

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



## الموضوع:

### دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة علوم التسيير

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- شناي عبد الكريم

من إعداد الطلبة (ة):

- مزهودي خليل

- مفتاح فارس

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- استاذ	- كردودي سهام
بسكرة	مشرفا	- أستاذ	- شناي عبد الكريم
بسكرة	مناقشا	- أستاذ دكتور	- هلايلي اسلام

الموسم الجامعي: 2023-2024



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

### دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة علوم التسيير

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- شناي عبد الكريم

من إعداد الطلبة (ة):

- مزهودي خليل

- مفتاح فارس

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ	- كردودي سهام
بسكرة	مشرفا	- أستاذ	- شناي عبد الكريم
بسكرة	مناقشا	- أستاذ دكتور	- هلايلي اسلام

الموسم الجامعي: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أول من يشكر و من يحمد آناء الليل و أطراف النهار هو العلي القهار الأول و الآخر و الظاهر و الباطن الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى ، فله جزيل الحمد والثناء العظيم.

نشكركم كل من ساندنا ووفر لنا الدعم خلال رحلتنا الأكاديمية ومسيرتنا في إعداد هذه المذكرة

التخرجية. إنَّ الإنجاز لم يكن ممكنًا بدون ذلك الدعم اللامحدود والتشجيع الدائم الذي تلقيناه من الأهل

والأصدقاء والأساتذة والمشرفين خاصة الدكتور المشرف " شناي عبد الكريم " و محافظ الحسابات " رايح عامر ".

عظيم شكرنا وامتناننا لجهود كل من ساهم في إرشادنا وتوجيهنا أثناء عملنا على هذا المشروع.

كلمات الشكر قليلة بحق التضحيات الكبيرة التي قدمتموها لنا، فشكرًا لكم من القلب على كل ما فعلتموه.

نود أن نعبر عن امتناننا العميق للجهود الكبيرة التي بذلتموها في توجيهنا ومساعدتنا في فهم المواضيع

المعقدة وتقديم النصائح القيمة والبناءة. إنَّ تلك الجهود ساهمت بشكل كبير في تطوير مهاراتنا وزيادة معرفتنا،

ولن ننسى كلماتكم الطيبة وتحفيزكم المستمر.

نتوجه بالشكر الخاص لعائلاتنا الكريمة، التي كانت دائمًا معنا بكل حب ودعم، ولأصدقائنا الذين

شجعونا وساندونا في كل خطوة من خطوات هذه الرحلة الطويلة.

في الختام، ندعو الله عز وجل أن يجعل هذا العمل البسيط خالصًا لوجهه الكريم، وأن يجعله في ميزان حسناتنا

وحسنات كل من ساهم ودعم في إتمامه.

وختامًا، نعبر عن شكرنا وامتناننا العميق للجميع، ونتمنى للجميع دوام التوفيق والنجاح في حياتهم العلمية والمهنية.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

# الأهداء

قال الله تعالى : { قل اعملوا فسيرى الله عملكم و المؤمنون }  
أهدي هذا العمل النبيل لمن كلله الله بالهيبة و الوقار و من علمني العطاء بدون انتظار و  
احمل اسمه بكل افتخار والدي العزيز " مزهودي ياسين " أطال الله في عمره  
إلى ملاكي في الحياة و من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى اغلى الحبايب أمي  
الحبيبة " مزهودي سعاد " أطال الله في عمرها  
إلى أخواتي : وفاء ، شيماء ، أحلام  
إلى ابن عمي أيمن و ابنة خالي حسناء  
إلى خالي عبد الرحيم مزهودي  
إلى جميع أصدقائي و أحبائي و عائلتي  
أهديكم جميعا ثمار عملي الشاق  
\* مزهودي خليل \*

# الأهداء

قال الله تعالى : { قل اعملوا فسيرى الله عملكم و المؤمنون }  
أهدي هذا العمل النبيل لمن كلله الله بالهيبة و الوقار و من علمني العطاء بدون انتظار و  
احمل اسمه بكل افتخار والدي العزيز " مفتاح محمد " أطال الله في عمره  
إلى ملاكي في الحياة و من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي  
الحيبة " شكال سلاف " أطال الله في عمرها  
إلى إخوتي : بلقاسم ، نورهان ، وصال ، عبد المنعم  
إلى جميع أصدقائي و أحبائي و عائلتي  
أهديكم جميعا ثمار عملي الشاق  
\* مفتاح فارس \*

# الملخص

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية دور المحاسب في تحقيق الدقة والمصداقية للبيانات المالية. تعتبر مهنة المحاسب من المهن الحساسة للغاية بسبب التحديات والصعوبات التي تواجهها، مثل محاولات التلاعب والتغيرات المستمرة في البيانات المالية. لضمان استمرارية ونجاح هذه المهنة، بالإضافة إلى تنظيمها على المستويين الداخلي والخارجي، من الضروري التحكم في المعلومات المحاسبية بشكل شامل والتركيز بشكل خاص على القوائم المالية لتحسين جودتها و مصداقيتها.

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات ، جودة القوائم المالية ، قوائم المالية ، مدقق خارجي.

## Abstract

This study aims to highlight the importance of the role of an accountant in achieving accuracy and credibility of financial statements. The profession of an accountant is a very sensitive profession due to the challenges and difficulties it faces, such as attempts to manipulate and constant changes in financial statements. To ensure the continuity and succes of this profession, as well as its organization at the internal and external levels, it is necessary to comprehensively control accounting information and place special emphasis on financial statements to improve their quality and credibility.

**Key words : Accounts govrnor, Financial statement quality , Financial statements , External auditor.**

### الملخص

III-I	فهرس المحتويات	1
IV	قائمة الجداول	1
V	قائمة الأشكال	1
VI	قائمة المختصرات	1
VII	قائمة الملاحق	1
1	مقدمة	1
7	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	7
7	تمهيد الفصل	7
8	المبحث الأول: مدخل إلى محافظ الحسابات	8
8	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	8
11	المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات و مبادئه العامة	11
11	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات	11
13	الفرع الثاني : المبادئ العامة لممارسة العملية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	13
15	المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات	15
16	المطلب الرابع: تقرير محافظ الحسابات	16
21	المبحث الثاني: الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات	21
21	المطلب الأول : تنظيم مهنة محافظ الحسابات	21
21	الفرع الأول : حالات التنافي و موانع تعيين محافظ الحسابات	21
25	الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات	25
30	الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	30
38	الفرع الرابع: مهام و إنهاء مهام محافظ الحسابات	38

47	المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
47	الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات
48	الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات
50	المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات
52	المطلب الرابع: أتعاب محافظ الحسابات
59	ملخص الفصل الأول
61	الفصل الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية و آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيقها
61	تمهيد الفصل
62	المبحث الأول: مفاهيم حول القوائم المالية
62	المطلب الأول: تعريف و خصائص القوائم المالية
64	المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية
65	الفرع الأول : الميزانية (قائمة المركز المالي)
69	الفرع الثاني : قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)
75	الفرع الثالث : قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)
79	الفرع الرابع : قائمة التغير في الحقوق الملكية ( جدول تغيرات الأموال الخاصة )
81	الفرع الخامس : الإيضاحات
83	المطلب الثالث : جودة القوائم المالية
84	المطلب الرابع : طرق عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية
86	ملخص الفصل الثاني
89	الفصل الثالث : دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات
89	تمهيد الفصل
90	المبحث الأول: تقديم مكتب محل الدراسة

90	المطلب الأول: تعريف بالمكتب و هيكله التنظيمي
91	المطلب الثاني: خدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات (محاسب معتمد)
91	المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات
91	المطلب الأول: الإجراءات التمهيديّة في إطار قبول التوكيل أو رفضه
94	المطلب الثاني : الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم
98	المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات
98	المطلب الأول: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة X
100	المطلب الثاني: التقرير العام حول القوائم المالية للمؤسسة X
131	ملخص الفصل الثالث
132	الخاتمة
119	قائمة المراجع
124	قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
42	جدول المبالغ والأتعاب المتعلقة بالاستثمارات والأعمال السنوية	01
52	تفصيل الأصول للميزانية القانونية للسنة المالية المقفلة في السنة N	02
54	تفصيل الخصوم للميزانية القانونية للسنة المالية المقفلة في السنة N	03
57	تبويب قائمة الدخل حسب طبيعة المصروف	04
58	تبويب قائمة الدخل حسب وظيفة المصروف	05
59	حساب النتائج حسب الطبيعة	06
60	حساب النتائج حسب الوظيفة	07
63	جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة	08
64	جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة	09
66	جدول تغيرات الأموال الخاصة	10
86	ميزانية الخصوم	11
87	ميزانية الأصول	12
88	ميزانية الخصوم بعد التصحيح	13
89	ميزانية الأصول بعد التصحيح	14
90	حساب النتائج	15
91	حساب النتائج بعد التصحيح	16



الصفحة	العنوان	الرقم
62	تصنيف التدفقات النقدية حسب أنواع الأنشطة في المؤسسة	01
75	هيكل تنظيمي لمكتب محافظ الحسابات و محافظ معتمد	02

الترجمة باللغة العربية	الترجمة باللغة الأجنبية	رمز المختصر
المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة	Conseil Supérieur de la Technique Comptable	C.S.T.C
ليسانس، ماستر، دكتوراه	Licence, Master, Doctorat	LMD
شهادة الكفاءة لممارسة مهنة محافظ الحسابات	Certificat de Fin de Cycle d'Aptitude aux fonctions de Commissaire aux Comptes	CFCAC
الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية لغير الأجراء	Caisse Nationale de Sécurité Sociale des Non-Salariés	CASNOS
معييار المحاسبة الدولي 1	International Accounting Standard 1	IAS 1
معييار المحاسبة الدولي 8	International Accounting Standard 8	IAS 8
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF

الصفحة	اسم الملحق	الرقم
139 - 123	تقارير محافظ الحسابات	01

تطورت المؤسسة بشكل كبير عبر السنوات، ومع هذا التطور، ازدادت العلاقات الاقتصادية وتوسعت دائرة التبادل التجاري وتعميداته. نتيجة لذلك، أصبحت المؤسسة تتفاعل مع عدة أطراف وهيئات تمتلك مصالح مباشرة أو غير مباشرة فيها. هذا الواقع جعل تبادل المعلومات ضرورة لا غنى عنها. فقد اتسع دور المعلومات ليشمل مجالات أكثر عمقاً وتعمقاً، حيث اكتسبت أهمية أكبر بكثير مما كانت عليه في السابق. أصبحت المعلومات، بفضل تقنياتها وأنظمتها، عماد العصر الحديث والثروة المميزة التي تمكن من يمتلكها من قيادة التطور. وبالإضافة إلى ذلك، أصبحت أداة فعالة يعتمد عليها في توجيه وتشكيل صورة المستقبل وإدارته.

يعتبر محافظ الحسابات جهة موثوقة تقدم آراء فنية محايدة بغض النظر عن جهته التعيينية، مما يجعله عنصراً فعالاً يعتمد عليه في تقديم معلومات موثوقة للأطراف المعنية. وهذا في ظل تمتعه بصفات ذاتية و موضوعية كالأستقلالية و الحيادية في الرأي و التي تعتبر أساسية في ضمان موثوقية البيانات المالية . حيث يجب على محافظ الحسابات جمع و تقييم معلومات متنوعة في فترة زمنية قصيرة، واعتماد مسار منطقي للحصول على دلائل كافية يمكنه من خلالها الوصول إلى استنتاجات موثوقة.

تعدُّ القوائم المالية للمؤسسة من العناصر الرئيسية التي يعتمد عليها في تقييم استقرار وضعيتها المالية، فهي توفر معلومات هامة تُساهم في اتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين بشكل عام، و لذلك تعتبر مهنة محافظ الحسابات من بين الوظائف الأساسية التي تضمن صدق ودقة السجلات المالية للمؤسسة، مما يمنح المعلومات الحسابية مصداقية قانونية. حيث يقوم محافظ الحسابات بتحليل البيانات المالية وتحديد أي انحرافات قد تكون موجودة، ويعمل على تحسين الأداء في العمليات المالية. و تعد التقارير التي ينشرها محافظ الحسابات نتيجة لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية المنتج النهائي الذي يعكس واقع الأوضاع المالية للمؤسسة، وتساهم في تحقيق أهدافها وغاياتها.

و من هنا نطرح الإشكالية التالية :

### الإشكالية :

❖ ما هو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية ؟

و ينبثق من هذا السؤال المحوري الأسئلة الفرعية التالية :

- من هو محافظ الحسابات، و فيما يتمثل دوره ؟
- ما هي القوائم المالية و ما هي أهدافها ؟
- ما هو التدقيق الخارجي و أهميته في سياق تحسين جودة القوائم المالية ؟
- هل يمكن لمحافظ الحسابات أن يكون فاعلاً في تحسين جودة القوائم المالية ؟

### الدراسات السابقة :

#### 1- الدراسات المتعلقة بمتغير محافظ الحسابات:

أ. دراسة إسماعيل سبتي وعباس فرحات (2020). دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش و أخطاء القوائم المالية - دراسة عينة من محافظي الحسابات - مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة القانون. جامعة المسيلة. المجلد 26. العدد 04. الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور محافظ الحسابات في اكتشاف غش وأخطاء القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، حيث تم استخدام اختبار (t) لعينتين مُستقلتين تمثلتا في نشاط محافظ الحسابات على مستوى ثلاث ولايات جزائرية. سطيف، و مسيلة والبرج. وما يقابلها من غش وأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات محل المراجعة.

توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات لا يقوم باكتشاف الأخطاء والغش من أجل تصحيحها وتقديم استشارات للإدارة، فهذا الدور يقع على عاتق المراجع الداخلي. كما لا يجوز له أيضا التصريح بأي معلومة للأطراف ذات العلاقة. المنافسين مثلا - وإلا سيعاقب قضائيا.

ب. دراسة طيب أسامة (2022). دور محافظ الحسابات في تدعيم صحة ومصداقية المعلومات الواردة بالقوائم السالية: دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة scaek سطيف. مجلة إقتصاد المال والأعمال. جامعة فرحات عباس. سطيف 01. المجلد 06. العدد 03. الجزائر.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على واحدة من أهم الوظائف المستقلة التي تلجأ إليها المؤسسة عند الانتهاء من إعداد قوائمها المالية لإعطاء صورة حقيقية عن مركزها المالي ونتائج أعمالها خلال فترة معينة، والتي يقوم بهام حاف الحسابات وفق منهجية منظمة. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الخارجية تعتبر المرآة العاكسة لصدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية، كما عرفت هذه الوظيفة انتشارا واسعا لما لها من تأثير ايجابي على القرارات المتخذة من قبل المسيرين الذين يعتمدون على القوائم المالية للشركة خاصة في ظل تبني سياسة الحوكمة في التسيير.

ت. دراسة سي محمد لخضر (2019). دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع أفيكول سكيكدة. مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة. المركز الجامعي بريكة. المجلد 06. العدد 02. الجزائر.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقويم ومصداقية الحسابات المالية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، من اجل أن تمثل وتبرز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وتستجيب لمتطلبات كل الجهات المستعملة لها خاصة المساهمين والمستثمرين، وتم اعتماد شركة مختصة في الانتاج الفلاحي وهي مجمع إفيكول سكيكدة كدراسة حالة.

ث. دراسة عقاب سليمة وبوفنارة هاجر (2023). دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. مجلة العلوم المالية والإدارية. المجلد 07. العدد 01. الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر.

وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه في ظل ظروف عدم التأكد التي سببتها جائحة كورونا، تزايدت مسؤوليات محافظ الحسابات في تقييم فرض الاستمرارية للمؤسسة محل التدقيق، بالاعتماد على جملة من مؤشرات تقييم الاستمرارية.

## 2- الدراسات المتعلقة بمتغير جودة القوائم المالية:

أ. دراسة غالم نادية وبرباطي حسين (2023). مساهمة المدقق الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق IS240. مجلة الاستراتيجية والتنمية. جامعة مستغانم. المجلد 13. العدد 01. الجزائر.

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والتقليل من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال معالجة المعيار الدولي للتدقيق رقم 240، توصلت نتائج الدراسة إلى أن الغش المتعمد ضمن القوائم المالية يساهم في تضليل مستخدميها مما ينعكس سلباً على جودة هاته القوائم وعليه فإن للمدقق الخارجي دور مهم في اكتشاف الغش وإعطاء مصداقية للقوائم المالية وفق الإجراءات التي حددها المعيار الدولي رقم 240 "مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش عند تدقيق القوائم".

ب. دراسة علي سايج جبور (2022). التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات. مجلة المنهل الإقتصادي. جامعة حمه لخضر. المجلد 05. العدد 01. الوادي. الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعرفة دوره في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه، وتوضيح ماهية القوائم المالية وخصائص جودتها وكذلك معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر بعض محافظي الحسابات. وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمته في تحسين ملاءمتها وموثوقيتها لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها.

ج. دراسة عفران منصورية وبودونات أسماء (2018). جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة لوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم-. مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة. العدد 06. الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFR) والنظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين جودة القوائم المالية من خلال نوعية المعلومة المحاسبية والمالية التي تتضمنها ومدى ملاءمتها لمتطلبات الإفصاح المحاسبي، وذلك بهدف عرض بيانات محاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

ح. يخلف العربي وبن العايش فاطمة (2023). أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق " على تحسين جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديميين بالشرق الجزائري لسنة 2022. مجلة نماء للاقتصاد والتجارة. المجلد 07. العدد 01. الجزائر.

تهدف هذه الدراسة الى الكشف عن أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق " على تحسين جودة القوائم المالية من خلال وجهة نظر عينة من المهنيين و الأكاديميين في مجال المحاسبة و التدقيق بالشرق الجزائري وبالضبط بأربعة (4) ولايات وهي: عنابة، الطارف، سوق أهراس وقالمة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، المنهج التحليلي و كذلك منهج دراسة الحالة، حيث تم تصميم

استمارة استبيان وزع على عينة الدراسة والتي تم تحليلها وفق البرنامج الإحصائي (SPSS)، توصلت الدراسة إلى وجود دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تطبيق معيار التدقيق الجزائري 530 " السبر في التدقيق" و جودة القوائم المالية أي أن استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية من خلال تطبيق معيار 530 " السبر في التدقيق" يؤثر على جودة القوائم المالية بأبعادها الأربعة: الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة و القابلية للفهم، لتكون أكثر مصداقية لدى مستخدمي هذه القوائم المالية، ذلك أن تطبيق هذا المعيار يوفر الجهد، الوقت والتكلفة حسب آراء عينة الدراسة لسنة 2022.

### الفرضيات :

- محافظ الحسابات هو الفرد الذي يقوم بشكل روتيني، تحت اسمه الخاص، وفي إطار مسؤولياته، بالتحقق والمصادقة على دقة الحسابات.
- القوائم المالية هي تقارير توضح الأداء المالي والوضع المالي للمؤسسة، وتهدف إلى توفير معلومات دقيقة للمستخدمين لاتخاذ القرارات المالية.
- التدقيق الخارجي هو تقييم مستقل للقوائم المالية للتحقق من دقتها وامتثالها للمعايير المحاسبية، حيث يساهم في زيادة الثقة والشفافية في البيانات المالية.
- نعم، يمكن لمحافظ الحسابات أن يكون فاعلاً في تحسين جودة القوائم المالية عن طريق تقييم الإجراءات الداخلية، وتحليل البيانات المالية لاكتشاف الاحتمالات والتلاعب، وتقديم التوصيات لتحسين الدقة والشفافية في التقارير المالية.

### أهداف الدراسة :

- فهم دور محافظ الحسابات و مسؤولياته .
- التعرف على أنواع القوائم المالية المختلفة وفهم مدى أهميتها في تقديم معلومات مالية دقيقة ومفهومة.
- دور و تأثير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.
- استكشاف كيفية استخدام محافظ الحسابات للتحليل المالي لتحديد وتحسين جودة البيانات المالية.

### أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز أهمية مهنة محافظ الحسابات وتأثيرها الكبير على دقة ومصداقية البيانات المالية. كما تساعد في كشف الواقع الفعلي للمؤسسة وتحليل أدائها المالي، مما يمكنها من تحديد نقاط القوة والضعف واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين أدائها وتعزيز استدامتها في السوق.

### منهج الدراسة :

لتحقيق أهداف البحث والتعامل مع إشكالية الموضوع، تبينا المنهج الوصفي التحليلي. قمنا في البداية بتحليل نظرية الموضوع من خلال مسح مكتبي للكتب والمقالات والمداخلات ذات الصلة.

ثم منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي الذي يتمثل في دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات.

### هيكل الدراسة :

للوصول إلى دراسة علمية تشمل جوانب الإشكالية المطروحة ، اعتمدنا الخطة التالية المقسمة إلى مقدمة البحث ثم فصلين نظريين و أضفنا فصلا تطبيقيا و خاتمة البحث :

يتناول الفصل الأول " الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر " حيث يحتوي على مبحثين فالمبحث الأول يضم مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات أما المبحث الثاني حول الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات .

أما الفصل الثاني تحت عنوان " الإطار النظري للقوائم المالية و آليات عمل محافظ الحسابات " يتضمن هذا الفصل مبحث واحد لدراسة القوائم المالية و طرق عمل محافظ الحسابات لتدقيقها .

بالنسبة للفصل الثالث فهو مخصص للدراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات

### أسباب اختيار الموضوع :

- التعرف على مهنة محافظ الحسابات و مدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية .
- رغبة البحث في الموضوع باعتباره في مجال التخصص و تطبيق ما تم دراسته على أرض الواقع.



## الفصل الأول :

الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات  
في الجزائر

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد الفصل

مع التطورات الاقتصادية وتزايد حجم وتعقيد التبادلات التجارية، أصبح لزاماً على المؤسسات الاستعانة بطرف خارجي مثل مدقق الحسابات لتحقيق أهدافها المنشودة وضمان الأداء الفعال. يساهم مدقق الحسابات في تقليل فرص التضليل أو الأخطاء أو الشكوك التي قد تنشأ في الحسابات، خصوصاً إذا كانت المؤسسة تضم العديد من المساهمين أو الشركاء أو المستثمرين. يضيف المدقق الدقة والمصداقية والوضوح على القوائم المالية، مما يزيل أي غموض محتمل.

تعد مهنة مدقق الحسابات من بين أهم المهن التي تضمن للمؤسسة صدق وعدالة الحسابات، ما يمنح المعلومات المحاسبية قوة قانونية. يعمل المدقق على تحديد الانحرافات وأسبابها، ويسعى لتحسين الأداء، حيث توفر تقاريره مراجعة شاملة للقوائم المالية الختامية، مما يساعد المؤسسة على التعبير بدقة عن وضعها الفعلي وتحقيق غاياتها وأهدافها.

في هذا الفصل ، سنتناول مختلف الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات في الجزائر ، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين وهما كالتالي :

المبحث الأول : مدخل إلى محافظ الحسابات

المبحث الثاني : الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات

### المبحث الأول: مدخل إلى محافظ الحسابات

للمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية نظرًا للدور الحيوي الذي يقوم به. يتجلى هذا الدور من خلال الفصل بين الملكية والإدارة، حيث لم يعد للمالك أي تدخل في إدارة المؤسسة، بل يحق له تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مهنة محافظ الحسابات هي مهمة تنظيمية مقننة ومعتمدة من قبل السلطات الحكومية. تتبع هذه المهنة مجموعة من الضوابط القانونية التي يتم تحديدها في القرارات والمراسيم التنظيمية الخاصة بها. منذ فترة الاستقلال وحتى اليوم، خصصت الدولة هياكل وهيئات مختصة لإدارة ومتابعة ممارسة هذه المهنة عبر فترات طويلة.

تم تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر عبر سلسلة من المراحل التي شملت صدور عدة قرارات وزارية وقوانين تنظيمية محددة لهذا القطاع، حيث تبنت سلسلة من الإصلاحات والتشريعات بهدف تنظيمها بشكل أفضل. أهم ما مرت به مهنة محافظ الحسابات بالجزائر في المراحل التالية:

#### أولاً : قبل سنة 1969

شهدت هذه المرحلة في تاريخ مهنة محافظ الحسابات في الجزائر غموضًا وعدم تنظيم واضح، ويمكن تقسيمها إلى مرحلتين: قبل وبعد الاستقلال الوطني. في المرحلة التي سبقت الاستقلال الوطني، كانت مهنة محافظ الحسابات تخضع تنظيميًا للسلطات الاستعمارية الفرنسية، وكانت تتبع قوانين تحكمها. أما في المرحلة التي تلت الاستقلال، فقد شهدت غموضًا في الإدارة على مستوى الهيئات المختلفة، بما في ذلك مهنة محافظ الحسابات، حيث كانت تعتمد على نصوص اتفاقية إيفيان والقانون الأساسي المتعلق بها. (فاتح، 2015/2014، صفحة 258)

#### ثانياً : من 1969 إلى 1991

تم تنظيم المهنة لأول مرة سنة 1969 حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية 1970 في المادة رقم 39 على أنه " يعين الوزير المكلف بالمالية و التخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية و المنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، بقصد تأمين مشروعية و صحة حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها " (فاتح، 2015/2014، صفحة 258). وفي نفس العام، أصدر المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 لتحديد مهام وواجبات محافظ الحسابات، وتم في ذلك الوقت اعتباره كمراقب دائم على إدارة الشركات. (مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، 2009/2008، صفحة 34)

في عام 1971، صدر الأمر رقم 71/72 بتاريخ 29 ديسمبر 1971 لتنظيم مهنة المحاسبة ومحافظة الحسابات والخبرة المحاسبية من خلال إنشاء جمعية تُدعى المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة (C.S.T.C). كانت مهمة هذه الجمعية تحديد المقاييس المحاسبية وإعداد مخطط

وطني لكل قطاع. ورغم أن هذا التنظيم استمر لمدة 20 عامًا ( من عام 1971 حتى عام 1991 )، إلا أنه كان يعاني من عدة ثغرات ونقائص في التشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات و هيكلها ، أبرزها كانت قلة عدد المراجعين (أو الخبراء المحاسبين). كان ذلك يعزى إلى قلة التركيز على جانب

التدريب والتأهيل، مما أدى إلى نسبة ضعيفة جداً من المترشحين مقارنة بالاحتياجات الفعلية للاقتصاد الوطني. (عمر، 2016، الصفحات 62 - 63)

### ثالثا : من سنة 1991 إلى 2010

عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تحت المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 08 رجب 1412 الموافق ل 13 يناير 1992، حيث تم انتخابه من طرف المهنيين في المجالات الثلاثة ( الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ) و يهدف هذا المصنف بصفة أساسية و مباشرة إلى تطوير و تحسين الممارسة المهنية. ومع ذلك، لم يستمر هذا المصنف لفترة طويلة؛ ففي عام 2010 تم تفكيكه بموجب قانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسبي المعتمد بسبب الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر. (عمر، 2016، الصفحات 62 - 63)

### رابعا : من جوان 2010 إلى يومنا هذا

تمتاز هذه المرحلة بتحول تنظيم ممارسة هذه المهنة إلى وصاية وزارة المالية، حيث تم تفكيك المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتم تكليف المجلس الوطني للمحاسبة بمتابعة المهنة وفقاً لقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. كما تم إلحاق متابعة وتنظيم المهنة بالغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات التي تخضع بدورها إلى متابعة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث ينص النص القانوني في المادة 15 على دور الغرفة في (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 11 يوليو 2010):

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في جميع المسائل المرتبطة بالمهن المحاسبية وضمان حسن سيرها؛

كما تلا هذا القانون مراسيم تنفيذية تنظيمية للمهنة متمثلة في :

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 17 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 17 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛ (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2011)
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد كفايات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد الشروط وكفايات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛ (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2011)
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 المحدد لشروط وكفايات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛ (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2011)
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها؛
- ✓ قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 24 جوان، 2013 المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية؛
- ✓ قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق لـ 12 يناير سنة، 2014 يحدد كفايات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

## المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات و مبادئه العامة

### الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

مفهوم "محافظ الحسابات" مشتق من الكلمة اللاتينية "audit" التي تعني "الاستماع". في الماضي، كان المحافظ يستمع في الجلسة العامة التي تُقرأ فيها الحسابات بصوت مرتفع، ويلزم بتقديم تقارير. ومع ذلك، أصبح يُطلق عليه عدة تسميات، بما في ذلك "المراقب الشرعي"، نظراً لقيامه بمهام شرعية بصفة دائمة وتقديم صورة صادقة عن الوضع المالي والمحاسبي للهيئة المكلفة بمراقبتها. (جربوع، 2000) كما يُطلق عليه "محرّف الأرقام" لتخصّصه في المجال المحاسبي والمالي واكتسابه الخبرة الفنية لذلك (PERRONNET, 1976, p. 75)، و لقب بـ "الحارس القانوني" لعدم اقتصره على مراقبة الحسابات فحسب بل يشمل أيضاً حماية الكيان المراقب وتحقيق المصلحة العامة، والسهر على محاربة المخاطر. (MASSON, 1936, p. 19) هناك عدة تعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات وسنذكر البعض منها:

يعرفه (BENYAMINE Paul) " بأنه المهني المستقل ذو الكفاءة الذي يقوم بإبداء رأيه حول انتظام و سلامة الحسابات السنوية للتعبير عن وضعية الشركة و نتائج نشاطها معتمدا على القوانين و الأعراف المتعامل به" (Paul, p. 23)، أما (HOWARD F Sttetter) يعرفه

"بأنه كل من يمارس مراجعة الحسابات و مطابقتها للمبادئ المحاسبية و يعبر فيها عن الوضعية الحقيقية دون إهمال الطابع الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة ". (HOWARD, 1977, p. 76)

**تعريف الأول :** حسب المشرع في المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كما يلي : " يُعرّف محافظ الحسابات في سياق هذا القانون بأنه الفرد الذي يمارس بشكل منتظم وتحت مسؤوليته مهنة التدقيق في صحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات وفقاً لأحكام التشريع النافذ ". (الجريدة الرسمية ، 2010)

**تعريف الثاني :** حسب القانون التجاري فقد عرف محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 ( المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 ) كما يلي : " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات ، أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، و تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين بشأن الوضعية المالية للشركة وحساباتها، يقومون بالتصديق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ". (المادة 715، المكرر 4، 2007)

الفرع الثاني : المبادئ العامة لممارسة العملية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تعتبر مبادئ محافظ الحسابات مجموعة من المبادئ الأساسية التي ينبغي على المحافظين للحسابات أن يأخذوها بعين الاعتبار في ممارسة مهنتهم. فهي تمثل الأسس والقيم التي يجب أن تتوافر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة، بغض النظر عن طبيعة عمله ونطاق تخصصه، تتطلب مبادئ محافظ الحسابات توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في المحافظ الذي يتبناها للقيام بواجباته على أكمل وجه. نذكر من بين هذه المبادئ ما يلي (جمعه، 2009) :

#### أولاً: مبدأ الموضوعية

الموضوعية تعني أن يكون المحاسب حريصاً على عدم التحيز أو وجود تضارب في المصالح، أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية

#### ثانياً : مبدأ النزاهة

ينبغي للمحاسب أن يتسم بالأمانة والصدق في جميع العلاقات المهنية والتجارية حيث يعطي العمل حقه ، و يقصد بالنزاهة عدم المشاركة في إعداد تقارير تحتوي على معلومات زائفة أو مضللة.

#### ثالثاً : الكفاءة و العناية المهنية

يجب على المحاسب أداء الخدمات المهنية بعناية وكفاءة عالية، مع الدقة والمثابرة اللازمين. و يجب عليه أن يقوم بمهامه بكل اجتهاد وعناية، ملتزماً بالمعايير الفنية والمهنية المعتمدة عند تقييم الخدمات المهنية.

#### رابعاً : السرية



ينبغي على المحاسب أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها في سياق العلاقات المهنية والتجارية، ويجب عليه عدم الكشف عن أي من هذه المعلومات لأي طرف ثالث بدون حصوله على تفويض صريح أو ترخيص قانوني محدد، ما لم يكن هناك حاجة قانونية أو مهنية للكشف عنها.

خامسا : السلوك المهني

ينبغي على المحاسب الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وعليه تجنب أي سلوك أو عمل قد يؤدي إلى التشويه أو الإضرار بسمعته المهنية.

### المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات

وجود معايير أو مستويات أداء متفق عليها يعتبر أمراً ضرورياً لأي مهنة، حيث يستند الممارسون في هذه المهنة إليها ويعملون وفقاً لها في جميع جوانب العمل. فيما يتعلق بمهنة محافظ الحسابات، هناك معايير معترف بها تُستخدم من قبل المحاكم والممارسين والدارسين لهذا المجال، و تنقسم إلى ثلاث مستويات رئيسية :

أولاً : معايير العامة

المعايير العامة تشكل مجموعة من الإرشادات المتعلقة بالتأهيل والتدريب الشخصي لأولئك الذين يعملون في مجال المراجعة. ومن هنا جاء تسميتها بعض الأشخاص بالمعايير الشخصية. (Generally Accepted Auditing Standards, 1954) و تتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير و هي كما يلي :

#### 1. معيار التأهيل الكافي لمراجع الحسابات

تُنفذ مهام عملية المراجعة من قِبَل أفراد خضعوا لتأهيل كافٍ من الناحية العلمية والعملية، وتتطلب أيضاً توفر مجموعة من الصفات السلوكية الأساسية مثل النزاهة والإخلاص والحفاظ على سرية المعلومات، بالإضافة إلى صفات أخرى ذات أهمية بالغة. (شاهين، 1995، صفحة 20)

فيما يتعلق بالتأهيل العلمي، ينبغي أن يحمل المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى فهم عميق للمعايير المحاسبية واللوائح المالية، مما يمكنه من تقديم الرأي المهني والنصح المالي خلال عمليات المراجعة. (الصحن عبد الفتاح، راشد رجب، و درويش، 2000) ومع ذلك، يكمن نجاحه ليس فقط في المؤهلات الأكاديمية التي حصل عليها خلال دراسته، بل يتطلب أيضاً تحديث وتطوير معرفته بشكل دوري. إن استمراره في التعلم أثناء ممارسة مهنته ينبع من إدراكه الشخصي لأهمية البقاء متميزاً ومطلعاً على آخر التطورات. فعندما يظل ملتزماً بالدراسة، يسعى المدقق إلى تحقيق هدفه النهائي الذي يتمثل في قدرته على تقديم الرأي المهني الذي يعتمد عليه من قبل الإدارة، مؤكداً بذلك مكانته كخبير مستقل. (محمد سمير و عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، 2002، صفحة 51)

أما التأهيل المهني فيجب على المراجع أن يقضي فترة من الزمن في التدريب العملي قبل بدء مزاولة المهنة، بالإضافة إلى تجنبه لأي أعمال لا تتناسب مع كفاءته المهنية ومجال اختصاصه. يحتاج المراجع إلى الحفاظ على مستوى عالٍ من التأهيل المهني، وهذا يشمل المعرفة العامة والخبرة الخاصة بالمجال، بالإضافة إلى التدريب المستمر. يجب عليه أيضاً البقاء مطلعاً على التطورات في المهنة، بما في ذلك المعايير الوطنية

والدولية. تضمّنت معايير التدقيق الدولية العديد من القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمدقق، وتشمل ذلك عدة مبادئ، منها (حسين و حسين، 1999، صفحة 14):

- حسب الفقرة السابعة ضمن المعيار الثالث للتدقيق الدولي التي تحدد المبادئ الأساسية التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها، فإنه :  
" يجب أن يتم التدقيق و أن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية و بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني و خبرة وكفاءة في التدقيق " .

- حسب الفقرة الخامسة ضمن المعيار السابع الذي تضمن مراقبة جودة أعمال المدقق ، فإنه : " يجب على المدقق و المساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الاعتبار مهارات و كفاءة المساعدين في أداء العمل المفوض لهم عن البحث في نطاق التوجيه و الإشراف و في التدقيق المناسب لكل منهم " .

- حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة جرى تحديد ضرورة القيام بالترخيص المهني وكيفية تنفيذه في المادة الثالثة من الجريدة الرسمية الصادرة في 25 أبريل 1972. هذه المادة تحدد الخبير المحاسبي كشخص يجري معه الترخيص. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1972) ثم جاء القانون رقم 10/01 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، والذي تناول المادة 8 : " بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، يجب أن يكون الفرد حاصلاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها ومعادلتها " . (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 11 يوليو 2010)

## 2. معيار الحياد و الموضوعية و الاستقلال

يجب على مراجع الحسابات الالتزام بالاستقلال في كل الأمور المتعلقة بالمهمة المكلف بها، حيث يعكس ذلك نزاهته واستقامته ونضجه كمراجع. ينبغي أن يتمتع المراجع بحقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، ويجب أن يعتبر الاستقلالية ضرورة أساسية لزيادة الثقة في البيانات المحاسبية التي يعطي رأيه بها. يعتمد الدائنون والمستثمرون والجهات الحكومية وغيرهم على رأي المراجع كمحترف مستقل ومحيد، والذي يضمن شرعية وصدق الحسابات. في السياق الجزائري المتعلق بالمراجعة القانونية (محافظ الحسابات)، يعتمد المشرع الجزائري على تشديد الضوابط لضمان استقلالية المراجع. وبناءً عليه، يُشترط في محافظ الحسابات لشركة ما يلي (المادة 679 من القانون التجاري):

- لا ينبغي أن يكون للمحافظ الحسابات أي صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم.  
- يجب ألا يتقاضى المحافظ أية تعويضات أو أجور أو مكافآت من المسؤولين في المؤسسة أو أزواجهم، أو من أي مؤسسة أخرى تمتلك نصف رأس المال في المؤسسة التي يتولى مراجعتها، باستثناء الأتعاب المقررة له كمحافظ حسابات وفقاً للقانون.

بالإضافة إلى ذلك، ينص المشرع الجزائري وفقاً للمادتين 47 و 34 من القانون 81/08 الصادر في 27 أبريل 1991، المنظم لوظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، على منع محافظ الحسابات من القيام بما يلي (مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، 2002) :

- ❖ يجب على المحافظ ألا يقوم برقابة الشركات التي يمتلك فيها مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.
- ❖ يجب ألا يمارس المحافظ وظيفة مستشار جبائي أو يشغل مهمة خبير قضائي لدى الشركات أو الهيئات التي يراقب حساباتها.
- ❖ ينبغي على المحافظ أن لا يشغل منصباً مأجوراً في شركة أو هيئة يراقب حساباتها قبل مضي ثلاث سنوات على وکالتة.

المادة 47 من مجموع النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة تنص على أنه لا يجوز لمحافظ الحسابات أثناء وکالتة القيام بما يأتي:

- ❖ أعمال التسيير بصفة غير مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الإحلال محل مسيرين؛
- ❖ مهما المراقبة المسبقة لأعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة؛
- ❖ التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

### 3. معيار العناية المهنية اللازمة

يتعين على المراجع أن يبدي العناية المهنية اللازمة في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وإعداد التقرير، فإذا أخفق في ذلك، فإن سلوكه ينتهك آداب المهنة ويتعارض مع التزاماته القانونية. تتضمن العناية المهنية اللازمة جهداً مدروساً من المراجع، واستخدام خبرته العلمية والعملية، والحفاظ على الاستقلالية، وفهم حقوقه وواجباته المهنية أثناء تنفيذ عملية المراجعة. (محمود مصطفى، 2006)

#### ثانياً : معايير العمل الميداني

هذه المعايير ترتبط ارتباطاً وثيقاً بتنفيذ عملية المراجعة، حيث تجسد أسس المراجعة التي تحكم طبيعة ومستوى الأدلة والقرائن اللازمة التي يتعين الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة، والتي بدورها ترتبط بالأهداف العامة التي يجب تحقيقها من خلال استخدام هذه الإجراءات. وتتضمن هذه المعايير ثلاث معايير أساسية (محمد سمير و عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية، 2002)، تتمثل في:

#### 1. معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة

عملية تخطيط المراجع تعد الخطوة الأولى والحاسمة في تحديد سير عملية المراجعة، حيث تحدد ما يجب القيام به ، ومن سيقوم بتنفيذه، والزمن المطلوب لإكمال مهام المراجعة. يتضمن معيار التخطيط القواعد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند تصميم وتطوير خطة المراجعة، و إعداد الجدول الزمني لتنفيذها، و تخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ المراجعة بشكل فعال. يعد التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة، حيث يتم تطوير خطة عامة متكاملة تتماشى مع نطاق العمل المتوقع وإعداد جدول زمني للمراجعة. يمكن تعديل الخطة والجدول الزمني في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة. بالإضافة إلى ذلك، يلزم المراجع توثيق الخطة بالوثائق لضمان الشفافية والمصادقية في عملية المراجعة.

#### 2. معيار دراسة و تقييم الرقابة الداخلية

عندما يأتي الحديث عن تقييم نظام الرقابة الداخلية، يتحمل المراجع مسؤولية دراسة النظام المعمول به وتقييمه. يبدأ هذا العمل بتحديد نطاق عملية المراجعة ومدى الاختبارات المطلوبة، ويعتمد هذا التحديد على تقدير المراجع ورأيه الشخصي. يتطلب تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية - والذي يتضمن مجموعة من الضمانات لضبط الأعمال في المؤسسة - معرفة دقيقة بالإجراءات والأساليب المعتمدة وفهمها. ينبغي للمراجع أن يتأكد بدرجة معقولة من تطبيق هذه الإجراءات والأساليب وفقاً للخطة المحددة لها. (خالد أمين، 2000)

#### 3. معيار الأدلة و القرائن

تقوم عملية المراجعة على جمع أدلة وقرائن الإثبات التي تؤكد الرأي الفني المحايد، وتشكيل ملفين: الملف الجاري والملف الدائم، يبران الرأي النهائي للمراجع بالاعتماد على مجموعة من الأدلة الأساسية مثل المستندات، الجرد المادي، والمصادقات، بالإضافة إلى الاستفسارات والبيانات المقدمة من الإدارة وغيرها. و عليه تكوين الملف الدائم الذي يهدف إلى توثيق حياة وعمل المؤسسة ومراحل تطورها، بما في ذلك هيكلها ونظمها، ويتم تحديثه سنوياً لمواكبة التغيرات المحتملة. أما الملف الجاري، فيتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة المالية والمحاسبية، مع أدلة

الإثبات الممّعة خلال عملية المراجعة، كما يقوم المراجع بتوثيق كل ملاحظاته وتساؤلاته واقتراحاته في وثائق العمل، استعدادًا لإعداد التقرير النهائي. (خالد أمين، 2000)

### ثالثا : معايير إعداد التقرير

في نهاية كل عملية مراجعة، يتم إعداد تقرير يحتوي على رأي المراجع النهائي بشأن شرعية ودقة الحسابات. يتضمن التقرير عادة مجموعة من المعايير التي يجب توافرها فيه، ومن هذه المعايير يجب (محمد التهامي و مسعود، 2005) :

- ينص صراحة على تطبيق أو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها؛
- تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى؛
- تؤكد القوائم المالية حقيقة الموقف المالي وأن الوضعية المالية تمثل بالفعل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

ويجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية ككل، أو في حالة عدم إبداء الرأي، ينبغي أن يشرح التقرير بالتفصيل الأسباب التي أدت إلى ذلك.

وفقاً للمادة 29 من القانون رقم 80/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991، الذي ينظم وظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، ينص على النقاط التالية (مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، 2002) :

- \* من مسؤوليات محافظ الحسابات تقديم شهادة تثبت صحة الحسابات المدعومة، استناداً إلى الوثائق المحاسبية أو تقارير المحافظين في المؤسسات التي تمتلكها الشركة. تنطوي هذه المهمة على إعداد تقرير يحتوي على شهادة تثبت الانتظامية والصحة للوثائق السنوية، سواء بتحفظ أو بدون تحفظ.
- \* المراجع يقدم رأيه باستناد إلى معايير محددة تتضمن معايير عامة للمراجعة التي تنظمها وتضبطها، بالإضافة إلى معايير أخرى مثل المبادئ المحاسبية المعتمدة والمعايير غير المحاسبية التي يستند إليها خلال أداء مهامه.

### المطلب الرابع : تقرير محافظ الحسابات

التقرير يعد نتيجة لعملية المراقبة، وهو وسيلة لتبليغ رسالة مكتوبة يُرسلها محافظ الحسابات إلى أصحاب المصلحة في الشركة، الذين يُعتَبَرُونَ مستقبلين لهذه الرسالة. و من أجل ذلك، هناك طلب من مستقبلي التقرير للحصول على محتواه من المعلومات، حيث يستند هذا المحتوى بشكل أساسي على التأكيد الذي يقدمه محافظ الحسابات بشأن النتائج التي توصل إليها بخصوص فحصه لدفاتر الشركة ومراجعته لحساباتها وميزانيتها، وأيضاً فهمه لأصولها وخصومها.

### أولاً : تعريف التقرير و أنواعه

#### أ. تعريف التقرير

كان يُشار إلى البيان الذي يُعده محافظ الحسابات حول القوائم المالية بلفظ "شهادة" في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم تم استبدال هذا المصطلح بـ "تقرير" بما يتماشى مع الممارسات الشائعة في إنجلترا. بعض الكتاب يرون أن تقرير محافظ الحسابات هو وثيقة مكتوبة تلخص

رأي محافظ الحسابات بناءً على الأساليب والإجراءات التقنية التي قام بها في فحص ومراجعة البيانات المالية في الوثائق والسجلات والكشوف،  
بالإضافة إلى قوائم

إلى



نتائج الأعمال. يُقدم هذا التقرير للهيئة العامة للمساهمين في شركات المال ولصاحب المشروع الفردي أو الشريك في شركات الأشخاص. يوضح التقرير بشكل أساسي رأي المراجع في قوائم نتائج الأعمال بالنسبة للأرباح الفعلية والوضع المالي الفعلي في نهاية الفترة المالية، بالإضافة إلى عناصر أخرى تتضمنها التقرير. (خالد راغب و خليل محمود، 1988)

### ب. أنواع التقرير

يمكن تصنيف التقارير التي يُعدها محافظ الحسابات وفقاً لثلاثة أسس، وهي (عبد الفتاح محمد، مبادئ وأسس المراجعة علمياً وعملاً، 1993):

#### 1. حسب الغرض من التقرير : هناك نوعان :

- **التقرير العام** : هذا التقرير الذي يُعده محافظ الحسابات، يُستخدم من قبل جميع الأطراف الخارجية، وبشكل خاص المساهمين ذوي المصلحة في المؤسسة المعنية بهذا التقرير. يتضمن هذا التقرير رأياً عاماً في القوائم المالية لهذه المؤسسة، ويُنشر علناً من خلال الصحف اليومية، وذلك بنفس الطريقة التي يُعرض بها تقرير مراجع الحسابات في الجمعية العامة ويُنشر في الصحف اليومية، امتثالاً لمتطلبات قانونية معينة.

- **التقرير الخاص** : يُقصد به ذلك التقرير الذي يُعد ليُعبّر عن رأي خاص في مجال معين أو جانب محدد، ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام.

#### 2. حسب التفضيلات التي يتضمنها التقرير : هناك نوعان :

- **التقرير المختصر** : هذا التقرير الذي يُعده محافظ الحسابات يوضح مسؤولياته ونطاق الفحص بشكل مختصر، ويُرافق هذا التقرير القوائم المالية المنشورة، حيث يُعتبر جزءاً لا يتجزأ منها. قد حددت المهنة نموذجاً معيناً لهذا التقرير يستخدمه جميع المراجعين، وذلك للحد من سوء الفهم والتفسير لتقرير المراجع. ومن هذا المنطلق، يُمكن النظر إلى التقرير المختصر على أنه تقرير نمطي.

- **التقرير المطول** : هذا التقرير يشتمل، بالإضافة إلى النقاط السابقة، على شرح للأخطاء التي اكتشفها محافظ الحسابات خلال عملية المراجعة، وتوصيات بتعديلات على النظام المحاسبي لتحسين كفاءته، بالإضافة إلى اقتراحات لجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية وكفاءة. ويصف المراجع في هذا التقرير نطاق مراجعته بصورة مفصلة، بالإضافة إلى توضيح موقفه من البيانات الموجودة في التقرير المفصل.

#### 3. حسب الموقف الذي تبناه محافظ الحسابات في تقريره : نجد ما يلي :

- **التقرير النظيف** : ونقصد به التقرير الذي يعبر فيه مراجع الحسابات عن رأي إيجابي في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- **التقرير المتحفظ** : هو ذلك التقرير الذي يعبر فيه مراجع الحسابات عن رأي مقيد في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- **التقرير المعاكس** : هو ذلك التقرير الذي يعبر فيه مراجع الحسابات عن رأي سلبي في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- **تقرير الامتناع عن إبداء الرأي** : هو ذلك التقرير الذي يقرر فيه مراجع الحسابات امتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية التي تمت مراجعتها لأسباب معينة.

#### ثانياً : عناصر تقرير محافظ الحسابات

تقرير محافظ الحسابات عادةً يحتوي على العناصر التالية:



1. عنوان التقرير

تقرير المراجعة يجب أن يتضمن عنواناً مناسباً يُسهل على القارئ تحديده وتمييزه بسهولة عن التقارير الأخرى. كما ينبغي للتقرير أن يوضح الجهة التي سيتم مخاطبتها فيه، ويُفضل أن يُضاف السنة المالية محل المراجعة في العنوان.

2. الجهة الموجه لها التقرير

عادةً ما يوجه التقرير إلى الشركة، أو مساهميتها، أو مجلس الإدارة. ولقد جرت العادة على أن يتم توجيه التقرير إلى المساهمين، وذلك بناءً على أنه قد تم تعيين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة. (أمين السيد أحمد، 2007)

3. فقرة تمهيدية

تتولى الفقرة التمهيدية في تقرير المراجع تحديد القوائم المالية المشمولة في التقرير، وتمييز بشكل واضح بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية المراجع التي تهدف إلى البيان برأيها حولها. فمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية هي مسؤولية مباشرة، في حين أن مسؤولية المراجع هي مسؤولية غير مباشرة. تتضمن هذه المسؤوليات ممارسة الحرص المهني الواجب في أداء عملية المراجعة والتعبير عن رأي في القوائم المالية. (طارق عبد العال، 2004)

4. فقرة النطاق

تتضمن فقرة النطاق وصفاً عاماً ومركزاً لما قام به المراجع، دون ذكر أي تفاصيل محددة. وتوضح هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أُنجزت وفقاً لمبادئ المراجعة المقبولة بشكل عام. كما تبين أيضاً أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري. في حالة وجود قيود جوهريّة على نطاق الفحص، يتم الإشارة إليها في هذه الفقرة، ويتم توضيحها بشكل أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة، والتي تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

5. فقرة الرأي

في هذه الفقرة، ينقل المراجع للجهات المعنية استنتاجاته بشأن القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تستند إلى أدلة المراجعة التي جمعها.

6. الفقرة التوضيحية

هذه الفقرة تُضاف إلى التقرير من قبل المراجع حسب الظروف، لتوضيح بعض الجوانب ذات الصلة بهذه الظروف. وإذا استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح سبب تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق إذا كان يُعرف عند المراجع معلومات عن موضوع التقرير تدل على احتمال تعرضه للتحريف. أما إذا كان المراجع قد امتنع عن إبداء الرأي، فإن هذه الفقرة تُضاف بعد الفقرة التمهيدية. أما إذا لم تؤثر الظروف التي يُوضحها المراجع على إبداء رأي نظيف، فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي. تُستخدم هذه الفقرة في الحالات التالية:

- عندما يُشير المراجع إلى قدرة المشروع على الاستمرار.

- عند وجود قيود على المبادئ، أو عدم تناسق في تطبيقها يُوافق عليها المراجع.

- عند التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها، وذلك لجذب انتباه القارئ نحوها بسبب أهميتها.

## 7. توقيع المراجع

يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع، وذلك لضمان التأكيد على قبول المراجع مسؤولياته.

## 8. تاريخ التوقيع

يجب تأريخ التقرير بتاريخ اكتمال مراجع الحسابات لإجراءات الفحص الميداني، ويُعتبر هذا التاريخ مهمًا لأنه يحدد الزمن الذي تنتهي فيه مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تحدث بعد انتهاء الميزانية العمومية. (عبد الفتاح محمد و محمود ناجي، أصول المراجعة، 2000).

## المبحث الثاني: الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات

تزداد أهمية دور الشركات في تعزيز الاقتصاد الوطني لكل بلد، حيث كان التحدي الأساسي للمشرعين هو إيجاد آلية لضمان سير الشركات بشكل صحيح وضمان صدق وموثوقية المعلومات التي تقدمها. وبالتالي، فقد كانت مهنة محافظي الحسابات تمثل قفزة نحو تطوير الشركات وضمان حقوق الأطراف المتعاملة معها.

من هنا، يظهر دور هذا الجهاز الذي أولته التشريعات العالمية والتشريعات الجزائرية أهمية كبيرة. لذا، فقد فرضت القوانين شروطاً تعيينية يجب توافرها لتعيين محافظي الحسابات لضمان قدرتهم على أداء المهام المنوطة بهم. بالإضافة إلى ذلك، تتحمل مسؤوليات محافظ الحسابات المسؤولية عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات الملقاة على عاتقهم.

## المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

### الفرع الأول: حالات التنافي و موانع تعيين محافظ الحسابات

من بين أبرز التحولات الجذرية التي شهدتها النظام القانوني لمحافظ الحسابات، تأكيد مبدأ استقلاليتها عن باقي هيئات الشركة، والذي لا يتحقق إلا من خلال احترام مبدأ التنافس مع المهنة والفصل بين جهاز المراقبة والتسيير. إذا كان دور محافظ الحسابات يتمثل في حماية المصلحة العامة، فإنه ينبغي أن يكون مستقلاً عن جميع التأثيرات التي تنشأ داخل الشركة وخارجها، وذلك عبر عدم وجود روابط عائلية أو مصالح مالية مع هيئة التسيير. يُؤكد جميع التشريعات على هذا المبدأ كمبدأ أساسي يسهم في إضفاء الشرعية على المهام التي يقوم بها.

وفي حال ممارسة مهنة حرة، يجب على محافظ الحسابات أن يثبت كفاءته وحياده في اتخاذ القرارات، ويجب أن تكون ممارسته للمهنة خالية من أي نشاط يمس بالاستقلالية. وتُنص التشريعات على عقوبات جزائية في حال عدم الالتزام بذلك.

عند تعيين محافظ الحسابات، يتم تحديد شروط ملزمة لاحترام حالات التنافي مع المهنة، والتي تشمل ممنوعات متعددة يجب احترامها أثناء ممارسة المهام، وتم ذكرها وترتيبها في القوانين ذات الصلة.

ونظرًا لأهمية دور محافظ الحسابات، فقد تم تحديد الحدود الخاصة بممارسة المهنة ووضع المبادئ المتعارضة معها لضمان استقلاليتها وأداء مهامه بكل حيادية عن الهيئة المكلفة بمراقبتها، حيث ذُكرت هذه المبادئ والحالات المتعلقة بها في التشريعات.

#### أ- حالات التنافي العامة

قام المشرع، على غرار معظم التشريعات، بوضع مجموعة من المبادئ التي تتعارض مع ممارسة المهنة، وذلك لفصل جهاز المراقبة عن التسيير وضمان استقلالية محافظ الحسابات عن الهيئة المكلفة بمراقبتها، لأداء مهامه بكل حيادية. وتُعد هذه المبادئ أساسية جدًّا، حيث تُحدد العلاقات الشخصية والمالية التي تتعارض مع ممارسة المهنة، وتُمنع محافظ الحسابات من تقديم أي خدمة أو استشارة غير متعلقة بمهامه المحددة.

تولي المشرع اهتمامًا خاصًا بضمان نزاهة محافظ الحسابات وتوفير حماية كاملة للكيان المراقب، حيث لا يُسمح له بالتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات ما لم يتم احترام حالات التنافي مع المهنة وضمان استقلاليتها كما هو محدد في دفتر الشروط.

بموجب هذه المبادئ، لا يجوز لمحافظ الحسابات القيام بأي نشاط يؤثر على استقلاليتها، مثل تقاضي أجر أو مصلحة، وتم وضع حالات التنافي مع المهنة التي يجب عليه الامتناع عن اختراقها والقيام بمهامه بكل استقلالية فكرية وأخلاقية.

ومن بين هذه الحالات:

- ممارسة أي نشاط تجاري كوسيط أو وكيل معتمد للمعاملات التجارية والمهنية.
- العمل المأجور الذي يتطلب صلة قانونية بمؤسسة.
- تولي عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب، والمحاسب المعتمد، ومحافظ الحسابات في نفس الشركة.
- تولي عضوية في البرلمان أو الهيئة التنفيذية لمجلس محل.
- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات.
- القيام بأعمال التسيير أو المساهمة فيها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهنة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة مراقب حساباتها.
- تُعتبر حالات التنافي العامة ذات طابع إلزامي، حيث لا يُسمح لمحافظ الحسابات بالتسجيل في قائمة الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات إذا لم يتم احترامها. ومع ذلك، يُسمح له بممارسة التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو إضافية.
- وبما أن التزامه بضمان المراقبة الشرعية يتمثل في احترام مبدأ التنافي مع المهنة وتحديد مجال تدخله في الكيان المكلف بمراقبته، فإن هذا المبدأ يُعتبر أساسيًا لضمان ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية، وعلى محافظ الحسابات أن يُلزم بتلك المبادئ حتى لا يُوقع عليه عقوبات جزائية مالية.

- أما المشرع الفرنسي، فقد عمم القواعد التي تتعارض مع ممارسة المهنة، حيث تتضمن ممارسة أي نشاط قد يتعارض مع المهنة. وعمل المشرع على ضرورة ممارسة المهنة بفرض استقلاليتها، حيث يُحظر على محافظ الحسابات تلقي أي أجر أو مصلحة من الكيان المكلف بالمصادقة على حساباته لضمان أداء مهامها بكل حيادية.

وخلاصة لذلك، حرص المشرع على ضمان استقلالية محافظ الحسابات وفصل جهاز المراقبة عن التسيير بوضع مبدأ التنافي مع المهنة، وذلك لضمان عدم تبعيته لهيئة التسيير من خلال تلقي أي أجر أو مصلحة، أو ممارسة أي نشاط تجاري. ومع ذلك، إذا تم منعها من ممارسة الأنشطة التجارية، فإن ذلك يتعارض مع إباحة ممارسة المهنة في شكل شركة تجارية.

وتبقى استقلالية محافظ الحسابات من أهم المميزات، لتفادي خطر تبعيتها للكيان المكلف بمراقبتها، والحفاظ على أداء مهامها بكل حيادية وموضوعية، كما يخضع محافظ الحسابات لمبدأ التنافي الخاصة.

### 1- حالات التنافي الخاصة

أما المشرع، فقد وضع الممنوعات المتعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات، بما في ذلك تلك المتعلقة بشخص محافظ الحسابات. وقد حدد له المشرع الحدود الواجب احترامها عند مباشرة مهامه، ومنع عليه القيام ببعض التصرفات التي تتعارض مع المهنة، لضمان وحماية مصالح الشركة وأداء مهامه بكل حيادية وموضوعية، وذلك بعدم تأثره بأي جهة. فتم وضع حالات التنافي الخاصة التي تتميز بطابع نسبي وتتضمن الممنوعات المتعلقة بحالات معينة ولا تضع حاجزا لممارسة المهنة.

وتحديداً لحالات التنافي الخاصة بشركة المساهمة، تنص المادة 715 مكرر 6 من المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل المعدل والمتمم للقانون التجاري "لا يجوز ممارسة مهنة محافظ الحسابات للأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، والقائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركات التي يملكون 10/1 من رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك 10/1 من رأسمال هذه الشركات، والأزواج الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم أمام القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، والأشخاص الذي تمنحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم، والأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من انتهاء وظائفهم. ولا يجوز تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجنور أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظ الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

وإذا كان المشرع يشدد في وضع القواعد العامة التي تتنافى مع ممارسة المهنة، إلا أنها ليست بقاعدة صارمة، حيث أباح لمحافظ الحسابات ممارسة نشاط متعارض مؤقتاً، وذلك بطلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل شهر من تاريخ بدء نشاطه التي تمنح له الموافقة إذا كان ذلك لا يتعارض مع أخلاقية المهنة. إلا أنه إذا كان له الحق في طلب الإغفال لممارسة نشاط متعارض للمهنة وكان مسجلاً في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات فإن ذلك لا يدخل في مجال مبدأ التنافي مع المهنة.

وبالنسبة للمشرع الفرنسي، فقد فرق ما بين شركة المساهمة والمسؤولية المحدودة، حيث أباح لمساهمي الشركة ذات المسؤولية المحدودة ممارسة المهنة ولم يمنع أحداً من ممارستها في إحدى الفروع التابعة لها، على عكس ما هو الحال في شركة المساهمة التي تمنع ذلك. كما نص على عدم جواز تعيين محافظ الحسابات كمسؤول في نفس الشركة التي كان يمارس فيها مهامه.

بشكل عام، قام المشرع بتطبيق مبدأ التنافس مع المهنة على محافظ الحسابات، وذلك لضمان استقلاليته وقيامه بمهامه بكل حيادية. وأكد المشرع على أهمية فصل جهاز المراقبة التسيير عن محافظ الحسابات، منعاً لتلقيه أي مصلحة أو أجر من الهيئة المكلفة بمراقبته، ووضع قواعد صارمة لتنظيم العقوبات الجزائية في حال عدم الامتثال لهذا المبدأ. وعلى الجانب الآخر، قدم المشرع مجموعة من الامتيازات التي تسمح لمحافظ الحسابات بأداء مهامه بكفاءة وفعالية. (مركب، 2018-2017، الصفحات 63-67)

#### ب- موانع تعيين محافظ الحسابات

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري تنص على حظر تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية (الجمهورية الجزائرية، 2007، صفحة 189):

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما يشمل القائمين على الإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.
  - الأفراد العاملون في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، وأزواجهم، إذا كانوا يمتلكون أو كانت المؤسسة نفسها تمتلك ما يعادل عشر (10/1) رأس مال المؤسسة.
  - أزواج الأشخاص الذين يحصلون على أجر أو راتب من القائمين على الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة بسبب نشاطهم الدائم غير المتعلق بمحافظ الحسابات.
  - الأشخاص الذين تلقوا أجوراً من المؤسسة بوظائف غير وظائف محافظ الحسابات خلال خمس سنوات من انتهاء خدمتهم.
  - الأفراد الذين كانوا يشغلون مناصب إدارية أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين خلال خمس سنوات من انتهاء خدمتهم.
- ويحدد القانون أيضاً حالات التنافس التي يجب عدم توافرها في المرشح لمنصب محافظ الحسابات، وهي (الجريدة الرسمية، 2010، الصفحات 11-10):

أ. أي نشاط تجاري، خصوصاً كوسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

ب. أي عمل مأجور ينشئ علاقة خضوع قانوني.

ج. أي عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

د. الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

هـ. أي عهدة برلمانية.

و. أي عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

وفقاً لنص المادة 65 من القانون 01-10 ، يُمنع محافظ الحسابات من القيام بعدة أنشطة، منها (الجريدة الرسمية، 2010، الصفحات 10-11):

- ممارسة مهنيًا مراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بشكل مباشر أو غير مباشر.
- القيام بأعمال إدارية مباشرة أو غير مباشرة أو نيابة عن المديرين.
- تولي مهام المراقبة القبلية لعمليات التسيير.
- تولي مهام تنظيمية في مجال المحاسبة للمؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة استشارية جبائية أو مهنة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة تراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء فترته.
- القيام بأي مهمة في المؤسسات التي له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة.
- في حال استقدام محافظ حسابات، يجب أن لا يكونا تابعين لنفس السلطة ولا تربطهما أية مصلحة، وأن لا يكونا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

#### الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات

تعتبر مراقبة الشركات التجارية مبدأً أساسياً للجمعية العامة، التي تعد الهيئة الوحيدة المؤهلة لتنفيذ هذا الدور، إلا أن الواقع العملي أظهر ضعفها نظراً لكثرة الشركاء وصعوبة حضورهم للاجتماعات، مما دفع إلى اللجوء إلى الخبراء والمتخصصين الذين يتمتعون بالكفاءة اللازمة للقيام بمراجعة ومصادقة الحسابات الشركات، ويعرفون باسم "محافظ الحسابات".

ومن ثم، اتخذت جميع المؤسسات والشركات، سواءً كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص، قراراً بتعيين محافظي الحسابات، وذلك استناداً إلى اختصاص الجمعية، وفي حالة عدم إمكانية تعيينهم من قبلها، يمكن تعيينهم بواسطة القضاء بناءً على طلب رئيس الهيئة المراقبة.

ومع إصدار قانون 01-10 في 29 جوان 2010 ، الذي يتعلق بمهنة المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، تغيرت طريقة التعيين لتصبح من خلال المناقصة، حيث يلتزم الهيئة المراقبة بإعداد دفتر الشروط، وتم إعادة النظر في تنظيمها وتحديد الشروط الخاصة بها.

وبناءً على هذا القانون، يقتصر ممارسة المهنة على الأشخاص الحاصلين على الجنسية الجزائرية وحاملي شهادة من المعهد المتخصص للدراسات المحاسبية، والذين حصلوا على الاعتماد من وزير المالية، وقاموا بأداء اليمين والتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. وأتاح المشرع أيضاً ممارسة المهنة في شكل شركات تجارية أو مدنية وتجمعات ذات هدف اجتماعي، شريطة حصول جميع أعضائها على الجنسية الجزائرية والتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات، وتعيين ممثل لها للتصرف نيابة عنها.

#### تعيين محافظ الحسابات كشخص طبيعي



تقوم معظم المؤسسات والشركات بتعيين محافظ الحسابات واحد أو أكثر وفقاً لأهمية حجمها ومجال نشاطها، بهدف مراقبة انتظام الحسابات والتصديق عليها ومراجعة السجلات المالية الخاصة بها. وأصبح تدخل محافظ الحسابات ضرورياً في معظم الشركات والمؤسسات نظراً للدور الهام الذي يلعبه في تحقيق المصلحة العامة وبناء الثقة بين جميع المعاملات. ويتم تعيينه إما في العقود التأسيسية للشركات أو من قبل الجمعية العامة أثناء حياتها،

وفي بعض الحالات الاستثنائية يتم تعيينه عن طريق القضاء في حالة عدم قدرة الجمعية العامة على ذلك. (مركب، 2017-2018، الصفحات 41-46)

#### أ. تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة

تنص المادة 600 و609 من المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل المعدل والمتمم للقانون التجاري، "يتم تعيين محافظي الحسابات الأوائل في القانون الأساسي للشركة"، إلا أنه يعود تعيين محافظ الحسابات أثناء حياة الشركة للجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولة بعد موافقتها كتابياً على أساس دفتر الشروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في قائمة الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات. فتعتبر الجمعية العامة الهيئة الوحيدة التي تختص بذلك وهي قاعدة من قواعد النظام العام ولا يجوز تفويض ذلك لأي جهة أخرى، إلا أنه عند تعذرها عن ذلك، يتم تعيينه عن طريق القضاء بموجب أمر من رئيس المحكمة وبناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان المرآب. فيخضع تعيينه لعدة إجراءات ويباشر مهامه خلال مدة محددة عن طريق القانون. (مركب، 2017-2018، الصفحات 41-46)

#### 1. الإجراءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات

المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-32، المؤرخ في 27 جوان 2011، المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات، تنص بوضوح على الإجراءات المتبعة لتعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة. وتحدد هذه المادة فترة زمنية محددة لإعداد دفتر الشروط الضروري لتحديد محافظ الحسابات.

وفي أعقاب الإصلاحات التي طرأت على مهنة المحاسبة، تعتمد المؤسسات والشركات بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات على تعيين محافظي الحسابات. تتضمن هذه العملية إعداد دفتر الشروط الذي يشمل مجموعة من العناصر الأساسية:

- توضيح عن الهيئة أو المؤسسة وفروعها المحتملة في الجزائر وخارجها.

- ملخص للمراجعات السابقة والتحفظات الصادرة من حسابات الدورات السابقة.

- العناصر الرئيسية لمهام محافظ الحسابات والتقارير المطلوبة.

- الوثائق الإدارية المطلوبة.

- نموذج رسالة الترشح.

- نموذج التصريح الشرفي بمدى استقلالية المتقدم من الكيان.

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يمنع ممارسة المهنة.

- المؤهلات والقدرات المهنية والتقنية المطلوبة.

يُعنى تعيين محافظي الحسابات الأوائل عن هذه الإجراءات عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة. وفي هذا السياق، تتجه الهيئات والمؤسسات العامة نحو تعيين محافظي الحسابات عبر إجراءات المناقصة، حيث يُشكلون لجنة تقييم العروض من ثلاثة محافظي حسابات على الأقل لتقديم نتائج التقييم للجمعية العامة بغرض تعيين محافظ الحسابات. يعود هذا التوجه إلى الإصلاحات التي أُدخلت على المهنة، حيث تم التخلي عن التعيين العشوائي والسعي لضمان جودة الخدمات.

عندما يتم تعيين محافظ الحسابات، يرسل فوراً رسالة قبول العهدة للجمعية العامة أو المؤسسة المعنية، وذلك في غضون ثمانية أيام بعد تلقي إشعار التعيين. وعلاوة على ذلك، يتعين عليه إعلام لجنة مراقبة النوعية بواسطة رسالة موصى بها في خلال خمسة عشر يوماً. ويحصل محافظ الحسابات على ترخيص كتابي يسمى "رسالة المهمة"، والذي يمكنه من تقييم مهامه والاطلاع على تفاصيل محددة مثل (مركب، 2017-2018، الصفحات 41-46):

- تنظيم الكيان وفروعه.

- تقارير محافظ الحسابات السابقة.

- معلومات أخرى ذات أهمية لتقييم المهنة.

يجب على محافظ الحسابات الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة، وتحديد نوعية الأعمال والأنواع المتوقعة والشروط العامة للتعاون. ويحصل على رسالة مرجعية تحدد دفتر الشروط وتسمى "رسالة المهمة".

في المادة 7 من القرار رقم 9 المؤرخ في 24 جانفي 2014، يُشير المجلس الوطني للمحاسبة إلى أن محافظي الحسابات يلتزمون بالالتزامات المتبادلة في "رسالة المهمة"، مع الالتزام بالقوانين والمعايير المهنية. تشمل هذه الرسالة التزامات محددة لمراجعة الحسابات وتحديد العلاقة بين محافظ الحسابات والزبائن، مع تحديد حقوق وواجبات الطرفين والالتزام بالسرية المهنية.

في حالة تعيين عدة محافظي الحسابات، يُشترط أن لا ينتموا لنفس الشبكة المهنية أو لنفس شركة محافظة الحسابات. ومن الضروري أن يؤدي كل منهم مهامه داخل الكيان المراقب بشكل مستقل وتحت مسؤوليته الكاملة، ويُعدون تقارير جماعية يُعبرون فيها عن آرائهم، حتى في حالة وجود اختلاف بينهم.

ومن المهم أن نلاحظ أنه لم يتم تعيين محافظ الحسابات الاحتياطي، الذي يحل محل محافظ الحسابات في حالة عدم قدرته على مواصلة مهامه، وهو الأمر الذي يتعارض مع التشريعات الفرنسية التي تنص على تعيينه في حالات معينة كالوفاة أو الشطب أو التوقف عن المهام. (مركب، 2017-2018، الصفحات 41-46)

2. تحديد مدة التعيين

تنص المادة 27 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، على أن مدة عهدة محافظ الحسابات تُحدد بثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتعذر تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مرور ثلاث سنوات.

وبناءً على هذا النص، فإن تعيين محافظ الحسابات يكون بواسطة الجمعية العامة، ويُعد هذا التعيين جزءاً من النظام الأساسي، حيث يجب الالتزام به، وتُحدد مدة التعيين بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتطلب تجديد العهدة الثالثة مرور سنوات إضافية. ومع ذلك، فإن هذه المدة قد تكون قصيرة مقارنة بالمهام المتنوعة والمعقدة التي يتولاها محافظ الحسابات، والتي تتطلب استمرارية وزمناً أطول.

وعلى الرغم من أن تعيين محافظ الحسابات يكون عادةً من قبل الجمعية العامة كجزء من النظام، إلا أن القانون يسمح بتعيينه من قبل القضاء كاستثناء في بعض الحالات. (مركب، 2017-2018، الصفحات 41-46)

أ. التعيين القضائي

تنص المادة 15 الفقرة الأولى من المرسوم رقم 11-32 الصادر في 27 جانفي 2011، والمتعلق بتعيين محافظ الحسابات، على أنه وفقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، في حال فشل المشاورات وعدم تمكن الجمعية العامة من التعيين لأي سبب، سيتم تعيين محافظ الحسابات بأمر من رئيس المحكمة الموجودة في مقر الهيئة أو المؤسسة، استناداً إلى عريضة من الشخص المسؤول الأول للكيان.

ومن خلال هذا الإطار، يكون بالإمكان تعيين محافظ الحسابات من قبل القضاء بأمر من رئيس المحكمة، وذلك بناءً على طلب من الشخص الممثل للكيان أو المسؤول الأول للكيان. وعموماً، يتم التعيين القضائي على نحو مؤقت، حيث تكون القرارات الاستعجالية محدودة الأمد لمعالجة القضايا العاجلة، وتتخذ بسرعة. وفيما يتعلق بالتعيين القضائي، فإن مهام محافظ الحسابات المعينين من قبل القضاء تنتهي عندما يتم تعيين محافظ حسابات جديد من قبل الجمعية العامة.

وبشكل عام، بعد التحديثات التي شملت مهنة المحاسبة، تم تعديل إجراءات تعيين محافظ الحسابات، حيث باتت المؤسسات والشركات تنشئ لجاناً لتقييم العروض وتقديم النتائج للهيئة المشرفة لتعيين محافظ الحسابات عبر مناقصة. وخلال هذه العملية، يتم إعداد دليل الشروط في غضون شهر من إغلاق دورة محافظ الحسابات السابقة، والذي يحتوي على جميع الوثائق والعناصر المفصلة لوظيفة محافظ الحسابات. (مركب، 2017-2018، الصفحات 41-46)

ب. التعيين عن طريق المساهمين

تُعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين، لفترة تمتد لثلاث سنوات، ويتم اختياره من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني، وفقاً لأحكام المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل.

تأتي هذه الإجراءات في إطار المادة 26 من القانون 01-10 التي تنص على أن الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات يقوم بتعيين محافظ الحسابات بعد موافقتهم كتابياً وبناءً على أساس دفتر الشروط، ويجب أن يكون المحافظ معتمداً ومسجلاً في جدول الغرفة كمهني مؤهل.

ج. التعيين لوجود مانع عن طريق وزير المالية

في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، أو في أي حالة أخرى تشمل حالات حل الشركات أو إعلان إفلاسها، يتولى الوزير المكلف بالمالية، بناءً على اقتراح من رئيس مجلس المصنف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية، تعيين مهني مؤهل لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراءات التصفية أو مع حلول الظروف التي أدت إلى التوقف. (الجريدة الرسمية ل.، 2010، صفحة 7)

الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يمارس محافظ الحسابات مهنة حرة ذات طابع مدني، سواء كان شخصاً طبيعياً أو في شكل أشخاص معنويين، ويخضع لشروط محددة، منها التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات، وأداء اليمين والحصول على الاعتماد المالي لمنظمة مهنية، ويقوم بالالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة.

فتقوم معظم المؤسسات والشركات بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر وفقاً لأهمية الشركة والتي يستوجب فيها توفير الشروط المطلوبة، منها الحصول على الاعتماد والتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات في الأولى. وقد يتم تعيين محافظ الحسابات كشخص معنوي بتحديد الشروط الخاصة به، مثل حصول جميع أعضائه على الجنسية الجزائرية وتسجيلهم بصفة منفردة في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الثانية.

أولاً: الشروط الخاصة بالشخص الطبيعي

المرشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات كشخص طبيعي يخضع لمجموعة من الشروط المحددة في المادة 6 إلى المادة 8 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان، الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. تمت إعادة النظر في هذه الشروط بعد إجراء الإصلاحات التي تمت في مجال المحاسبة لتناسب مع المتطلبات الاقتصادية، وتشمل حصول المرشح على شهادة من المعهد المتخصص للمحاسبة واعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأداء اليمين أمام مجلس القضاء المختص إقليمياً في مقر مكتبه، والتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. يجب أن يتمتع المرشح بجميع الحقوق المدنية والسياسية، وعدم صدور حكم بحقه بارتكاب جناية أو جنحة تؤثر على شرف المهنة.

بالإضافة إلى ذلك، يلتزم المترشح بواجباته المهنية، مثل احترام قواعد أخلاقيات المهنة، والالتزام في عقد التأمين والاشتراك في الضمان الاجتماعي لغير الأجراء، وأداء واجباته تجاه مصالح الضرائب، ويجب عليه دفع الاشتراكات السنوية المحددة سنوياً من قبل الجمعية العامة، وذلك بناءً على اقتراح المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أ. التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات

يتعين على المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات قبل بدء ممارسة المهنة. ومع ذلك، يتم ذلك فقط بعد حصوله على الاعتماد من وزير المالية المعني. وفي الأول من يناير من كل عام، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد قائمة بالمحترفين المسجلين في الجدول ونشرها وفقاً للشروط المحددة من قبل وزير المالية المعني.

يتم التعرف على محافظ الحسابات عندما يتم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية المخصص لها، ويؤكد انتماءه لها. يتم منحه التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فقط عندما يكون لديه القدرة على ممارسة المهنة بشكل كامل، ولا يمكن له ذلك ما لم يكن لديه عنوان مهني محدد داخل البلاد. ومع ذلك، يعتبر مخالفاً لأحكام القانون ممارسة المهام دون الالتزام بالتسجيل أو شطبه من الجدول.

بالنسبة لتسجيل المترشح في قائمة الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات، يجب توفر الشروط الخاصة بذلك، بما في ذلك أداء اليمين، والحصول على شهادة من المعهد المتخصص في المحاسبة وإجراء التدريب، والحصول على الاعتماد من وزير المالية المعني.

1. أداء اليمين

لا يُسمح لمحافظ الحسابات بالتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات إلا بعد أداء اليمين أمام مجلس القضاء المتخصص إقليمياً لمحل تواجد مكتبه، حيث يلزمه أداء العبارة التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد وأن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقوله شاهد."

إن أداء اليمين يُمثل التهيئة النفسية لمحافظ الحسابات لأداء مهام معقدة ومتشعبة في مهنة تتميز بأهمية كبيرة وتأثير ملموس على نجاح الشركات واستقرار المعاملات. كما يُمنح له الاعتراف بحقوقه ومسؤولياته في المؤسسات التي يتولى مراقبتها. يعتبر أداء اليمين الإجراء الأساسي الذي يلزم محافظ الحسابات بالتزاماته المستقبلية، حيث يُعتبر محافظ الحسابات ليس مجرد مساعد للعدالة بل يتمتع بصفة مراقب شرعي.

في السياق نفسه، جعل المشرع الفرنسي أداء اليمين كتابياً وفقاً للقانون 84-148 المؤرخ في 1 مارس 1984، خلال الشهر الذي تم فيه التسجيل، ويتجه إلى رئيس مجلس القضاء في منطقة تواجد مكتبه المخصص لممارسة المهنة.

2. التكوين النظري والميداني

في بداية السبعينات، لم تكن الشهادة شرطاً ضرورياً لممارسة مهنة محافظ الحسابات، حيث تم السماح لموظفي وزارة المالية الذين يتمتعون بكفاءة علمية بالقيام بذلك. ومع ذلك، بعد صدور قانون 71-82 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، أتاحت مادته 10 إمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات لحاملي شهادة الخبير المحاسب أو شهادة جامعية في عدة فروع منها المحاسبة وعلوم الاقتصاد أو شهادة مهنية للمحاسبة.

وبعد صدور المقررة المؤرخة في 13 ماي 2006، المتعلقة بالشهادات وشروط الخبرة المهنية، أبحاث المادة 3 منها ممارسة مهنة محافظ الحسابات بعد الحصول على شهادة التعليم العالي أو شهادة أجنبية معادلة، أو لأولئك الذين يكتسبون مستوى السنة الأولى والثانية في امتحان المحاسبة أو الحاصلين على شهادة الليسانس في المالية، العلوم التجارية أو علوم الإدارة تخصص المحاسبة.

بعد صدور قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، فقد شرط الحصول على شهادة جامعية جزائرية أو معادلة للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالمعهد المختص لمهنة المحاسبة، ويتم اشتراط الحصول على شهادة جامعية أو معادلة للمترشح للانضمام إلى المعهد. يتم بعد ذلك الالتحاق بمعهد الدراسات المتخصصة لمهنة المحاسبة ومتابعة الدراسة لمدة سنتين. تم تحديد الشهادات الجامعية الواجب الحصول عليها لإجراء مسابقة الالتحاق بالمعهد، وتتمثل في شهادة الليسانس للفروع التالية:

في النظام الكلاسيكي:

- ليسانس في العلوم التجارية فرع محاسبة، مالية، محاسبة ومالية،

- ليسانس في علوم التسيير فرع محاسبة أو مالية.

- ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع مالية أو اقتصاد ومالية.

وفي نظام ليسانس ، ماستير و دكتوراه ( LMD ) :

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، محاسبة ومالية، محاسبة وقانون جبائي.

يخضع المترشح عند الالتحاق بالمسابقة لإجراء امتحان كتابي وشفوي بعد الحصول على معدل 20/10 أو أعلى. يحدد الوزير المكلف بالمالية عدد الأماكن التعليمية المتاحة للالتحاق بالمسابقة، ويتم تنظيم وتحديد أحكام سير التكوين والبرنامج بموجب قرار مشترك لوزارة المالية ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

أما في السياق الفرنسي، كان يُشترط في المترشح الحصول على شهادة الكفاءة لممارسة مهنة محافظ الحسابات (CFCAC) وفقاً للمادة ( 12- R (822) من القانون التجاري. أما في عام 2013، أصبح يُشترط في المترشح الحصول على شهادة الماستر أو شهادة الدراسات المحاسبية والمالية. وإذا توقف عن ممارسة مهامه لمدة ثلاث سنوات، يلتزم بالتكوين المستمر على نفقته قبل الشروع في عملية التصديق على الحسابات الخاصة بالمؤسسات.

بالإضافة إلى ذلك، يخضع المترشح بعد الانتهاء من مرحلة التكوين النظري في المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة لإجراء التبرص في إحدى المكاتب أو الشركات التي تمارس هذه المهنة. ولا يُضمن تكوين المترشحين إلا المحافظين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات. يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين المشرف على التبرص، ويلتزم هذا المشرف وجميع شركات محافظة الحسابات بضمان التكوين الميداني للمترشحين الذين يتم إرسالهم من المجلس الوطني للمحاسبة وتوزيعهم في المكاتب الموجودة في دائرة مقر إقامتهم.



- يجب على المتربص أداء التربص بانتظام.
  - يتوجب حضور المتربص للمواعيد المحددة للاجتماعات.
  - ينبغي على المتربص الالتزام بالسلوك المهني و إتباع التعليمات الصادرة من مشرف التربص.
  - يجب عدم التوافق المبدئي مع العملاء الذين تم التدريب لديهم خلال ثلاث سنوات من تاريخ انتهاء التدريب إلا بموافقة المشرف المعين.
  - يجب تطوير المعرفة التقنية والمشاركة في الأيام الدراسية.
  - يجب على المتربص تقديم تقرير في نهاية كل فصل دراسي.
- يتم اختيار مشرف التدريب من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، ويجب عليه:
- رعاية المتربص.
  - ضمان التدريب المهني المناسب.
  - توجيه المتربص وزرع روح المسؤولية فيه.
  - تسهيل مشاركة المتربصين في جميع الأنشطة التدريبية بإعداد الامتحانات وحضور الاجتماعات.
- تم قبول المتربصين من قبل لجنة التدريب للمجلس الوطني للمحاسبة وفقاً للشروط المحددة ولا يُعتبرون أعضاء في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات حتى نهاية فترة التدريب، ولكنهم يخضعون للتوجيه والرقابة التأديبية.
- يتعهد محافظ الحسابات المشرف على التربص بتنظيم التربص واستقبال المتربصين وفقاً للمعايير المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة. ويتحمل المشرف مسؤولية مساعدة المتربصين وتوجيههم لتجاوز الصعوبات التي قد تواجههم، ويكفل دفع الأجر كما هو محدد من قبل القرار الصادر عن وزير المالية
- يُشترط أن يكون المتربص المهني حاصلاً على شهادة الدراسات المتخصصة في المحاسبة والتدقيق، مع استثناء للطلاب الذين حصلوا على شهادة نهائية للتربص ولديهم خبرة قبل تاريخ نشر القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. يتم تعيين مراقب التربص من بين المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ينتهي التربص بتسليم شهادة نهائية للتربص أو رفض تسليمها في حالة عدم الانضباط أو عدم الكفاءة الكافية. بعد تلقي شهادة نهائية للتربص، يقوم المتربص بتقديم طلب للحصول على الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة. يُحدد مدة التربص بستتين، تُحسب من تاريخ إخطار لجنة التدريب للمجلس الوطني للمحاسبة للمشرف على التربص.

بالنسبة للمشرع الفرنسي، تم تحديد مدة التربص بثلاث سنوات، ويتم ذلك إما في إحدى المكاتب المعتمدة في دول الاتحاد الأوروبي أو في إحدى الشركات المدرجة في القائمة المهنية المعدة لذلك. يلتزم المشرف بتوفير ما لا يقل عن 200 ساعة لمتابعة المتدربين، ويفتح سجل التدريب في المجلس الإقليمي لمحافظي الحسابات المسجلين وفقاً للترتيب، مع الإشعار بالوصول. عند الانتهاء، يتم تسليم شهادة نهائية للتربص تتضمن ملاحظات رئيس المجلس الإقليمي لمحافظي الحسابات والمشرف على التربص.

### 3. الحصول على الاعتماد

الاعتماد يمثل ترخيصاً لممارسة المهنة واعترافاً قانونياً من قبل محافظ الحسابات بالامتيازات المتعلقة بالمهنة. ويخضع الحصول على الاعتماد لإجراءات معينة تتطلب موافقة الوزير المسؤول عن الشؤون المالية قبل تسجيله في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يتم استقبال طلبات الاعتماد وتسجيلها في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يتم تقييم صلاحية إجازات وشهادات المتقدمين للحصول على الاعتماد من قبل لجنة الاعتماد التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة. وتضمن هذه اللجنة تنظيم طلبات الاعتماد ونشر قائمة المحاسبين المعتمدين في الجدول.

يتعين على المتقدم كشخص طبيعي عند طلب الاعتماد تقديم الوثائق التالية:

- مستخرج من شهادة الميلاد رقم 12 .
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها تمنح له الحق في ممارسة المهنة.
- شهادة السوابق العدلية.
- نسخة من عقد الملكية أو عقد الإيجار المتعلق بمحل ممارسة المهنة ومعاينة وجوده.
- نسخة من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين.
- التصريح بعدم تقاضي أجره والتحقق من الأهلية في ستة (06).
- صور شمسية على خلفية بيضاء.
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجره تحت أي صفة كانت ووثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

بعد تقديم طلبات الاعتماد والوثائق الضرورية، تقوم اللجنة وفقاً لأحكام نظامها الداخلي بدراسة الملفات المقدمة من قبل مرشحي المهنة، سواء كانوا أفراداً طبيعيين أو معنويين، عبر الأمانة المرتبطة بالمجلس الوطني للمحاسبة. يتم ذلك من خلال إعداد محضر الاجتماع، الذي يتضمن الاعتمادات، والذي يتم توقيعه من قبل الوزير المكلف بالمالية. بموجب هذا، يتلقى مجلس الوطني للمحاسبة قرار قبول طلب الاعتماد، مع تحديد الاعتمادات المقدمة من الوزير المكلف بالمالية لاستبدال شهادة الاعتماد التي كانت تصدرها المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة. يعتبر استخدام الشهادة القديمة في هذه الحالة ممارسة غير شرعية. أما في حالة الرفض، يجب على المجلس إبلاغ طالب الاعتماد خلال فترة لا تتجاوز أربعة أشهر. وفي حال عدم الإبلاغ بعد انتهاء هذه الفترة، يحق للشخص المعني تقديم طعن قضائي.

من ناحية أخرى، لا يجوز لمحافظ الحسابات التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إلا إذا كان لديه عنوان خاص. يتم منحه بطاقة مهنية، ثم يقوم بإرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة التابعة للهيئة أو المؤسسة المعنية في غضون ثمانية أيام، بدءًا من تاريخ تعيينه واستلام إيصال الإبلاغ. ويخضع المكتب لشروط ومعايير خاصة يتم تحديدها من خلال التنظيم، ويتم تعيين مكتب واحد لإدارته لحسابه الخاص، وتحت مسؤوليته، وقد يكون في شكل شركة أو جمعية. ويمكنه ممارسة مهامه على مستوى الوطن بأكمله. ويجب أن يكون مكان ممارسة المهام مملوكًا له أو مستأجرًا لمدة لا تقل عن سنة واحدة، ويجب أن يتوفر فيه المرافق الصحية والتجهيزات اللازمة التي تسمح له بتنفيذ مهامه بأفضل الظروف، بالإضافة إلى أن يكون مساحته لا تقل عن خمسين متر مربع (50م).

### ب. الالتزام بالواجبات المهنية

يلتزم محافظو الحسابات، كأعضاء في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالالتزام بالموصفات المطلوبة لممارسة المهنة، وفقًا للمادة 2 من القرار الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، الذي ينص على ضرورة توفر الآتي فيهم:

- الكفاءة والاجتهاد المهني.
- الموضوعية.
- الاستقامة.
- الحفاظ على السرية.
- الالتزام بالتصرفات المهنية.

يتحمل محافظ الحسابات عدة التزامات، منها الاشتراك في عقد التأمين لتغطية مسؤوليته المدنية عن الأخطاء المهنية، بالإضافة إلى تقديم الشهادة الضريبية لمقر ممارسته قبل طلب الاعتماد، وتسديد الاشتراكات السنوية للصندوق الوطني لغير الأجراء (CASNOS) للاستفادة من التغطية الاجتماعية.

من جانب آخر، يلتزم المحافظون الحسبيون تجاه الغرفة الوطنية بسداد الاشتراكات السنوية، التي يحددها الجمع العام باقتراح من المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ويجب أن يكون السداد إلزاميًا، تحت طائلة الوقوف المؤقت أو الشطب، مع الحضور في جميع اجتماعات الجمعية العامة المنظمة مرة في السنة، وعادةً في شهر أكتوبر، بدعوة من رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو بطلب من ثلثي أعضاء المجلس.

بالإضافة إلى ذلك، يتعين على المحافظين أن يبلغوا المجلس الوطني للمحاسبة في غضون خمسة عشر يومًا، عن طريق رسالة موصى بها، عن تعيينهم وعن أي أحداث تعرقلهم خلال حياتهم المهنية، مثل المتابعة الإدارية أو القضائية، أو النزاعات مع زملائهم، أو في حالة تعرضهم للتوقف عن ممارسة مهامهم.

وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون المرشح مؤهلاً للترشح، بمتطلبات مثل الاستقامة والانضباط، والصفات التي تتناسب مع المهنة، مثل احترام مبدأ الحياد والاستقلالية، وأداء المهام الشرعية وفقاً لقواعد أخلاقيات المهنة. ويجب أن يتعاون المحافظون مع زملائهم بالتضامن والتعاون، وأن يتمتعوا بروح التعاون والمجاملة، وعدم القيام بأعمال تضر بالمهنة.

بعد إجراء الإصلاحات الخاصة بمهنة المحاسبة، تمت مراجعة الشروط المتعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات. يعود هذا التحديث إلى أهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الكيانات التي يتم مراقبتها، حيث أصبحت جميع الشركات والمؤسسات تولي اهتماماً كبيراً لنوعية الخدمات التي يقدمها، مما دفعها إلى تشكيل لجان لتقييم العروض والاعتماد على عمليات المناقصة.

بناءً على ذلك، وضع المشرع شروطاً مناسبة لممارسة المهنة، مثل الحصول على شهادة من المعهد المتخصص للمحاسبة، والحصول على الاعتماد من وزير المالية، وأداء اليمين، والتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ومع ذلك، تعتمد الشركات على خبرة المحافظ واستقامته كمعيار أساسي.

#### ثانياً: الشروط الخاصة بالشخص المعنوي

قد خصص المشرع الفصل السابع من قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لممارسة مهنة محافظ الحسابات في شكل شخص معنوي، وذلك من المادة 46 لغاية المادة 58 لممارسة مهنة المحاسبة.

تنص المادة 46: "يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة المهنة شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية".

وأضافت المادة 55 من القانون المذكور: "يمكن أن تنشأ مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها اجتماعي لممارسة المهنة شريطة أن يكون المستخدمون الموقعون في العقود والوثائق التي لها حجية مسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".

وبناءً عليه، فقد قام المشرع بتحديد الشركات التي يمكن لمحافظ الحسابات ممارسة المهنة في شكلها، وتقتصر على شركة الأسهم أو شركة المسؤولية المحدودة أو في شكل شركة مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة أو مؤسسة عمومية هدفها اجتماعي. وتُعرف هذه الشركات باسم "شركات محافظة الحسابات"، وتُخضع للشروط المتعلقة بالقواعد العامة المتعلقة بالشركات التجارية، مثل القيد في السجل التجاري والقواعد الخاصة بقانون مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

وقد أراد المشرع من خلال ذلك فتح مجالاً لذوي الاختصاص لمباشرة المهنة بصفة جماعية من أجل تقديم خدمات بأنجع الطرق وأقصر مدة، ولذلك تم وضع الشروط الخاصة بذلك، مثل الالتزام بالحصول على الاعتماد قبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.

على سبيل المثال، يُذكر أن شركة محافظة الحسابات التي تمارس المهنة في شكل شركة مدنية أو تجارية تتوافق مع هذه الشروط.

أ. الشروط الخاصة بشركات محافظة الحسابات

تخضع جميع شركات محافظة الحسابات، عندما يتم طلب الاعتماد، إلى مجموعة من الشروط، ومن بينها:

- يجب أن تهدف الشركة إلى ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

- يجب أن يديرها أو يسيروها الشركاء المسجلون في الجدول الخاص بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- يتم انخراط أي شريك جديد بالموافقة المبدئية، إما للجهاز الاجتماعي المؤهل أو لحاملي الحصص، بغض النظر عن أي حكم مخالف.

- يجب ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

- يجب ألا تمتلك مساهمات مالية في مؤسسات صناعية وتجارية أو بنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط المؤسسات بنشاط

المهنة يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

يلتزم المتقدم بتقديم عدة وثائق عند طلب الاعتماد أمام أمانة المجلس الوطني للمحاسبة وتمثل في:

❖ نسخة مصدقة عليها من الاعتماد لكل شريك.

❖ نسخة من التصريح بالاكتمال ودفع رأسمال الشركة قيد التأسيس.

❖ نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد.

❖ نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص في الجدول.

❖ النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة.

❖ نسخة مصدقة عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك.

❖ نسخة مصدقة عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.

❖ نسخة مصدقة عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.

❖ وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

يتم فحص الملف والوثائق المتعلقة بالمرشح، وتُرسل لجنة الاعتماد إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقاً

بالاعتمادات لتوقيعها من طرف الوزير المكلف بالمالية. عند حصول شركات محافظة الحسابات على الاعتماد، تقوم بتعيين أحد أعضائها

المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمحافظ للحسابات للتصرف باسمها. وتلتزم بتبليغ التعيين، سواء بالتوقيع على المحضر

الخاص بالجمعية العامة التي عينته فيها، أو عبر رسالة القبول. (مركب، 2018-2017، الصفحات 47-58)

الفرع الرابع: مهام و إنهاء مهام محافظ الحسابات

أولاً : مهام محافظ الحسابات

وفقاً للمادة 27 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، يُعتبر محافظ الحسابات شخصاً يمارس، بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة شهادة صحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية، بما في ذلك شركات رؤوس الأموال، وذلك وفقاً لأحكام القانون التجاري. كما يُشمل هذا التعريف أيضاً الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.

من هذا التعريف نستنتج أن لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام هي:

- ينبغي على محافظ الحسابات أن يلتزم بتنظيم دقيق وتخطيط محكم خلال دورة الاستغلال، وخصوصاً بعد الإقفال، لضمان إتمام مهمته واحترام الآجال القانونية والجبائية. يجب عليه وضع برنامج دقيق للأعمال المقررة وآجالها، بالإضافة إلى تحديد المتدخلين إذا تطلب الأمر.
- ينبغي على محافظ الحسابات تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة بعد دراسة إجراءاتها المتعلقة بتنظيم المؤسسة بشكل عام وحساباتها بشكل خاص.
- يمكن لمحافظ الحسابات تفويض بعض الأعمال إلى معاونيه، ولكنه يبقى مسؤولاً ومشرفاً على هذه الأعمال ويتخذ القرارات الملائمة.
- تتمثل المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات في مراقبة وتدقيق حسابات المؤسسة لضمان انتظامها ونزاهتها، والتأكد من مطابقتها لنتائج العمليات التي تمت في السنة الماضية وللوضع المالي الحالي.
- يقوم محافظ الحسابات بفحص ومطابقة الحسابات السنوية مع تقارير التسيير المقدمة للمساهمين أو الشركاء.
- يشهد محافظ الحسابات بانتظام على صحة الوضع المالي للمؤسسة بما يتضمن الميزانية وجدول الحسابات والجرد، ويتحقق من مبدأ المساواة بين المساهمين.
- يتعين على محافظ الحسابات إبلاغ المستثمرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بأي نقص يكشفه ويمكن أن يضر بالمؤسسة.
- يمثل السبب في ضرورة توخي الحذر والالتزام بالمنهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.
- عند قبول التوكيل، يجب على محافظ الحسابات أن يتخذ احتياطات بالتأكد من عدم وجود مخالفات شرعية أو قانونية، وأن يتأكد من الإمكانات التقنية والبشرية لمكتبه. يجب عليه تجنب الوقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية وتجنب الشركات المراقبة التي يمكن أن تؤدي إلى بطلان مداوات الجمعية للمساهمين.

يجب دراسة هذه التوصيات على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المعمول بها ، ويجب أن تكون الاحتياطات الدنيا لمحافظ الحسابات مرتبطة بقبل التوكيل وبعد بدء الوظيفة.

أ. قبل التوكيل

قبل أن يقبل محافظ الحسابات التوكيل الذي يتلقاه، يجب عليه إتباع الاحتياطات التالية:

- يجب على محافظ الحسابات التأكد من عدم تورطه في أي مخالفات شرعية أو قانونية، وذلك وفقاً لأحكام المواد 715 مكرر 14 و 715 مكرر 15 من المرسوم رقم 93-08 المعدل، والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والذي يتعلق بالقانون التجاري

وبالمواد 34 و 47 من القانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- يجب على المحافظ طلب القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس الإدارة ومجلس الرقابة لشركة المراقبة، وفي حال الضرورة قائمة المساهمين بالأموال العينية.
  - في حالة استبدال محافظ الحسابات المقال، يجب عليه التأكد من أن قرار الإقالة لم يكن تعسفيًا، وذلك أمام الشركة والمحاسب السابق.
  - إذا تم استبدال عضو في الهيئة الإدارية، يجب على المحافظ الاستعلام عن أسباب رحيله من الشركة.
  - في حالة رفض تجديد توكيل محافظ الحسابات، يجب على المحافظ الذي يخلفه الاستعلام عن سبب عدم قبول تجديد زميله المغادر.
- ب. الدخول في الوظيفة

بعد قبول المحافظ للتوكيل، يتوجب عليه إتباع الإجراءات التالية:

- ✓ يجب على المحافظ التأكد من شرعية تعيينه من قبل المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي. إذا كان حضوره في المجلس التأسيسي الذي عينه يتطلب توقيع القوانين العامة، أما إذا كان تعيينه من قبل مجلس عام عادي فيجب عليه توقيع المحضر مع ملاحظة "قبول التوكيل إذا لم يحضر للمجلس"، ثم يقوم بإبلاغ الشركة كتابيًا.
- ✓ يجب على المحافظ، في كل حالة تعيين، أن يعلن كتابيًا عدم وجود تنافي أو مخالفة شرعية أو تنظيمية عند قبول التوكيل.
- ✓ يتعين على المحافظ إبلاغ المنظمة الوطنية بتعيينه من خلال رسالة مع وصل إيداع في غضون 15 يومًا من قبوله التوكيل.
- ✓ يجب على مسيري الشركة المراقبة القيام بإجراءات الإشهار القانونية المطلوبة، مثل إعلام المنظمة الوطنية بتعيين المحافظ في غضون 15 يومًا من خلال رسالة، ونشر إعلان تعيين المحافظ أو تجديد التوكيل في جريدة الإعلانات الرسمية.
- ✓ قبل بدء تنفيذ التوكيل، يجب على المحافظ إرسال رسالة إلى الشركة المراقبة تحتوي على تفاصيل تنفيذ التوكيل، بما في ذلك المسؤوليات والمتدخلين وطرق العمل والمدة والأجل القانونية والأتعاب.
- ✓ عند تنفيذ التوكيل، يجب على المحافظ الجديد الاتصال بالمحافظ السابق للحصول على المعلومات اللازمة لتنفيذ التوكيل بشكل صحيح وقانوني.
- ✓ يجب على المحافظ المغادر تسهيل دخول خلفائه إلى الوظيفة، تماشيًا مع مبدأ التضامن بين الزملاء.
- ✓ في حالة تعيين عدة محافظين، يتعين على كل واحد منهم احترام الإجراءات المذكورة والتصرف كما لو كان يتصرف بمفرده.

اجتهادات في حالة رفض قبول العمل:

- في حال استشعار محافظ الحسابات بتكليفه بتوكيل أو تعيينه، على الرغم من وجود تنافي أو مخالفات قانونية أو تنظيمية، يجب عليه إبلاغ الشركة برفضه قبول هذا التوكيل (رفض مبرر) من خلال رسالة مضمونة مع إيصال استلام، وذلك في غضون 15 يومًا من تاريخ تكليفه بهذا الأمر.
- إذا كان المحافظ في وضعية تنافي أو رفض قانوني أو تنظيمي، يجب عليه رفض قبول التوكيل، وإتباع الإجراءات المحددة في البند 16 المشار إليه أعلاه.
- في حال قيام الشركة بإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية مسبقًا، يجب أيضًا على المحافظ طلب نشر رفضه لقبول التوكيل في رسالة رفضه.



(عجيلة و غزيل، 2015-2016، الصفحات 67-70)

ثانيا : إنهاء مهام محافظ الحسابات

أ. إنهاء المهام لأسباب غير إرادية

ممارسة مهنة محافظ الحسابات كمهنة حرة تتيح له الاستفادة من مجموعة من المزايا، منها القدرة على أداء مهامه بشكل متواصل ومستمر دون انقطاع حتى نهاية الفترة المحددة، والتي تبلغ ثلاث سنوات، ويمكن تجديدها مرة واحدة، كما يمكن أن ينتهي عقد المحافظة بسبب الوفاة، مما ينهي العلاقة القائمة بين المراقب ومحافظ الحسابات، بالإضافة إلى ذلك، قد يتم فرض عقوبات تأديبية في حالة مخالفة محافظ الحسابات للضوابط والقوانين المنظمة للمهنة:

### 1. التوقف عن المهام بإنهاء مدة التعيين

تنص المادة 27 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، على تعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بشكل متتالي، ولا يجوز ذلك للمرة الثالثة إلا بعد مرور ثلاث سنوات. وفي ضوء ذلك، تنتهي مهام محافظ الحسابات عند انتهاء المدة البالغة ثلاث سنوات، ما لم يُجدد، ولتجنب استمراريته، يُعقد اجتماع الجمعية العامة التي تقرر فيها حسابات السنة المالية. ومع ذلك، يُسمح للمشرع بتجديد العهدة مرة واحدة بعد انتهاء المدة المحددة، ولا يجوز تجديدها للمرة الثالثة إلا بعد مرور ثلاث سنوات. إلا أن تحديد المدة للتعيين بثلاث سنوات يُعتبر قصيرا، ولا يتناسب مع مهام محافظ الحسابات التي تتميز بالاستمرارية والأداء المستمر، حيث يلتزم عادة بتقديم تقرير للجمعية العامة بخصوص العمليات المتعلقة بالسنة السابقة، مما يتطلب إعادة النظر في تمديد المدة، ويساعده على أداء مهامه بما يتفق مع عرف المهنة.

أما إذا كان محافظ الحسابات يزاول مهامه في شركة تخضع للانحلال، فلا تنتهي مهامه حتى انتهاء عملية التصفية.

و يجدر بالذكر أن المشرع الفرنسي حدد انتهاء المدة بست سنوات متتالية قابلة للتجديد مرة واحدة، بينما حدده المشرع المصري بسنة مالية واحدة قابلة للتجديد تلقائيا ما لم تعارض الجمعية العامة ذلك.

### 2. التوقف عن المهام بسبب الوفاة

تنص المادة 76 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، على أنه في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ الحسابات، أو حل شركة أو شهر إفلاسها، يُعين الوزير المكلف بالمالية، بناءً على اقتراح الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، محافظاً مهنيًا مؤهلاً، ينتهي معه مهامه مع إجراء التصفية أو زوال المانع.

ونتيجة لذلك، تعتبر الوفاة سبباً لانتهاء مهام محافظ الحسابات، حيث يؤدي ذلك إلى نهاية العلاقة المبنية على الاعتبار الشخصي الذي تم تعيينه وفقاً لإجراءات الجمعية العامة، بناءً على معايير الكفاءة والتجربة، مما يتسبب في شطبه من قائمة التسجيل للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، وانتهاء العلاقة بشكل نهائي مع الهيئة المكلفة بمراقبتها، التي كانت تقوم على أساس الثقة.

وعلى الرغم من أن تعيين محافظ الحسابات يعود عادةً لاختصاص الجمعية العامة، إلا أنه يمكن لوزير المالية، كرئيس للمجلس الوطني للمحاسبة، تعيين محافظ الحسابات بناءً على اقتراح الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، في حالات استثنائية محددة مثل الوفاة أو توقيع عقوبات تأديبية.

أما المشرع الفرنسي، فقد نص على تعيين محافظ الحسابات الاحتياطي، الذي يخلف محافظ الحسابات في حالة الوفاة أو عدم قدرته على مواصلة مهامه.

إذا كان محافظ الحسابات يمارس مهامه كشخص طبيعي أو في شكل شركة، فإنها تنتهي لأسباب تتمثل في انقضاء الشركات، حيث تنتهي إذا كانت تمارس في شكل شركة تجارية بسبب الأسباب العامة للشركات التجارية أو بسبب الأسباب الخاصة لشركات محافظة الحسابات التي تعود لانتهاج مدة التعيين أو توقفها عن مهامها، ويتم شطبها من القائمة الخاصة بالتسجيل في القائمة المهنية. ومع ذلك، لم ينص المشرع على الإجراءات الخاصة بانتهاء مهام شركة محافظة الحسابات بخلاف المشرع الفرنسي الذي سمح لأربعة ثلاثة من الشركاء بطلب حل الشركة.

### 3. تطبيق عقوبات تأديبية

يمارس محافظ الحسابات مهامه بشكل دائم، حيث يلتزم بأداء واجباته بانتظام وجهد، وذلك من خلال الامتثال لقواعد أخلاقيات المهنة. ومع ذلك، قد تنتهي مهامه في حالة توقيع عقوبة تأديبية عليه من قبل لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة. تلك العقوبة قد تشمل توقيفه عن ممارسة مهامه لمدة تصل إلى ستة أشهر، في حال ارتكابه أخطاء تصنف كخطأ من الدرجة الثالثة، مثل استخدام الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته، أو عدم دفع الاشتراكات، أو عدم تنفيذ عقد تأمين مهني.

وتنتهي أيضاً مهامه في حال شطبه من القائمة، وذلك بسبب ارتكابه أخطاء تصنف كخطأ من الدرجة الرابعة، مما يعني منعه من مواصلة مهامه بشكل نهائي. يشمل ذلك إفشاء السر المهني، أو ارتكاب أخطاء ذات درجة كبيرة من الجسامة، أو التصرف بطريقة تتعارض مع قواعد أخلاقيات المهنة. وفي هذه الحالة، يتم فسخ العلاقة مع الكيان المراقب، ويجب على المحافظ الملتزم بإرجاع جميع الوثائق ذات الصلة بالهيئة المراقبة. يتم بعد ذلك استبداله بمحافظ آخر للقيام بالمهام المطلوبة.

وفي حالة حل الشركات أو شهر إفلاسها، يتولى وزير المالية تعيين محافظ جديد بناءً على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، لتسيير المكتب وإجراءات التصفية.

خلاصة، تنتهي مهام محافظ الحسابات بأسباب غير إرادية، سواء بانتهاء المدة المحددة التي تبلغ ثلاث سنوات، أو بانقضاء الرابطة الشخصية التي تربطه بالكيان المكلف بمراقبته، سواء بسبب الوفاة. إذا كان يمارس مهامه في شكل شركة، فإنها تنتهي بانتهاء المدة أو بحل الشركة. وتنتهي أيضاً مهامه بترتيب عقوبة تأديبية عليه، كتوقيفه عن ممارسة المهام أو شطبه من قائمة التسجيل بالغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، حيث تتولى الجمعية العامة تعيين محافظ جديد. بالإضافة إلى ذلك، قد تنتهي مهامه لأسباب إرادية مثل الاستقالة، لكنها تخضع لعدة شروط وإجراءات.

### ب. إنهاء المهام لأسباب إرادية

يرجع توقف مهام محافظ الحسابات لأسباب إرادية، مثل الاستقالة عند عدم قدرته على الاستمرار في أداء مهامه، وهو تصرف إرادي يؤدي إلى توقفه عن ممارسة مهامه قبل انتهاء الفترة المحددة للتعيين، سواء بسبب شخصي مثل المرض أو لأسباب عائلية. ومع ذلك، يجب أن يكون السبب مقنعاً، مثل عدم القدرة على مواصلة المهام، ولا يمكن له القيام بذلك بمجرد عدم تلقي الأتعاب.

تري محكمة (Nimes) أن من المستحيل إلزام محافظ الحسابات بالاستمرار في مهامه إذا رغب في الاستقالة، وحقه في الاستقالة لا يخضع للاعتراض. ومع ذلك ، يجب أن تتم الاستقالة بعد موافقة الجمعية العامة، ويخضع محافظ الحسابات لإجراءات وشروط معينة عند تقديم الاستقالة ،

مثل تقديم إشعار مسبق لمدة ثلاثة أشهر وتقديم تقارير حول المراقبات والإثباتات.

وعند استخلاف محافظ الحسابات المستقيل، لا يمكن له الاستئناف في مهامه إلا بعد التأكد من أن الزبون قبل الاستقالة وأنها لم تكن بناءً على التهرب من المهام أو الإخلال بالالتزامات، ولا يحق له اتخاذ موقف ضد ذلك. في الجمعيات، يجب على محافظ الحسابات إشعار الهيئة والخزينة العامة والهيئات الأخرى، وتقديم تقارير عن المهام التي قام بها.

إذا كان يمارس مهامه في شكل شركة تجارية، فإن الاستقالة لا تؤدي بالضرورة إلى شطبه من السجل التجاري، ولكن يتم ذلك بانتهاء فترة التعيين. وفي حالة الاستقالة، فإنه يتعين شطبه من جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

وفي قرار من محكمة النقض بباريس بتاريخ 6 نوفمبر 2012، تم القبول بطعن بالنقض في قرار مجلس القضاء (Versailles) بتاريخ 13 أكتوبر 2011. قامت شركة (MediaFacto) بتحويلها إلى شركة التوصية البسيطة في جانفي 2009 وتعيين محافظ الحسابات ومحافظ الحسابات الاحتياطي. بعد فترة، قدما طلب الاستقالة، وطالبت الشركة بشطبها من السجل التجاري. وقد اعتبرت محكمة النقض أن ذلك كان انتهاكاً للقانون، حيث يخضع تعيين محافضي الحسابات لمدة محددة لا يمكن شطبها قبل انتهائها. (مركب، 2017-2018، الصفحات 221-225)

### المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

#### أولاً: حق الوصول إلى المعلومات والتوضيحات

حسب أحكام المواد من القانون 10-01 (من المادة 31 إلى المادة 36)، يمتلك محافظ الحسابات الحق في الاطلاع على السجلات المحاسبية، والموازنات، والمراسلات، والمحاضر، وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة في أي وقت وفي أي مكان. بالإضافة إلى ذلك، يحق له طلب التوضيحات والمعلومات اللازمة من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة، ويمكنه إجراء التفتيشات الضرورية. (11 يوليو 2010، صفحة 8)

#### ثانياً: حق الطلب والإيضاحات

يمتلك مدقق الحسابات الحق في طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، بهدف القيام بمهامه بالشكل المناسب. وفي حالة رفض الإدارة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية، فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن هذا الأمر، مع إشارة صريحة في تقريره بخصوص القدرة على الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة.

#### ثالثاً: حق الحصول على الإخطارات

من حق مدقق الحسابات الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسله للمساهمين، التي ترسلها مجلس الإدارة لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة.

رابعاً: حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

يحظى مدقق الحسابات بحق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع عندما تنشأ حالة طارئة في المنشأة تهدد موقعها المالي واستقراره، كالسلوك السيء لمجلس الإدارة أو وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة. يأتي هذا الحق نتيجة لدوره الوكالة عن المساهمين في الحفاظ على مصالحهم وأموالهم، ومعرفته بالتحديات والمشاكل التي قد تواجه المنشأة.

خامساً: حق مناقشة اقتراح عزله

للمدقق الحسابات حق مناقشة اقتراح عزله عبر مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة، كما يحق له مناقشة الاقتراح والرد عليه والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين. يمثل هذا الحق ضماناً لعدم عزل المدقق بطريقة تعسفية أو استغلال هذا الحق في التأثير عليه.

سادساً: حق احتجاج الأوراق والمستندات

يحق للمدقق الحسابات قانونياً احتجاج الأوراق والمستندات لمطالبة بأعباءه، ولا يلزمه إعادتها إلى المنشأة حتى يحصل على أعباءه بالكامل، مع تحمله تكاليف استخراج تلك المستندات.

سابعاً: تحديد وقت الجرد

يحق للمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها لضمان عدالة تصوير القوائم المالية وفق واقع المنشأة. ويجب أن يتم الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه، وإلا فإنه لا يجب الاعتماد على كشوف الجرد التي تمت دون إشرافه. (غسان فلاح، 2005، الصفحات 90-92)

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

واجبات محافظ الحسابات تتمثل في ما يلي (عبد الفتاح محمد، مبادئ وأسس المراجعة علماء وعملاً، 1993، الصفحات 83-86) :

- ✓ فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود وكشف الأخطاء لضمان تمثيل الحسابات الختامية للواقع وصحة الميزانية العمومية.
- ✓ التأكد من مطابقة قيم الأصول والخصوم للأسس العامة المحاسبية.
- ✓ تقديم الاقتراحات الصالحة التي تعزز حسن سير الشركة.
- ✓ يعتبر قد قام بواجبه إذا اختار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر بشكل مناسب وفقاً لنظام الرقابة الداخلية وبرنامج المراجعة.
- ✓ إعداد ملخص حيوي للميزانية في تاريخ معين والتحقق من سلامة التصوير.
- ✓ التحقق من إتباع المنشأة لقواعد المحاسبة العامة.
- ✓ مراعاة سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والعقود المرتبطة بالمنشأة.

✓ حضور الجمعية العامة والتأكد من صحة الإجراءات والمشاركة برأيه بشأن عمله كمراقب للشركة وخاصة فيما يتعلق بالميزانية.



✓ تقديم تقرير عن الجمعيات العمومية.

### المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

مسؤولية محافظ الحسابات تكمن في تدقيق حسابات الشركة، وفحص البيانات المالية، وتقديم آرائه الفنية المحايدة بصفته خبيراً في مجال تفسير هذه البيانات وتقدير عدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. يُفترض أن يتمتع المدقق بخبرة واسعة في مجالات التدقيق والمحاسبة، مما يجعل رأيه في البيانات المالية رأياً مهنيّاً، وبالتالي، يجب أن يقوم بتدقيق البيانات المالية بناءً على أسس علمية وعملية صحيحة. من المؤكد أن إهمال المدقق الخارجي لواجباته ومسؤولياته المهنية، أو عدم تنفيذها بالشكل المتوقع من قبل المجتمع المالي والأعمال، ينجم عنه عدة أشكال من المسؤولية، تتمثل فيما يلي:

#### 1. المسؤولية المدنية

تمت إقرار المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري الجزائري. وقد تغيرت قاعدة المسؤولية المدنية، حيث كانت تقام على أساس أحكام الوكالة في القانون القديم، إلا أن الأساس تغير الآن بناءً على طبيعة العلاقة القانونية بين محافظ الحسابات والشركة. فالعلاقة هي الآن علاقة قانونية وليست علاقة تعاقدية، حتى وإن كان تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق العقد.

لتحمل المسؤولية المدنية، يجب توفر الشروط القانونية، وأولها وجود خطأ من محافظ الحسابات. ورغم عدم وجود تعريف قانوني للخطأ سواء في القانون المدني أو في القانون المنظم للمهنة، إلا أن الفقهاء الفرنسيين قد قدموا بعض المحاولات لتعريف الخطأ لمحافظ الحسابات. فوفقاً لهم، يعتبر الخطأ انحرافاً عن السلوك الفني المألوف. وسواء كان الخطأ شخصياً لمحافظ الحسابات أو للعاملين تحت إشرافه، فإنه يتحمل المسؤولية المدنية عن هذه الأفعال إذا تسببت في الأضرار.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يبرئ نفسه من المسؤولية بإثبات عدم وجود خطأ أو بإثبات أن الضرر ناجم عن أسباب خارجة عن نطاق إرادته.

أما بالنسبة للجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية، فلا يوجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة، وبالتالي يتم رفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية المناسبة. (حجاج، 2016، صفحة 185)

#### 2. المسؤولية الجزائية

قد يثار تساؤل لدى محافظ الحسابات حول الأفعال غير المشروعة التي يرتكبها خلال أداء مهامه أو بمناسبة تلك المهام المناطة به، ويمكن تقديم هذه المسؤولية بشكليين (حجاج، 2016، صفحة 185) :

##### - محافظ الحسابات كفاعل أصلي

حيث يُعاقب عن كافة الجرائم التي ارتكبها أثناء أداء مهامه، مثل تلك المتعلقة بعدم الملائمة والمنصوص عليها في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري الجزائري، وكذلك الجرائم المتعلقة بمزاولة المهنة بطريقة غير قانونية. نظرًا لأن المحافظ الحسابات ملزم بالامتثال للقوانين

كباقي أفراد المجتمع، فهو عرضة للمساءلة الجزائية عند ارتكاب أي جريمة، وفي هذه الحالة يُطبَّق عليه العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات.

- محافظ الحسابات كشريك

بصفته شريكًا، يمكن للمحافظ الحسابات متابعة الجريمة جنائيًا وفقًا للأحكام العامة التي تنظم الشراكة. يكفي أن يقدم المساعدة للفاعل الأصلي، وهذا من خلال تسهيل توفير بعض الوسائل المستخدمة في الجريمة، حتى لو لم تكن تلك الوسائل ذات طبيعة جنائية. ومع ذلك، فإن المسألة المتعلقة بالعامل الأخلاقي للشراكة والجانب المادي له قد أثرت على موقف المحافظ الحسابات، حيث يرى بعض الفقهاء أنه لا يجوز محاسبة المحافظ الحسابات جنائيًا عند المشاركة في الجريمة إلا إذا كان على علم في وقت ارتكاب الجريمة أنه يقدم المساعدة للفاعل الأصلي. وبالتالي، يُعتبر التقاعس عن تقديم التقرير المطلوب للمسؤول حتى يُسهل الاختلاس فعلاً مشتركًا يجب محاسبة المحافظ الحسابات كشريك في الاحتيال.

3. المسؤولية التأديبية

المسؤولية التأديبية تنطوي على تطبيق عقوبات من قبل الجمعيات والنقابات المهنية على المراجعين الذين يخالفون واجباتهم الواردة في قوانينها ولوائحها. وفي السياق القانوني الجزائري، يتحمل محافظ الحسابات عقوبات تأديبية متعددة عند ارتكاب أي مخالفة تقنية أو أخلاقية أثناء مزاولة وظيفته، تتضمن (عجيلة و غزيل، 2016-2015، صفحة 64) :

4. الإنذار.

5. التوبيخ.

6. التوقيف المؤقت لمدة تصل إلى ستة أشهر.

7. الشطب من الجدول.

8. إعداد تقرير خاص في حالة اشتباه بحدوث تهديد محتمل في استمرارية الاستغلال.

بالإضافة إلى ذلك، بموجب المادة 35 من القانون رقم 91-08، يمكن أن تترتب المسؤولية التأديبية على محافظ الحسابات تجاه المنظمة الوطنية بسبب مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، مثل:

- خرق قوانين وتنظيمات المهنة.

- الإهمال المهني الجسيم.

- التصرف بطريقة تخل بشرف المهنة.

المطلب الرابع: أتعاب محافظ الحسابات

تم تحديد أتعاب محافظ الحسابات بدقة وفقًا للمادة (44) من القانون رقم 91-08، حيث يحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات أتعابهم وفقًا للأسعار المحددة من قبل السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية، ضمن إطار التشريعات النافذة. ويجب أن يتم تحديد هذه الأسعار بطريقة تضمن عدم تلقي المحافظين أي أجر أو امتيازات تحت أي ظرف من الظروف.

ومن هذا المنطلق، تم وضع جدول أتعاب يساعد في حساب أتعاب محافظ الحسابات بناءً على مؤشرات ومعايير محددة، تتضمن:

- المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الاهتلاكات و المؤونات.

- مجموع الإيرادات المسجلة في الصنف (7) باستثناء حسابات التحويل حساب (75 و 78).

ومع ذلك، يجب أن يتم استثناء المؤسسات التي تتجاوز مجموع ميزانيتها 10,000,000 دج من تطبيق جدول الأتعاب.

وبناءً على القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، جاء في مادته رقم 2 ما يلي:

يتقاضى محافظو الحسابات أتعاباً عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية، وذلك في إطار مهامهم العادية ومع احترام العنايات المهنية، وتحسب مبالغ هذه الأتعاب وفقاً للسلم المحدد:

**الجدول رقم (1) : "جدول المبالغ والأتعاب المتعلقة بالاستثمارات والأعمال السنوية"**

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم / دج (*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 48 ساعة أي % 2400 ساعة نسبة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

(\*) يحصل عليه بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج.

يتم تطبيق سلم الأتعاب على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي ينص عليها القانون، باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي يكلف بها الجمعية العامة للمساهمين، وتتضمن هذه المهام:

- إدماج انقسام المؤسسة.
  - إنشاء شركات فرعية للمساهمة الجزئية في الأصول.
  - مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات.
  - أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة.
- تحدد الأتعاب الممنوحة لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات)، ويتم تحديد سلم الأتعاب بناءً على العناصر التالية:
- المجموع الخام للميزانية السنوية، باستثناء إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال وفقاً لما ينص عليه المخطط الوطني للمحاسبة، باستثناء حسابات تحويل الأعباء (الحسابان رقم 75 و 78). ولا تشمل الاستثمارات الخاصة المدرجة في الميزانية التقويمات القانونية التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لاحقاً.
  - عدد الساعات الضرورية المقدرّة لأداء مهمة محافظ الحسابات وفقاً للقانون واعتماداً على الفقرة الأولى من المادة المذكورة.
  - مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد في الفقرة 2، مضروباً في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج ابتداءً من السنة المالية 1994.
- يحدد الجدول المطبق على محافظ الحسابات عند تدخله (أو تدخلهم) سواء باسم المؤسسة الأم أو المؤسسة الفرعية مبلغ الأتعاب على النحو التالي:
- عندما يكون هناك محافظان أو أكثر للحسابات يعملون للمؤسسة نفسها، فإن مبلغ أتعابهم يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة 20٪. ويتم حساب أتعاب كل محافظ للحسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين.
  - عندما يكون محافظ الحسابات في مؤسسة ما هو أو هم أيضاً محافظ الحسابات في مؤسسة فرعية، فإنهم يتقاضون زيادة على أتعابهم بنسبة 70٪ من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.
- يجب التنبيه إلى أن الأتعاب المحددة في السلم لا تشمل الرسوم، وحدها الأقصى البالغ 2.250.000 دج يطابق عدد 4500 ساعة حسب المادة 7 من القانون 91-08.

#### أ. بيانات الأتعاب لمحافظ الحسابات

يتم دفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية وفقاً لجدول الأتعاب التالي:

– 30% عند بداية الأعمال.



- 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.
  - 30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات.
  - 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.
- تكفل المحافظون بتغطية المصاريف التي تنفق في إطار مهامهم وفقاً لبرنامج العمل والعناية المهنية ابتداءً من السنة المالية 1994 على النحو التالي:
- تُرد مصاريف النقل بناءً على الوثائق الثبوتية، وفي حال استخدام السيارة الشخصية، يتم تعويض كل كيلومتر بمبلغ 3 دج.
  - تُرد مصاريف الإيواء والإطعام في حال عدم توفيرها من قبل المؤسسة، على أساس البيانات والوثائق المقدمة، وتحدد كالتالي:
  - 1500 دج على الأكثر للفرد في اليوم.
  - 80% من مجموع الساعات المخصصة.
- لا تُدفع هذه المصاريف إلا في الحالات التي تبررها القوانين بعد المسافة التي تزيد عن 50 كيلومتراً عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات.
- يُحدد مبلغ الأتعاب للمؤسسات التابعة للأنصاف المذكورة في المادة 11 باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المختصة في المؤسسة أو الهيئة، ويتم إبلاغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضواً فيها.
- ب. أتعاب محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01 الجديد**

المادة 37 تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة تكلفة المناقشات وتعيين أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته. لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما كان شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المدفوعة في إطار مهمته. ويجب عدم احتساب الأتعاب بناءً على النتائج المالية التي تحققها الشركة أو الهيئة المعنية في أي حال من الأحوال. (عجيلة و غزيل، 2016-2015، الصفحات 77-82)

## ملخص الفصل الأول

مهنة محافظ الحسابات هي مهنة أساسية في مجال المحاسبة تهدف إلى ضمان دقة ومصداقية البيانات المالية للشركات والمؤسسات. يقوم محافظ الحسابات بتدقيق وتحليل السجلات المالية والضمان بأنها تتوافق مع المعايير المحاسبية والقوانين المحلية والدولية. يشمل دور محافظ الحسابات مراجعة القوائم المالية، وتحليل البيانات المالية، وتقديم الاستشارات المالية، وضمان الامتثال للضوابط والقوانين. يعتبر محافظ الحسابات جزءًا أساسيًا في توفير الشفافية والنزاهة في العمليات المالية، وتعزيز الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة.

## الفصل الثاني :

الإطار النظري للقوائم المالية و آليات عمل  
محافظ الحسابات

الفصل الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية و آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيقها

### تمهيد الفصل

تعدّ القوائم المالية الناتج الأساسي لعملية المحاسبة المالية، وتكتسب أهمية كبيرة داخل المؤسسة. لذا، يتم الاهتمام بها بشكل خاص من قبل متخذي القرارات المالية، و يجب أن تكون ذات جودة عالية لأنها تُعدّ المفتاح الرئيسي لتحديد مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة.

في هذا الفصل ، سنتعرف على طبيعة القوائم المالية من خلال تبيان ماهيتها وأنواعها و طرق العمل لتدقيقها ، حيث تم تقسيمه إلى مبحث وهو كالتالي:

المبحث الأول : مفاهيم حول القوائم المالية

المبحث الأول: مفاهيم حول القوائم المالية

نشاط المؤسسة ووظيفتها المالية والتغيرات الحادثة في المركز المالي يتم توثيقها في شكل قوائم مالية. تُقدم هذه القوائم لفئة واسعة من المستخدمين والمتابعين داخل المؤسسة (مثل الإدارة والموظفين والعاملين بالمؤسسة)، وكذلك لمستخدمين خارجيين (مثل المستثمرين الحاليين، المستثمرين المحتملين، العملاء، البنوك، الموردين، المحللين الماليين، وكذلك مكاتب الاستشارات والجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب وغيرها).

تُعتبر القوائم المالية المخرجات الأساسية لنظام المحاسبة المالية، حيث يتم من خلالها نقل المعلومات المالية لمستخدميها بأنواعهم المختلفة وأغراضهم المتباينة. فالقوائم المالية تمثل وسيلة اتصال لتوفير صورة عن المركز المالي والأداء الربحي للمؤسسة لجميع أصحاب المصلحة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الأول : تعريف و خصائص القوائم المالية

تُعدُّ القوائم المالية نتائج لعمليات الحسابات والنظام المحاسبي بأكمله. بعد جمع البيانات وترتيبها وتصنيفها، يُجرى معالجتها لتكوين هذه القوائم التي سنركز عليها في هذا المطلب. (الحبيطي و هاشم، تحليل ومناقشة القوائم المالية، 2011، صفحة 25)

أولاً : تعريف القوائم المالية

يتوفر عدة تعريفات للقوائم المالية، وسنقتصر هنا على بعضها:

- تُمثل القوائم المالية مجموعة من البيانات المحاسبية التي تظهر تفاصيل ومجملات أداء المشروع والوضع المالي الذي وصلت إليه نتيجة نشاطاته خلال فترة زمنية معينة. (الحيالي، 2007، صفحة 79)
- تُعتبر القوائم المالية النتيجة الرئيسية والنهائية للأنشطة المحاسبية في أي جهة اقتصادية، حيث تنشأ عبر تطبيق مجموعة من الإجراءات المحاسبية على البيانات المتعلقة بالأحداث والنشاطات التي تقوم بها الجهة الاقتصادية، وذلك لتقديمها بشكل موجز وشامل لجميع الأطراف المعنية باتخاذ القرارات. (الحبيطي و هاشم، تحليل ومناقشة القوائم المالية، 2011، صفحة 25)
- القوائم المالية بشكل عام تُعتبر منتجات نظام المعلومات المحاسبية، حيث تسهم في إلقاء الضوء على الوضع المالي للمؤسسة من خلال تحليل وتفسير البيانات والمعلومات المتوفرة. (خنفر و المطارنة، 2006، صفحة 28)

بناءً على هذه التعاريف، يمكن تعريف القوائم المالية على أنها مجموعة من المعلومات والبيانات المسجلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، باستخدام أدوات ووسائل تساعد في جمع وتنظيم معلومات نشاط المؤسسة، مقدمة ملخصاً عن وضعها المالي وربحيتها على المدى القصير والطويل.

ثانياً : خصائص القوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية للقوائم المالية مهمة لمستخدميها، حيث توفر معلومات مفيدة يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات المالية واختيار السياسات المحاسبية المناسبة. (وصفي و كامل محمد، 2000، صفحة 26) عادةً ما تُصنف القوائم المالية بأنها تعكس بدقة وعدالة وضع الشركة المالي وأدائها، وعلى الرغم من أن الإطار القانوني لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يؤدي عادةً إلى إعداد قوائم مالية تعكس بدقة وعدالة وضع المعلومات المالية. (أمين، 2007، صفحة 123)

إحدى التعديلات الرئيسية المدرجة في النظام المحاسبي المالي الجديد هي التحول نحو رؤية مختلفة لمبادئ المحاسبة المالية. يُعدّ هذا التحول مساهمة بارزة من النظام المحاسبي الجديد، حيث أضاف مفهومًا جديدًا للمحاسبة، حيث أصبحت المحاسبة ذات أهمية بذاتها كوسيلة للإفصاح المالي للشركة. وعلى هذا النحو، سعى المشرع -من خلال هذا النظام- إلى وضع الأسس والركائز اللازمة للإفصاح المالي، بالإضافة إلى تحديد الخصائص والمميزات النوعية التي يتمتع بها هذا الإفصاح المالي. (بالطيب، 2015، صفحة 9)

تتجلى سمات القوائم المالية في الخصائص التي تجعل المعلومات الواردة فيها ذات فائدة للمستخدمين. يمكن التمييز بين خمسة جوانب أساسية (رضوان و نزار، 2009، الصفحات 24-26):

### 1. الملائمة

يُقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المرتقب اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار الذي يتخذه المستخدم للمعلومات. المعلومات غير المؤثرة تُعتبر "زائفة" ولا تضيف قيمة، وينبغي استبعادها. على سبيل المثال، إذا كان الاهتمام يتجه نحو دراسة تدفقات النقد، فإن المعلومات غير النقدية لا تكون ذات صلة وقد تكون غير مفيدة في سياق القرار المحدد.

لتكون المعلومات ملائمة، يجب أن تتوافر فيها ثلاث خصائص ثانوية:

- أ- توافر المعلومات في الزمان المناسب، حيث يترتب على تأخر الحصول عليها تقليل فائدتها، إذ كلما تأخرت المعلومة زادت نقصان فائدتها.
- ب- تميز المعلومات بالقيمة التغذبية المرجعية، وهي القدرة على التحقق من صحة التوقعات السابقة، وبالتالي مساعدة متخذ القرار في تحقيق دقة القرارات السابقة أو تصحيحها إذا كانت خاطئة.
- ج- تميز المعلومات بالقيمة التنبؤية، أي القدرة على مساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالات توقع نتائج الأحداث المتوقعة مسبقًا.

### 2. الموثوقية

هذه الخاصية تعني قدرة المعلومات على الاعتماد عليها، أي أنها تجعل متخذ القرار يثق فيها. ولتحقيق ذلك، يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية:

- أ- صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة هو موضوع الاهتمام، حيث يشير إلى تطابق طبيعة العملية المالية مع الأرقام المحاسبية المقدمة عنها. على سبيل المثال، إذا كانت الديون المتوقعة لعدم التحصيل تُقدر بمبلغ 15000 دينار، ولكن المحاسب اكتفى بتخصيص مبلغ 1000 دينار فقط، فإن المعلومة الأخيرة التي اعتمدها المحاسب، وهي 1000 دينار، ليست دقيقة في تمثيل الواقع.

ب- الموضوعية أو قابلية التحقق هي مركز الاهتمام الثاني، حيث يعبر عن قدرة أي محاسب آخر على إعادة عملية القياس المحاسبي والوصول إلى نفس النتائج. يتحقق ذلك من خلال تدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المقبولة عمومًا، حيث لا تتوقف النتائج على الشخص المحاسب.

ج- الحياد هو الخاصية الثالثة، حيث تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لصالح فئة معينة من المستخدمين. يعني ذلك عدم تفضيل مصالح فئة معينة على حساب فئات أخرى من المستخدمين. فالمعلومات لا تكون حيادية إذا مثلنا مصلحة مجلس الإدارة في الشركة المساهمة على حساب مصالح المساهمين عند اختيار طريقة قياس المخزون أو الاهتلاك. هذا يؤدي إلى فقدان الحيادية في القياس المحاسبي.

### 3. القابلية للمقارنة

يهدف تقديم المعلومات المحاسبية إلى تمكين إجراء المقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة، مما يعزز قيمة هذه المعلومات. فهو يمكن من تقييم مكانة المؤسسة المعنية وأدائها مقارنة بالمؤسسات المماثلة، على سبيل المثال، ما إذا كانت مستويات الأرباح والتكاليف التي تحققها المؤسسة تفوق أو تدنى عن متوسط أداء الصناعة بأسرها؟ ومن خلال هذا التقييم، يمكن دراسة أسباب تفوق أو تراجع أداء المؤسسات الأخرى، مما يساعد صناع القرار على التنبؤ وتقييم أداء مؤسستهم وإدارتها بشكل أفضل.

لتحقيق قابلية المقارنة الفعالة، يتطلب الأمر استخدام أساليب محاسبية متجانسة بين المؤسسات المختلفة في معالجة نفس العمليات أو الأحداث. بالإضافة إلى ذلك، يتزايد مستوى قابلية المقارنة، وبالتالي قيمة المعلومات، عند إجراء مقارنات عبر عدة فترات محاسبية متتالية. يتيح ذلك دراسة وتفسير التغيرات التي يتم رصدها بشكل أكثر دقة وفعالية.

### 4. الاتساق و الثبات

المقصود هو مقارنة النتائج لنفس المؤسسة بين فترات محاسبية مختلفة، وهذا يتطلب من المؤسسة الاستمرار في استخدام نفس الأساليب المحاسبية، مثل قياس المخزون السلعي وتحديد الاستهلاك وقياس مخصصات الديون غير المحصلة.

يجب ملاحظة أن القابلية للمقارنة والثبات هما خصائص مهمتان للمعلومات المحاسبية، ولكن ليستا بنفس درجة الأهمية كخصائص الملائمة والموثوقية. بمجرد توفر خصائص المقارنة والثبات في المعلومات المحاسبية، قد لا تكون مفيدة بذاتها ما لم تتوافر أيضاً خصائص الملائمة والموثوقية.

### المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية وسيلة أساسية لإدارة الاتصال مع الأطراف المهتمة بأنشطة الشركة. من خلال هذه القوائم المالية، يمكن لجميع الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية التي تؤثر على الموقف المالي للشركة. تشمل القوائم المالية عادةً:

- الميزانية (قائمة المركز المالي)؛

- جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)؛

- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)؛

- جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)؛

- جدول الملاحق (قائمة الملاحق).

الفرع الأول : الميزانية (قائمة المركز المالي)

### 1. تعريف الميزانية

"الميزانية المالية أو المركز المالي ليست مجرد حساب، بل هي تقرير يتخذ شكل جدول أو قائمة تحتوي على الأصول في الجزء العلوي والخصوم ورأس المال في الجزء السفلي، وذلك باستخدام أرصدة الحسابات للتصوير المالي للمشروع في لحظة زمنية معينة. يتم إعداد هذا التقرير في تاريخ يتم فيه توفير جميع البيانات اللازمة لإعداده." (عبد الستار، 2003، الصفحات 427-428)

تسمى الميزانية المالية أيضًا بجدول مالي يوثق ممتلكات المؤسسة والالتزامات في تاريخ محدد. يُظهر الجانب الأيمن من الجدول ممتلكات المؤسسة، المعروفة محاسبياً بأصول المؤسسة، في حين يُظهر الجانب الأيسر الالتزامات، والتي تُعرف محاسبياً بخصوم المؤسسة. (بن زكورة، 2016، صفحة 17)

شكل الميزانية المالية يتبع ما جاء في القرار الذي صدر في الجريدة الرسمية بتاريخ 23 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008 م، الذي يحدد القواعد لتقييم البيانات المالية والتعامل معها، بما في ذلك محتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها، وكذلك قواعد محاسبة الشركات وآلياتها.

### 2. خصائص الميزانية

الميزانية تُعد واحدة من أهم البيانات المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها، حيث تحقق الفوائد التالية:

- توفير بيان للمركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية، يُظهر حقوقها والالتزامات.
- تقدير القدرة الائتمانية عبر مقارنة التزاماتها بحقوق ملكياتها وفقاً لنسبة التغطية المعروفة.
- التحقق من قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها المستحقة للدفع، من خلال قياس نسب التداول والسيولة.
- التحديد لمدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة، أو على التمويل الخارجي من خلال نسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم قدرة الإدارة على أداء واجباتها ومسؤولياتها يتم عبر فحص اتجاه نمو المؤسسة من حيث إجمالي أصولها وحقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات تحليل مالي مثل تحليل درجة الرفع المالي والنسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وأخرى.



- تقديم بيان يوضح مدى التزام المؤسسة بالقوانين المحلية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

- فهم سياسات المؤسسة فيما يتعلق باستثماراتها المالية.

### 3. عناصر الميزانية

تتمثل عناصرها في :

#### أ. الأصول

تعني الأصول مجموعة الثروات الاقتصادية التي تحقق المؤسسة من خلالها فوائد مستقبلية نتيجة استخدامها في إنتاج السلع أو الخدمات وتنفيذ أنشطتها الاقتصادية بشكل عام.

و تُعبّر الأصول في الميزانية على النحو التالي:

الجدول رقم (2) : "تفصيل الأصول للميزانية القانونية للسنة المالية المقفلة في السنة N"

N-1	N	N	N	ملاحظة	الأصل
صافي	صافي	إهلاك رصيد	إجمالي		
					أصول غير جارية فارق بين الاقضاء - المنتج الإجمالي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أرض مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوحة 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 و استخدامات مماثلة
					الزبائن
					المدينون الآخرون
					الضرائب وما شابهها
					حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة
					الموجودات وما شابهها
					الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية
					الأخرى
					الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو، 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص 28.

من خلال هذا الجدول، يظهر تقسيم جانب الأصول في الميزانية إلى:

● الأصول الغير متداولة ( الأصول الثابتة )

تمثل الأصول الغير متداولة الموارد الاقتصادية التي تستخدمها المؤسسة في عملياتها التشغيلية، وتتميز بوجود عمر إنتاجي يمتد لأكثر من فترة مالية واحدة. (علي عبد الله، 2001، صفحة 142)، و التي تنقسم إلى (محمد عبد السلام و السيد، 2017، صفحة 30):

❖ الأصول الثابتة الملموسة : وتُعرف هذه الأصول أيضًا بالأصول الثابتة المادية، وتُمثل الممتلكات التي تقوم المنشأة بامتلاكها لاستخدامها في أداء نشاطها، ومن أمثلتها: الأراضي، المباني، السيارات، والأجهزة.

❖ الأصول الثابتة غير الملموسة : تمثل هذه الأصول ما دفعته المنشأة للحصول على فوائد لا تتجسد في وجود مادي ملموس، مثل: شهرة المحل، وحقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية.

● الأصول المتداولة

تمثل هذه الأصول مجموعة العناصر التي تُشكل استخداماً للأموال على المدى القصير، ومن المتوقع أن تُحول إلى نقدية سريعة خلال فترة لا تتجاوز عامًا، مثل: النقدية، وأوراق القبض، والأوراق المالية قصيرة الأجل، والمخزون.

ب. الخصوم

الخصوم هي التزامات حالية للكيان تنشأ نتيجة لأحداث سابقة، ويتم تسويتها عن طريق التخلي عن موارد تتجسد فيها منافع اقتصادية. وبالتالي، تتميز الخصوم بالنقاط التالية (رحيش، 2013-2014، صفحة 21) :

- إنها التزامات حالية.
- تنشأ الخصوم نتيجة لأحداث سابقة.
- يتم تسويتها باستخدام موارد ذات منافع اقتصادية، وغالباً ما تكون الخصوم عبارة عن ديون.

و تُعبّر الخصوم في الميزانية على النحو التالي:

الجدول رقم (3) : "تفصيل الخصوم للميزانية القانونية للسنة المالية المقفلة في السنة N"

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

				خزينة سلبية
				مجموع الخصوم الجارية (3)
				مجموع عام للخصوم

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو، 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص 29.

تُقسم الخصوم إلى ثلاث فئات رئيسية وهي حقوق الملكية والخصوم الجارية والخصوم غير الجارية كما يلي:

• حقوق الملكية ( الأموال الخاصة )

هي مصدر التمويل الداخلي في المؤسسة، وتُعرف بصافي الأصول، وتمثل ما تبقى من الأصول بعد طرح الالتزامات. تشمل بشكل أساسي:

- رأس المال: وهو يتكون من نوعين من الأسهم، العادية والممتازة، ويمثل التمويل الأساسي للمؤسسة.

- الأرباح المحتجزة: وتمثل الأرباح التي تم تراكمها بواسطة المؤسسة، حيث تشكل الإيرادات المحققة من العمليات مصدرًا رئيسيًا لها.

- الاحتياطات: وتشمل الاحتياطات القانونية والاحتياطات الاختيارية واحتياطات التوسع أو الطوارئ، وهي أشكال من تخصيص الأرباح لتعزيز استقرار المؤسسة وتحقيق أهدافها المستقبلية.

• الخصوم الجارية (المتداولة)

الخصوم الجارية هي التزامات يتوجب سدادها خلال دورة تشغيل المؤسسة وتكون مستحقة في غضون 12 شهراً. تُحمل هذه الالتزامات لأغراض التجارة، ولا يحق للمؤسسة تأجيل سدادها لأكثر من 12 شهراً بعد تاريخ الميزانية. تشمل الخصوم الجارية الذمم الدائنة، وهي التزامات المؤسسة تجاه الآخرين نتيجة للحصول على البضائع والخدمات بأجل، وتتضمن الموردين وأوراق الدفع وتشمل أيضاً القروض قصيرة الأجل التي تُعرف بالقروض التي تحصل عليها المؤسسة من الأفراد أو المؤسسات وتسدد خلال فترة مالية واحدة. أما الجزء المستحق من القروض طويلة الأجل، فيشير إلى المبالغ التي يجب سدادها خلال فترة مالية واحدة أو أقل، وهي جزء من التزامات طويلة الأجل، كما يحدث في حالة السندات التي تُدفع على دفعات متساوية.

• الخصوم غير الجارية (غير المتداولة)

الخصوم الغير جارية هي التزامات يُطلب سدادها بعد مرور سنة مالية واحدة، وتشمل السندات والقروض البنكية طويلة الأجل وغيرها من التزامات مالية تمتد لفترة تتجاوز سنة مالية واحدة.

الفرع الثاني : قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

سنتناول في النقاط القادمة تعريف قائمة الدخل، و عناصرها، و شكلها.

### 1. تعريف قائمة الدخل

تُعرف قائمة الدخل بأنها تقرير يُقيس فعالية عمليات المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وتُستخدم في مجال الأعمال والاستثمار لتقدير ربحية المؤسسة وقيمة الاستثمار بها وقدرتها على التمويل. (ويجانن، 1999، صفحة 167) كما تُعرف كقائمة مالية تعكس أداء المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، وتُسلط الضوء على تدفق الأرباح وتوقعات المستقبل، مما يساهم في تقييم قدرتها على تسديد التزاماتها وكفاءة إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة. (يوسف محمود، 2013، صفحة 174)

### 2. عناصر قائمة الدخل

تتضمن قائمة الدخل العناصر التالية:

#### أ. الإيرادات

هي التدفقات المالية الواردة إلى المؤسسة، والتي تؤدي إلى زيادة في أحد الأصول أو تخفيض في أحد الخصوم، أو في بعض الحالات كليهما. تُعتبر الإيرادات أيضاً عن العوائد أو الدخل التي تحققها المؤسسة نتيجة أنشطتها المختلفة. تنشأ الإيرادات من بيع البضائع المصنّعة أو الجاهزة، أو من تقديم الخدمات للآخرين. وقد تأتي هذه الإيرادات أيضاً من أنشطة أخرى غير المتعلقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، مثل إيرادات الاستثمارات أو إيرادات العقارات المؤجرة للغير. هناك نوعان من الإيرادات يمكن التمييز بينهما (الحيالي و علوان، المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، 2003، صفحة 39):

- **الإيرادات الرأسمالية** : تشمل الأرباح والعوائد التي تنشأ من بيع أصل ثابت للمؤسسة بسعر يزيد عن القيمة الدفترية للأصل، وأيضاً الإيرادات الناتجة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- **الإيرادات الإبداعية** : تنشأ من عمليات المؤسسة الروتينية مثل بيع السلع والخدمات خلال الفترة المحاسبية، وأيضاً من بعض الأنشطة الغير متوقعة التي تحدث في المؤسسة خلال نفس الفترة.

#### ب. المصروفات

تشير النفقات إلى التدفقات المالية الخارجة من المؤسسة، والتي تؤدي إلى تخفيض أحد الأصول أو زيادة في أحد الالتزامات أو كلاهما. وتُعرف أيضاً بأنها المبالغ التي تُصرفها المؤسسة لتيسير أداء أنشطتها المختلفة، سواء كانت ذلك المتعلقة بالإنتاج، الشراء، البيع، أو إدارة الموارد البشرية. وتنقسم إلى نوعين (الحيالي و علوان، المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، 2003، الصفحات 36-37):

- **مصروفات رأسمالية** : تمثل المبالغ التي تنفقها المؤسسة للحصول على السلع أو الخدمات أو الأصول ذات الاستخدامات أو المنافع طويلة الأمد، مثل شراء الأراضي والمباني.
- **مصروفات الإبداعية** : تمثل المصروفات التشغيلية المبالغ التي تنفقها المؤسسة للحصول على السلع والخدمات ذات الاستخدامات قصيرة الأمد.

ت. المكاسب

المكاسب تمثل زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات غير متوقعة أو عرضية للمؤسسة، باستثناء تلك التي تأتي من الإيرادات أو استثمار الملاك. (لطفي، 2008، صفحة 129)

ث. الخسائر

الخسائر هي الجزء من الإنفاق أو الموارد المستهلكة من المؤسسة (الأصول) دون أن تكون لها قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات. تُعبّر الخسائر عن القيم التي تم صرفها أو ستصرف دون أن يتوقعها المؤسسة، وبالتالي لا يمكن تجنبها أو حسابها مسبقاً. (عقاري، 2005، الصفحات 267-268) يمكن أيضاً تعريف الخسائر على أنها الانخفاض في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات غير متوقعة أو عرضية للمؤسسة، باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك.

ج. هيكل قائمة الدخل

يمكن تنظيم قائمة الدخل سواء على أساس طبيعة المصروف أو حسب وظيفته كما يلي:

\* أسلوب التحليل على أساس طبيعة المصروف: يتضمن تجميع المصروفات في قائمة الدخل وفق طبيعتها، مثل التكاليف الاستهلاكية، مشتريات المواد، تكاليف النقل، الأجور والرواتب، وتكاليف الإعلانات، دون إعادة توزيعها بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة. يُعتبر هذا الأسلوب سهلاً في التصنيف وفق المهمات.

الجدول رقم (04) يوضح طريقة تصنيف قائمة الدخل وفق طبيعة المصروف:

الجدول رقم (04) : "تبويب قائمة الدخل حسب طبيعة المصروف"

XX		الإيراد
XX		دخل آخر
	X	التغير في المخزون للبضاعة التامة وتحت التشغيل
	X	المواد الخام والمستهلكات المستخدمة
	X	مصروف منافع العاملين
	X	مصروف الاستهلاك
	X	مصروفات أخرى
(X)		

X		إجمالي المصروفات صافي الربح قبل الضرائب
---	--	--

المصدر : طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2009 ، ص 72 .

\* أسلوب التحليل على أساس وظيفة المصروف: وفق هذا الأسلوب، يتم تصنيف المصروفات وفق وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات، أو كجزء من أنشطة التوزيع، أو كجزء من الأنشطة الإدارية. يوفر هذا النهج غالبًا معلومات أكثر ملاءمة للمستخدمين مقارنة بتصنيف المصروفات حسب طبيعتها. ومع ذلك، يجب ملاحظة أن توزيع المصروفات حسب الوظائف يمكن أن يعتمد على التقدير الشخصي. وهناك عدة طرق لتصنيف الأعباء حسب الوظيفة، بما في ذلك:

- التجميع وفقًا للوظيفة الاقتصادية أو النشاط (مثل المشتريات، الإنتاج، التوزيع، الإدارة، وما إلى ذلك).؛
- التجميع وفقًا لوسيلة الاستخدام (مثل أنواع الورشات).؛
- التجميع وفقًا للمنتجات أو الخدمات (مثل المصنع، المكتب، وما إلى ذلك).؛
- التجميع وفقًا لمراكز المسؤولية (مثل المديرية العامة، المديرية التجارية، المديرية المالية، مصلحة الدراسات، وما إلى ذلك).؛
- التجميع وفقًا للمناطق الجغرافية.

الجدول رقم (8) يوضح طريقة تصنيف قائمة الدخل وفق وظيفة المصروف:

الجدول رقم (05) : " تبويب قائمة الدخل حسب وظيفة المصروف "

X (X)	الإيراد (-) تكلفة المبيعات
X X (X) (X) (X)	محمل الربح دخل أخرى مصروفات بيع وتوزيع مصروفات إدارية مصروفات أخرى
XX	صافي الربح قبل الضرائب

المصدر : طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الثاني، 2009 ، ص 72 .

يُقدم النظام المحاسبي المالي نموذجين لعرض جدول حساب النتيجة ، وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1). يتم إعداد جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة، حيث يتم تصنيف المصروفات بناءً على طبيعتها مثل المواد الأولية ومصاريف الأجور و الاهتلاكات، بهدف تحديد النتائج الوسيطة. ويأخذ جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة الشكل التالي:

الجدول رقم (06) : " حساب النتائج حسب الطبيعة "

الفترة من ..... إلى .....

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال
			<b>1- إنتاج السنة المالية</b>
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
			<b>2- استهلاك السنة المالية</b>
			<b>3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)</b>
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			<b>4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b>
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
			<b>5- النتيجة العملية</b>
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			<b>6- النتيجة المالية</b>
			<b>7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)</b>
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية
			<b>8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>



			العناصر غير العادية- المنتجات ( يطلب بيانها) العناصر غير العادية- الأعباء ( يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة الأقلية (1)
			حصة المجموع (1)

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو 2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 25/03/2009 ، ص 30 .

ويُمكن اختياريًا الاعتماد على جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، حيث يتم تصنيف المصروفات بناءً على وظيفتها مثل مصاريف البيع والمصاريف الإدارية، بهدف قياس النسب بين أصناف الأعباء والإنتاج الإجمالي المباع. ويأخذ جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة الشكل التالي:

الجدول رقم (07) : " حساب النتائج حسب الوظيفة "

الفترة من ..... إلى .....

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العادية قبل الضريبة

			الضرائب الواجبة عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008 ، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 25/03/2009 ، ص 31 .

يُعتبر جدول حساب النتيجة أساساً لمبدأ محاسبة الالتزام، حيث يتضمن أرصدة السنة الماضية والسنة الحالية لتمكين عملية المقارنة. بالإضافة إلى ذلك، يتضمن الجدول العناصر المرتبطة بتقييم نشاط المؤسسة من خلال عرض النتيجة الصافية للدورة، والقيمة المضافة، والفائض الإجمالي للاستغلال، والنتيجة العملياتية، والنتيجة المالية، والنتيجة العادية قبل الضريبة، والنتيجة الصافية للنشاطات العادية، ونتيجة العمليات الاستثنائية. كما يوفر المعلومات التي تُساعد على حساب النسب المالية وتقييم الأداء.

#### الفرع الثالث : قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)

تلعب قائمة التدفقات النقدية دورًا هامًا نظرًا لتوفيرها معلومات أكثر وضوحًا حول مصادر واستخدامات الأموال.

#### 1. تعريف جدول سيولة الخزينة

قائمة التدفقات النقدية يمكن تعريفها بأنها إحدى القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، حيث توضح آثار التغير في السيولة النقدية نتيجة لممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها الرئيسية والتي تشمل الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. (الحبيطي و هاشم، تحليل و مناقشة القوائم المالية، 2011، صفحة 25)

وتُعتبر أيضًا أداة مفيدة تُمكن المستثمرين والمقرضين من تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية في المستقبل، سواء من حيث توقيتها أو كمياتها. كما توضح الفروق بين صافي الدخل والنقدية المحصلة والنقدية المنصرفة المتعلقة بها. (راضي، 2018، صفحة 184)

#### 2. عناصر قائمة التدفقات النقدية

تقسم التدفقات النقدية المتضمنة في هذه القائمة إلى (راضي، 2018، صفحة 184):

❖ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

❖ التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

❖ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

وعلى عكس القائمتين السابقتين، فإن هذه القائمة لا تُعتبر جزءًا من واقع ميزان المراجعة بعد التسويات، بل تُعتمد بناءً على المعلومات التالية:

❖ قائمة المركز المالي المقارن بين السنة الحالية والسابقة.

❖ قائمة الدخل للفترة الحالية.

❖ بيانات إضافية يتم الحصول عليها من دفتر الأستاذ.

وتبين هذه القائمة التدفقات النقدية الواردة والصادرة (أو الإيرادات النقدية والمصروفات النقدية) خلال فترة زمنية محددة، مصنفة وفق أنواعها الثلاثة:

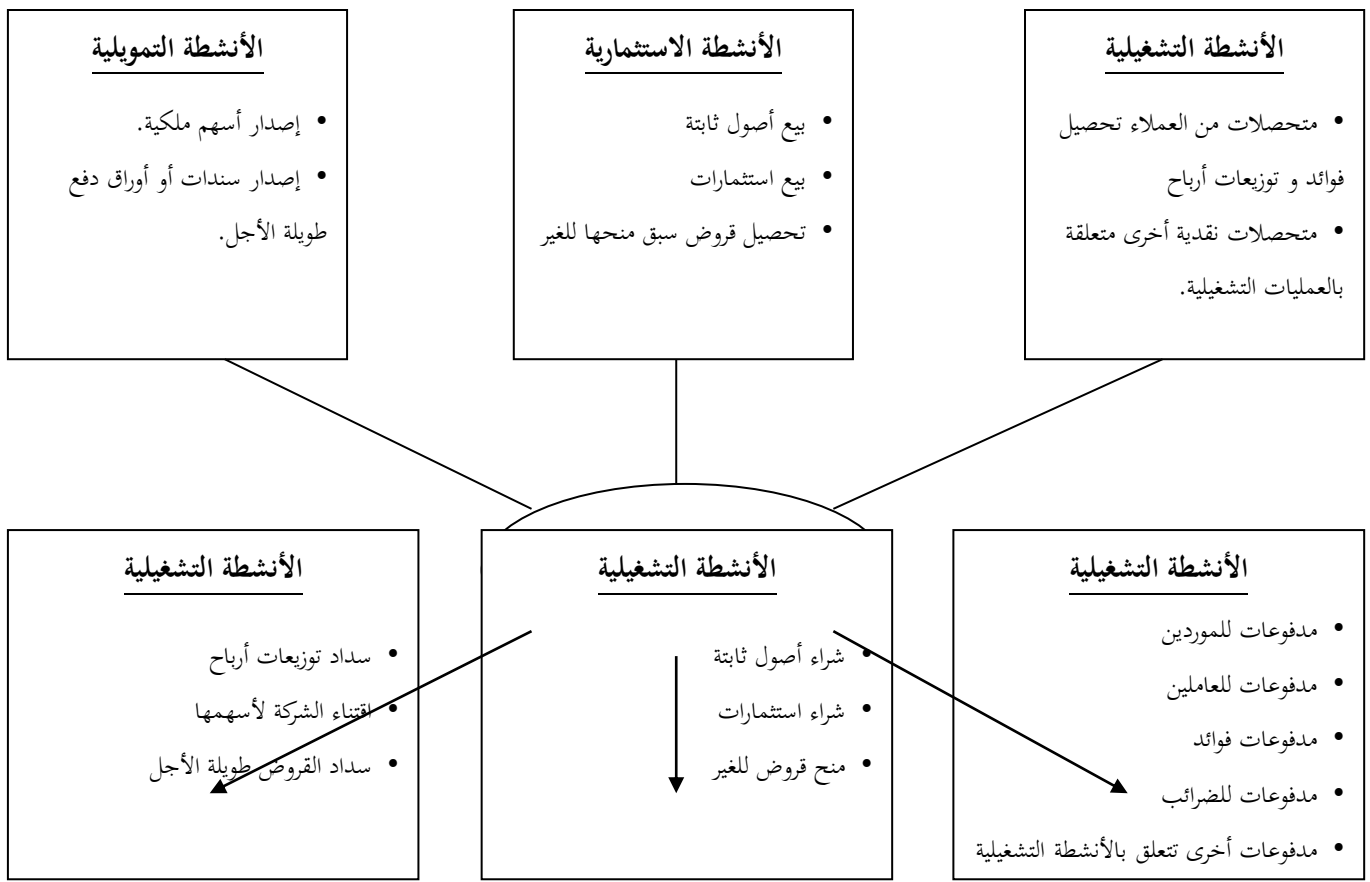
- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: تشمل عمليات الشراء (الإنتاج) والبيع للسلع والخدمات.

- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية: تشمل عمليات الاقتناء والتجديد للأصول الثابتة.

- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: تشمل تدبير النقدية من مصادر مختلفة لتمويل أنشطة المنشأة.

وفيما يلي جدول يوضح التدفقات النقدية المصنفة حسب أنشطة المنشأة:

الشكل رقم (01): " تصنيف التدفقات النقدية حسب أنواع الأنشطة في المؤسسة "



المصدر: محمد سامي راضي، أسس وإعداد القوائم المالية، دار التعميم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018، ص 176 .

### 3. طرق إعداد جدول سيولة الخزينة

يُعدّ جدول سيولة الخزينة أو قائمة التدفقات النقدية وفقاً لطريقتين ، وهما:

أ- الطريقة المباشرة : وفقاً لهذه الطريقة، يتم الإفصاح عن المبالغ الإجمالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ثم يتم

حساب الفارق بينهما لتحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. (مطر و السويطي، 2008، صفحة 332)

ويعرض الجدول الموالي جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة:

الجدول رقم (08) : " جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة "

الفترة من ..... إلى .....

البيان	الملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية			
تحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تسيّبات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية			
المسحوبات عن إقتناء تسيّبات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			

			الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
			التحصيلات المتأتية من القروض
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b>
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
			<b>تغير الخزينة خلال الفترة</b>
			<b>المقاربة مع النتيجة المحاسبية</b>

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 2009/03/25 ، ص 35.

**ب- الطريقة الغير مباشرة :** وفقاً لهذه الطريقة، يتم ضبط صافي الربح المحاسبي ليتناسب مع صافي التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية، من خلال استبعاد الإيرادات والمصروفات التي لا تؤثر على النقدية، أي أنها لا تساهم في زيادة أو نقصان النقدية. بهذه الطريقة، يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة المحاسبية ليعكس تأثير العمليات غير النقدية، مما يجعل قائمة التدفقات النقدية تعكس البنود النقدية المدفوعة والمقبولة بغض النظر عما إذا كانت تنتمي إلى السنة المالية الحالية أو غيرها.

ويعرض الجدول الموالي جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة:

الجدول رقم (09) : " جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة "

الفترة من ..... إلى .....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: - الإهلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة
			- تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردون 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 إقتناء تثبيبات تحصيلات التنازل عن التثبيبات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الإستثمار (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 الإقفال تأثير تغيرات العملات الأجنبية ( ) تغير أموال الخزينة

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو 2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 2009/03/25 ، ص 36.

#### الفرع الرابع : قائمة التغير في الحقوق الملكية ( جدول تغيرات الأموال الخاصة )

هذه القائمة تعتبر الوصلة الحيوية بين حسابات النتائج والميزانية، إلا أنه نظراً لتعدد مصادر التغيير في الأموال الخاصة، من الضروري إنشاء قائمة خاصة بهذه التغييرات لتوضيح مسببات ومصادر هذا التحول.

#### 1. تعريف قائمة التغير في حقوق الملكية

قائمة تغيرات الأموال الخاصة هي جدول يقوم بتحليل الحركات التي تطرأ على العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة خلال ممارسة أنشطتها، ينص المعيار IAS 1 على ضرورة عرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة كجزء منفصل في القوائم المالية. تتضمن هذه القائمة تسوية لحقوق الملكية بين نهاية الفترة وبدايتها، بالإضافة إلى عرض عناصر المكاسب والخسائر التي تعتبر جزءاً من حقوق الملكية ولكن لا تظهر في حسابات النتائج. (رحيش، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، 2013-2014، صفحة 21)

ويكون شكل قائمة تغيرات الأموال الخاصة بحسب ما نص عليه القرار الصادر عن الجريدة الرسمية المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها كما يلي :

الجدول رقم (10) : " جدول تغيرات الأموال الخاصة "

الفترة من ..... إلى .....

ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
<b>الرصيد في 31 ديسمبر N-2</b>					
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					
<b>الرصيد في 31 ديسمبر N</b>					
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					
<b>الرصيد في 31 ديسمبر N</b>					

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو 2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 2009/03/25 ،

2. العناصر التي يتطلب الإفصاح عنها في قائمة التغير في حقوق الملكية

استناداً إلى المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1)، يتوجب على المؤسسة عرض المعلومات التالية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية (الجعارات، 2008، الصفحات 126-128):

- صافي الربح أو الخسارة؛
  - كل بند من بنود الدخل أو المصروفات التي تم الاعتراف بها مباشرة خلال الفترة في حقوق الملكية، وإجمالي هذه البنود؛
  - تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يتم معالجتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثامن (IAS 8)، وذلك لكل بند من بنود حقوق الملكية؛
  - رصيد الربح أو الخسارة المتجمعة في بداية الفترة وعند تاريخ الميزانية العمومية، والتغيرات الخاصة بالفترة.
- بالإضافة إلى ذلك، يجب على المؤسسة أن تشمل في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المكملّة العناصر التالية (RAFFOURNIER, 2006, p. 34):

- معاملات رأس المال مع الملاك وتوزيعات الأرباح لهم؛
  - تسويات أرصدة الأرباح والخسائر المتراكمة في بداية ونهاية الفترة؛
  - المطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة.
- من جانب آخر، يقدم النظام المحاسبي المالي (SCF) جدولاً لتغير الأموال الخاصة، والعناصر التي يجب الإفصاح عنها تشمل (شونوف، 2008، صفحة 81):

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- حركة رأس المال سواء زيادة أو نقصان أو استرجاع؛
- مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)؛
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- تغييرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال.

الفرع الخامس : الإيضاحات

المادة 37 من المرسوم التنفيذي 08-156 تنص على أن ملحق الكشوف المالية يتضمن معلومات تعتبر مهمة أو ذات فائدة في فهم العمليات الواردة في تلك الكشوف.

تتمثل الملاحظات الملحقة للكشوف المالية في تقديم معلومات مرتبة بشكل منظم، حيث يتم تخصيص قسم لكل جانب من جوانب الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة. تهدف هذه المعلومات الملحقة إلى توضيح وتفسير البيانات المعروضة في الكشوف المالية.



نظرًا للأهمية الكبيرة للملحق في فهم الكشوف المالية، فقد أُعطي المشرع الجزائري له اهتمامًا خاصًا من خلال تخصيص فصلين كاملين في القرار الصادر في 26 يوليو 2008. يحمل الفصل السادس عنوان "ملحق الكشوف المالية"، في حين يحمل الفصل الثامن عنوان "محتوى ملحق الكشوف المالية". وفي الفصل الثامن وُصِف الملحق بأنه "وثيقة تلخيص، تُعتبر جزءًا من الكشوف المالية وتُوفر التغييرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، وتكمل كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات. وتشتمل عناصر الإعلام الرقمي للملحق على نفس المبادئ وبنفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تشكل الكشوف المالية.

ومع ذلك، يجب ملاحظة أن المعلومات المسجلة في الملحق لا يمكن أبدًا أن تحل محل ما يُدرج في أي من الوثائق الأخرى للكشوف المالية. على الإيضاحات عرض شرح وافٍ للقيم التي تظهر في الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغييرات في حقوق الملكية. يجب أن تشمل هذه الإيضاحات أيضًا بيانات حول الالتزامات والارتباطات المحتملة، بالإضافة إلى أي بيانات أخرى يتطلب الإفصاح عنها والضرورية لضمان الإفصاح العادل، على الإيضاحات المتممة عرض القوائم المالية بطريقة منظمة وترتيب مناسب. (المادة 260-2 من القرار الصادر في 26 يوليو 2008)

ينبغي أيضًا وضع إشارة أمام كل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية للإشارة إلى الفقرة المتعلقة بها في الإيضاحات. (أحمد بسيوني و السيد سرايا، 2007، صفحة 282)

يتطلب الأمر أيضًا توفير معلومات إضافية في الإيضاحات التي تعطي نظرة شاملة عن الوضع المالي للشركة، وذلك لأن القوائم المالية وحدها قد لا تكون كافية لتوفير جميع المعلومات الضرورية. (طارق، 2006، صفحة 256) وعادة ما يتم عرض الإيضاحات وفق الترتيب التالي:

- ملخص لأهم السياسات المحاسبية المعتمدة.
  - المعلومات الداعمة للبنود الموجودة في كل قائمة مالية، حيث يتم ترتيب كل بند في القوائم المالية وعرض كل قائمة، بالإضافة إلى الإيضاحات الأخرى التي تتضمن:
  - الالتزامات المحتملة والارتباطات التعاقدية الأخرى غير المدرجة في القوائم المالية.
  - الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات الشركة في إدارة المخاطر المالية.
- وفي هذا السياق، ينص القانون الجزائري على ضرورة أن يحتوي الملحق على بعض المعلومات، وهذا ما جاء في المادة 1-260 من القانون الصادر في 26 يوليو 2008. وتنص المادة المذكورة على أن "يشتمل الملحق الخاص بالكشوف المالية على معلومات تتعلق بالنقاط التالية في حال كانت هذه المعلومات ذات أهمية بالغة أو مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:
- الأساليب والقواعد المحاسبية المعتمدة لإعداد الكشوف المالية (المتوافقة مع المعايير)، ويجب توضيحها بالتفصيل، مع شرح وتبرير لأي انحراف عنها.

- توفير المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الوضع المالي وحساب النتائج، بما في ذلك جدول سيولة الخزينة وجدول تغييرات الأموال الخاصة.

- تقديم المعلومات المتعلقة بالكيانات المشتركة والمؤسسات المشاركة، بما في ذلك الفروع والشركة الأم، وشرح الصفقات التي تتم معها عند الضرورة، مثل طبيعة العلاقات، وأسلوب المعاملة، وحجم وقيمة المعاملات، وسياسة تحديد الأسعار المتعلقة بهذه الصفقات.
- المعاملات التي تتعلق بالأنشطة العامة أو التي تشمل عمليات خاصة مهمة للحصول على صورة شاملة ودقيقة.

### 1. أنواع الإيضاحات (الملاحق)

هناك ثلاثة أنواع رئيسية من التوضيحات المرفقة بالقوائم المالية وهي (حامدي، 2012، صفحة 26):

- النوع الأول من التوضيحات يقدم سياسات المحاسبة المعتمدة التي تستخدم لإعداد القوائم المالية، مثل سياسات تقييم المخزون، وسياسات تقييم الاستثمارات المالية، وطرق الاهتلاك، وغيرها.
- النوع الثاني يقدم معلومات تفصيلية تكون ضرورية لفهم أحد بنود القوائم المالية. فقد تحتاج بعض البنود إلى شرح مفصل يمكن أن يكون مطولاً نسبياً، والذي لا يمكن تضمينه بشكل مناسب في القوائم المالية نفسها.
- النوع الثالث يتضمن الإفصاحات المالية الإضافية عن البنود التي لم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الرئيسية.

### المطلب الثالث : جودة القوائم المالية

#### الفرع الأول : مفهوم جودة القوائم المالية

تعرف على أنها "مصدقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين ، و حتى تحقق ذلك يجب أن تكون صحيحة ، خالية من كل تحريف أو تضليل و أن تكون مبنية على أساس مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية ." (نجية، بن يشو، و حاج سليمان، 2023)

وتعرف أيضا بأنها تلك المعلومات المترجمة في القوائم المالية التي تعبر بصورة حقيقية ووافية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش، ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة للبنود من تأثير في تحديد نتائج الاجراءات والقرارات المتخذة. (سليمان، 2022، صفحة 92)

أو هي خلو القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وامكانية قدرة تلك التقارير على التنبؤ بالوضع المستقبلي للمؤسسة. (الحاج، جودي، و أبو ستالة، 2023، صفحة 1866)

#### الفرع الثاني: الخصائص النوعية لجودة للقوائم المالية:

وهي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية فيما يلي: (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 104)

أ.الملائمة: حيث تكون المعلومة المالية ملائمة لحاجات متخذي القرارات من خلال أثرها على على قرارات المستخدمين،حيث تساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية.

ب. الدقة والموثوقية: أي تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز،وقد تكون ملائمة ولكن غير موثوقة لذا يجب أن تتوفر على مجموعة من الصفات هي: التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحيطة والحذر،الأهمية النسبية.

ج.القابلية للمقارنة: تسمح لمستخدمي المعلومة بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة نفسها أو المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي خلال فترات زمنية متعاقبة، بالإضافة إلى مقارنة أداء المؤسسة بمؤسسات أخرى خلال نفس الفترة.

د. القابلية للفهم: يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة للفهم من قبل مستخدميهم لديهم مستوى معقول من المعرفة في التسيير والمحاسبة.

#### المطلب الرابع : طرق عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية

تشمل مهمة التدقيق المالي والمهمة العامة للمراجع القانوني مهام التدقيق التي تؤدي إلى مصادقة البيانات المالية. هذا الهدف المحدد لا يمكن تحقيقه إلا بالامتثال للمعايير الخاصة بهذه المصادقة.

وبالإضافة إلى ذلك، كمراجع قانوني، يقوم المراجع بإجراء فحوصات قانونية محددة أو تدخلات مرتبطة بها، والتي يجب أن تتبع معايير خاصة.

تشمل معايير العمل المتعلقة بمهمة التدقيق والمراجعة القانونية للجزء الذي يؤدي إلى المصادقة على البيانات المالية المراحل الرئيسية للمهمة وهي:

- التوجيه والتخطيط للمهمة،

- تقييم الرقابة الداخلية،

- الحصول على أدلة الإثبات،

- التفويض والإشراف،

- توثيق الأعمال.

#### أولاً: توجيه وتخطيط المهمة

يجب على المدقق أو المراجع القانوني أن يكون لديه معرفة شاملة بالشركة تمكنه من توجيه مهمته وفهم المجالات والأنظمة الهامة.

تهدف هذه المقاربة إلى تحديد المخاطر التي قد يكون لها تأثير كبير على الحسابات، وتحدد برمجة الضوابط الأولية وتخطيط المهمة اللاحق الذي يؤدي إلى:

- تحديد طبيعة ونطاق الضوابط، مع مراعاة مستوى الأهمية النسبية

- تنظيم تنفيذ المهمة بهدف تحقيق هدف التصديق على البيانات المالية بأقصى قدر من الكفاءة وفي الوقت المحدد.

#### ثانيا : تقدير الرقابة الداخلية

انطلاقاً من التوجهات المقدمة في وصف المهمة وخطة المقاربة، يقوم المدقق أو المراجع القانوني بإجراء تقييم للأنظمة التي يعتبرها هامة بهدف تحديد الضوابط التي يرغب في الاعتماد عليها، وأيضاً تحديد المخاطر والأخطاء في معالجة البيانات لاستخلاص برنامج رقابة ملائم للحسابات.

#### ثالثا : الحصول على أدلة الإثبات

يحصل المدقق أو المراجع القانوني طوال مهمته على أدلة إثبات كافية ومناسبة لتأسيس التأكيد المعقول الذي يمكنه من إصدار تصديقه.

لهذا الغرض، يمتلك مجموعة متنوعة من تقنيات الرقابة، بما في ذلك الرقابة على المستندات والمعقولية، الملاحظة المادية ، التأكيد المباشر و يحدد في ملفاته أسباب الاختيارات التي قام بها. عليه تحديد الشروط التي بموجبها ينفذ هذه التقنيات وكذلك نطاق تطبيقها.

#### رابعا : التفويض و الإشراف

التدقيق هو عادةً عمل جماعي، ويمكن للمدقق أو المراجع أن يطلب المساعدة أو التمثيل من زملائه أو من خبراء مستقلين. لا يمكنه تفويض جميع أعماله ويمارس رقابة مناسبة على الأعمال التي يفوضها للتأكد من أن تنفيذ برامج العمل قد سمح بتحقيق الأهداف المحددة.

#### خامسا : توثيق الأعمال

يتم الاحتفاظ بملفات العمل لتوثيق الضوابط المنفذة ودعم استنتاجات المدقق أو المراجع القانوني. تتيح الملفات أيضاً تنظيم المهمة بشكل أفضل والسيطرة عليها وتقديم أدلة على الإجراءات المتخذة. (comptabilite, 1989, p. 1000)

## ملخص الفصل الثاني

تُعَدّ القوائم المالية الوسيلة الأساسية للكشف عن الوضع المالي للمؤسسة، حيث تهدف إلى توفير معلومات حول حالتها المالية وأدائها، وتسليط الضوء على تدفقات النقد خلال فترة زمنية محددة. بالإضافة إلى ذلك، فإنها تتيح متابعة التغيرات في حقوق الملكية، مما يُسهم في دعم عملية اتخاذ القرارات بشكل صحيح ومستنير. لذلك، ينبغي على محافظ الحسابات الاعتماد على معايير وأسس محددة لضمان تقديم تقارير مستقلة وذات مصداقية، مما يسهل فهمها واستخدامها من قبل الأطراف المعنية في اتخاذ القرارات الناجحة.



## الفصل الثالث :

دراسة حالة لدى مكتب

محافظ الحسابات

### الفصل الثالث : دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات

#### تمهيد الفصل

بعد استعراض الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق الخارجي ، بالإضافة إلى تحليل كافة جوانب محافظ الحسابات والقوائم المالية و جودتها ، يأتي الآن دور الفصل التطبيقي. يهدف هذا الفصل إلى اختبار توافق النتائج النظرية التي تم التوصل إليها مع الواقع الميداني في مكتب محافظ الحسابات.

قمنا بتقسيم الفصل كما يلي :

المبحث الأول : تقديم مكتب محل الدراسة

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات



المبحث الأول: تقديم مكتب محل الدراسة

المطلب الأول: تعريف بالمكتب و هيكله التنظيمي

أولاً: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لصاحبه السيد رابع عامر الواقع محله في الحي الكورس بولاية بسكرة، تم تأسيسه بتاريخ 2001 وفقاً للاعتماد رقم XXXX الصادر من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر قامت وزارة المالية بإعادة تجديد الاعتماد سنة 2016

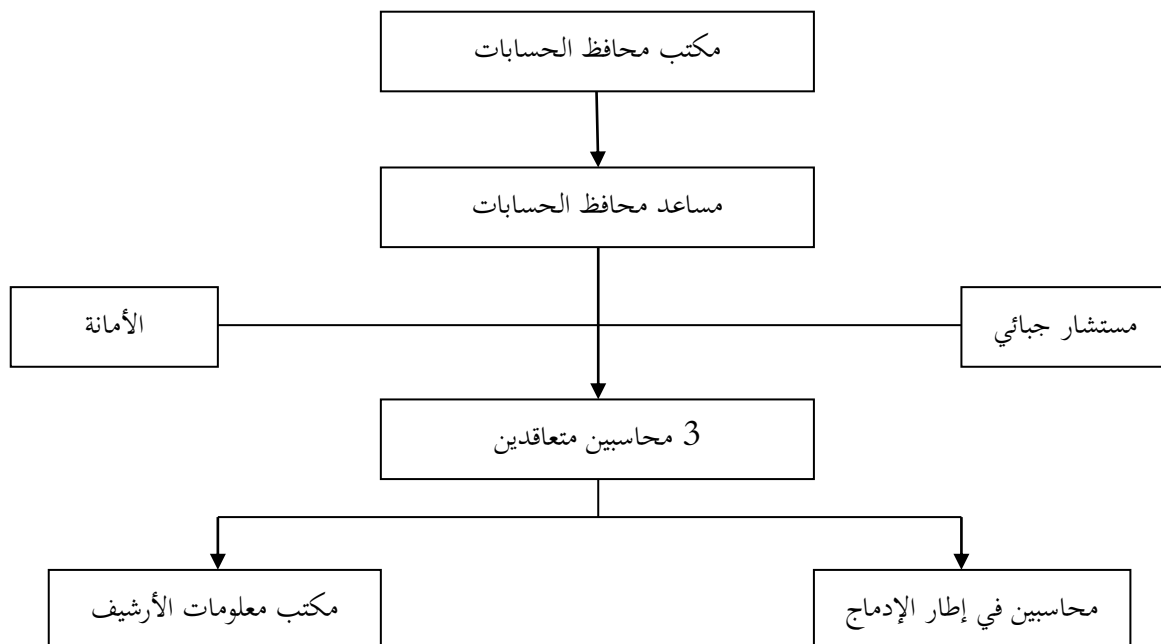
قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليمياً {محكمة بسكرة}، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال تسجيله لدى رئيس مفتشية الضرائب بسكرة، حيث يحمل الرقم الجبائي XXXXXXXXXXXXXXXX، ورقم المادة الجبائية XXXXXXXXXXXXXXXX، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد الاشتراك السنوي لدى الغرفة ومنه يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات محل الدراسة بتدقيق 4 مؤسسات سنوياً كما أن مكتبه يتميز بالموثوقية والاستقلالية التامة والالتزام وأيضا الانضباط والجدية في الخدمات التي قدمها ولا يزال يقدمها حتى الآن إلى مختلف زبائنه.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمكتب

يتكون مكتب من (3) محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من (5) مكاتب وهي موضحة في الشكل التالي :

الشكل (02): " هيكل تنظيمي لمكتب محافظ الحسابات و محافظ معتمد "



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تصريح محافظ الحسابات

المطلب الثاني: خدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات (محاسب معتمد)

بما أن المكتب ينشط في المجال المالي والمحاسبي فإنه يقدم العديد من الخدمات والتي من أهمها ما يلي :

- يقوم المكتب بالتدقيق والمصادقة على مختلف حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسات ذات مسؤولية محدودة SARL، أو جمعيات ثقافية اجتماعية ورياضية وغيرها.
- يقدم المكتب خدمات تتمثل في إرشادات واستشارات جبائية وقانونية وتجريب مختلف الطعون والشكاوي.
- يقوم بعمليات الرقابة القانونية من أجل التحقق من صحة المعلومات المقدمة في مختلف القوائم المالية ليدلي بشهادته حول مصداقيتها.
- مسك محاسبة الأجور والتصريحات الشبه جبائية.
- يقدم أيضا خدمات التصفية بالنسبة للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس.
- يقدم المكتب الاستشارات ومختلف الخدمات للهيئات التالية : البنوك، مفتشية العمل، إدارة الضرائب، الوكالة الوطنية للترقية والاستثمار، صندوق الضمان الاجتماعي الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث سيتم التعرف إلى الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات بدءا من قبول التوكيل أو رفضه إلى العمليات التي يقوم بها في التقييم و أداء عمله

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية في إطار قبول التوكيل أو رفضه

يعتبر محافظ الحسابات أحد العناصر الأساسية في إدارة الشركات والمؤسسات، وذلك نظرا لدوره الحيوي الحفظ على جودة القوائم المالية والتحقق من صحتها و موثوقيتها، كما يعتبر الوصي القانوني على الممتلكات والأصول المالية ويتولى المسؤولية الأساسية في حفظ سرية المعلومات المالية والمحاسبية.

فهو يتبع العديد من الإجراءات المبدئية عند قبول التوكيل أو رفضه وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي:

أولا: قبول التوكيل

عندما يتلقى محافظ الحسابات عرضا لتوكيل جديد عليه أن يمتنع عن إبداء قبوله بسهولة وهذا حتى يقوم بما من عدم وجود أي مشاكل أو مخالفات في عملية التبديل، وأن يتأكد من أن قرار عزله لم يكن تعسفيا. قد يلي:

- يجب عليه التأكد من أن التوكيل المقترح لا يخالف أي قوانين أو لوائح أو متطلبات تنظيمية، حتى لا يسقط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعة والقانونية.
- يجب على محافظ الحسابات التأكد من صحة وصلاحيه التوكيل وأن التوكيل لا تشويه أية مخالفات.
- يجب أن يتأكد المحافظ من أنه يمتلك المهارات والخبرة اللازمة لتلبية متطلبات التوكيل وتنفيذ المهام المطلوبة بدقة واحترافية.
- كما يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به أن يضع حيز التنفيذ الإجراءات التالية:
  - التحقق من صحة وسلامة الوثائق المقدمة والتأكد من عدم وجود أي تنافي فيها.
  - التأكد من صلاحية الموكل وصحة بياناته والتحقق منها.
  - الاطلاع على طبيعة وأهداف التوكيل وتحديد مدى مطابقتها مع مهام العمل الخاصة بحافظ الحسابات.
  - التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح بين مصلحة الموكل ومصلحة محافظ الحسابات.
  - تحديد الإجراءات اللازمة للتعامل مع أي اختلافات يمكن أن تحدث بين المحافظ والموكل في المستقبل.
  - الاتصال بالجهات الرسمية المعنية للتأكد من صحة التوكيل وشرعيته وضمنان توافر جميع
- اللازمة لتنفيذ المهمة بصورة قانونية ومناسبة.

- إذا استشعر محافظ الحسابات بأنه تم تبديل محافظ حسابات، سابق فيجب عليه التحقق من صحة هذه المعلومة والتأكد يتطلب ذلك الاتصال بالجهات المعنية أو الاطلاع على الوثائق الرسمية للتحقق من صحة المعلومة وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لمعرفة أسباب عدم قبوله لتجديد التوكيل كما يجب على المحافظ التأكد من وجود توكيل رسمي بخوله بممارسة العمل.

إن اتخاذ هذه الإجراءات المبدئية يساعد المحافظ على تفادي المشاكل المحتملة في المستقبل وضمنان تنفيذ المهمة بطريقة جيدة وقانونية لا تشوبها أي مخالفات.

#### ثانياً: الدخول إلى الوظيفة

بعد قيام محافظ الحسابات بالإجراءات الأولية لقبول التوكيل تأتي مرحلة الدخول إلى الوظيفة، وفي هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

- يجب على محافظ الحسابات التأكد من شرعية تعيينه وذلك حسب الحالة التي يتم تعيينه فيها. ففي حال حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يقوم بتوقيع القوانين العامة، أما إذا تم تعيينه من قبل المجلس العام فإنه يقوم بتوقيع المحضر مع ملاحظة قبول التوكيل. وإذا لم يستطع الحضور للمجلس، فيجب عليه تقديم قبوله للمؤسسة كتابيًا.
- يجب على محافظ الحسابات عند قبوله للتوكيل وفي جميع حالات التعيين الإعلان كتابيًا أنه لا توجد أي مخالفة شرعية أو تنظيمية في وضعيته.
- يجب على محافظ الحسابات أن يُبلغ الجهة التي عين فيها كمحافظ بقبوله التوكيل وذلك عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع خلال 15 تاريخ قبوله للتوكيل.
- يجب على محافظ الحسابات وقبل بداية التوكيل، إرسال إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.
- بعد تنفيذ التوكيل وتعيين محافظ حسابات جديد، يجب على المحافظ الجديد الاتصال بسلفه ليس من الضروري (محافظ الحسابات السابق) للحصول على جميع المعلومات اللازمة التي تساعد في أداء مهمته بطريقة صحيحة وشرعية.
- بناءً على مبدأ التضامن بين الزملاء، يجب على المحافظ السابق أن يسهل للمحافظ الجديد الدخول إلى الوظيفة.
- في حالة تعدد محافظي الحسابات، يجب على كل واحد من هؤلاء الالتزام باحترام الإجراءات المذكورة أعلاه وتنفيذها كما لو كان يتصرف بمفرده.

### ثالثاً: حالة رفض القبول

- هناك عدة حالات يقوم فيها محافظ الحسابات برفض قبول التوكيل، وذلك في حالة وجود أي من الأسباب التالية :
- إذا لم يكن لديه الصلاحية القانونية لقبول التوكيل وعدم حصوله على التراخيص اللازمة لأداء مهنته.
  - إذا لم يكن التوكيل قانونيًا أو شرعياً ، أو لم تتوافق شروط الموكل مع مبادئ محافظ الحسابات.
  - حالة تعارض مصالح التوكيل مع مصالح محافظ الحسابات.
  - إذا لم يتم تأكيد كفاءة الموكل وقدرته على سداد المستحقات المالية لمحافظ الحسابات.

- إذا استشعر محافظ الحسابات أنه يتم توكيله رغم وجود تنافيات وممنوعات قانونية أو تنظيمية تمنعه من قبول التوكيل، في هذه الحالة يجب عليه إعلام المؤسسة بواسطة رسالة مضمونة، بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية

القبول التوكيل (أي رفض مبرر، مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوم من تاريخ علمه بهذا الأمر).

أما إذا رفض محافظ الحسابات قبول التوكيل بالرغم من عدم وقوعه في حالة تنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي، هنا عليه إتباع الإجراءات والقوانين المنصوص عليها في القانون التجاري المعمول به، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهارات القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

#### المطلب الثاني : الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم

يقوم محافظ الحسابات بدور مهم في الحفاظ على مصالح المؤسسات والشركات التي يعمل لصالحها، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية للتأكد من صحتها ومصداقيتها، حيث أنه يتمتع بالحرية الكاملة في إجراء التحريات والتفتيشات التي يراها ضرورية لمزاولة مهنته ولا يفرض عليه استعمال أي تقنية معينة بل له الحق في اختيار التقنيات والطرق التي يراها مناسبة له وتماشى مع طبيعة عمله وعمل المؤسسة محل المراقبة والفحص.

ويتبع محافظ الحسابات ثلاث طرق رئيسية تمكنه من أداء مهمته بالشكل الجيد وهي كالآتي:

- مرحلة التعرف بالمؤسسة محل الرقابة.

- مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية.

- مرحلة مراقبة الحسابات.

#### أولا : مرحلة التعرف بالمؤسسة محل الرقابة

ينبغي على محافظ الحسابات قبل الشروع في مهامه في مؤسسة ما، الإحاطة بمجموعة من المعلومات الضرورية التي تكون بمثابة القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها في إنشاء الملف الخاص بالمؤسسة وتمثل هذه المعلومات في ما يلي:

- البيانات الأساسية للمؤسسة والمتمثلة في: اسم المؤسسة نوع النشاط ، الطبيعة القانونية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي التنظيم الإداري والمحاسبي للمؤسسة وأيضا معلومات عن المالكين والمسيرين والأشخاص المرتبطين بالمؤسسة.

-تحديد الأخطار العامة المرتبطة بخصوصية المؤسسة محل المراقبة والتي يمكن أن تؤثر على الحسابات أو توجهات وخطط المهمة.

-بالإضافة إلى أنه قبل أن يبدأ محافظ الحسابات عمله يقوم بتحليل ودراسة كافة جوانب عمله المتعلقة بالمالية والحسابات، أي أنه يقوم بإعداد ميزانية خاصة بمهمته يتم فيها تحديد عدد الساعات اللازمة لأداء المهام المطلوبة، بالإضافة إلى حساب التكاليف المقدرة. كما يقوم بحساب تكلفة كل اجتماع أو زيارة تحتاجها مهمته، ويتعاون مع مساعده في تنسيق الأعمال بشكل أفضل.

#### ثانياً: فحص وتقييم الرقابة الداخلية

يواجه محافظ الحسابات تحديات كبيرة بسبب الكم الهائل من الأحداث التي يجب عليه ضمان شرعيتها ومصداقيتها وهذا في ظل إمكانياته المحدودة، فيتعين عليه التحقق مسبقاً من كفاءة جهاز المحاسبة المنظم للمؤسسة المراقبة، بما في ذلك قدرته على تنفيذ الأحكام المالية بنجاح، والتأكد من وجود ضمانات كافية في الجهاز المحاسبي بشأن الشرعية والمصدقية في الحسابات.

فيجب على محافظ الحسابات التركيز على النقاط الأساسية التالية:

- احترام الأشكال الشرعية والقانونية.

- مستوى نوعية الرقابة الداخلية.

- المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### 1- احترام الأشكال الشرعية والقانونية

- يجب على محافظ الحسابات التحقق من احترام الأشكال الشرعية والقانونية، وذلك من خلال التحقق من التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية مثل : دفتر اليومية، ودفتر الجرد، ودفتر الأجور، وسجل تداول المجالس العامة، وسجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، وكل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به.

- يجب على محافظ الحسابات التحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري.

- يجب محافظ الحسابات التحقق من مسك سجلات الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة بانتظام وفقاً للحالة التي تنطق عليها.

- يجب على محافظ الحسابات التحقق من احترام القواعد المحددة في المخططات المهنية لعمليات التقديم و التقييم.

#### 2- الفحص وتقييم الرقابة الداخلية

- يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم قدرة الأنظمة والإجراءات التي تنتهجها المؤسسة محل الرقابة، وذلك لتقدير الحالة المالية للمؤسسة والتأكد من إتباعها لمعايير الشفافية والمصدقية المالية.

- يتعلق تطبيق الرقابة الداخلية بعدة حتميات، حيث يرتبط البعض منها بمبادئ التحقيق من خلال الأنظمة والإجراءات المخصصة والتي تستند إلى تسجيلاتها واستيراداتها الخاصة والنسبة للحتميات الأخرى، فهي تتعلق بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي يتم تبنيها وتطبيقها على المستوى التقني والإداري بطريقة مكيفة ومناسبة لحجم المؤسسة، وتختلف تلك الحتميات باختلاف حجم المؤسسات.

ولكي يتمكن محافظ الحسابات من فحص وتقييم الرقابة الداخلية بطريقة تسمح له بأداء هذه المهمة بالشكل الجيد، هناك مكونات أساسية يجب أن يركز عليها والتي تتمثل في:

4. **نظام التنظيم:** يعرف نظام التنظيم بأنه مجموعة من التعريفات للمسؤوليات وتفريق المهام، والتي يتم تنفيذها بشكل متبادل بين مختلف المهام كما يتضمن النظام تفريق المهن التي تعتمد على عدم الإجماع بين عمليين مثل المصالح التجارية ومصالح الإنتاج والإشهار، ويتضمن أيضاً المهن المتعلقة بالحماية والاحتفاظ، مثل أمين الصندوق وأمين المخزون والحارس والصيانة والتسجيل. كما يتضمن المهن التي تتطلب الدقة في التنفيذ، مثل وصف المصادر المطلوبة للمعلومات، كيفية ومدة، معالجتها.

5. **نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنع، فإنه يجب أن يتضمن العناصر التالية:

إجراءات مكتوبة ومحدثة بشكل يومي تحدد بوضوح الوثائق التي تعتبر أساساً للإعلام بالإضافة إلى وثائق دعائم الإعلام، وثائق الإجراءات والدليل الإرشادي.

\* **نظام الأدلة:** ينبغي على هذا النظام أن يحرص على عدم السماح بتنفيذ وتسجيل أي صفقة غير مشروعة إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، وأن تكون جميع صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أسرع وقت ممكن.

\* **الموظفين:** يزيد وجود موظفين ذوي كفاءة وملتزمين بالمسؤوليات المكلفين بها من ثقة محافظي الحسابات فيما يتعلق بالأحوال المالية التي يقومون بفحصها، وللتأكد من كفاءة هؤلاء الموظفين يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد التدريب الأولي والمستمر، سياسة الأجور، الرقابة والتقييم الدوري للأداء.

\* **الوسائل المادية للحماية:** تتمثل الوسائل المادية للحماية في كل ما يمكن استخدامه لتحسين الأمن والسلامة في المكان مثل: أنظمة الأمان والحماية من الحرائق كاميرات المراقبة، والأقفال الأمنية والحواجز الواقية، الأبواب والنوافذ المحكمة الإغلاق وغيرها من التدابير الوقائية الأخرى.

\* **نظام الإشراف على المراقبة:**

تتضمن عملية المراقبة الداخلية العديد من الخطوات المهمة والتي منها ما يلي:

- فهم ووصف الأنظمة والمهام المراد مراقبتها.

- تأكيد الفهم الصحيح لهذه الأنظمة والمهام من خلال التحليلات المناسبة.

- إبراز نقاط القوة والضعف في الأنظمة.

- التقييم الدقيق لسير ودوام النقاط القوية في هذه الأنظمة.

- التقييم النهائي لمهمة المراقبة الداخلية بما يؤثر على تلخيص النتائج النهائية.

يشير التلخيص حول تقييم المراقبة الداخلية إلى ما يلي:

- تحديد النقص الملحوظة في الإدراك والتطبيق الصحيح للأنظمة والإجراءات.

- تحديد التأثيرات التي قد تؤثر على الحسابات السنوية.

- تحديد التأثيرات التي قد تؤثر على برنامج مراقبة الحسابات.

\* يجب أن تُسجل نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في ملفات العمل، وإعداد تقرير يوجه إلى مسيري المؤسسة محل الرقابة

\* يجب أن يبرز التقرير المعد حول المحاسبة الداخلية والموجه الى مسيري المؤسسة محل الرقابة النقائص و الإنحلالات الملحوظة، وتقديم

اقتراحات ونصائح للتحسين كلما لزم الأمر.

\* يجب أن يتضمن الوصف المفصل لنقاط الضعف وتأثيرها على الحسابات السنوية، وإبداء الرأي وتقديم النصائح المناسبة للتغلب على هذه

النقاط، ويجب أن يرفق التقرير إذا لزم الأمر بمستندات وأدلة داعمة، بالإضافة إلى ذكر المكان والتاريخ والإمضاء.

### ثالثا : مراقبة الحسابات

إن الغرض الرئيسي من هذه المرحلة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية. وإن امتداد طبيعة المراقبة المستعملة في

مراقبة الحسابات تعود الى المرحلتين السابقتين: مرحلة التعرف بالمؤسسة محل الرقابة ومرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية، ويجب أن يكون

برنامج مراقبة الحسابات مخففاً أو ممتداً حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات للأنظمة والإجراءات المعمول بها.



كما يمكن إعداد وتحريير وتنظيم برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة كما يلي:

- قائمة المراقبات للإنجاز والتي يجب أن تكون معالجة بالتفصيل حتى يتسنى للمساعدين تنفيذها بالشكل الجيد.
- توسيع النموذج مع الأخذ بعين الاعتبار حدود المفهوم.
- الإشارة إلى انجاز المراقبة.
- توضيح المرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة.
- الإشارة إلى المشاكل المتعرض إليها.

ولمحافظ الحسابات العديد من الطرق والتقنيات التي من الحصول على الأدلة الضرورية التي تمكنه من التعبير عن رأيه، والتي منها ما يلي: فحص المستندات والملاحظات، التحليلات والتقييمات، الفحص التحليلي، المراقبات الجبرية العددية. بالإضافة إلى أنه يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد من أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

#### المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات هو عملية حاسمة لأي مؤسسة أو شركة. فالتقرير النهائي يحتوي على مجموعة من البيانات المالية الهامة مثل القوائم المالية المختلفة وتعليقات المحافظ حول هذه القوائم وغيرها ومختلف التقارير الأساسية. ويهدف هذا التقرير إلى تقديم صورة واضحة للأداء المالي للشركة خلال فترة مالية محددة. ففي هذا المبحث سيتم عرض تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية والتقرير العام بالإضافة إلى التقارير الخاصة وكذا مهمة محافظ الحسابات ومساهمتها في تحسين جودة القوائم المالية.

#### المطلب الأول: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة X

##### أولاً: مكونات تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يتكون تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية من العناصر التالية:

- التاريخ: تاريخ إعداد التقرير
- معد التقرير (محافظ الحسابات).....).
- المرسل إليه إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية.
- المحتوى.

\*بخصوص رسالة التعبير عن الرأي حول القوائم المالية بتاريخ 31/12.x.

بناءً على قبول المهمة الموقع عليها من قبلنا في (التاريخ) ابتداء من عام وفي إطار مهمة مراجعة الحسابات المكلفة لنا من قبل جمعيتكم العامة، قمنا بمراجعة البيانات المالية بما في ذلك ميزانية شركتكم المنتهية في 31/12/..... بالإضافة إلى حساب النتائج وجدول التغيرات في عناصر رؤوس الأموال وجدول تدفقات الخزينة.

\*مسؤولية المؤسسة محل الدراسة في إنشاء وعرض القوائم المالية.

مسؤولو الشركات في الشركة محل الدراسة مسئولون عن إعداد القوائم المالية وعرضها بصدق ، وفقاً لمتطلبات المرسوم المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى وعرض القوائم المالية وكذلك تسميات الحسابات وقواعد تشغيلها.

تشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ ومراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل بحيث تكون خالية من الأخطاء ، سواء كانت ناتجة عن احتيال أو أخطاء ؛ اختيار وتطبيق طرق المحاسبة المناسبة ، وكذلك تحديد تقديرات محاسبية معقولة في الظروف السائدة.

مسؤولية محافظ الحسابات.

نود أن نشير إلى أنه نظراً لاستخدام تقنيات الاستطلاع والقيود الأخرى المتعلقة بالتدقيق وتشغيل أي نظام محاسبي ورقابة داخلية، فإن عمليات المراقبة التي قمنا بها لا يمكن أن تشمل جميع عمليات الشركة بشكل شامل وبالتالي، فإن خطر عدم اكتشاف أي عيب كبير لا يمكن القضاء عليه تماماً.

علاوة على ذلك، في إطار عملنا، سنتعرف على عناصر الرقابة الداخلية ذات الصلة للتدقيق بهدف أخذ العوامل التي قد تؤدي إلى حدوث مخاطر عيوب كبيرة في الحسابات في الاعتبار، وليس بهدف صياغة رأي حول فعالية الرقابة الداخلية أو تحديد جميع نقاط الضعف في الرقابة الداخلية. إذا تم اكتشاف نقاط ضعف كبيرة في الرقابة الداخلية أثناء تدقيقنا، فسنخبركم بذلك كتابياً.

نحن ملتزمون بالسر المهني وفقاً لأحكام المادة 71 من القانون 10-101 المشار إليه، ولا يمكن للشركة محل الدراسة أن تعفيها من السر المهني. ستكون وثائق العمل والملفات التي وضعناها خلال مهمتنا، بما في ذلك الوثائق والملفات الإلكترونية، ملكنا الحصري وسيتم حمايتها بالسر المهني.

ومع ذلك، سنكون ملزمين بإبلاغ أقرب جمعية عامة أو اجتماع للهيئة المختصة عن أي تجاوزات وتلاعبات تم اكتشافها خلال مهمتنا ، وسنقوم بإبلاغ النائب العام عن الأعمال الجنائية التي تم اكتشافها.

نحن نعتقد أن الأدلة التي حصلنا عليها كافية وملائمة لتأسيس رأينا في التدقيق.

ثانياً: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (X)

يدعى أيضاً بتقرير المصادقة، ويتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة المبينة في الملحق رقم (01)، بحيث يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التاريخ: تاريخ إعداد التقرير (المسيلة في 21/05/2022)

- معد التقرير (محافظ الحسابات مصطفى بيرم)؛

- المرسل إليه إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية للشركة (SARL X)

- المحتوى : بحيث يحتوي هذا التقرير على الآتي:

بناءً على قبول المهمة الموقع عليها من قبلنا في 22/01/2021 ابتداء من عام 2021، وفي إطار مهمة مراجعة الحسابات المكلفة لنا من قبل جمعيتكم العامة، قمنا بفحص ميزانية شركتكم SARL X المنتهية في 31/12/2021 والتي تم إعدادها وفقاً لنماذج البيانات المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي، وتم إيقافها بإجمالي قدره 283,930,221.01 دج وصافي ربح قدره 8,887,987.94 دج.

الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL مسؤولة عن إعداد وتقديم البيانات المالية بصدق.

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا بناء على عملية التدقيق التي قمنا بها والتي تشمل الميزانية، وجدول حساب النتائج، وجدول التدفقات النقدية، وجدول تغيير رأس المال والتي ترفق بالتقرير.

تم تنفيذ مهمتنا وفقاً للمعايير المعترف بها للتدقيق وتنفيذ أحكام القرار الوزاري المؤرخ 24/06/2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها في إطار وظائفه.

الختام، وبعد إجراء عمليات المراجعة، نرى أننا قادرون على الشهادة على صحة وصدق البيانات المالية لشركة eurl X المنتهية في ()

### المطلب الثاني: التقرير العام حول القوائم المالية للمؤسسة X

#### أولاً: الإجراءات المحاسبية

أ. التعريف بالمؤسسة X محل الدراسة

المؤسسة X تأخذ الشكل القانوني بالنسبة للقانون الجزائري، هي عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة ذات طابع تجاري، تم إنشاؤها برأس مال قدره XXXXXX دج مسجلة في السجل التجاري تحت رقم XXXX والتي تقع في المقر الاجتماعي X بولاية بسكرة.

السجلات الواجب على المؤسسة مسكها:

1- السجلات القانونية وهي كالآتي:

- دفتر الجريدة العامة مرقم وموقع من طرف المحكمة.
- سجل الجرد مرقم وموقع من طرف المحكمة.
- دفتر الأجرة مرقم وموقع من طرف المحكمة.
- سجل المداولات مرقم وموقع من طرف المحكمة.

2- السجلات التنظيمية

- دفتر الموظفين مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.
  - سجل الإجازات السنوية مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.
  - سجل حوادث العمل مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.
  - سجل الوقاية والسلامة والطب الوظيفي مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.
- 3- سجل التحفظات:

معظم التحفظات التي أدلى بها محافظ الحسابات في تقريره لسنة 2020 لم تؤخذ بعين الاعتبار لسنة 2021.

4- إعادة الافتتاح

ثم استلام أرصدة الحسابات المقفلة في 31/12/2021 بأمانة في 01/01/2022

ثانيا: عرض القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (X)

سيتم في هذا العنصر عرض كل من الميزانية وجدول حساب النتائج لإحدى الشركات خلال سنتي 2020/2021، وذلك كالتالي:

ب. عرض الميزانية

فيما يلي عرض ميزانية الأصول والخصوم للمؤسسة X لسنتي 2019 - 2022

1. ميزانية الخصوم

الجدول رقم (11) : "ميزانية الخصوم"

<b>BILAN (PASSIF)</b>			
LIBELLE	NOTE	2020	2019
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		10 100 000,00	10 100 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		11 962 929,19	6 743 343,18
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		9 995 633,66	5 219 586,01
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
<b>TOTAL I</b>		<b>32 058 562,85</b>	<b>22 062 929,19</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			

<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
<b>TOTAL II</b>			
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		23 623 366,55	24 890 254,52
Impôts		6 720 321,97	3 150 505,00
Autres dettes		12 334 411,79	2 034 674,13
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>42 678 100,31</b>	<b>30 075 433,65</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>74 736 663,16</b>	<b>52 138 362,84</b>

2. ميزانية الأصول

الجدول رقم (12) : " ميزانية الأصول "

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2019
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		1 937 896,52		1 937 896,52	
Immobilisations en concession					
<b>Immobilisations encours</b>					
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		11 613 736,74		11 613 736,74	8 232 029,82
Impôts différés actif					
<b>Comptes de liaison</b>					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>13 551 633,26</b>		<b>13 551 633,26</b>	<b>8 232 029,82</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		13 574 730,83		13 574 730,83	3 255 292,00
<b>Créances et emplois assimilés</b>					

Clients	32 516 938,88	32 516 938,88	17 239 701,90
Autres débiteurs	2 953 975,54	2 953 975,54	23 383,50
Impôts et assimilés	878 277,10	878 277,10	556 031,62
Autres créances et emplois assimilés			
<b>Disponibilités et assimilés</b>			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	11 261 107,55	11 261 107,55	22 831 924,00
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>61 185 029,90</b>	<b>61 185 029,90</b>	<b>43 906 333,02</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>74 736 663,16</b>	<b>74 736 663,16</b>	<b>52 138 362,84</b>

بحيث كان التسجيل المحاسبي للعملية على الشكل التالي :

193.500,00	193.500,00	وضعية اشغال	411
		وضعية اشغال	704

3. إجراءات التحقق من صحة الأصول و الخصوم

من خلال المراجعة نجد ان المؤسسة قامت بتسجيل للعملية بدون توفر وثيقة تثبت الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة tva و المقدرة ب 3676500 دج ، و عليه فان التسجيل يكون على الشكل التالي :

193.500,00	230.265,00	وضعية اشغال	411
367.65,00		وضعية اشغال الرسم على القيمة مضافة	704 4457

- جدول الأصول و الخصوم بعد التصحيح:

الجدول رقم (13) : "ميزانية الخصوم بعد التصحيح "

BILAN (PASSIF)					
LIBELLE	NOTE	2020	2019	traitement 2020	2020
<b>CAPITAUX PROPRES</b>					
Capital émis		10 100 000,00	10 100 000,00		10 100 000,00
Capital non appelé					
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		11 962 929,19	6 743 343,18		11 962 929,19
Ecart de réévaluationx					0,00
Ecart d'équivalence (1)					0,00
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		9 995 633,66	5 219 586,01		9 995 633,66
Autres capitaux propres - Report à nouveau					0,00
<b>Part de la société consolidante (1)</b>					0,00

Part des minoritaires (1)					0,00
<b>TOTAL I</b>		<b>32 058 562,85</b>	<b>22 062 929,19</b>		<b>32 058 562,85</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>					0,00
Emprunts et dettes financières					0,00
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>					0,00
Autres dettes non courantes					0,00
Provisions et produits constatés d'avance					0,00
<b>TOTAL II</b>					0,00
<b>PASSIFS COURANTS:</b>					0,00
Fournisseurs et comptes rattachés		23 623 366,55	24 890 254,52		23 623 366,55
Impôts		6 720 321,97	3 150 505,00	3 676 500,00	10 396 821,97
Autres dettes		12 334 411,79	2 034 674,13		12 334 411,79
Trésorerie passif					0,00
<b>TOTAL III</b>		<b>42 678 100,31</b>	<b>30 075 433,65</b>	<b>3 676 500,00</b>	<b>46 354 600,31</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>74 736 663,16</b>	<b>52 138 362,84</b>	<b>3 676 500,00</b>	<b>78 413 163,16</b>

الجدول رقم (14) : "ميزانية الأصول بعد التصحيح"

BILAN (ACTIF)							
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2019	traitement 2020	
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>							
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif							
<b>Immobilisations incorporelles</b>							
<b>Immobilisations corporelles</b>							
Terrains							
Bâtiments							
Autres immobilisations corporelles		1 937 896,52		1 937 896,52			
Immobilisations en concession							
<b>Immobilisations encours</b>							
<b>Immobilisations financières</b>							
Titres mis en équivalence							
Autres participations et créances rattachées							
Autres titres immobilisés							
Prêts et autres actifs financiers non courants		11 613 736,74		11 613 736,74	8 232 029,82		
Impôts différés actif							
<b>Comptes de liaison</b>							
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>13 551 633,26</b>		<b>13 551 633,26</b>	<b>8 232 029,82</b>		13 551 633,26
<b>ACTIF COURANT</b>							
<b>Stocks et encours</b>		13 574 730,83		13 574 730,83	3 255 292,00		13 574 730,83
<b>Créances et emplois assimilés</b>							
Clients		32 516 938,88		32 516 938,88	17 239 701,90	3676500	36 193 438,88
Autres débiteurs		2 953 975,54		2 953 975,54	23 383,50		2 953 975,54

Impôts et assimilés	878 277,10	878 277,10	556 031,62	878 277,10
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	11 261 107,55	11 261 107,55	22 831 924,00	11 261 107,55
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>61 185 029,90</b>	<b>61 185 029,90</b>	<b>43 906 333,02</b>	<b>64 861 529,90</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>74 736 663,16</b>	<b>74 736 663,16</b>	<b>52 138 362,84</b>	<b>78 413 163,16</b>

من خلال جدول الأصول و الخصوم نلاحظ الفرق في المجاميع حيث مجموع الأصول كان 74.736.663,16 و أصبح 78.413.163,16

4. جدول حسابات النتائج

الجدول رقم (15) : " حساب النتائج "

**SARL Z**  
BISKRA

### COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	2023	Traitement		N TCR
		Plus	Moins	
Ventes et produits annexes	293 334 198,29			293 334 198,29
Variation stocks produits finis et en cours				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>293 334 198,29</b>			<b>293 334 198,29</b>
Achats consommés	-275 522 618,50			-275 522 618,50
Services extérieurs et autres consommations	-1 540 797,60	<b>605 424,00</b>	<b>9 585,88</b>	-2 136 635,72
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	<b>-277 063 416,10</b>			<b>-277 659 254,22</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>16 270 782,19</b>			<b>15 674 944,07</b>
Charges de personnel	-2 621 587,97			-2 621 587,97
Impôts, taxes et versements assimilés	-3 087 510,00			-3 087 510,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>10 561 684,22</b>			<b>10 561 684,22</b>
Autres produits opérationnels	25 012,03			25 012,03
Autres charges opérationnelles	-73,51			-73,51
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-1 189 625,00	1 179 625,00		-10 000,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>9 396 997,74</b>			<b>10 576 622,74</b>
Produits financiers				
Charges financières	-2 805 690,34	142 865,69		-2 662 824,65
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-2 805 690,34</b>			<b>-2 662 824,65</b>



<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>	<b>6 591 307,40</b>		<b>7 913 798,09</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-1 458 617,00		-2 057 587,50
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>293 359 210,32</b>		<b>293 359 210,32</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-288 226 519,92</b>		<b>-288 098 837,85</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>5 132 690,40</b>		<b>5 260 372,47</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>5 132 690,40</b>		<b>5 260 372,47</b>

9585,88 doit comptabilisé 4456 TVA

### 5. إجراءات التحقق من جدول حساب النتائج

بعد مراجعة و التحقق من جميع مصاريف مسجلة في جدول حسابات النتائج توصلنا إلى هذه النقاط :

- 1- نقوم بإلغاء ح/661 نتيجة أن القانون الجبائي يعترف بالإيجار بينما مبلغ الإيجار خارج الرسم على القيمة المضافة يساوي 605424.00
  - 2- وجدنا خطأ متمثل في الرسم على القيمة المضافة قام بتسجيلها في ح/627 بدل تسجيلها في ح/4456
  - 3- نقوم بإلغاء الاهتلاكات لان القانون الجبائي لا يعترف بالاهتلاك بالنسبة للمستأجر 1179625.00
- جدول حسابات النتائج بعد التصحيح:

الجدول رقم (16) : " حساب النتائج بعد التصحيح "

661070	4457	613000	TTC
DATE	REFERENCE	LIBELLE	661070
27/01/2022	782000006/19	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	14 448,07 9 585,88
27/02/2022	782000006/20	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	14 045,03 9 585,88
05/04/2022	782000006/21	REGL PROFIT LEASING NON PERCU	12 328,66 9 585,88
27/04/2022	782000006/22	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	13 210,70 9 585,88
29/05/2022	782000006/23	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	13 202,87 9 585,88
27/06/2022	782000006/24	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	11 585,62 9 585,88
27/07/2022	782000006/25	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	11 560,17 9 585,88
28/08/2022	782000006/26	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	11 873,89 9 585,88
27/09/2022	782000006/27	REGLM ECHEANCE LEASING IMPAYE	10 720,91 9 585,88
27/10/2022	782000006/28	REGL ECHEANCE LEASING	10 290,49 9 585,88

27/11/2022	782000006/29	REGL ECHEANCE LEASING	10 180,15	9 585,88	50 452,00	60 037,88
27/12/2022	782000006/30	REGL ECHEANCE LEASING	9 419,13	9 585,88	50 452,00	60 037,88
			<b>142</b>	<b>115</b>	<b>605</b>	
			<b>865,69</b>	<b>030,56</b>	<b>424,00</b>	<b>720 454,56</b>

6. تقارير محافظ الحسابات

*EXTRAIT DE RAPPORT ANNUEL*  
*DE COMMISSARIAT AUX COMPTES*  
*DE L'EXERCICE CLOS LE 31/12/2021*

*Textes de références*

- 1. Ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce, modifiée et complétée ;*
- 2. Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'Expert Comptable, de Commissaire Aux Comptes et de Comptable agréé ;*
- 3. Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier ;*
- 4. Décret exécutif n° 06/354 du 09 octobre 2006 fixant les modalités de désignation de commissaires aux comptes auprès des sociétés à responsabilité limitée ;*
- 5. Décret exécutif n° 11/32 du 27 janvier 2007 relatif a la désignation de commissaires aux comptes.*

*Monsieur l'Associé  
de l'EURL khalil*

Objet : *Rapport général du Commissaire Aux  
Comptes*

*Monsieur,*

*En exécution du mandat qui nous a été confié par votre assemblée générale ordinaire, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport annuel relatif à l'exercice clos le 31/12/2021 sur :*

- *la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;*
- *l'étude et l'évaluation des systèmes du contrôle interne ;*
- *le contrôle des comptes annuels de votre société ;*
- *les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.*

*Les comptes annuels de votre société, repris dans l'annexe n° 01, font apparaître un résultat bénéfice net de 14.205.268,55 DA et ont été arrêtés au total actif et passif de 191.658.647,63 DA.*

*Nous vous assurons, Messieurs, de notre entier dévouement.*

*Le 20 octobre 2022*  
*Le Commissaire Aux Comptes*

**I - CONTRÔLE DES COMPTES ANNUELS**

*Les contrôles que nous avons effectués sur ces comptes ont été exécutés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que ces derniers ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans cette optique, nous avons, mis en œuvre les diligences que nous avons estimées nécessaires conformément aux normes de la profession.*

*Les vérifications opérées ont été réalisées sur la base des :*

- 1. pièces comptables justificatives*
- 2. journaux auxiliaires*
- 3. analyses des comptes*

*Ces vérifications ont consisté à :*

- auditer les opérations comptables de l'exercice 2021 ;*
- examiner les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes ;*
- apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrête des comptes ainsi que leur présentation d'ensemble ;*

*A l'issue de toutes ces opérations, nous avons relevé que les créances et les dettes qui très important sont les suivants :*

- **Compte Fournisseurs et rattachés** : représente au 31-12-2021 un solde de 110.852.691,10 DA
  - a) Représente 58% du passif et une augmentation de 3,69 para port à l'exercice 2020.*
  - b) Fournisseurs (Etranger) représente un solde de : 73.677.521,30 DA ;*
  - c) Les autres fournisseurs :**

COMPTE	AUXIL	LIBELLE	SOLDE AU 31/12/21	
			DEBIT	CREDIT
401100	067254	SARL X	0,00	67,13
401100	070197	CLIENT 1	0,00	18 162,10
401100	071841	SARL X	0,00	1 876 668,08
401100	078189	ETS X	147 203,00	0,00
401100	079209	SARL X	0,00	1 250 000,00
401100	139942	SARL X	0,00	83 012,85
401100	160002	SARL X	0,00	0,05
401100	161042	CLIENT 2	0,00	109 999,99
401100	161071	CLIENT 3	0,00	6 673,47
401100	163014	SARL X	0,00	3 700,00
401100	168104	SARL X	0,00	17 120 340,83
401100	169012	SARL X	0,00	2 952 590,00
401100	169035	CLIENT 4	0,00	735 741,88
401100	258534	CLIENT 5	0,00	11 059 640,00
401100	319012	SARL X	1 102,90	0,00
401100	319031	CLIENT 6	0,00	8 721,18
401100	344747	CLIENT 7	0,00	447 000,00
401100	473548	SARL X	0,00	219 071,62
401100	477629	CLIENT 8	0,00	213 086,87
<b>401100</b>			<b>0,00</b>	<b>35 956 170,15</b>
401200	071513	EURL X	0,00	228 445,00
401200	075655	CLIENT9	0,00	208 515,37
401200	160001	CLIENT 10	0,00	263 689,16
401200	162082	CLIENT 11	0,00	52 400,00
401200	162742	CLIENT 12	0,00	99 188,24
401200	168021	CLIENT 13	0,00	2 056,00
<b>401200</b>			<b>0,00</b>	<b>854 293,77</b>
<b>Total G</b>				<b>36 810 463,92</b>

**d) Fournisseurs des immobilisations représente solde de l'exercice 2020 pour un montant de : 364.705,88 DA ;**

**e) manque la confirmation de solde (NAA 505)**

- Nous vous recommandons de régularisé les soldes débiteurs et d'analysé les autres soldes (dossier fournisseur «Bon commande-Bon de réception et facture »).

• **Compte Impôts** représente un montant de 14.289.955,14DA au 31/12/2021. Le montant de TVA au 31-12-2021 représente : 10.018.390,50 DA (70%).

**Compte Autres Dettes** est détaillé comme Suits :

<b>Code</b>	<b>Libellé</b>	<b>Solde 31/12/2021</b>
419000	Clients créditeurs -avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir	4.998.000,00
442000	I R G	38.485,00
431000	Sécurité sociale	1.571.833,53
455000	Associés-comptes courants	4.290.280,10
<b>Totaux</b>		<b>10.898.598,63</b>

Nous avons constaté une diminution para port à l'exercice 2021.

- a) *Compte associe : nous vous recommandons de régularisé à partir de l'application de l'article 2 LF pour 2019 (instruction n°01 du 20/03/2019 DGI).*
- b) *Manque la constatation taxe de formation et apprentissage (voir LF 2021 art. n° 50 (Art. n° 169CIDTA).*
- **Compte 411 Clients : 72.978.812,82 DA solde de l'exercice 2021, avec une augmentation de 124% para port à l'exercice 2020.**

<b>COMPTE</b>	<b>AUXIL</b>	<b>LIBELLE</b>	<b>SOLDE AU 31/12/21</b>	
			<b>DEBIT</b>	<b>%</b>
411000	034442	CLIENT 1	24 456 285,00	33,51%
411000	073436	CLIENT 2	749 759,50	1,03%
411000	077515	CLIENT 3	5 126 070,28	7,02%
411000	160625	CLIENT 4	2 496 620,00	3,42%
411000	165470	CLIENT 5	22 279 014,24	30,53%
411000	167326	CLIENT 6	208 845,00	0,29%
411000	168021	CLIENT 7	4 744 425,88	6,50%
411000	184442	CLIENT 8	1 054 399,50	1,44%
411000	234442	CLIENT 9	1 664 441,10	2,28%
411000	309218	CLIENT 10	4 391 100,00	6,02%
411000	394442	CLIENT 11	789 032,50	1,08%
<b>411000</b>			<b>67 959 993,00</b>	<b>93,12%</b>
412000	165470	CLIENT 12	2 905 608,00	3,98%
412000	168021	CLIENT 13	606 338,68	0,83%
412000	168459	CLIENT 14	178 500,00	0,24%
412000	190001	CLIENT 15	659 534,83	0,90%
412000	200850	CLIENT 16	75 080,07	0,10%
412000	309218	CLIENT 17	459 042,50	0,63%
412000	319877	CLIENT 18	134 715,74	0,18%
<b>412000</b>			<b>5 018 819,82</b>	<b>6,88%</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>			<b>72 978 812,82</b>	

- 
- *Nous vous recommandons d'analyser les soldes et de constituer (dossier Clients «Bon commande-Bon de livraison et facture/convention »).*
  - *Manque la confirmation des soldes (NAA 505).*
  - *Nb : voir les dates et les numéros des factures (D. E n° 05-468)*

*Le 20 octobre 2022*  
*Le Commissaire Aux Comptes*



**RAPPORT DE CERTIFICATION**

*Nous avons examiné le bilan de la EURL KHALIL –W. Biskra tel qu' il s'établissait au 31 décembre 2021, le compte de résultat ainsi que les autres états financiers établis pour détail de l'information comptable selon la forme des documents de synthèse prévu par le Système Comptable Financier.*

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

*Compte tenu du résultat de nos investigations et hormis les remarques, les insuffisances et les réserves comme indiqué dans la partie évaluation des procédures de contrôle interne ci-après, et commentaire sur les comptes du bilan, nous certifions avec réserves les comptes de la EURL KHALIL –W. Biskra ci-dessus arrêtés au 31.12.2021 tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total d'Actif et Passif de **191.658.647,63 DA**, et un résultat Net de l'exercice « bénéfice » **14.205.268,55 DA**.*

*Le 20 octobre 2022*  
**Le Commissaire Aux Comptes**

**II- VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES PREVUES PAR LA LOI**

*Les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi ont touché les points suivants :*

- 1. Résultats des cinq derniers exercices ;*
- 2. Participations sur les filiales de la société a responsabilité limitée*
- 3. Calcul de l'Actif Net ;*
- 4. Conventions ;*
- 5. Augmentation de capital*

*Le détail de chaque point est donne dans les pages qui suivent :*

**RESULTATS DES CINQ DERNIERS EXERCICES**

*Article 678 (6°) du décret du 25 avril 1993*

*Monsieur l'Associé*  
*de l' EURL KHALIL*

*L'article 678 (6°) du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce, prévoit la communication à l'Assemblée Générale Ordinaire par les Commissaires Aux Comptes, sur rapport spécial, l'évolution des résultats des cinq (05) derniers exercices. A ce titre, nous vous informons que votre société a réalisé, au cours des cinq derniers exercices, les résultats suivants:*

<i>Exercices</i>	<i>Résultat</i>	<i>Montant</i>
<i>2017</i>	<i>Résultat Bénéficiaire</i>	<i>846.159</i>
<i>2018</i>	<i>Résultat Bénéficiaire</i>	<i>2.080.140</i>
<i>2019</i>	<i>Résultat Bénéficiaire</i>	<i>5.219.586</i>
<i>2020</i>	<i>Résultat Bénéficiaire</i>	<i>9.995.633</i>
<i>2021</i>	<i>Résultat Bénéficiaire</i>	<i>14.205.268</i>

*Le 20 octobre 2022*  
*Le Commissaire Aux Comptes*

***Participations sur les filiales de la société a responsabilité limitée***

*Article 729 du Code Commerce (Ordonnance n° 96-27 du 09-12-1996)*

*Monsieur l'Associé*  
*de l' EURL KHALIL*

*L'article 5 du décret exécutif n° 06/354 du 09 octobre 2006 fixant les modalités de désignation de commissaires aux comptes auprès des sociétés à responsabilité limitée prévoit que le ou les Commissaires Aux Comptes établissent un rapport spécial sur les prises de participations et sur les filiales de la société a responsabilité limitée.*

*En application de ces dispositions, nous vous informons que l'EURL KHALIL ne dispose ni de prises de participations ni de filiales.*

*Le 20 octobre 2022*  
*Le Commissaire Aux Comptes*

**CALCUL DE L'ACTIF NET**

*Article 589 du décret législatif 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant  
L'ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce*

*Monsieur l'Associé  
de l'EURL KHALIL*

*Conformément aux dispositions de l'article 589 du décret législatif 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce ; nous vous informons que les comptes de votre société présentent, au 31 décembre 2021, un Actif Net Positif de 46.263.831,40 DA.*

*Cette situation a été calculée, sur la base des chiffres affichés par le bilan au 31/12/2021, comme suit :*

<i>Libelle</i>	<i>Montant</i>
<i>Capital</i>	<i>20.100.000,00</i>
<i>Réserves</i>	<i>11.958.562,85</i>
<i>Ecart de réévaluation</i>	<i>-</i>
<i>Ecart d'équivalence</i>	<i>-</i>
<i>Résultat Net de l'exercice</i>	<i>14.205.268,55</i>
<i>Résultat des exercices antérieur</i>	
<b><i>Total d'actif net</i></b>	<b><i>46.263.831,40</i></b>

*Le 20 octobre 2022*  
*Le Commissaire Aux Comptes*

**RAPPORT SPECIAL SUR LES OPERATIONS VISEES  
A L'ARTICLE 628 DU CODE DE COMMERCE**

*Monsieur l'Associé  
de l'EURL KHALIL*

*L'article 628 (6°) du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce, prévoit que toute convention entre la société et l'un de ses Administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être au préalable, et à peine de nullité, soumise à l'autorisation de l'Assemblée Générale Ordinaire.*

*Il en est de même des conventions établies entre la société et une entreprise où l'un des Administrateurs est associé, Administrateur ou directeur.*

*En application de ces dispositions, nous vous informons que nous n'avons pas eu connaissance des conventions visées audit article.*

*Le 20 octobre 2022*  
*Le Commissaire Aux Comptes*

**RAPPORT SPECIAL SUR  
L'AUGMENTATION DE CAPITAL**

*Monsieur l'Associé*  
*de l'EURL KHALIL*

*Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que L'EURL KHALIL –W. Biskra*

*A été réalisé une augmentation de capital:*

- *Ancien capital ..... : 10.100.000,00 DA*
- *Montant de l'augmentation : 10.000.000,00 DA*
- *Nouveau capital ..... : 20.100.000,00 DA*

*Le 20 octobre 2022*  
**Le Commissaire Aux Comptes**

**A N N E X E S N ° 0 1**

**1 - ACTIF DU BILAN ARRETE AU 31/12/2021**

**2 - PASSIF DU BILAN ARRETE AU 31/12/2021**

**3 - COMPTE DE RESULTATS PAR NATURE ARRETE AU 31/12/2021**

**04- TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**



**BILAN (ACTIF)**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>BRUT</b>	<b>AMO/PROV</b>	<b>NET</b>	<b>NET 2020</b>
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
<i>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</i>					
<i>Immobilisations incorporelles</i>					
<i>Immobilisations corporelles</i>					
<i>Terrains</i>					
<i>Bâtiments</i>					
<i>Autres immobilisations corporelles</i>		8 186 469,30	700 007,95	7 486 461,35	1 937 896,52
<i>Immobilisations en concession</i>					
<i>Immobilisations encours</i>					
<i>Immobilisations financières</i>					
<i>Titres mis en équivalence</i>					
<i>Autres participations et créances rattachées</i>					
<i>Autres titres immobilisés</i>					
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>		14 587 085,06		14 587 085,06	11 613 736,74
<i>Impôts différés actif</i>					
<i>Comptes de liaison</i>					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>22 773 554,36</b>	<b>700 007,95</b>	<b>22 073 546,41</b>	<b>13 551 633,26</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<i>Stocks et encours</i>					
		49 805 548,48		49 805 548,48	13 574 730,83
<i>Créances et emplois assimilés</i>					
<i>Clients</i>					
		72 978 812,82		72 978 812,82	32 516 938,88
<i>Autres débiteurs</i>					
		4 467 307,52		4 467 307,52	2 953 975,54
<i>Impôts et assimilés</i>					
		9 089 686,08		9 089 686,08	878 277,10
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>					
<i>Disponibilités et assimilés</i>					
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>					
<i>Trésorerie</i>					
		33 243 746,32		33 243 746,32	11 261 107,55
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>169 585 101,22</b>		<b>169 585 101,22</b>	<b>61 185 029,90</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>192 358 655,58</b>	<b>700 007,95</b>	<b>191 658 647,63</b>	<b>74 736 663,16</b>

**BILAN (PASSIF)**

<i>LIBELLE</i>	<i>NOTE</i>	<i>2021</i>	<i>2020</i>
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
<i>Capital émis</i>		20 100 000,00	10 100 000,00
<i>Capital non appelé</i>			
<i>Primes et réserves - Réserves consolidées (1)</i>		11 958 562,85	11 962 929,19
<i>Ecart de réévaluations</i>			
<i>Ecart d'équivalence (1)</i>			
<i>Résultat net - Résultat net part du groupe (1)</i>		14 205 268,55	9 995 633,66
<i>Autres capitaux propres - Report à nouveau</i>			
<i>Part de la société consolidant (1)</i>			
<i>Part des minoritaires (1)</i>			
<b>TOTAL I</b>		<b>46 263 831,40</b>	<b>32 058 562,85</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
<i>Emprunts et dettes financières</i>			
<i>Impôts (différés et provisionnés)</i>			
<i>Autres dettes non courantes</i>			
<i>Provisions et produits constatés d'avance</i>			
<b>TOTAL II</b>			
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
<i>Fournisseurs et comptes rattachés</i>		110 852 691,10	23 623 366,55
<i>Impôts</i>		14 289 955,14	6 720 321,97
<i>Autres dettes</i>		10 898 598,63	12 334 411,79
<i>Trésorerie passif</i>		9 353 571,36	
<b>TOTAL III</b>		<b>145 394 816,23</b>	<b>42 678 100,31</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>191 658 647,63</b>	<b>74 736 663,16</b>

**COMPTE DE RESULTAT/NATURE**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>2021</b>	<b>2020</b>
Ventes et produits annexes		199 221 751,54	158 564 080,69
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>199 221 751,54</b>	<b>158 564 080,69</b>
Achats consommés		-151 428 538,82	-122 970 319,36
Services extérieurs et autres consommations		-9 049 434,02	-7 725 968,41
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-160 477 972,84</b>	<b>-130 696 287,77</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>38 743 778,70</b>	<b>27 867 792,92</b>
Charges de personnel		-22 421 149,86	-10 697 604,12
Impôts, taxes et versements assimilés		-346 162,77	-2 481 448,44
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>15 976 466,07</b>	<b>14 688 740,36</b>
Autres produits opérationnels		63 446,43	3 879,25
Autres charges opérationnelles		-71 350,73	-2 162 843,48
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-700 007,95	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>15 268 553,82</b>	<b>12 529 776,13</b>
Produits financiers		5 171,11	52 867,96
Charges financières		-644 269,38	-2 320 544,43
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-639 098,27</b>	<b>-2 267 676,47</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>14 629 455,55</b>	<b>10 262 099,66</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-424 187,00	-266 466,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>199 290 369,08</b>	<b>158 620 827,90</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-185 085 100,53</b>	<b>-148 625 194,24</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>14 205 268,55</b>	<b>9 995 633,66</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>14 205 268,55</b>	<b>9 995 633,66</b>

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>2021</b>	<b>2020</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		159 045 522,38	116 955 903,88
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-109 488 504,66	-96 725 509,98
Intérêts et autres frais financiers payés		-5 966 705,21	-3 943 265,22
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		43 590 312,51	16 287 128,68
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		36 975,39	3 870,61
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>43 627 287,90</b>	<b>16 290 999,29</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-2 689 101,59	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			-7 988 631,33
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			1 250 352,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		5 171,11	52 867,96
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-2 683 930,48</b>	<b>-6 685 411,37</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		232 003 051,42	271 621 895,51
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-259 513 531,84	-292 798 299,88
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>-27 510 480,42</b>	<b>-21 176 404,37</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>13 432 877,00</b>	<b>-11 570 816,45</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>		<b>11 261 107,55</b>	<b>22 831 924,00</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>23 890 174,96</b>	<b>11 261 107,55</b>
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		<b>12 629 067,41</b>	<b>-11 570 816,45</b>
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-1 576 201,14</b>	<b>-21 566 450,11</b>

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes  
Mr AMEUR Rabah  
Adresse : Cité 70 logts zone ouest – Biskra  
Email : bureaucac07@gmail.com Tél :05.55.28.72.63 Fixe : 033.54.00.27

*Rapport du commissaire aux comptes*

*Sur les comptes annuels*

*Exercices clos au 31-12-2022*

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

À Messieurs les associés de la SARL XXXXX

**OBJET : Rapport de commissariat aux comptes**

***Exercice clos au 31/12/2022***

*Monsieur,*

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

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

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

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

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

*Biskra, le : 10/07/2023*

Le Commissaire aux Comptes

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

**COMMENTAIRES SUR LES**  
**COMPTES DU BILAN**

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

## **I-ACTIF NON COURANT**

### **1-1 PRESENTATION DU POSTE**

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

### **OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :**

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

### **CONCLUSION DE NOS CONTROLES**

Les immobilisations corporelles de la SARL XXXXX Biskra ont connu une augmentation au 31/12/22.

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

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



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

## **II-ACTIF COURANT**

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

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

<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Désignation</b>	<b>Montant 2021</b>	<b>Montant 2020</b>	<b>Ecart 21-20</b>	<b>% E/20</b>
<i>Stocks et encours</i>	16 372 301	25 169 986	-8 797 685	35%
<i>Clients</i>	58 916 871	45 408 142	13 508 729	30%
<i>Autres débiteurs</i>	1 354 620	199 092	1 155 528	
<i>Impôts et assimilés</i>	710 379	3 116 306	-2 405 927	
<i>Trésorerie</i>	7 968 974	937 862	7 031 112	
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>85 323 146</b>	<b>74 831 388</b>	<b>10 491 758</b>	<b>14%</b>

### **OBJECTIFS DE NOS CONTROLES**

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

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

### ملخص الفصل الثالث

إن الهدف من هذا الفصل معرفة دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية لإبراز العناصر الغير واضحة في الجانب النظري ، و ذلك من خلال الدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات.

و بفضل هذه الدراسة تبين أن لدى محافظ الحسابات دور هام و فعال في تحسين جودة الكشوف المالية ، و ذلك من خلال دقة وصدق الحسابات و إبداء رأيه الفني و الإيجابي حول هذه النتائج و هذا راجع إلى تقاريره المختلفة التي تعتبر بمثابة الوجه الأساسي للمؤسسة في اتخاذ القرارات .

في الجانب النظري، قدمنا دراسة مفصلة حول مفهوم وأهمية محافظ الحسابات، مع التركيز على المبادئ والمعايير التي تحكم هذه العملية. استعرضنا دور محافظ الحسابات في التأكد من صحة وشفافية المعلومات المالية.

أما في الجانب العملي، فقد قمنا بدراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات. هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تأثير محافظ الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات. من خلال تحليل البيانات العملية، حاولنا تحديد مدى فعالية محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات لمعلومات محاسبية تتميز بالدقة و الموثوقية والواقعية.

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى الدور الهام لمحافظ الحسابات بحيث يلعب دورًا حيويًا في ضمان شفافية وموثوقية القوائم المالية. تساهم هذه العملية في تقليل احتمالية التضليل غير المبرر في البيانات المالية. بفضل المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات، الذي يتمتع بالحياد والاستقلالية والمؤهلات اللازمة.

و بالتالي، تعتبر المراجعة الخارجية ضرورة ملحة لضمان جودة القوائم المالية التي تعتمد عليها مختلف الجهات المعنية، من مستثمرين أو دائنين أو جهات حكومية. هذه القوائم تشكل أساسًا لاتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المهمة، مما يبرز أهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي.

### نتائج البحث

\_\_ إن دور محافظ الحسابات فعال جدا في المؤسسة للحد من التلاعبات

\_\_ الرأي المحايد لمحافظ الحسابات له دور أساسي في تقييم حسابات المؤسسة

\_\_ يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في جودة القوائم المالية من خلال مراجعة الحسابات

\_\_ تعتبر جودة القوائم المالية وجها حسنا للمؤسسة و تعطي انطبعا جيدا و ثقة للمستخدمين و المستثمرين

### اختبار الفرضيات

\_\_ الفرضية الأولى صحيحة حيث أن محافظ الحسابات هو الذي يصادق على الحسابات تحت اسمه الخاص

\_\_ الفرضية الثانية صحيحة حيث تعتبر الكشوف المالية هي الوجه المثالي للمؤسسة و أيضا مفيدة للمستخدمين

\_\_ الفرضية الثالثة صحيحة حيث أن التدقيق الخارجي يعطي ثقة أكبر و مصداقية أكثر لأنه تقييم مستقل

\_\_ الفرضية الرابعة صحيحة حيث أن محافظ الحسابات هو المرآة العاكسة لجودة و دقة القوائم المالية و ذلك عن طريق تحليل البيانات المالية و تقييم الأداء و الإجراءات الداخلية

### التوصيات و الاقتراحات

\_\_ يجب على محافظ الحسابات مواكبة التطور و في نفس الوقت الحذر من مواقع سرقة المعلومات

\_\_ يجب على محافظ الحسابات أن يكون نزيها

\_\_ يجب أن يكون على دراية بأي تعديل جديد في مجال المحاسبة

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية

#### قائمة الكتب

1. أحمد حلمي جمعه. (2009). تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي لقواعد أخلاقيات المهنة. عمان: دار الصفاء.
2. أحمد محمد عبد السلام، و ابراهيم السيد. (2017). إدارة الموارد المالية. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر.
3. أقاسم عمر. (2016). التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات في الجزائر. الجزائر: دار الكتاب العربي.
4. الخطيب خالد راغب، و الرفاعي خليل محمود. (1988). الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات. ط 1، ص 97. لاردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
5. السيد أحمد لطفي أمين. (2007). إعداد و عرض القوائم المالية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
6. الصبان محمد سمير، و علي عبد الوهاب نصر. (2002). المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية. مصر : الدار الجامعية .
7. الصبان محمد سمير، و علي عبد الوهاب نصر. (2002). المراجعة الخارجية. ص 75. مصر: الدار الجامعية.
8. الصحن عبد الفتاح محمد، و آخرون. (2000). أصول المراجعة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
9. العونية بن زكورة. (2016). البسيط في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF . وهران ، الجزائر: دار القدس العربي.
10. القاضي حسين، و الدحدوح حسين. (1999). أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية. الأردن: مؤسسة الوراق.
11. الكبيسي عبد الستار. (2003). الشامل في مبادئ المحاسبة. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
12. أمين السيد أحمد لطفي. (2008). إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
13. جربوع يوسف محمود. (2013). نظرية المحاسبة: الفروض- المفاهيم- المبادئ- المعايير (الإصدار ط 1). عمان، الأردن: مؤسسة الوراق.
14. حلوه حنان رضوان، و فليح البلداوي نزار. (2009). مبادئ المحاسبة المالية. الأردن: اثناء للنشر والتوزيع.
15. حماد طارق عبد العال. (2004). شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية (الإصدار الجزء الثالث). مصر: الدار الجامعية للنشر.
16. خالد جمال الجعاعات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية (الإصدار ط 1). عمان، الأردن: إثناء للنشر.

17. دونالد كيسو و جيري ويجانت. (1999). المحاسبة المتوسطة. (أحمد حامد حجاج، المترجمون) دار المريخ.
18. شاهين علي عبد الله. (2001). النظرية المحاسبية. غزة، فلسطين: مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع.
19. شحاتة محمد أحمد بسيوني، و محمد السيد سرايا. (2007). المحاسبة المالية لشركات الأموال. المكتب الجامعي الحديث.
20. شعيب شنوف. (2008). محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS* (الإصدار ط 1). الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بودواو.
21. طواهر محمد التهامي، و صديقي مسعود. (2005). المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية). ط 2، ص 44 - 46. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
22. عبد العال حماد طارق. (2006). دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة. الإسكندرية: الدارة الجامعية.
23. عبد الفتاح أبو المكارم وصفي، و سمير كامل محمد. (2000). المحاسبة المالية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
24. عبد الفتاح محمد الصحن، السيد راشد رجب، و محمد ناجي درويش. (2000). أصول المراجعة. الإسكندرية مصر: الدار الجامعية.
25. عبد الله خالد أمين. (2000). علم تدقيق الحسابات. ط 1، ص 13. عمان: دار وائل للنشر.
26. غسان فلاح المطارنة. (2005). تدقيق الحسابات المعاصر. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
27. قاسم محسن الحبيطي، و زياد هاشم. (2011). تحليل و مناقشة القوائم المالية (الإصدار ط 1). بيروت: الدار النموذجية للطباعة و النشر.
28. لطفي أمين السيد أحمد. (2007). التطورات الحديثة في المراجعة. عمان: دار الجامعة.
29. محمد الصحن عبد الفتاح، السيد راشد رجب، و محمد ناجي درويش. (2000). أصول المراجعة. الإسكندرية مصر: الدار الجامعية.
30. محمد سامي راضي. (2018). أسس و إعداد القوائم المالية. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.
31. محمد مطر، و موسى السويطي. (2008). التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض والإفصاح (الإصدار ط 2). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
32. مؤيد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة. (2006). تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
33. وليد ناجي الحياي. (2007). التحليل المالي. الدنمارك: منشورات الدار العربية المفتوحة.

34. وليد ناجي الحياي، و بدر محمد علوان. (2003). المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي. عمان ، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.

35. يوسف محمد جربوع. (2000). مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق. عمان (الأردن): مؤسسة وراق.

### قوانين و التشريعات

1. الجريدة الرسمية . (29 يونيو , 2010). قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 . الجزائر .

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (11 يوليو 2010). (العدد 42)

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (02 فبراير 2011). (العدد 07)

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (20 فبراير 2011). (العدد 11)

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (30 فبراير 2011). (العدد 65)

6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (25 فبراير 1972). ص 407.

7. المادة 260-2 من القرار الصادر في 26 يوليو 2008. (بلا تاريخ).

8. المادة 679 من القانون التجاري. (بلا تاريخ).

9. المادة 715 ،المكرر 4. (2007). القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ص 188. مطبوعات بيرتي.

10. مجموعة النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة. (2002). ص 12 - 14. الجزائر، المجلس الوطني للمحاسبة CNC: منشورات الساحل.

11. مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة. (2002). ص 12 - 14. الجزائر، المجلس الوطني للمحاسبة CNC: منشورات الساحل.

### المجلات و المقالات و المحاضرات

1. إبراهيم شاهين. (1995). المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة . الكويت: مجلة المحاسبون.

2. حجاج زينب. (2016). مهنة محافظ الحسابات ف الجزائر كآلة لمحاربة المخالفات. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ، 86. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات.

3. عامر الحاج، أمينة جودي، و أبو القاسم محمود أبو ستالة. (2023). أثر الافصاح البيئي على جودة القوائم المالية- دراسة حالة. مجلة قيس للدراسات الانسانية والاجتماعية ، 1866.
4. عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية و المالية المتقدمة ، 104.
5. محمد البشير بالطيب. (2015). محاضرات في مقياس المحاسبة المالية ، الجزء الأول :الإطار التصوري للمحاسبة المالية. ص 9. ورقة، كلية الحقوق.
6. محمد عجيلة، و محمد مولود غزيل. (2015-2016). التدقيق ومحافظ الحسابات. مطبوعة ، 85. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير: جامعة غرداية.
7. وحياني نجية، فتيحة بن يشو، و نذير حاج سليمان. (2023). أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية. دفا تر MECAS ، 439.

### الأطروحات و الرسائل الجامعية

1. حفيزة مركب. (2017-2018). النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر. اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون الخاص ، 393. كلية الحقوق: جامعة الجزائر 1.
2. حكيمة مناعي. (2009/2008). تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر. رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ، ص34. باتنة، جامعة الحاج لخضر.
3. سردوك فاتح. (2015/2014). تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة. مذكرة دكتوراه . بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة.
5. سعيدة رحيش. (2013-2014). مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية. رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير . جامعة بومرداس، تخصص محاسبة.
8. مصطفى عقاري. (2005). مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني. أطروحة دكتوراه . سطيف، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: جامعة فرحات عباس.
9. منصور الشريف محمود مصطفى. (2006). إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية - دراسة نظرية وتطبيقية. رسالة ماجستير ، ص 14. مصر، كلية التجارة جامعة بنها.



10. نصيرة سليمان. (2022). مساهمة تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية. مذكرة دكتوراه . بسكرة، قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
11. نوح حامدي. (2012). القوائم المالية ودورها في اتخاذ القرارات المالية. مذكرة لنيل شهادة الماستر ، ص 26. جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية.

### المراجع الأجنبية

1. comptabilite, S. s. (1989). Guide d'audit et de commissariat aux comptes.
2. Generally Accepted Auditing Standards. (1954). New York, American Institute of Certified Public Accountants: AICPA.
3. HOWARD, S. (1977). *Principe et méthodes générales de l'audit*. Paris: ed française.
4. MASSON, R. (1936). Les commissaires aux comptes des sociétés. *thèse doctorat* , p 19. Paris.
5. Paul, B. (s.d.). Une bonne pratique de l'audit. p 23. Paris (s.d): imprimerie nationale.
6. PERRONNET, R. (1976). Le renforcement du contrôle des sociétés par les commissaires aux - comptes. *thèse doctorat* , p75. Paris, faculté de droit et de sciences politiques.
7. RAFFOURNIER, B. (2006). *Les norms comptables internationales (IFRS/IAS)* (éd. ed 3). (Economica, Éd.)

## قائمة الملاحق

## الملحق رقم (1) : تقارير محافظ الحسابات

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

**CONCLUSION DE NOS CONTROLES**

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

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

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

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

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

1. câbles électriques pour ..... 15.380.316,14 DA ;
2. matériels électriques pour..... 686.629,85 DA ;
3. autres approvisionnements pour ..... 305.355,00 DA. Facture naftal du 16/12/2021.

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

- **Clients : 58.916.871,42 DA**

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

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

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

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

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

Ce poste au 31-12-2022 représente:

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

• **DISPONIBILITES 7.968.974,45 DA**

CODE	LIBELLE	Solde 31-12-21
512021	XXXXX	126 944,96
512027	XXXXX	6 228 273,15
512029	XXXXX	14 905,50
<b>Sous-Total</b>		<b>6 370 123,61</b>
530000	Caisse	1 598 850,84
<b>Total G</b>		<b>7 968 974,45</b>

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

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

### III- CAPITAUX PROPRES

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

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

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

### V- PASSIFS NON COURANTS

**PRESENTATION DU POSTE**

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

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

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

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

**VI- PASSIFS COURANTS**

**PRESENTATION DU POSTE**

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

**- Fournisseurs et comptes rattachés**

Code	Libellé	COMPTE	Libellé	Solde 31-12-21
401100	Fournisseurs de stocks (Paiement par Chèque)	73629	XXXXXX	9 929 446,06
401100	Fournisseurs de stocks (Paiement par Chèque)	192021	XXXXXX	20 507 201,64
401100	Fournisseurs de stocks (Paiement par Chèque)	400621	XXXXXX	120 001,81
401100	Fournisseurs de stocks (Paiement par Chèque)	401013	XXXXXX	8 310 104,82
401100	Fournisseurs de stocks (Paiement par Chèque)	441103	XXXXXX	2 123 041,75
401100	Fournisseurs de stocks (Paiement par Chèque)	485170	XXXXXX	5 808 253,56
<b>401100 Fournisseurs de stocks (Paiement par Chèque)</b>				<b>46 798 049,64</b>
403000	Fournisseurs effets à payer	441103	XXXXXX	772 898,75
Total Générale				<b>47 570 948,39</b>

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

**- Impôts**

Code	LIBELLE	solde 31-12-21
444000	Etat, impôts sur les résultats IBS 2021	841 433,00
445300	TVA à payer G50 12-2021	708 392,00
445500	TVA à Régulariser (tva sur facture d'avoir)	384 250,38
447000	TAP 12-2021	692 663,00
<b>Total</b>		<b>2 626 738,38</b>

**- Trésorerie passif**

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

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

## **RAPPORT DE CERTIFICATION**

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

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

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

**Fait à Biskra le : 10/07/2023**  
**Le Commissaire Aux Comptes**



Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

*RAPPORTS SPECIAUX*

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

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

**CONVENTIONS REGLEMENTEES**

Conformément aux prescriptions de l'article 628 du décret législatif n° 93 – 08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75 / 59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que nous n'avons pas eu connaissance de telles conventions visées audit article.  
Le Gérant de la SARL XXXXX Biskra ne nous a pas signalé pour sa part d'aucune convention qui rentre dans ce cadre

**Fait à Biskra le : 10/07/2023**

**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES**



Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

**AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL**

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

**Fait à Biskra le : 10/07/2023**

**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

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

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

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

**Nb : résultat de l'exercice 2021 : 1.971.821,36 DA**

**Fait à Biskra le : 10/07/2023**

**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

## PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

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

### **1 - ORGANISATION GENERALE**

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

la SARL XXXXX Biskra applique le Système Comptable Financier, nouveau référentiel de comptabilité en vigueur en Algérie.

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

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

## Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

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

Notre diagnostic global fait ressortir ce qui suit:

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

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

Fait à Biskra le : 10/07/2023

**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

### CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

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

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

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

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

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

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

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

N°	NOM & PRENOM	SALAIRE DE POSTE
001	XXXXX	261.360,00
002	XXXXX	261.360,00
003	XXXXX	686.413,66
<b>TOTAL</b>		<b>1.209.133,66</b>

Fait à Biskra le : 10/07/2023

**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

*Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes*

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

**COMPTES ANNUELS 2022**



Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

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



Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

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

Bureau de Comptabilité et Commissariat Aux Comptes

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

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 2024/06/24

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): عبد الكريم شاي

الرتبة: استاذ

قسم الارتباط: .....

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- من هووي خليل - 2- صقناع قارس

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: دور محاظف الحسابات في تحسين جودة

الفوائد المالية

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف

شاي

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

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



جامعة محمد خيضر – بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
عمادة الكلية

الرقم : 00363 / ك.ع.إ.ت.ع ت / 2024

إلى السيد: محافظ الحسابات رابع عامر  
ولاية بسكرة

### طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

- 1- مزهودي خليل
- 2- مفتاح فارس صهيب
- 3- /

المسجلون بـ قسم العلوم المالية والمحاسبية

بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

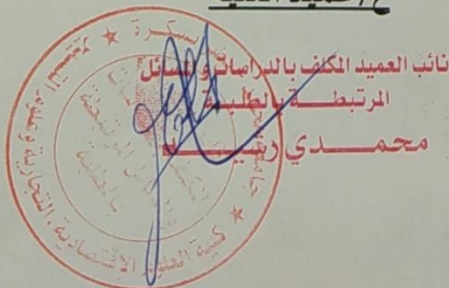
وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة التخرج المعنونة بـ:

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

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

بسكرة في: 2024-03-21

ع/ عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلة





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): **م. م. هودي. جليل**..

الصفة: **د. ك. طالب. كلية العلوم. المالية. والجمالية**

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: **01/02/03/04/05/06/07/08/09/10/11/12/13/14/15/16/17/18/19/20/21/22/23/24/25/26/27/28/29/30/31/32/33/34/35/36/37/38/39/40/41/42/43/44/45/46/47/48/49/50/51/52/53/54/55/56/57/58/59/60/61/62/63/64/65/66/67/68/69/70/71/72/73/74/75/76/77/78/79/80/81/82/83/84/85/86/87/88/89/90/91/92/93/94/95/96/97/98/99/100**.

والصادرة بتاريخ: **2024/08/11**..

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: **محاسبة وإدارة مالية**

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها:

**دور محاسبة التكاليف في تحسين جودة العقود المالية**

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

التاريخ: **2024/08/14**..

توقيع المعني:



