 ديسمبر 2020.

جودي عبد الرحمان
محافظ حسابات
شارع خراشي براهيم رأس القرية
بسكرة.

بسكرة في : 2021/09/28.

الى السيد/ مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة
تمور الصحراء لتوضيب ومعالجة المواد الزراعية الغذائية.
طولقة ولاية بسكرة.

الموضوع: التقارير الخاصة
للسنة المالية المختتمة في: 31 ديسمبر 2020

السيد/ المدير

السادة الشركاء أعضاء الجمعية العامة

طبقا لمقتضيات المادة 25 من القانون رقم: 10-01 المؤرخ في : 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب .محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا معايير المهنة المستعملة عموما .

لي الشرف بأن أقدم لكم التقارير الخاصة المتعلقة ب:

- إجراءات المراقبة الداخلية.
- الاتفاقيات المنظمة .
- المزايا الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تطور نتائج الشركة للخمسة سنوات الأخيرة والنتائج حسب الأسهم.
- القدرة على استمرارية النشاط للشركة.

الملحق الخامس: طلب مساعدة استكمال مذكرة التخرج

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 152 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في 22 - 05 - 2023
إلى السيد : مكتب محافظ حسابات
جودي عبد الرحمان - بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 ـ كرباع يسرى

2 ـ النوم فلة

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة وتدقيق

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية "

تحت إشراف : أ/ بلحسن محمد علي

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة
بالطلبة
د. غربي وهيبة

DJOUDI
ABDERRAHMANE

جامعة بسكرة
ص.ب 145 ق.ر - بسكرة

الملحق السادس : تصريح شرفي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): كرباع يسرى ..... الصفة: طالب(ة) دكتوراه ل.م.د

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 200737800 والصادرة بتاريخ: 2018/04/05

السيد(ة): الشوم فلة ..... الصفة: طالب(ة) دكتوراه ل.م.د

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 200441620 والصادرة بتاريخ: 2016/04/28

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز تقرير تربص عنوانها:

دور حافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

المكونة المالية - دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات ...

.....

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

التاريخ: 2023/06/07 .....

توقيع المعني: