



الموضوع

مهمة محافظ الحسابات ودورها في المصادقة
على الكشوف المالية
- دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أحمد قايد نور الدين

إعداد الطالبان:

بوراس لطيفة

خليفة عمرية

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	رايس مبروك	أستاذ محاضر	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أحمد قايد نور الدين	أستاذ دكتور	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شناي عبد الكريم	أستاذ محاضر	ممتحنا	جامعة بسكرة

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptabilité



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

مهمة محافظ الحسابات ودورها في المصادقة
على الكشوف المالية
- دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أحمد قايد نور الدين

إعداد الطالبتان:

بوراس لطيفة

خليفة عمرية

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	رايس مبروك	أستاذ محاضر	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أحمد قايد نور الدين	أستاذ دكتور	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شناي عبد الكريم	أستاذ محاضر	ممتحنا	جامعة بسكرة

سورة التوبة

وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴿١٥٦﴾



دعاء

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا
أخفقنا، و ذكرنا دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق
النجاح، اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ منا تواضعنا وإذا
أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ منا اعتزازنا بكرامتنا
ربنا تقبل منا هذا الدعاء

كلمة شكر

الحمد لله الذي خلق الكون ونظمه، وخلق الانسان وعلمه وأكرمه، وسن الدين ووضعت البيت ورحمه، ونادى موسى وكلمه، وأرسل محمد صلى الله عليه وسلم بالحق وعلمه، وما اعلى مكانه واعظمه وما أكثر جوده وأكرمه، نتقدم بأسمى عبارات التقدير الى كل من حمل القلم وبه علم وفهم وانا درج الجهل بعلمه

الى الاستاذ الفاضل احمد قايد نور الدين حفظه الله ورعاه وسدد خطاه الذي لم يبخل علينا بنصائحه حتى خارج إطار الاشراف وتوجهاته القيمة التي اسداها طوال فترة الدراسة وكان المشجع الدائم لنا على مواصلة المشوار الدراسي، شكرا جزيلآ استاذنا الكريم.

إهداء

ان الحمد لله، نحمده ونستعينه ونستغفره ونستهديه، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمدا عبده ورسوله، اللهم اجعلني خيرا مما يظنون ولا تؤاخذني بما يقولون، واغفر لي ما لا يعلمون

اهدي ثمرة جهدي:

إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدامها إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع إلى اول اسم تلفظت به شفاهي

أمي حفظها الله

إلى اعز ما املك في الوجود اختي الغالية فوزية

إلى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلبي

إلى كافة الاصدقاء والاحباب وكل من دعمني في هذا العمل

من قريب او من بعيد

خليفة عمرية

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين"

اهدي ثمرة جهدي هذا الى:

روح تسكن القلب والفؤاد رغم الفراق، لمن كان السند والحب والعطاء والأمان، لمن علمني

كيف يكون الصمود لعقبات الحياة...، لأميري "ابي الحبيب"

لمن سهرت وربت، لمن أوفق بدعائها ورضاها، لمن جعلت الجنة تحت قدميها، لقرة

العين "امي الحبيبة" حفظها الله ورعاها

لرمز الحنان "جدتي الحبيبة"

لمن كان السند والدعم "زوجي العزيز"

للعيون التي استمد منها القوة والاستمرار، لأجمل ما في العمر، لبراعم الامل والحب

بناتي "ايمان، اريج الجنة، نور اليقين"

لأحباء القلب من يسري في عروقنا دم واحد، "اخوتي واخواتي" خاصة من شجعني على

مواصلة المشوار الدراسي من كان لي القدوة الحسنة اخي الأكبر "الدكتور: بوراس رياض"

لكل من علمني حرفا من البدايات

لكل من قدم لي المساندة من قريب او بعيد

لكل من يعرفني.

وشكرا

لطيفة بوراس

يعتبر محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية وذلك من اجل اصفاء نوع من الموثوقية والمصدقية على القوائم المالية بحيث تهدف الدراسة الى التعرف على اهمية محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته في المصادقة على الكشوف المالية من خلال اعطاء رايه الفني المحايد وذلك بتوضيح الصورة الحقيقية للكشوف المالية، من اجل ان يوضع تحت تصرف مستخدمي الكشوف المالية، حيث ان قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه ان يبقي محافظا على استقلالته التي تعد شرطا اساسيا في مهنته.

وخلصت الدراسة الى ان لمحافظ الحسابات دور كبير ومهم في تقييم اداء وجودة نظام الرقابة الداخلية بحيث يجعل المؤسسة أكثر كفاءة كما يساعد على تحسين جودة القوائم المالية لها

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الكشوف المالية، الاستقلالية، المعلومات المحاسبية

Study summary

The account custodian is considered as an external control body in order to impart a kind of reliability and credibility to the financial statements so that the study aims to identify the importance of the account keeper, his tasks and responsibilities in approving the financial statements by giving his neutral technical opinion by clarifying the true picture of the financial statements, in order to be placed At the disposal of the users of the financial statements, as the account keeper plays this pivotal role, obliging him to maintain his independence, which is a prerequisite in his profession.

The study concluded that the account keeper has a large and important role in evaluating the performance and quality of the internal control system so that it makes the institution more efficient and helps improve the quality of its financial statements.

Keywords: portfolios of accounts, financial statements, independence, accounting information.

قائمة بالجداول

والاشكال

قائمة بالجداول
والاشكال

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
37	عرض ملخص لمستخدمي القوائم المالية	01
41	ميزانية الاصول للسنة المالية المقفلة	02
42	ميزانية الخصوم للسنة المالية المقفلة	03
45	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	04
46	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	05
48	جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة	06
49	جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة	07
51	جدول تغيرات رؤوس الاموال	08
73	جدول الميزانية العامة للأصول في (2020/12/31)	09
74	جدول الميزانية العامة للخصوم في (2020/12/31)	10
75	جدول التغيرات في حسابات التثبيتات مقارنة بالسنة السابقة (2020/2019)	11
75	جدول التغير في حساب المخزون (2020/2019)	12
76	جدول حركة المخزون من (2020/01/01 الى 2020/12/13)	13
76	جدول التغير في الحسابات الدائنة (2020/2019)	14
77	جدول الحسابات الفرعية لراس المال والاحتياطات (2020/2019)	15
78	جدول نفقات الموظفين والضرائب والرسوم والخدمات	16
79	جدول حسابات النتائج للمؤسسة (x) في (2020/12/13)	17

رقم الصفحة	اسم الشكل	الرقم
60	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	01

مقدمة

مقدمة

تعتبر مهنة محافظة الحسابات من أهم المهن التي توفر للمؤسسة نوعا من الصدق والشرعية على الكشوف المالية التي تقوم بإعدادها حيث يقوم محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري بالقيام باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على الحسابات وهذا نتيجة التطورات التي شهدتها المؤسسات عبر الزمن وخصوصا في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة ونظرا لأن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة الاقتصادية سوف تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها فإن تعارض المصالح في هذه الحالة اوجب من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة حيث أصبح محافظ الحسابات يؤدي دورا هاما وذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بالمؤسسة ومساعدتها في بلوغ أهدافها. ويعتبر محافظ الحسابات الضامن والوكيل لسلامة الحسابات وصدق القوائم المالية للمؤسسة

اشكالية الدراسة :

ما مدى دور محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالكشوف المالية ؟

ومن خلال هذه الإشكالية تتفرع الأسئلة الآتية:

- ما هي مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ماهية الكشوف المالية وفيما تكمن أهميتها وأهدافها؟
- انواع واشكال القوائم المالية؟

فرضيات البحث

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

- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي في محايد حول موثوقية القوائم المالية؛

- تعتبر الكشوف المالية ناتج لعمليات الوحدة والتي تلخص الوضعية المالية التي بدورها تعطي أهمية كبيرة لمستخدميها وبالتالي فهي تهدف إلى عرض المعلومات بصورة شفافة

- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية

أهمية البحث

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تعالج موضوعا من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تطرح إشكالية موثوقية الكشوف المالية في ظل البيئة الحالية، والتي أصبحت المعلومة المالية من أهم المتغيرات التي تحكمها كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، وتتبع للمستجدات والتطورات



التي تشهدها مهنة محافظة الحسابات، حيث يعتبر البحث نقطة وصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية و الجهات الأكاديمية، كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث

اهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على واقع مهنة محافظ الحسابات في الدور الذي يقوم به في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لتعزيز موثوقية القوائم المالية؛
- معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي في محايده؛
- معرفة مدى تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية؛

أسباب اختيار البحث

هناك أسباب عديدة أدت إلى اختيار هذا الموضوع ومنها:

أسباب ذاتية:

- ميول الطالب واهتمامه بمهنة محافظ الحسابات كونه صلب التخصص؛
- أهمية الموضوع في الميدان العملي

أسباب موضوعية:

- محاولة الإطلاع أكثر على الواقع العملي باعتبار أن محافظ الحسابات تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي؛
- توفر المراجع وخاصة القوانين الخاصة بموضوع البحث؛
- الدور الحيوي والمكانة الذي يلعبه محافظ الحسابات في بناء وتوجيه رأي أصحاب المصالح خلال عرض الكشوف المالية نظرا لما يمنحهم الثقة الصدق و الشرعية عند المصادقة؛
- أصبحت كل المؤسسات الجزائرية ملزمة بالاستعانة بمحافظ حسابات لتأكيد عملياتها قصد إخراج كشوف مالية تتميز بالمصداقية؛

حدود الدراسة

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مكتب محافظ حسابات. (الدكتور قايد احمد نور الدين)
الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة في مرحلت بين تاريخ توزيع الاستبيان وتاريخ استلام آخر استبيانية



منهج المتبع في الموضوع

تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها يعتمد على المنهج الوصفي بالاعتماد على: الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لتغطية الجانب النظري للدراسة والاعتماد على دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة ويكون بإعداد تقرير وتحليل بعض القوائم.

هيكل البحث

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

الفصل الأول: ومعنون تحت عنوان "الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر" والذي قدم فيه بداية تمهيد كان لا بد منه للتعرف على أدبيات نظرية حول محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته بناء على القوانين المنظمة للمهنة
الفصل الثاني: والمعنون تحت عنوان "الإطار النظري للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي بحيث خصص لدراسة الكشوف المالية من الناحية النظرية والتعرف على مختلف التعاريف لها وخصائصها وتقديم أهدافها و توضيح مستخدميه

الفصل لثالث: هذا الفصل كان بعنوان "دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات يتضمن التعريف بالمكتب والخدمات التي يقدمها، والإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات محل الدراسة من تحليل وتعليل القوائم المالية لمؤسسة ما من مكتب محافظ الحسابات

الدراسات السابقة

1-مراد بودياب 2014-2015 مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة وادارة مالية جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل بعنوان " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات-

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات مع التطرق إلى أهم الخطوات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها أثناء القيام بمهمة المراجعة، وكذا إيجاد نقطة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى

توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة بالقوائم المالية، ولفت الانتباه إلى دور الذي تؤديه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

من بين النتائج المتوصل إليها لوحظ أن الإطار النظري لمراجعة الحسابات يدعم التنظيم والممارسة الميدانية للمهنة، وتوافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يعتمد على الأحكام الشخصية والممارسات المهنية من قبل المحاسبين، لذا كمن مدى الاعتماد عليها والثوق بها من قبل مستخدمي هذه

المعلومات موضع شك، كون هذه المعلومات والخصائص المتوافرة فيها تعكس وجهة نظر معديها أو درجة الالتزام بتحقيقها، إذ أنها سمات من الضروري

أن تتميز بيا المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، كي يعول عليها لتكون الأساس المعتمد لأخذ القرارات من طرف مستخدميها، لذا كان من الضروري وجود آليات رقابية تساعد بشكل كبير على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، من هذه الآليات الرقابية نجد المراجعة الخارجية التي تتضمن الطرق واجراءات تتمكن من اكتشاف العديد من الاخطاء والانحرافات المحتملة الحدوث والتأكد من سلامة العمليات

2- دراسة منى محمد الجودي سنة 2018-2019 " دور التدقيق المحاسبي في جودة القوائم المالية " مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة حيث تناولت هذه الدراسة التدقيق المحاسبي الذي يلعب دورا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة وتوجيه وتخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية التي لها تأثير كبير بالنسبة للقوائم المالية بشكل عام واهميتها بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لابد للإدارة من إتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح بتحسين من جودتها. ويمكن القول بأنه لابد من السعي في إتباع سياسة من طرف إدارة المؤسسات تستطيع من خلال إبراز الصورة المفضلة من قبلها عن هذه المؤسسة ولكي تركز الإدارة على إظهار القوائم المالية للمؤسسة لأفضل صورة ممكنة وبالتالي فالذي يقوم بعملية التدقيق يجب أن يكون شخصا مؤهلا و يتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة التدقيق التي تتميز بالمصداقية والدقة، باعتبارها أداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة في القوائم المالية والتأكد من دقة تعبيرها عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها ومدى تطابق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية منع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

الفصل الاول

الإطار النظري لمهنة

محافظ الحسابات

تمهيد

المتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، وتوضح أبرز ملامح هذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة مراجعة الحسابات وزيادة الاهتمام بها سواء على المستوى المحلي أو الدولي ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف مراجعة الحسابات أضحى أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف مراجعة الحسابات في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت ينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.

وخلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف مراجعة الحسابات إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر، من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثالث: الإطار العام لصلاحيات محافظ الحسابات

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني لمحافظ الحسابات، بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من استقلال، وتعتبر هذه الدراسة أمراً ضرورياً حيث يعتبر خاصة من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عرفت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطورات هامة ابتداء من سنة 1969 إلى يومنا هذا غير أنها شهدت تذبذب خلال هذه الفترة إلى غاية، 1988 أما بعد هذه الأخيرة فقد بدأ التنظيم العميق خاصة عند تطبيق النظام المالي المحاسبي، هنا زاد الاهتمام بمهنة محافظة الحسابات وأصدرت عدة قوانين ومراسيم، وفيما يلي أهم التطورات التاريخية التي مست مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

المرحلة الأولى: ما قبل 1988

أدرجت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية ، في سنة 1969 من خلال القرار 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية لسنة 1970 الذي نصت المادة 39 منه على ما يلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم، ويجوز له أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها." (قرار 69 - 107 ، المتضمن قانون المالية 1970، 1969، صفحة 05)

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

- المراقبين العاميين للمالية.

- مراقبو المالية.

- مفتشو المالية.

- الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

كما اعتبر محافظ الحسابات، في شركات القطاع العام وشبه العام، كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته، لقوانين الدولة وكانت مهامه متمثلة فيما يلي: (بالخرشوش، 2019/2018، صفحة 25)

-المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات ، التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة

- متابعة تنفيذ الحسابات و الموازنات و الكشوف التقديرية للمؤسسة
 - فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية
 - تقييم التسيير المالي و التجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.
 بعد ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة في 1975 بمرسوم رقم 71-72 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، خصص أساسا للضبط المحاسبي "استخبار المخططات المحاسبية القطاعية " إلى جانب هذا النشاط يوجد وصف لمشاكل أخرى لمهن المحاسبين و الخبراء المحاسبين مثل: أجوبة الاستثمارات على مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة و المخالفات المهنية وغيرها، وفي جميع هذه النشاطات مهنة محافظة الحسابات كانت غائبة.

إن إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات مما زادت الحاجة إلى مراقبتها هنا أنشأ مجلس المحاسبة بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والذي ألقى المادة 39 من الأمر 79-107 وضمها المرسوم الخاص بمحافظه الحسابات، حيث أعطى القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و مرافق المؤسسات و الهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.
 خلال هذه الفترة شهدت مهنة محافظة الحسابات تذبذبا نتيجة لوجود ثغرات قانونية وكذا غياب عامل التكوين بالنسبة للمهنيين.

المرحلة الثانية: من 1988 إلى 1990

اتخذت مهنة محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى مغاير وجديد وهذا من خلال إعادة تنظيم مهامها و المبادئ الأساسية و ذلك بصدر قانون 01-88 مؤرخ في 12 نوفمبر 1988 المتضمن توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية (قانون توجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، 1988)

حيث حرر المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية و البيروقراطية التي كانت من قبل، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وانشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية وقد تم تخصيص قانون محافظ الحسابات بمهنتين جديدتين:

-ممارسة هذه المهمة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية؛

-عدم التدخل في التسيير.

نستطيع تقسيم المبادئ الأساسية التي أعطت إعادة الاعتبار لهذه المهنة من

طرف مهنيين مختصين في القطاع العام الاقتصادي إلى ما يلي:

- ثقل وعدم كفاية المراقبات الداخلة المتعددة الأشكال .
- التشدد في التسيير الذي لم يكن حقيقيا من دون إعادة الدور الخاص للمحاسبة إلى حالة مثل أداة إعلام ضرورية لإرشاد و توجيه المؤسسة الذي من اختصاص مجلس الإدارة .

- مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة ذاتيا الذي هو متوقف على تحقيق المراقبة الخارجية الحرة. إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم و تأطير المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، فقد شمل المهن الثلاث تحت نظام واحد

المرحلة الثالثة: من 1991 إلى 1999

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

- ✓ قانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 الذي حدد شروط و كفاءات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1991، الصفحات 3-4)
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1992، الصفحات 4-5-6)

✓ قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات فقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تسند إليهم طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1994، الصفحات 18-19)

✓ مقرر رقم 103-94 المؤرخ في 2 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام المنوطة لهم طبقا للتشريع و القانون الساري المفعول، من بين الاجتهادات:

- قبول التوكيل

- الدخول إلى الوظيفة

- اجتهادات خاصة بملف العمل.

- اجتهادات متعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية.

✓مرسوم تنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص "عضو النقابة أو المهني".

✓مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996 يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه

مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20

المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسب المعتمد ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

مقرر في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المالي و المحاسبي و الذي خول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة، كما حدد مختلف التدريبات المهنية التي يتم تنظيمها و الاعتراف بها وفقا للكيفيات التي يحددها مجلس النقابة الوطنية، ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.

✓هذه القوانين و المراسيم وضحت كل الجوانب الفنية و المهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك من خلال تبيان شروط و كيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات و الإجازات و الشهادات و تحديد أتعابهم ايضا أخلاقيات المهنة وغيرها، كل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمحافظة الحسابات و الصورة الشاملة لها (وزارة المالية، 2002، صفحة 3) .

المرحلة الرابعة: من 2000 إلى 2017

صدرت عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر خلال الفترة القليلة السابقة و المتعلق بإعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، سنذكر أهم المراسيم كما يلي :

✓1 المرسوم التنفيذي رقم 07-210 في 4 جوان 2006 الذي أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم

الاستثمارات، الأصول الثابتة العينية للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك في المؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المادة "05" تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريراً مفصلاً يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة و النتائج المترتبة عنها، وكذلك المادة 06 من نص المرسوم "يعد محافظ الحسابات الحالي تقريراً يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبيد فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل و الطرق المستعملة " (وزارة المالية، 2002، صفحة 3)

✓2. "القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب

المعتمد حيث حدد هذا القانون شروط ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد (قانون 01-10، 2010، صفحة 4) والذي اعتبر الأساس بعد صدوره حتى في الفترات اللاحقة.

✓ . مراسيم تنفيذية رقم 11-28، 11-29، 11-30، 11-31، المؤرخ في 27 جانفي 2011 و التي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم و تنظم هذه المهنة و إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2011، الصفحات 23-24)

✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 و المحدد لكيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم في حالة الاختلاف

✓ المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 سبتمبر 2013 الذي يحدد الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين (جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية، 2013، صفحة 21)

✓ القرار الوزاري المؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، كذلك يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص و يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات (جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية، 2017، صفحة 2)

المطلب الثاني : تعريف وخصائص محاسب الحسابات

الفرع الاول : تعريف محاسب الحسابات

يمكن تعريف محاسب الحسابات في الجزائر من خلال قانون 10-01 الذي ينظم مهنة محاسب الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، ومن خلال القانون التجاري على النحو التالي:

التعريف الأول: حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محاسب حسابات في مفهوم هذا القانون، "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها (قانون 10-01، 2010، صفحة 07)

التعريف الثاني: عرف القانون التجاري محاسب الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة أو لموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين (القانون التجاري، 2007، صفحة 188)

التعريف الثالث: هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها (Mokhtar Belaiboud, 2011, p. 10)

من خلال هذه التعاريف السابقة نستخلص أن: محاسب الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم بفحص السجلات المحاسبية وفقا لتدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة الكشوف المالية في شكل تقرير يسلم للأطراف المختلفة المستفيدة من هذه الأخيرة.

الفرع الثاني: خصائص محاسب الحسابات

اولا- الاستقلالية والموضوعية (Indépendance & Objectivité)

حتى يتسنى لمحاسب الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على إستقلاليته وموضوعيته .

وأمام هذه الوضعية، يتمتع محاسب الحسابات عن تنفيذ التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة والتي قد تشبوه نتائج مهمته، فمثال: المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسؤولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية وغيرها تمنع محاسب الحسابات من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة.

ويكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 136-96 التي تنص في إحدى بنودها

"بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت"

إضافة إلى ذلك، ودائما في إطار مراجعة المؤسسة، فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة: كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي الخ... ، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة والتدقيق، فالقانون يمنع من محافظ الحسابات ما يلي (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1991، صفحة 08)

-مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

-ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة و مراجعة حساباتها.

-شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

والجدير بالذكر، والمبدأ الاستقلالية والموضوعية، فمحافظ الحسابات لا يتدخل بصفة أو بأخرى في شؤون التسيير للمؤسسة،

التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا - الكفاءة المهنية *Compétence Professionnell*

مراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل إهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار

النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لا بد أن يتوفر على (تواقي، 2012/1011، صفحة 93)

-شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.

-تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بما محافظ الحسابات، وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ

الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف

عليها .

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا وعمليا، بمعنى آخر، فمحافظ الحسابات

له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني.

ونشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو

شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتنوع الكفاءات حسب الإختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في

عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به.

ثالثاً- السر المهني (Secret Professionnell)

إن الإحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل. فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يَطَّلَع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة، غير أنه ليس على محافظ الحسابات إستغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان والحفاظة عليها، إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهني "إن على أعضاء المنظمة مراعاة إحترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير أنهم مطالبون بإفشاء السر في الحالات المنصوص عليها في القانون والقواعد المعتمدة، لاسيما كل من:

-وجوب ضرورة تسليم الوثائق لصالح إدارة الضرائب.

-في حالة إستدعائهم للشهادة أمام غرفة التأديب والتحكيم.

-قد يكون نتيجة إستعلام أو تحقيق قضائي موجه ضدهم.

- بإرادة العميل نفسه.

كما على محافظي الحسابات المهنيين السهر على مراعاة ضرورة إحترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم (القانون 96-136، 1996)

وبالإضافة إلى ذلك، فمحافظ الحسابات ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين: كالشركاء و المساهمين، وكيل الجمهورية ولكل من يهتم بالحالات الشاذة وغير العادية للمؤسسة، التي يمكن أن يصادفها محافظ الحسابات أثناء تنفيذ مهمته (Allel, 1993, p. 41)

رابعاً-العلاقة مع زملاء المهنة:

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

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

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

-التأكد من أن لا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو للقواعد المعتمدة.

-إطلاع الزميل (محافظ الحسابات السابق) بالطلب الموجه إليه، برسالة مسجلة بريدياً.

إضافة إلى ذلك، لا بد أن يتمتع المراجع عن كل إنتقاد موجه لزميله السابق (...) هذا لأن السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة والمودة وكذا التضامن فيما بينهم (القانون 96-136، 1996) ونشير إلى أن هذه الصفات الحسنة لا بد أن يتسم بها المراجع في كل علاقاته مع الغير، وليس مع زملاء المهنة فقط، فذلك يشرف مهنة محافظة الحسابات.

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23, 24, من القانون 01-10 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كمايلي : (قانون 10-01، 2010، صفحة 07)

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدوالة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.
- المصادقة على الحسابات المدججة أو الحسابات المدعمة، من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- ويترتب عن مهام محافظ الحسابات حسب المادة 25 من القانون 10-01 مايلي:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة مع تقدم التبرير على ذلك.
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الإجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة .
- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.

المبحث الثاني: الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظة الحسابات بعض المميزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معيّنة من أجل تنظيم المهنة وفرض رقابة عليها سنعرض أهمها في المطالب التالية:

المطلب الاول: تعيين محافظ الحسابات

إن الإستعانة بمراجع خارجي يعد ضرورة بغض النظر عن شكل المنشأة القانوني, حيث ينص على هذا في عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص أما الشركات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بهذا إلا أنها تجد نفسها مجبرة بضرورة الإستعانة بخدمات المراجع القانوني كأن تلزمها بعض الجهات الرسمية بذلك أو أي جهة أخرى كالمصارف في حالة تقدمها للإقتراض منها, ويتم تعيين المراجع في الشركات الفردية بواسطة صاحب المشروع أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء, ويكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وأحيانا تفوض الجمعية العامة لمجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة بتعيين المراجع, ولكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيق الحدود وذلك حفاظا على إستقلالية وحياد المراجع لأن عمله هو إبداء الرأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة (عاطف سودة، 2009، صفحة 135). إجمالاً فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية:

اولا-التعيين في التّظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية) :

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 26 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان " 2010 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا, وعلى أساس دفتر الشروط,محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية" وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم), هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات. (قانون 01-10، 2010، صفحة 08)

ثانيا-التعيين عن طريق المحكمة:

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4 "وإذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين." والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر 1/10 راس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار, أن يطلبوا من العدالة, وبناءً على سبب مبرر, رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة." وإذا تمت تلبية الطلب, تقع بين العدالة مندوبًا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

ثالثا-لتعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل.

رابعا-مدة العهدة:

حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على مايلي:

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث 3 سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين 2 متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك، وفي هذه الحالة لايجري تجديد عهدة محافظ الحسابات (1) (قانون 01-10، 2010، الصفحات 8-9)

المطلب الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية (منانة، 2015، صفحة 22)

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (عشر) 1/10 رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر 1/10 رأسمال هذه الشركات).
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم. لنفس الأهداف، المادة 65 من القانون 01-10 حددت حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات هي: (قانون 01-10، 2010، صفحة 11)

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث 3 سنوات من إنتهاء عهدته.

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على مايلي: (قانون 01-10، 2010، صفحة 05)

"لممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:"

1. أن يكون جزائري الجنسية.

2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010

6. أن يؤدى بأن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس

القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم

المطلب الرابع: أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين: (منانة، 2015، صفحة 41)

1. الأسباب العادية: ونعني بما إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد إجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.

2. الأسباب الفجائية أو الاستثنائية: مثل الموت، المرض، عدم القدرة على العمل، الاستقالة،... الخ، حيث نصت المادة 76 من قانون 01-10 في حالة وفات أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما

فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها ويعين الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح من رئيس مجلس المصنف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية, مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.

على غرار أية مهنة أخرى فان محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، سواء كان السبب هو الموت أو كان محافظ الحسابات هو السبب، أو كانت المؤسسة هي السبب، أو كان حلها هو السبب، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب ويمكن تلخيص الأسباب في النقاط التالية:

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من إلتزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعاراً بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريراً حول المراقبة والمعاينات التي قام بها، وهذه الإستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالشركة.

- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي.

- إن إختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى إنتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني.

- إن الشركات التي تم إبتلاعها تفقد قانونها الأساسي و تمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهى مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر.

- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

المبحث الثالث: الايطار العام لصلاحيات محافظ الحسابات

في هذا المبحث سيكون لنا وقفة وتسليط الضوء على صلاحيات محافظ الحسابات من خلال إبراز كيفية حقوقه وواجباته، و مسؤولياته، واتعابه

المطلب الاول : حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات من أداء مهمته على أحسن وجه وبكفاءة و فعالية يجب أن يكون على دراية بما له من حقوق و ما عليه من واجبات و المتمثلة فيما يلي:

الفرع الاول : حقوق محافظ الحسابات :

1- حق الاطلاع: لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي ارها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون ان يكون مجبرا على اخطار الشركة مسبقا بذلك (عزة، 2012، صفحة 35)

حيث جاء في المادة 31 من القانون 10-01 السالف ذكره "يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة". (قانون 10-01، 2010)

2- حق طلب البيانات والايضاحات:

هذا الحق متمم لحق الاطلاع، وذلك بهدف إزالة الغموض أو للحصول على مزيد من الايضاح حول عملية أوعمليات معينة، وفي هذا الخصوص يلتزم المديرون في جميع المستوياتهم بتقديم كل مايطلبه مراجع الحسابات ،من البيانات والإيضاحات، وبالمقابل فإن مراجع الحسابات ملزم بأن يفصح في تقريره النهائي عن حصوله على المعلومات والايضاحات (مغنوس، 2020/2019، صفحة 14)

3- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

يحق له دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيلاعن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 74)

4- حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة: يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي ان يرسل اليه تقرير مجلس الإدارة في اجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره. (عزة، 2012، صفحة 36)

5- حق الاستعانة بخبراء عند الضرورة:

يحق للمدقق الاستعانة بالخبراء والمختصين عند حاجة العمل الى ذلك والاستفادة من خبرتهم وتدعيم ادلته، وغالبا ما يتم الإشارة الى ذلك في رسالة الارتباط بعملية التدقيق (الشحنة رزق، 2015، صفحة 71)

6- حق الاستقالة المبكرة:

يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة. (قانون 10-01، 2010، صفحة 08)

7- حق تأسيس شركات:

نصت عليه المادة 46 من القانون 10-01 حيث بإمكان محافظ الحسابات أن يشكل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الاشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية. (قانون 10-01، 2010، صفحة 09)

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

اولا- واجبات محافظ الحسابات العامة

تتمثل واجبات محافظ الحسابات فيما يلي: (احمد قايد، 2020)

1- الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة المهنة بكل استقلالية.

2- إعداد التقارير

3- استقبال المتربصين حيث تنص المادة 78 من القانون 10-01 على أنه يلزم محافظ الحسابات باستقبال

المتربصين وتنظيم التربص المهني لمحافظي الحسابات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

4- احترام الزملاء في المهنة.

5- عند فتح مكتبه لأول مرة ملزم بوضع إعلان في الجريدة اليومية مرة واحدة فقط.

7- القيام بكل واجباته الجبائية التي يفرضها عليه قانون المهنة.

8-تسديد الاشتراكات السنوية لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

9-الالتزام بالسر المهني لموكله.

ثانيا-واجبات محافظ الحسابات الخاصة

تتمثل واجبات محافظ الحسابات فيما يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامجه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال, ومن أهم هذه الواجبات مايلي:

-عدم التدخل في التسيير:وهذا ما نصت عليه المادة 23من القانون,01-10 ان محافظ الحسابات يقوم

بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول, بما دون التدخل في التسيير (قانون 01-10، 2010، صفحة 07)

-يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاتها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

-يجب على المحافظ التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الإلتزامات المختلفة بأي طريقة من الطرق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر.

-ضرورة الالتزام بقواعد وقانون الشرف المهني وادابها وسلوكها في ما يتعلق بعمله(عاطف سودة، 2009، صفحة 138) .

-أن يتأكد من مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بتقييمه لها حتى يستطيع إختيار عينات بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

-يجب على المحافظ أن يقدم التوصيات والإقتراحات الملائمة لمايلي:

- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها.

- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.

- حسن سير العمل في أقسام إدارات الشركة.

-التأكد من إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة

سليمة, كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

-التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- فحص عناصر قائمة الدخل للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.

-فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والإلتزامات في نهاية

السنة المالية

- يجب على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه إجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره
- على المراجع عند حضوره إجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو إجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة, ان يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن:
- * ما إذا كان المراجع قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله.
- * ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة.
- * ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة.
- * ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد أحترم فيها القواعد المتعارف عليها.
- * ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.
- * ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة.

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم هو، ومن هنا يمكن تقسيم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى الأنواع الآتية:

-مسؤولية فنية.

-مسؤولية أخلاقية.

-مسؤولية مدنية.

-مسؤولية جنائية.

الفرع الاول مسؤولية فنية :

- بموجب المادة 59 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج (قانون 01-10، 2010، صفحة 10)
- وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما (سرايا، 2002، صفحة 65)
1. مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً.
 2. مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقاً سليماً.

الفرع الثاني: مسؤولية أخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقلالهم من مهامهم, عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم . (قانون 01-10، 2010، صفحة 10)

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها, وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

- الإنذار.

- التوبيخ.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة 6 أشهر.

- شطب إسمه من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ومن الأسباب التي يتحمل فيها محافظ الحسابات المسؤولية الأخلاقية هي (سرايا، 2002، صفحة 66) :

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.

- تقديم بيانات مظلمة وغير حقيقية.

- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.

- إذا أبدى رأيا معينا منافيا للحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.

- إذا لم يتضمن تقريره كل الإنحرافات التي كشف عنها.

الفرع الثالث: مسؤولية مدنية:

حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريع المادة 61 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان

2010 والتي تنص على "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب, عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه." ويعد

متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس

الإدارة بالمخلفات, وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب إجتماع جمعية عامة بعد إطلاعه عليها, وفي حالة معارضة مخالفة,

يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة (قانون 01-10، 2010، صفحة 10)

وتتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع اهمها (سرايا، 2002، صفحة 66)

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

- عدم قيامه نهائيا بأدائه لعمله

ولذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضةً للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للرحم أمام المسؤولين في الشركة.

الفرع الرابع: مسؤولية جنائية:

جاء في نص المادة 62 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني (قانون 10-01، 2010، صفحة 10)

وتتنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية مايلي (سرايا، 2002، صفحة 67)

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة والمساهمين.

- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الإنحرافات التي ارتكبتها بعض المسؤولين في الشركة وعدم إظهار تقريره ذلك خوفاً الى مصلحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

- الكذب في كتابة تقريره أو في الإدلاء بشهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين.

- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصياً.

- عدم احترام السر المهني للعميل او للشركة العميلة (بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، 2003، صفحة 57)).

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المراجع للمسائلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند إكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها أرتكبت عن عمد من قبل المحافظ أو عن إهمال جسيم.

المطلب الثالث: اتعاب محافظ الحسابات

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالإتفاق مع محافظ الحسابات, حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد, حيث تناولت المادة 37 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي:

"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات, أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما يكن شكله, باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته ولا يمكن إحتساب الأتعاب, في أي حال من الأحوال, على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه مايلي (عاطف سواده، 2009، صفحة 137)

1. حجم الشركة وطبيعة نشاطها.
2. نظام الرقابة الداخلية المطبقة, حيث أن النظام الجيد الكفؤ يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية, وبالتالي تضيق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة.
3. درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة.
4. درجة المخاطر من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات وبالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية المراجعة وارتفاع التكلفة, والجدير بالذكر بأن درجة المخاطر تتناسب عكسيا مع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
5. إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة والذي يساعد في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة, ويتم إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام الرقابة الداخلية كفؤ وفعال.

خلاصة الفصل:

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات سواء داخل أو خارجها، فوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها، وبالتالي يكون محافظ الحسابات قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه للقوائم المالية، كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة إليها من ملاك المشروع، كما يخدم مراجع الحسابات البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم، وذلك بتأكيدهم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية، كما أن شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة، بأن مشروعهم يسير سيراً حسناً ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب رأس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت على أموالهم واستخدمتها السليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع، في حين أن السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير محافظ الحسابات تأكيداً على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات، وإضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب، غش أو إختلاس في هذه المؤسسة.

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظراً لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو التلاعب والغش .

الفصل الثاني:

الإطار النظري

للكشوف المالية

الكشوف المالية

الإطار النظري

الفصل الثاني:

الفصل الثاني: ماهية الكشوف المالية

تمهيد:

تعتبر المؤسسة نظاما ديناميكيا دائم التحول, يتفاعل في ظل محيط إقتصادي جد معقد فيه إحتياجات المسيرين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة (الدولة , المساهمين , البنوك ..) من المعلومات, وتزايد الطلب عليها يوما بعد يوم وبالحاح وسرعة كبيرة, حيث تتكفل المحاسبة في المؤسسة بمهمة معالجة وترجمة الأحداث المتعددة التي تحدث في حياة المؤسسة وتقديمها إلى مستعمليها وعلى هذا الأساس فإن الكشوف المالية التي ينتجها النظام المحاسبي المالي أصبحت موضع تساؤل أكثر من ذي قبل، بهدف تلبية متطلبات مختلف مستخدمي المعلومات المالية

فالإدارة هي المسؤولة عن الكشوف المالية وعرضها بصورة عادلة حيث تتضمن هذه المسؤولية تصميم و الاحتفاظ على نظام رقابة داخلي خاص بالكشوف المالية و تطبيق سياسات محاسبية ملائمة واجراء تقديرات محاسبية معقولة، فهي تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي و الدعامة الرئيسية لعمليات اتخاذ القرار، خاصة إذا تعلق الأمر بمحافظ

الحسابات و إبداء الرأي حول الكشوف المالية فهي تعكس المركز المالي و أداء المؤسسة وكذا تدفقاتها النقدية، فهي نتاج النشاط المعلوماتي المترجم محاسبيا وفق تسجيلات يومية في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها الكشوف المالية، كذلك تعتبر ملخص كمي الأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها. وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل المخصص للإطار النظري للكشوف المالية حيث ستكون دراستنا فوق التقسيم التالي:

المبحث الأول: ماهية الكشوف المالية

المبحث الثاني: أنواع واشكال القوائم المالية

المبحث الثالث: محافظ الحسابات وموثوقية القوائم المالية

المبحث الاول : ماهية الكشوف المالية

تعتبر العمليات المالية مدخلات للنظام المحاسبي حيث بعد المعالجة يتم الحصول على مخرجات ألا وهي الكشوف المالية التي تكون بها معلومات هامة وتتصف بالثقة التي تعطي للأطراف ذات العلاقة موقفا في إتخاذ القرار.

المطلب الاول : تعريف وخصائص الكشوف المالية

الفرع الاول: تعريف الكشوف المالية

(1)-تعريف اول :هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان و نجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربع أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية.

توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية المالي، المواد، 29-28-27. (قانون رقم 11-07، 2007، صفحة 05)

(2)-التعريف الثاني : تعتبر الكشوف المالية وسيلة لنقل الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة لكل من يهمله الأمر سواء كان ذلك في داخل الموضوع أو خارجه) . (محمد ن.، 2003، صفحة 43)

(3)-التعريف الثالث:"هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية. (حمادة طارق، 2005، صفحة 38)

(4)-التعريف الرابع : هي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادي، لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة الى كافة الجهات التي يمكن الاستفادة منها في إتخاذ القرارات المختلفة. (سيدعطالله، 2012، صفحة 191)

(5)-التعريف الخامس : عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة حيث تتمثل في كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات و المعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد إتخاذ قرارات معينة (الكبيسي، 2002، صفحة 481) من التعاريف السابقة نستخلص تعريفا شاملا للكشوف المالية كما يلي: هي نتاج للمحاسبة بعد معالجة العمليات المالية اليومية للمؤسسة وفق أسس و قواعد محددة و التي تقع على عاتق مسؤولية الإدارة خلال أربع الأشهر الموالية لإقفال الحسابات، فهي تعطي الصورة الأمامية و الخلفية للمؤسسة إتجاه الأطراف ذات المصالح(داخلية، خارجية) خاصة في عملية إتخاذ القرار، كما تعتبر المادة الخام التي يبنى عليها محافظ الحسابات رأيه لإعداد التقرير

الفرع الثاني: خصائص الكشوف المالية

لقد تم تعريف الخصائص النوعية للكشوف المالية بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، وقد حددت بأربعة صفات هي: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

✓ القابلية للفهم: يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالكشوف المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد (سويسبي وحمقاني، 2011، صفحة 6).

وكذلك قابلية فهم المعلومات من قبل المستخدمين تعد أحد الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة أو الموضحة بالقوائم المالية، فينبغي أن تكون المعلومات سهلة الفهم بواسطة المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة أساسية بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية والذين تتوفر لديهم استعداد لدراسة المعلومات بدرجة معقولة من التفاني (عبد العال، 2006، صفحة 02) ولهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى من المعرفة في الأعمال والنشاطات المحاسبية ولديهم رغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

✓ الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المقدمة في الكشوف المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة، وفي الوقت المناسب من جهة أخرى وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر، والمستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية

غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء في السابق للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبليين بالإضافة إلى مسائل تهم صناع القرار مثل: أرباح الأسهم، مدفوعات الأجور، تحركات أسعار الأسهم، قدرة المنشأة على مواجهة إلتزاماتها عند إستحقاقها. (عبد العال، 2006، صفحة 06)

✓ الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، وحتى تتسم المعلومات المالية بصفة الموثوقية يجب أن تكون (عبد العال، 2006، صفحة 40)

- التمثيل الصادق: يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى.

- الحياد: يجب أن تكون محايدة خالية من التحيز.

- الحيطنة والحذر: يعني تبني درجة من الحذر والاحتباس في اتخاذ الأحكام الضرورية.

-لاكتمال: حيث يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كاملة دون أي حذف لبعض المعلومات.

✓ القابلية للمقارنة: المعلومة الظاهرة بالكشوف المالية تسمح لمستعمل القيام بمقارنات داخل المؤسسة نفسها وما بين المؤسسات، كما سمح لها نسبيا بتقييم وضعيتها المالية وأدائها وتغيرات وضعيتها المالية، وهذا يجبر المؤسسات على إعلام المستعملين بالطرق المحاسبية المستعملة وكل تغيير مس هذا الطرف إن وجد، وآثار هذا التغيير (بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، 2010، صفحة 53)

هناك اختلاف كبير بين متخذو القرار وهذا الاختلاف يكمن في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب اتخاذ القرارات المستخدمة، وفي المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها وفي قدرتهم تشغيلها ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون هناك علاقة ربط بين المستخدمين

والقرارات التي يتخذونها وهذه العلاقة تتمثل في قابلية الفهم، حيث يجب تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد والمعرفة المعقولة بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها، كما لا بد للمعلومات الأخذ في اعتبارها اتجاهات متخذي القرارات ومستوياتهم الثقافية لتكون المعلومات

المحاسبية مفهومة وهذا يبرر إصدار تقارير مختلفة لأغراض متنوعة. (المكارم و محمد، 2000، صفحة 20)

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الكشوف المالية

الفرع الأول: أهمية الكشوف المالية:

للقوائم المالية أهمية كبيرة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وتتمثل أهميتها فيما يلي
(محمد الجودي، 2019/2018، الصفحات 38-39)

أولا - وسيلة في اتخاذ القرارات المناسبة:

تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة حيث- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.
- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.

ثانيا - أداة اتصال:

تلعب القوائم المالية في هذا المجال دور رئيسي في المؤسسة فمهمتها هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي القوائم المالية عن نشاط المؤسسة و لنتائج المترتبة عليها في ذلك:
- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك ... إلخ.

-وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، والباحثين ... إلخ.

ثالثا - وسيلة في تقييم الأداء:

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة ولحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعية تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة.

- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.

- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

وكذلك تكمن أهمية الكشوف المالية حسب كل نوع من الكشوف له أهميته الخاصة:

(أ)-أهمية الميزانية(قائمة المركز المالي)تنبع أهميتها من مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس كما يلي :
(بالخرشوش، 2019/2018، صفحة 42)

-حساب معدلات العائد للاستثمار.

-تقييم هيكل رأس المال للمنشأة .

-تقدير درجة السيولة والمرونة المالية للحكم على درجة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتقديرها.

(ب)-أهمية جدول حسابات النتائج(قائمة الدخل) .

-تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المنشأة في المستقبل .

-تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية .

-تساعد في التأكد من الاستخدام الأمثل لمصادرهما الاقتصادية.

(ج)-أهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة(قائمة تغير حقوق الملكية) (رضوان حلوة، 2003، صفحة 298)

-إفصاح عن التغير الناجم عن قائمة الدخل متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية، وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة؛

-تقوم بترصد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية لغاية نهايتها.

(د)- أهمية جدول سيولة الخزينة(قائمة التدفقات النقدية)

-تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال التي تعرضها كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛

-تعرض ملخص تفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الدورة المالية؛

-تمكن قائمة التدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة نقديتها والعناصر

المعادلة للنقدية، فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما

فيها النقدية وقدرتها على الوفاء.

(هـ) - أهمية ملحق الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعداد كشوف مالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

الفرع الثاني: أهداف الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية جزء من عملية التقرير المالي ، مشتملة على الكشوف المالية الموحدة، التي تعدها الوحدات التجارية والصناعية والمالية، سواء في القطاع العام أو الخاص. (سالمي، 2009، صفحة 25)

كما تهدف إلى عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي من اجل استخدام هذه المعلومات في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه الكشوف.

ويمكن تلخيص بعض هذه الأهداف في العناصر التالية2: (حمادة طارق، 2005، صفحة 85)

- 1- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة وهذا من خلال تقييم قدرة المؤسسة على دفع استحقاقات الموظفين والموردين، مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض للمالكين، وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار والاقتراض.
- 2- تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، ولكن القوائم المالية للأحداث السابقة لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية (محاسبية)
- 3- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات ملائمة تساعد على تقييم قدرة المؤسسة في المستقبل كما أن هذه المعلومات مهمة في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية إيجابية من مواردها المتاحة.
- 4- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم قرارات الاحتفاظ بالاستثمارات في المنشأة أو إحلال إدارة أخرى أو الإبقاء على الإدارة السابقة.
- 5- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي، وهذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات المؤسسة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير، وكذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بالأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وحاجات المنشأة لاستخدام التدفقات النقدية.

6- تهدف إلى تقديم توضيح تحول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين.

تتضمن الأهداف العامة للقوائم المالية كما وردت في القائمة رقم 4 الصادرة عن مجلس « Accounting APB principles » board المنشق عن مجلس مبادئ المحاسبة المحاسبين القانونيين الأمريكيين ما يلي « Accounting the american institute of certified public »

✓-تقديم معلومات موثوقة تتعلق بالموارد الاقتصادية الالتزامات الخاصة بالمشروع لتحقيق:

- القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف للمشروع.

- بيان مصادر التمويل والاستثمارات للمشروع.

- تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات.

- بيان أساس المصادر الخاصة بالمشروع لتقييم قدرته على النمو.

✓ - تقديم معلومات موثوقة حول التغييرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل

تحقيق تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين وإظهار قدرة عمليات المشروع في سداد التزامات الدائنين والموردين ...

✓-تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.

✓-الإفصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية

المطلب الثالث مستخدمي القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي : (امين السيد، 2008، صفحة 43)

● اولاً-المستثمرون : يعد المستثمرون من أكثر الأطراف المرتبطة بالشركات وتقاريرها المالية، وتعد هذه الفئة أكثر تعرضاً للمخاطر وتحمل مما قد يترتب عليها من خسارة في حال فشل الشركة في تحقيق أهدافها، كما أنهم أكثر الأطراف استفادة من العائد في حال نجاحها، لذلك يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون إلى المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات ذات العلاقة بالشركة والتي قد تأخذ صيغة استثمارية أو صفة رقابية أو الاثنين معا (لعشيشي، 2010، صفحة 17)

لذلك يمكن القول أن فئة المستثمرين يهتمهم الحصول على:

-معلومات على الأرباح الفعلية المحققة.

-الأرباح المحتسبة للسهم الواحد.

- القيمة السوقية للسهم الواحد ومعدلات نمو أسهم المنشآت المماثلة.

- معلومات عن كفاءة إدارة الشركة في رسم سياستها التمويلية، ومن ثم مدى كفاءات في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة للشركة.

● ثانياً-الموظفون: يهتم الموظفون والمجموعات المماثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار ربحية المنشأة التي يعملون فيها ، كما يحتاجون إلى المعلومات لاستخدامها في تلبية مطالبهم الخاصة بزيادة المرتبات أو الحصول على مزايا أخرى.

● ثالثاً-المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق

● رابعاً-العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع أو الشركة من عدمه، كما يهتمون بنوعية وجودة الخدمات المقدمة ومواعيد توفيرها.

● خامساً-المنافسون: يهتم المنافسون بصفة عامة بتلك المعلومات المتعلقة بنتائج المؤسسات التي يتنافسون معها ومراكزهم المالية لمقارنتها مع نتائجهم المالية ومركزهم المالي، ثم وضع استراتيجية معينة تعطيهم وضعاً أفضل في السوق على حساب منافسيهم

● سادساً-الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها

تتم الحكومات ووكالاتها بمعلومات تتعلق بتحقيق أغراض الحكومة كعملية توزيع الموارد المالية، وتحديد السياسات الضريبية، كما تتم الحكومات ووكالاتها بالمعلومات التي تستخدم كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

سابعاً-الجمهور: ويقصد بالجمهور الأشخاص الذين يقعون خارج نطاق الفئات السالفة الذكر والذين يعكسون طموحات

وتصورات الشعب بصفة عامة، وتتم هذه الفئة بالمعلومات المالية و التقارير المالية الأخرى حول نشاط المنشأة ونموها، واتجاهها

وهل يصب في مصلحة المجتمع وتحقيق رفاهيته، وأثر المنشآت على البيئة والأضرار الناتجة عن مزاوله هذا النشاط والوسائل الكفيلة

بتجنبها مستقبلاً (امين السيد، 2008، صفحة 43)

تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق

مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين

ويمكن تقديم ملخص لمستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: عرض ملخص لمستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمين	احتياجاتهم
1-المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة	1-القياس الشامل للأداء
• المساهمين (الحالين والمحتملين)	• المقاييس المطلقة
• الدائنين (طويلة وقصيرة الأجل)	• بالمقارنة مع الأهداف والمعايير
• المديرين	• بالمقارنة مع شركات أخرى
• العاملين	2-تقييم أداء الإدارة
• المستهلكين	3-التوقعات المستقبلية
• الموردین	• الأرباح
• المنافسين	• التوزيعات والفوائد
2-المستخدمين ذوي المصلحة الغير مباشرة	• الاستثمارات
• محلي القوائم المالية وسماسة البورصة	• التوظيف
• اتحادات العمال	4-الحكم على المركز المالي
• الوكالات والهيئات الحكومية	• تقييم المركز المالي
• الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية	• تقييم درجة السيولة
	• تحديد المخاطرة وعدم المخاطرة
	5-تخصيص الموارد
	6-تقييم الديون وحقوق الملكية
	7-تقييم الالتزام باللوائح والقوانين
	8-تقييم مساهمة المشروع الاجتماعي وخدمة البيئة والاقتصاد القومي

(الدراوي، 2006، صفحة 16)

المبحث الثاني: انواع واشكال الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، حيث يتم إعداد هذه الكشوف تحت إشراف مدراء المؤسسة، و يجب أن يتم توضيح المقرر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مدججة، أو حسابات مركبة)، تاريخ إقفال القوائم المالية، و العملة المستعملة في قياس القوائم المالية، وحسب ما حددته المادة 25 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية على ما يلي:

- الميزانية (قائمة المركز المالي).
- جدول حساب النتيجة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويقدم معلومات تكميلية للميزانية وجدول حساب النتيجة.

المطلب الاول : الميزانية (قائمة المركز المالي)

اولا تعريف الميزانية

التعريف الاول: هي عبارة عن صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان مالها من ممتلكات (الأصول و الموجودات) و حقوق الملكية و ما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين و هو تاريخ الميزانية و كذا تمثل احدى الركائز المهمة في بيان صورة الشركة أو المؤسسة للأطراف المتعاملة معها وهي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة المالية مقارنة بالمطلوب (الخصوم) حيث تشكل المطلوب ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير. (رميدي و سماي، 2011، صفحة 30)

التعريف الثاني: تعرف الميزانية على أنها الوثيقة التي تسمح بمعرفة جميع الموارد التي تملكها المؤسسة وجميع الاستخدامات المقابلة لها، في وقت معين وهي تضم عمودين عمود خاص بالموارد و اخر خاص بالاستخدامات المقابلة لها، و يجب أن تكون الميزانية مؤرخة بشكل دقيق والا ستفقد معناها

التعريف الثالث: الميزانية هي عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول و الخصوم (الخصوم = الديون) و رؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ اقفال الحسابات.

وتعتبر الميزانية بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة وتلقى الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

ان التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناء على طبيعة عمليتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة وغير متداولة والمطلوبات المتداولة وغير متداولة ككفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها (1). (بالخرشوش، 2019/2018)

ثانيا مكونات الميزانية:

أ - جانب الأصول: عرف النظام المحاسبي المالي الأصول على أنها مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترقب منها : جني مزايا اقتصادية مستقبلية، وتشمل عناصر الأصول ((الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 81)

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

- الأصول المالية تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل: المساهمات والحقوق المماثلة، سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، قروض، أصول مالية غير متداولة؛
- المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، والتي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، والمنتجات نصف المصنعة، والتامة الصنع)
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) وهي مبلغ الضريبة الواجبة التحصيل أثناء سنوات مالية قادمة)
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).

- خزينة الأموال والعناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.
ب - جانب الخصوم :

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم هي الالتزام الراهن للمنشأة المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 88)

وتشمل عناصر خصوم الآتي (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 23)

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى
 - الموردون والدائنون الآخرون؛
 - خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) وهي مبلغ الضريبة الواجبة الدفع
 - الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة
 - مؤونات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقا)
 - خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.
- إن شكل الميزانية المالية يختلف باختلاف المجاميع الكبرى للميزانية المرتبة حسب معياري السيولة (الأصول) و الإستحقاقية (الخصوم)، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار التجانس بين عناصر كل مجموعة، وهذه المجاميع هي التي تستعمل كمعطيات للتحليل المالي .

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية .

ثالثا: مزايا قائمة المركز المالي : (الجعارات، 2008، صفحة 11)

- بيان المركز المالي للمنشأة أي ما لها من حقوق وما عليها من إلتزامات.
- تقييم القدرة الإئتمانية للمنشأة والتي تعني مدى تغطية حقوق المنشأة لإلتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها المستحقة الدفع.
- مدى إعتتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم إحتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها.
- القيام بعملية التحليل المالي (تحليل درجة النفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول).

رابعا: شكل الميزانية (قائمة المركز المالي) : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 19القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25مارس 2009 ص 28- 29

الجدول رقم 02 : يبين ميزانية الاصول للسنة المالية المقفلة

الاصول	الملاحظات	اجمالي N	اهتلاك رصيد N	اجمالي N	صافي N-1
<p>أصول غير جارية</p> <p>- فارق بين الاقتناء- المنتج الإيجابي أو السلبي</p> <p>تثبيتات معنوية</p> <p>تثبيتات عينية</p> <p>أرضي</p> <p>مباني</p> <p>تثبيتات عينية اخرى</p> <p>تثبيتات ممنوحة امتيازها</p> <p>تثبيتات يجري انجازها</p> <p>تثبيتات مالية</p> <p>سندات موضوعة موضع معادلة</p> <p>مساهمات اخرى وحسابات دائنة ملحقة بها</p> <p>سندات اخرى مثبتة</p> <p>قروض واصول مالية اخرى غير جارية</p> <p>ضرائب مؤجلة اصل</p>					
مجموع الاصول غير جارية					
<p>أصول جارية</p> <p>مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ</p> <p>حسابات دائنة واستخدامات مماثلة</p> <p>الزبائن</p> <p>المدينون الاخرون</p> <p>الضرائب وما شابهها</p> <p>حسابات دائنة اخرى واستخدامات مملتلة</p> <p>الموجودات ومشابهها</p> <p>الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية لأخرى</p> <p>الخزينة</p>					
مجموع الأصول الجارية					
إجمالي العام للأصول					

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 28)

جدول رقم 03: يبين ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة.....

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 فارق المعادلة (1) نتيجة صافية (/نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة إلمدمجة (1)
			حصة ذوى الأقلية (1)
			المجموع 1
			إلخصوم غير إلمجارية قروضوذيون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ذيون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع إلمخصوم غير إلمجارية (2)
			إلخصوم إلمجارية موردون حسابات ملحققة ضرائب ذيون أخرى خزينة سلبية
			مجموع إلمخصوم إلمجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 29)

المطلب الثاني : جدول حساب النتيجة :

اولا :تعريف جدول حساب النتيجة

تعريف 1: هي إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الإردادية خلال فترة محاسبية معينة، وهي عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات والأعباء للمؤسسة المراد حساب صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة محاسبية معينة، فهي أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة.

تعريف 2: هو بيان ملخص للأعباء و النواتج المحققة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية ، كما لا يأخذ في الحساب لا تاريخ التحصيل ولا تاريخ السحب و يبين النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح او خسارة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 24)

أي هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة، ولا يأخذ بعين الإعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع و يبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

ثانيا :المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفوائد الإجمالي للإستغلال) .

-نواتج النشاطات العادية.

-النواتج والأعباء العادية.

-أعباء المستخدمين.

-الضرائب والرسوم والتسديدات المتشابه.

-مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.

-نتيجة النشاطات العادية.

-عناصر غير عادية (نواتج وأعباء).

-النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.

-النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وفي حالة حساب النتيجة المجمع يجب إظهار المعلومات التالية:

-حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ.

-حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية لحساب نتيجة البنوك والهيئات المالية المماثلة، ويضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها و يبين مبالغ أهم أنواع النتائج والأعباء.

ثالثا: مزاي جدول حساب النتيجة: (الجعارات، 2008، صفحة 120)

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي باستخدام الربح كمقياس للأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد ويساعدهم ذلك في إتخاذ القرارات الإستثمارية.
- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك.
- تحديد أسعار السهم من خلال نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل.
- التعرف على نتيجة أعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة والغير العادية.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
- التعرف على نشاطات المنشأة والمصرفيات التي قامت بإنفاقها

رابعا: شكل جدول حساب النتيجة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ص 31-30

أ- جدول رقم 04: يبين حساب النتائج حسب الوظيفة : الفترة منالى.....

السنة N-1	السنة N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال
			كلفة المبيعات
			هامش إريح إجمالي
			منتجات اخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الإدارية
			اعباء اخرى عملياتية
			إلنتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			(مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاكات)
			منتجات مالية
			الأعباء المالية
			إلنتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			إلنتيجة إلصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتوجات غير العادية
			إلنتيجة إلصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الاقلية
			حصة المجمع (1)

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 31)

ب- جدول رقم 05 يبين جدول حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة منالى.....

البيان	الملاحظة	السنة N	السنة N-1
رقم الأعمال			
تغيير مخزونات المنتوجات المصنعة والمنتجات قيد الإنجاز			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- لفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملية الأخرى			
لأعباء العملية الأخرى			
المخصصات للإهلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملية			
المنتجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجموع (1)			

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 30)

المطلب الثالث : جدول تدفقات الخزينة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 26)

أولا : تعريف جدول تدفقات الخزينة : يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادها، وكذلك المعلومات حول إستعمال هذه التدفقات ويقدم جدول تدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:

- التدفقات ناتجة عن أنشطة الإستغلال (سحب أموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الاجل)

- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.

- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر التغيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)

- تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص ربح الأسهم (يقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة لأخرى في أنشطة عمليات الإستثمار والتمويل)

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين هما:

أ - الطريقة المباشرة : هي نفس المضمون في الطريقة الغير المباشرة لكن تنطلق من التحصيل أو التسديدات سواء المتعلقة بالإستغلال كالزبائن أو الموردین أو المتعلقة بالإستثمار كالحيازة أو التنازل على الإستثمارات أو العمليات المتعلقة بالتمويل الافتراضي بتسديد الرفع من رأس المال... إلخ.

ب- الطريقة غير المباشرة : هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جميع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة يفسر لنا التغيير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

ثانيا : مزايا قائمة التدفقات النقدية (الجعارات، 2008، صفحة 12)

- معرفة المركز النقدي للمنشأة.

- بيان مدى قدرة المنشأة على سداد الإلتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.

- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المحققة من خلال النشاطات التشغيلية.

- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل.

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.

- التعرف على النقدية والنقدية المعالة المقيدة والغير المتاحة للإستخدام في المنشأة.

- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

- شكل جدول تدفقات الخزينة: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد

التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ص 35-36

أ- الطريقة المباشرة.

الجدول رقم 06 يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من.....الى...

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين فوعة لمد الفوائد والمصاريف المالية الأخرى ا الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة إعماليات (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة إاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة إاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة إتمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض ثلة لما تسديدات القروض أو الديون الأخرى ا			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة إتمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
(أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية			
تغيرات اموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 35)

ب - الطريقة غير المباشرة.

الجدول رقم 07 يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من... إلى...

السنة المالية - N	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
1	N		
			<p>دفعات أموال إئزينة إئئأئية من الأنشطة إئعملأئية</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p> <p>تصحأحات من أجل</p> <p>- الإئئلاكات والأرصدة</p> <p>- تغير الضرائب المؤجلة</p> <p>- تغير المخزونات</p> <p>- تغير الزبائن والحسابات الدائئة الأءرى</p> <p>- تغير الموردين والديون الأءرى</p> <p>- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p> <p>تدفعات الإئزينة الناجمة عن النشاط (أ)</p>
			<p>تدفعات أموال إئزينة إئئأئية من عملأيات إئسئئمار</p> <p>مسحوبات عن اقتناء تثبأئات</p> <p>تحصألات التنازل عن تثبأئات</p> <p>تأئأرات مآط الإءماج (1)</p> <p>تدفعات أموال الإئزينة المرئبئة بعملأيات الإسئئمار (ب)</p>
			<p>تدفعات أموال إئزينة إئئأئية من عملأيات إئمولل</p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمن</p> <p>زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)</p> <p>إصدار قروض</p> <p>تسدد قروض</p>
			<p>تدفعات أموال إئزينة المرئبئة بعملأيات إئمولل (ج)</p> <p>تغيرات إئأمولل إئزينة فئ الإئرة (أ+ب+ج)</p> <p>أمولل الإئزينة عند الإفتتاح</p> <p>أمولل الإئزينة عند الإقفال</p> <p>تأئأر تغيرات سعر العملات الأءنبئة (1)</p> <p>تغير أموال الإئزينة</p>

(الجرأدة الرسمية للآمةهورية الجزائرية الءبمقراطية، 2009، صفأة 36)

المطلب الرابع : قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

اولا: تعريف جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة(1):

يمثل جدول التغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل فصل من فصول التي تتشكل منها رؤوس الاموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 26)

ثانيا: المعلومات الدنيا المقدمة في جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة : المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول

تخص الحركات المرتبطة بما يلي (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، الصفحات 26-27)

- النتيجة الصافية للدورة.
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح ذات الدلالة.
- عمليات رسمية (زيادة ,نقصان, تسديد.....) الملحق للنتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.
- توزيعات النتيجة الصافية.

ثالثا: مزايا جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة (2) (الجماعات، 2008، صفحة 12)

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

4- شكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ص 37

الجدول رقم 08 يمثل شكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

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

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 37)

المطلب الخامس: الملاحق :

هي إحدى الوثائق التي تتألف منها الكشوف المالية وتشتمل على معلومات أو شروح أو تعاليق ذات أهمية معتبرة ومفيدة بالنسبة إلى مستعملي الكشوف المالية على أساس إعدادها و الطرق المحاسبية الخاصة المستعملة و الوثائق الأخرى التي تتألف منها الكشوف المالية ويتم تنظيم عرضها بكيفية نظامية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2009، صفحة 81)

.ويتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم

المالية الأخرى، وتكون مكملتها، بحيث يتم توضيح المعلومات الآتية :

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات.

-المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

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

المبحث الثالث: محافظ الحسابات وموثوقية القوائم المالية

يتضمن هذا المبحث عرض معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر وكذا علاقته بمراجعة

الحسابات، وفي الأخير محافظ الحسابات وموثوقية القوائم المالية.

المطلب الأول: معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

تتعدد معايير تقرير محافظ الحسابات بتعدد المهام الموكلة إليه وتشتمل على خمسة عشر معيار

نذكرها كالتالي: (قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434، 2013، صفحة 14)

- 1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.
- 2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة.
- 3- معيار التقرير حول اتفاقيات المنظمة.
- 4- معيار تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات.
- 5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- 6- معيار التقرير حول نتيجة الخمس (5) سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصص في المؤسسة.
- 7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- 8- معيار التقرير حول استمرارية الحسابات.
- 9- معيار التقرير المتعلق بجائزة أسهم الضمان.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار القيم المنقولة.

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

تزايدت أهمية هذه التقارير بتزايد حجم المشروعات سواء الخاصة او الحكومية، وغیرا من المشروعات غير الهادفة الى الربح ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل اليها بعد انتهاء عملية المراجعة واصدار هذا التقرير، يحتتم المراجع عملو ولكن لا يعفيه من المسؤولية مستقبلا ان ثبت اهماله في أداء واجباته المهنية. (قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434، 2013، صفحة 18)

- يجب ان يبين التقرير ما اذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً.
- يجب ان يوضح التقرير تلك الظروف التي ادت الى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الى اخرى مقارنة بين هذه السنة والسنوات السابقة.

- يجب ان يبين التقرير الافصاح الكامل عن الحقائق المالية او الاشارة الى غير ذلك.

- يجب ان يبين التقرير رأي محافظ الحسابات على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع

اعطاء رأيه على القوائم المالية يجب ان يذكر في التقرير اسباب ذلك.

وفي جميع الاحوال عندما يرتبط اسم محافظ الحسابات بالقوائم المالية، يجب ان يتضمن التقرير

توضيح قاطع لطبيعة عمل المحافظ ودرجة المسؤولية التي يتحملها

المطلب الثاني: علاقة محافظ الحسابات بمراجعة الحسابات

يعتبر محافظ الحسابات وسيطا في عملية توصيل البيانات المحاسبية، ويجب أن يكون المراجع مستقلا عن معدي القوائم المالية ومستخدميها، وعندما يؤدي محافظ الحسابات عمله يحافظ على علاقاته المهنية مع ثلاثة أطراف ومن الضروري جدا أن تتعاون هذه الأطراف وتتفاعل لتحقيق التناسق المتبادل فيما بينهما وتلخص تلك الأطراف كالاتي (صحن و ناجي، 2000، صفحة 47)

أولا: الإدارة

خلال عملية المراجعة يوجد تفاعل كبير بين المحافظ الحسابات والإدارة، لكي يتم الحصول على الدليل المطلوب في المراجعة، فغالبا يطلب المحافظ الحسابات بيانات موثوق فيها حول الوحدة، وكذلك فإنه يعتبر أمرا أساسيا أن توجد علاقة بين محافظ الحسابات والإدارة بهذا المفهوم في إطار من الثقة والاحترام المتبادلين، ولن تقوم العلاقة العكسية في هذا المجال.

ثانيا: مجلس الإدارة

العلاقة التي تنشأ بين محافظ الحسابات ومجلس الإدارة ينتج عنها التنسيق والتعاون المتبادل بينهما في مجال الرقابة، غير أن هذه العلاقة لا بد أن تحكمها مجموعة من الضوابط والتي من شأنها الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات.

ثالثا: حملة الأسهم

محافظ الحسابات مسؤول مباشرة أمام حملة الأسهم باعتبارهم المستخدم الأول لتقريره، وفي تقريره إلى المساهمين، تنشأ هناك علاقة بين المساهمين (الملاك) ومحافظ الحسابات الذي يعتبر بمثابة أداة لتقييم أداء مجلس الإدارة من خلال الملاحظات التي يديها في تقاريره الموجهة إلى حملة الأسهم، حيث تكون هذه العلاقة تفاعلية من خلال قيام محافظ الحسابات بحماية حقوق المساهمين واعلامهم والدفاع عنهم (محمودي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد ، بتاريخ 06-07 ماي، 2011، صفحة 07)

المطلب الثالث: محافظ الحسابات كمعيار لموثوقية القوائم المالية

يتضح الدور المحوري الذي يؤديه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحص الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله، إذ لا مصلحة لو في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية، وكذا احترام القوانين المعمول بها وجعلها تعكس صورة وفيه لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي صحة وسلامة ودقة هذه القوائم (بابنات و عدون، 2008، صفحة 24)

وكما يتضح أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات المالية، حيث يقوم عادة محافظ الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن محافظ الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة، في ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات، ففي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرار واجراءات رقابية دقيقة.

كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياساً لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي محافظ الحسابات المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياساً لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثلياً للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معداً وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع محافظ الحسابات بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية

خلاصة الفصل:

يتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال اجتماع الأهداف الفرعية الخاصة بكل قائمة، حيث بإمكاننا معرفة الوضعية المالية من خلال الميزانية، في حين جدول حساب النتائج قدّم معلومة حول الأداء، أما بالنسبة إلى التغيرات في الوضعية المالية فيمكن استخراجها من جدول تدفقات الخزينة، ويمكن اعتبار جدول تغيير الأموال الخاصة كاستكمال للجهود الرامية إلى تعزيز محتوى القوائم المالية، حتى تحقق أكبر فائدة ممكنة للمستخدمين ومن المفروض إرفاق كل قائمة من القوائم بملحق تُضمّن المعلومات التي تكتسي نوعاً من الأهمية ولم تتناولها البيانات المالية، خاصة تلك المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تعرض التقارير بأسلوب مالي منتظم ذات قابلية للفهم المتسلسل للأحداث المالية للمنشأة، وتمتثل معايير أداء النظام المحاسبي المالي في قدرته على مدّ الإدارة بالمعلومات المطلوبة بالدقة المناسبة وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المقبولة.

كما أنّ الأسس المعتمدة في إعداد القوائم يجب أن تتفق ومتطلبات الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير لهام في عملية اتخاذ القرار، إذ أنّ أي تضليل في المعلومات التي تحتويها هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها وبالتالي التأثير على قرار الاستثمار الذي يعتبر من القرارات الهامة والخطيرة، مما يستلزم توافر معلومات على درجة كبيرة من الدقة والموضوعية، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، إنّ متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في القوائم المالية بشأن جميع الأمور الجوهرية، وعنصر الإفصاح على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضاً بالملاحظات المرفقة بمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة من وجهة نظر مستخدم هذه القوائم.

ما سبق تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات هدفه الأساسي التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية الموجودة في القوائم المالية، والغرض من هذا الهدف إعداد تقرير يوضح فيه رأيه الفني والمحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية وذلك وفقاً للمعايير الدولية المتعارف عليها، ويشترط فيه أن يكون مستقلاً ومحايداً عن المؤسسة، وبالتالي يكون محافظ الحسابات قام بخدمة الجهات عديدة التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على محتوى البيانات المالية للمؤسسة نتيجة قيامه بفحص شامل لقوائمها المالية.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

لمهنة محافظ الحسابات

تأليف د. محمد أحمد عيسى

مراجعة د. محمد عيسى

الطبعة الأولى: ١٩٩٧

تمهيد:

بعد ان تم التطرق للجانب النظري من الموضوع كان لا بد من إجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بهدف التعرف على مختلف المراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات من اجل منح مؤسسة ما لمصادقه على كشوفها المالية حيث يعطي هاته الأخيرة مصداقية وشفافية أكثر، وكذا التعرف على أهمية التقرير النهائي له.

وبناء على ما سبق قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقدمها.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية للكشوف المالية

المبحث الثالث: الكشوفات المالية للمؤسسة (x).

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات

سيتم في هذا المبحث تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية والممثل في مكتب محاسب معتمد ومحافظ حسابات وستطرق الى تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، والخدمات التي يقدمها.

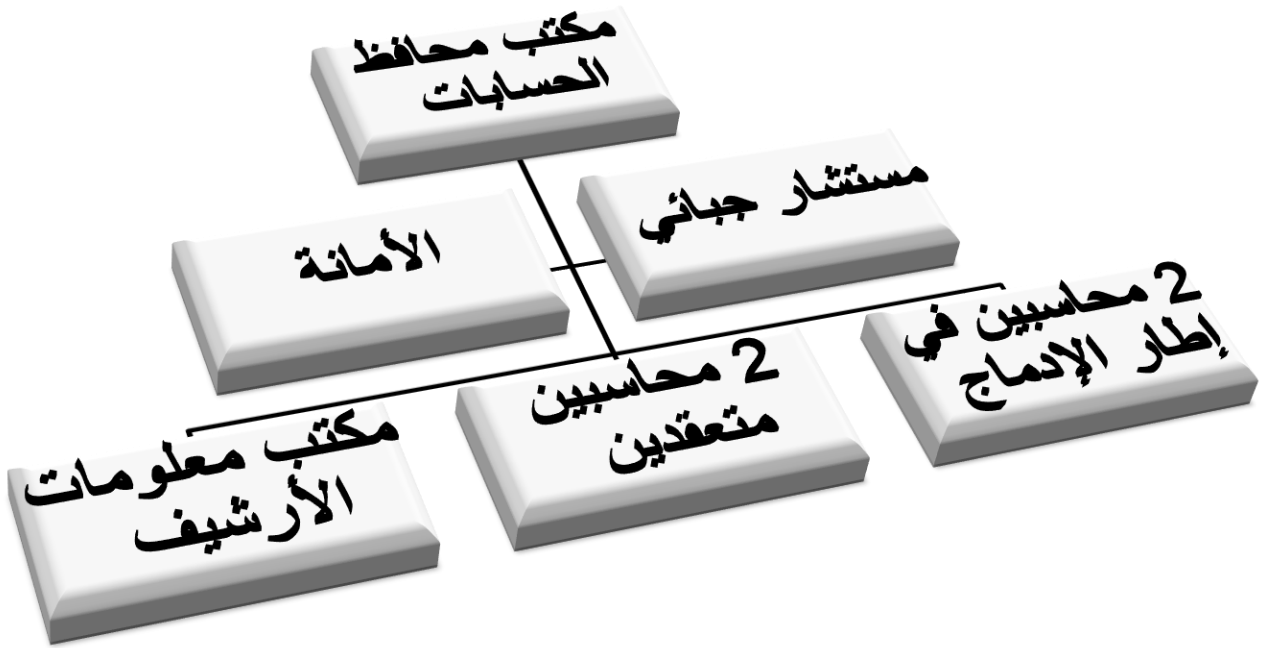
المطلب الأول: التعريف بالمكتب

إن المكتب محل الدراسة عبارة عن مكتب محاسب معتمد ومحافظ حسابات للسيد جودي عبد الرحمان الكائن بولاية بسكرة شارع خراشي براهيم راس القرية بسكرة الذي يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية:

1- محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 1721 المؤرخ في 24/07/1994 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر حيث تم تجديد الاعتماد بتاريخ 20 فيفري 2017 ورقم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو 0456.

يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب، ورقمه الجبائي هو 796307260003237، ورقم المادة هو 07014111763، حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذا الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر بـ 12000.00 دج لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في الغرفة الوطنية، كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي يقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية، وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتان

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بما يلي:

- 1- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائته.
- 2- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).
- 3- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- 4- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في توفير المصدقية للقوائم المالية

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في توفير الثقة للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة، وقد تقوم الإدارة في بعض الأحيان بالخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح لزيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية. ويمكن زيادة موثوقية القوائم المالية عندما يتم مراجعتها بواسطة طرف ثالث مستقل، وهو الطرف المعروف باسم المراجع أو مراقب الحسابات (Auditor) والذي يقوم بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر عن جميع جوانبها الهامة بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائجها وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبدون هذا الرأي من المراجعين المستقلين، فإن متخذي القرارات الخارجيين قد لا يجدون وسيلة أخرى للتعرف على ما إذا كانت القوائم المالية سوف تخدم أغراضهم وأنه يمكن الاعتماد عليها، ولذلك فإن هناك وجهة نظر اتجاه المراجعة بأنها نشاط لتقليل المخاطر، والتعريف الذي يدعم هذا الرأي هو أن المراجعة هي عملية لتقليل المخاطر في المعلومات إلى مستوى مقبول اجتماعيا وبالطريقة المقدمة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يقع النشاط الاقتصادي في ظل ظروف من مخاطر الأعمال، وهي المخاطر التي تتوقها الشركة مثل: زيادة معدلات التضخم أو زيادة الضرائب أو جذب العملاء من قبل المنافسين أو خسارة منح حكومية أو حدوث إضراب من قبل العاملين أو ما يشبه ذلك من المخاطر المستقبلية، وعلى العكس من ذلك توجد احتمالات مستقبلية بوقوع أحداث إيجابية، ولا يؤثر المراجعون مباشرة على مخاطر الأعمال التي تواجه المنشآت والمخاطر المعلوماتية هي احتمال أن تكون المعلومات المالية التي تنشرها منشأة ما خاطئة أو مضللة، حيث يعتمد المحللون الماليون والمستثمرون على التقارير المالية لاتخاذ قرارات شراء وبيع الأوراق المالية في البورصة، كما يستخدمها الدائرون والموردون والبنوك وغيرهم للتقرير ما إذا كانوا سيمنحون الائتمان التجاري أو القروض للمنشآت أم لا.

كما تستخدم نقابات العمال التقارير المالية للمساعدة في تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد الأجور والمرتبات، كما تستخدمها الجهات الحكومية لإعداد التحليلات الاقتصادية ووضع القوانين المتعلقة بالضرائب والدعم وغيرها، ولا يمكن لمستخدمي القوائم

المالية أن يعتمدوا على أنفسهم في تقرير ما إذا كانت التقارير المالية موثوق بها أم لا، فلا يوجد لديهم الخبرة ولا الموارد ولا الوقت لفحص آلاف الشركات للحصول على ما يبغون بشأن صحة التقارير المالية، لذلك فإن المراجعين المستقلين هم الذين يقومون بهذه المهمة أي التصديق على مدى صحة البيانات الواردة في التقارير المالية وهو الأمر الذي يقلل مخاطر المعلومات، وهو ما يبرز الخدمة الجليلة التي تقدمها المراجعة لمستخدمي التقارير المالية والمجتمع.

المطلب الأول: علاقات محافظ الحسابات في مراجعة القوائم المالية

يعتبر المراجع وسيطا في عملية توصيل البيانات المحاسبية، وفي الوفاء بمسؤولياته ويجب أن يكون المراجع مستقلا عن كل من معدي القوائم المالية التي تعرض ملخصات من هذه البيانات ومستخدمي القوائم المالية، وفي إطار تكلفه بالمراجعة يحافظ المراجع على علاقات مهنية بثلاثة أطراف حيث نأخذ شركة المساهمة كمثال حيث نجد أن المراجع على علاقة مع ثلاث أطراف هي:

أولا: الإدارة

يشير لفظ الإدارة دائما بصفة عامة إلى الأفراد الذين يقومون بالتخطيط والتنسيق والرقابة على العمليات والأنشطة التي يؤديها العميل، وفي مجال المراجعة يشير لفظ الإدارة إلى مديري الشركة، والمراقب المالي، والأفراد في مستويات الإشراف. خلال عملية المراجعة يوجد تفاعل كبير بين المراجع والإدارة، لكي يتم الحصول على الدليل المطلوب في المراجعة، فعالبا يطلب المراجع بيانات موثوق فيها حول الوحدة، وكذلك فإنه يعتبر أمرا أساسيا أن توجد علاقة بين المراجع والإدارة بهذا المفهوم في إطار من الثقة والاحترام المتبادلين، ولن تقوم العلاقة العكسية في هذا المجال. ويجب أن يكون لدى المراجع اهتماما برفاهة ومستقبل العميل، ومع ذلك يجب ألا يكون هذا سببا في الإساءة إلى المهنة أو الإخلال بمعاييرها حول ما تقدمه الإدارة من معلومات، وعلاوة على ذلك يجب أن يعد المراجع لكي يكون قادر على التقييم الصحيح لعدالة القوائم المالية التي تعرضها الإدارة.

ثانيا: مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة في شركات الأموال مسؤولا عن تشغيل الشركة بأفضل طريقة تحقق مصالح حملة الأسهم، وتتوقف علاقة المراجع بمجلس الإدارة على تكوين هذا المجلس، فعندما يتكون المجلس بالدرجة الأولى من المديرين فإن علاقة المراجع بالمجلس تكون في مثل علاقته بالإدارة.

على أية حال، إذا كان هناك عدد من أعضاء المجلس من الخارج، فمن الممكن أن توجد علاقة مختلفة، فالأعضاء الخارجيون ليسوا مديرين أو عاملين في الشركة، وفي مثل هذه الحالة فإن مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة المعينة المكون بأغلبية الأعضاء من الخارج يمكن أن يؤدي دوره كوسيط بين المراجع والإدارة.

ثالثا: حملة الأسهم

يعتمد حملة الأسهم على القوائم المالية التي تمت مراجعتها للتأكد من أن الإدارة قد أوفت بالتزاماتها وأخلت مسؤولياتها بالطرق الصحيحة، وذلك فإن المراجع مسؤول مباشرة أمام حملة الأسهم باعتبارهم المستخدم الأول لتقريره في تقريره إلى المساهمين، يجب أن يكون المراجع ملما بالتعارض المحتمل في المصالح بين المساهمين، ومستخدمي القوائم الآخرين مثل حملة السندات والمستثمرين المحتملون والجهات الرسمية، والواجب الأول للمراجع هو نحو المجموعة صاحبة الملكية، وخلال فترة التكاليف لا يكون للمراجع اتصالات شخصية مباشرة مع حملة الأسهم الذين يكونون من بين المديرين أو العاملين في الشركة.

المطلب الثاني: موقف محافظ الحسابات من الأحداث اللاحقة لعملية المراجعة والقوائم الغير مراجعة

أولاً: موقف محافظ الحسابات من الأحداث اللاحقة لعملية المراجعة

وهي الأحداث التي تقع بعد إنهاء محافظ الحسابات مهمة المراجعة، حيث تقوم إدارة المؤسسة بإعداد القوائم المالية غالباً بتاريخ 12/31... من كل عام، ولكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد مرور أربعة أشهر حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري من تاريخ إعدادها، كما أن قانون الشركات في معظم دول العالم قد أعطى هذه الشركات مهلة ستة أشهر حسب المعايير المحاسبية الدولية لتصويب أوضاعها المالية، إن المدة من تاريخ إعداد القوائم المالية إلى ما قبل صدور تقريره بوقت قريب جداً تسمى " فترة الأحداث اللاحقة " ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الأحداث إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

- 1- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي لها تأثير على الحسابات ويجب تعديلها وتسويتها في الدفاتر والسجلات، مثل تعديل محصص الديون المشكوك فيها نتيجة لتحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض هذا المحصص.
- 2- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي ليس لها تأثير على الحسابات موضوع المراجعة، ولكن الإفصاح عنها للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يعتبر أمراً ضرورياً وملائماً، مثل شراء شركة جديدة، أو الاندماج مع شركة أخرى، أو شراء أسهم وسندات بكميات كبيرة، أو حصول زلازل وفيضانات وحرائق أو أية كوارث طبيعية أخرى.
- 3- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي ليس لها طبيعة محاسبية ويترك أمر الإفصاح أو عدم الإفصاح عنها لتقدير المراجع، مثل تغييرات هامة في إدارة الشركة، تغيير شكل المنتجات، القيام بحملة إعلامية لترويج المنتجات في العام القادم.

ثانياً: موقف المراجع من القوائم المالية الغير مراجعة

على المراجع ألا يوقع على بيانات لم يتم بمراجعتها وإذا ورد اسمه على قوائم مالية وهناك بيانات لم يتم بمراجعتها فعليه كتابة عبارة " غير مراجعة على كل صفحة لم تراجع لإخلاء نفسه من المسؤولية، ويفضل في غالب الأحوال امتناع المراجع عن إبداء الرأي، كأن يذكر مثلاً " إن كشف الميزانية وجدول حساب النتيجة المرفقين لم يدققا من قبل ولذا نمتنع عن إبداء الرأي فيهما.

المبحث الثالث: الكشوفات المالية للمؤسسة (X)

المطلب الأول: التعرف على الشركة محل الدراسة بصفة عامة.

ان وظيفة محافظ الحسابات تتمثل في إضافة المصدقية والجودة للقوائم المالية وتعتبر ادارة المؤسسة هي المسؤولة عن اعداد وعرض هذه القوائم؛ كي يتم لاحقاً تعزيز موثوقيتها عن طريق مصادقه محافظ الحسابات، لذلك وجب على هذا الأخير قبل بدايته لعملية مراقبة الحسابات، التعرف على مختلف الخصوصيات كتحديد الأخطار العامة المتعلقة بالشركة محل الدراسة، وتعريف الميادين والأنظمة المعينة للمهمة، تكوين الملف الدائم وإعداد مخطط المهمة أو برنامج عمل عام.

وكذلك التعرف على المعلومات التي تخص طبيعة وقطاع النشاط، هيكل الشركة والتنظيم العام لها، السياسات والتطبيقات المحاسبية، وجود رقابة داخلية أساسية، والتنظيم الإداري والمحاسبي.

إن هذه المعلومات المتحصل عليها يجب تنظيمها وإدراجها في الملف الدائم كما يلي:

أ. الشركة محل الدراسة:

يقوم محافظ الحسابات بتقديم الشركة محل الدراسة بصفة عامة كتقديم التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص الذين يتصل بهم في الشركة....

ب. حسابات الشركة:

على محافظ الحسابات أن يكون على دراية بالتنظيم وتطبيقات المحاسبة وحسابات المؤونات، حسابات النتائج، وتاريخ إقفال النشاط.

ج. مهمة المدقق (محافظ الحسابات):

تتمثل طبيعة مهمة محافظ الحسابات في الشهادة على الحسابات السنوية، الحسابات المدعمة، الشهادات أو التقارير الخاصة الواجب الإلءاء بها. كما تتمثل أعماله الأساسية في الحصول على المراجع وتقييم الرقابة الداخلية، تاريخ الجرد المادي، الحصول على تأكيدات خارجية.

بعد أعمال المراقبة يقوم محافظ الحسابات بإرسال التقارير التي أعدها في آجالها (تقرير حول الرقابة الداخلية، تقرير حول شهادة الحسابات السنوية، التقارير الخاصة).

د. تنظيم مهمة التدقيق:

ينظم محافظ الحسابات مهمة التدقيق على أساس:

- مستوى المساعدين وتكوين فرقة التدخل؛
- استعمال أعمال المراقبين الداخليين بمراجعة الحسابات والخبير ومتدخلين خارجيين آخرين؛
- رزنامة التدخلات.

هـ. الميزانية:

يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ميزانية خاصة بمهمته حيث يحدد فيها الساعات اللازمة التي تتوافق وطبيعة عمله، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين، وكذلك حساب كل الأتعاب، وإذا اقتضى به الأمر يقوم بتنسيق الأعمال مع مساعده.

يتبع محافظ الحسابات اثناء أداء عمله طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتبرير عن رايه، وهذه الطريقة تتركز على الإجراءات الآتية:

- 1) إجراءات الدخول إلى المهنة.
- 2) التعرف على الشركة بصفة عامة.
- 3) فحص وتقييم الرقابة الداخلية.
- 4) مراقبة الحسابات.

اولاً: إجراءات الدخول إلى المهنة.

1- الإجراءات المبدئية في إطار قبول التوكيل أو رفضه

أ. قبول التوكيل.

قبل أن يصرح محافظ الحسابات بقبوله للتوكيل، عليه أن يطبق الإجراءات التي تسمح له بـ:

- تفادي الوقوع في التناهي الممنوعات الشرعية والقانونية؛
- التأكد من إمكان القيام بالمهمة سواء من الجانب القانوني والتنظيمي وكذا التأكد من الإمكانيات التقنية البشرية لمكتبه؛
- يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة وإذا أقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية؛
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات المعزول، عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً؛
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة؛
- كما يجب عليه أن يتأكد من إمكانية تلبية مهمته بكل حرية لا سيما إزاء مسيري الشركة.

ب. الدخول إلى الوظيفة.

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيس الذي يعينه، يمضي القوانين العامة أما إذا تم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" (وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابياً)

- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا على أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛
 - يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل إيداع إلى الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية من قبوله التوكيل؛
 - قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات؛
- هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.
- عند تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيدته في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية؛
 - يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء؛
 - وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء باحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرده.

ج. حالة رفض قبول التوكيل.

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بالتوكيل أو يحاط علم بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام الشركة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في فرض 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص عليه في القانون التجاري وإذا سبق وأن قامت الشركة بإجراء الإشهار القانوني والتنظيمي عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

2- الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسيين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته، ملف دائم، ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:

- إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه؛
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أ. الملف الدائم

إن محتوى هذا الملف وتنظيم هونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع، يمكن أن يتضمن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة) ؛
 - نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استثمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع... الخ)
 - معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى) ؛
 - معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية؛
 - خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية) ؛
 - معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العناد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة) .
- وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذاتا لحجم الكبير.

ب. الملف السنوي (الملف الحالي):

يتضمن هذا الملف، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذا لدورة، ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين) تاريخ، فترة الزيارات ومكاتها، تواريخ تقديم التقارير) ؛
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستثمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية (نظام، إجراءات طرق المحاسبة...))، أوراق العمل (العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة) ، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات) ؛
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل لأشغال المنجزة، الوثائق) أونسختها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة) ؛

- تحقيقات خاصة أوقانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على ال5 أو ال10 الأجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه الدقيقات، فحص الأحداث (العمليات) ما بعد الميزانية الختامية؛
- وثائق عامة) الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، نوات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها أثرها على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعلمين نسخ من المحاضر) .
- إن المعلومات المحتوت في ملفات العمل سرية و يجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المراجع، حسب المادة 301 من قانون العقوبات . كماينص القانون التجاري (المادة12) منجهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لاتقل عن 10سنوات.

ج. حالة تعدد محافظي الحسابات:

- في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه؛
- في حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله؛
- تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

ثانيا: فحص وتقييم الرقابة الداخلية ومراقبة الحسابات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

1-فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

إن إمكانية محافظ الحسابات محدودة ماديا، نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للشركة المراقبة، وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة. وللحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي (أو منظمات محاسبية وإدارية) فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية:

- احترام الأشكال الشرعية والقانونية؛
- مستوى نوعية الرقابة الداخلية.

2- إحترام الأشكال الشرعية والقانونية:

لا إحترام الأشكال الشرعية والقانونية يجب على محافظ الحسابات التحقق مما يلي:

- مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية (اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجر، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به)؛
- المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات؛
- إحترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في المخططات المهنية؛
- إحترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف المخطط المحاسبي الوطني أو القانون التجاري لا سيما: دوام الطرق، استقلالية الدورات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، الحيطه والحذر.

3- الفحص وتقدير الرقابة الداخلية:

عند فحص وتقدير الرقابة الداخلية يقوم محافظ الحسابات بتقدير إمكانية الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصادقية.

وتتمثل الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية تتمثل في ارتباط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واسترداداتها الخاصة، وارتباط البعض الآخر بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي سببت للتطبيق والتقنية والإدارية وهي كيفية بحجم الشركات.

يسمح تقدير الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات بـ:

✓ نظام التنظيم؛

✓ نظام التوثيق والإعلام؛

✓ نظام الأدلة؛

✓ الوسائل المادية للحماية؛

✓ الموظفين.

أ- نظام التنظيم:

يجب أن يتوفر نظام الرقابة على ما يلي:

- تعريفات المسؤوليات: تكون على أساس الأعمال المطالب بها لكل مسؤول؛
- تفرقة المهام: تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة؛

- تفرقة المهن: تقوم على أساس عدم الاجماع بين العملي مثل: المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الاشهار...، وبين الحماية أو الاحتفاظ مثل: أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس، الصيانة...، وكذلك بين التسجيل.
- وصف المهن: تكون على أساس الدقة المكتوبة على مستوى التنفيذ مصدر المعلومات المستوجب معالجتها وكيفية ومدّة المعالجة، المرسل إليهم، مستويات المصادقة الملتزمة حسب نوعية التجنيد؛
- نظام التسريح: هو استدراك الإجراءات لقائمة الأشخاص الذين يستطيعون تجنيد الشركة ومختلف مقاييس الموافقة اللازمة حسب أنواع الالتزامات.

ب: نظام الإعلام والتوثيق.

لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي:

- إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا التي تحدد كيفيات التداول، معالجة وترتيب المعلومات، وطرق التسجيل، ...
- أن تكون وثائق دعائم الإعلام مطبوعة وشبه مرقمة بشكل يسمح استغلالها وتسجيلها.
- أن تكون وثائق الإجراءات مجمعة في وثيقة تسمح بالاحتفاظ والاستشارة.

ج- نظام الأدلة.

يجب على نظام الأدلة أن يسمح بالتأكد مما يلي:

- لا يسمح بتجنيد، تنفيذ وتسجيل، إلا الصفات التنظيمية والمناسبة؛
- كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال؛
- المراقبة المتبادلة للمهام وتنظيم المحاسبة...

د- الوسائل المادية للحماية:

هي مجموعة من الوسائل المستعملة للحماية ضد السرقة الخسائر والتبذير...

و. الموظفون:

تزداد ثقة محافظ الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، عند التأكد من كفاءات الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام الموكلة إليهم، وذوي الضمير المهني، يجب عليه تقييم إجراءات التجديد التكويني الأولي والمستمر، سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

ز. نظام الاشراف على المراقبة.

يعتمد محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية يمر على عدة المراحل والمتمثلة في:

- فهم ووصف الأنظمة المهمة؛
- تأكيد الفهم بواسطة تحليلات؛
- إبراز نقاط قوة وضعف الأنظمة؛
- التحقق من سير ودوام النقاط القوية؛
- التقييم النهائي التأثير حول المهمة، ويشي هذا الأخير إلى النقائص الملحوظة على سير الأنظمة والإجراءات، والتأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، وبرنامج مراقبة الحسابات.

تكون نتائج الدراسة وتقييم الرقابة الداخلية مسجلة في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري الشركة المراقبة، حيث يبرز هذا التقرير الانحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح كلما كان ذلك ضروريا، وهنا قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصادقية.

ثالثا: مراقبة حسابات الشركة.

بعد فحص وتقييم الرقابة الداخلية تأتي مرحلة مراقبة حسابات الشركة والتي تعتبر مرحلة مهمة، إذ أن الهدف منها هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

ويجب على برنامج مراقبة الحسابات، أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها. ويمكن تحرير هذا البرنامج على ورقة عمل خاصة ومنظمة كمايلي:

- قائمة المراقبات للإنجاز (مرتبة حسب أصناف الحسابات السنوية) يجب ان تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين من تنفيذها؛
- امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم؛
- الإشارة إلى إنجاز المراقبة؛
- مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة؛
- الإشارة إلى المشاكل المتعرض إليها ضروري أثناء القيام بعملية المراقبة.

كما يسمح برنامج مراقبة الحسابات من التأكد بأن كل العناصر التي تكون حساب الدقة، تكون المراقبة على الحسابات، تقرير الحساب، ملاحظة النقائص أو المخالفات، خلاصة المراقبة.

ولكي يتمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه عليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالشركة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة ملخصة عن نشاطه وحالته المالية وأن الميزانية، حسابات النتائج والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول الكشوفات المالية للمؤسسة (X).

بعد التطرق إلى الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة، سوف نقوم في هذه المرحلة بالتعرف على التقرير النهائي لمحافظ الحسابات تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية وتقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.

أولاً: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يتضمن تقييم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة، وبالتالي محتويات التقرير تشمل على ما يلي:

- 1) تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.
- 2) تقديم القوائم المالية.
- 3) التعليق على القوائم المالية (الملاحظة).

أ: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

بغرض إتمام هذا الجانب التطبيقي قمنا بمراقبة القوائم المالية الملحقة بهذا التقرير للمؤسسة والموقعة بتاريخ 2020/12/31، ويتضمن الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة.

إن عمليات المراقبة والفحص التي قمنا بها تمت وفق قواعد محافظة الحسابات المقبولة عموماً، والتي تعتمد على المراقبة بالعينة وإجراءات المراقبة الأخرى التي نعتبرها ضرورية بالنظر إلى القواعد التي تحكم عمليات المراقبة القانونية، وحسب رأينا فإنه يمكن تقديم التحفظات التالية:

- عدم تطبيق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بتكوين الاحتياطات القانونية والنظامية؛
- غياب بعض الدفاتر المحاسبية النظامية المبررة للتسجيلات المحاسبية لسنة 2020؛
- غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقماً ومؤشراً من طرف العدالة؛
- عدم مسك بطاقات المخزونات؛
- نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية؛
- عدم تطابق الأرصدة المحاسبية للبنك مع الأرصدة الحقيقية؛

ثانيا: تقديم الكشوف المالية (الميزانية).

. ميزانية العامة للأصول للمؤسسة (x) في 2020 / 12/31

الجدول رقم(9) ميزانية العامة للأصول

2019	2020			الأصول
المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	الإهلاكات وخسائر القيمة	المبالغ الإجمالية	
				الموجودات غير المتداولة
				فارق الاقتناء
				أراضي
41025		615384	615384	معدات نقل
				الأصول امتياز أخرى
250000				تثبيتات مالية أخرى
				الأصول الضريبية المؤجلة
291025		615384	615384	مجموع الأصول الغير متداولة
				الأصول المتداولة
3912274	4560355		4560355	مخزون بضاعة
2669884	4782030		4782030	الزبائن
74673	75613		75613	أرصدة مدينة أخرى
744	2123		2123	الضرائب المماثلة
1633019	83684		83684	الخزينة
8290595	9503805		9503805	مجموع الأصول المتداولة
8581621	9503805	615384	10119190	مجموع الأصول عامة

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الجدول رقم (10): خصوم ميزانية المؤسسة (x) في 2020/12/31

ميزانية العامة للخصوم في 2020/12/31

2019	2020		
		الخصوم المتداولة	
7532930	8630565	رأس المال المصدر	
		راس المال المكتتب غير المستعان به	
420192	387082	النتيجة الصافية	
		رؤوس أموال خاصة	
7953122	9017648	المجموع 1	
		الخصوم الغير متداولة	
		القروض المالية	
		الإيرادات المؤجلة	
		المجموع 2	
561464	451243	الضرائب	
67033	34913	ديون اخرى	
		خزينة الخصوم	
628498	486156	المجموع 3	
8581621	9503805	مجموع الخصوم العامه (3+2+1)	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

ثالثاً: التعليق على القوائم المالية (الملاحظات).

I. حسابات الأصول:

أ. التثبيتات:

1- تقديم حساب التثبيتات: القيمة الصافية لتثبيتات المؤسسة (x) ارتفعت في 2020/12/31 إلى 615384 دج مقابل 41025 دج في سنة 2019.

الجدول رقم (11): التغيرات في حساب التثبيتات مقارنة بالسنة السابقة.

الاختلاف	السنة		البيان	رقم الحساب
	2019	2020		
574359	41025	615384	التثبيتات العينية الأخرى	218
615384	-	615384	الامتلاك	2818

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

أهداف المراقبة: الفحوصات التي قمنا بها حول حسابات التثبيتات من أجل تحقيق الأهداف التالية:

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

2- خلاصة المراقبة: إن المراقبة التي قمنا بها تستدعي التعليقات التالية:

ب. التغيرات: إن تثبيتات المؤسسة (x) عرفت ارتفاعاً بقيمة 57435

ج. المخزونات:

1- تقديم حساب المخزونات: إن مخزون المواد واللوازم الأولية للمؤسسة (x) في 2020/12/31 مقدم كمايلي: الجدول رقم (12): التغير

في حساب المخزون.

الاختلاف	السنة		البيان	رقم الحساب
	2019	2020		
0648081	3912274	4560355	مخزون بضائع	31
0648081	3912274	4560355		المجموع

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

ثالثا: جدول حركة المخزون من 2020/01/01 الى 2020/12/31

جدول رقم (13) حركة المخزون

العناوين	رصيد بداية السنة	حركات الفترة		موازنة نهاية العام
		مدین	دائن	
مخزون البضائع	/	/	/	/
المواد واللوازم	3912274	3971894	3323813	4560355
المجموع	3912274	3971894	3323813	4560355

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

2- أهداف المراقبة: إن المراقبة التي أجريناها تهدف إلى التحقق من:

- ✓ تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في 2020/12/31؛
- ✓ فحص مشتريات المخزونات؛

تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباتها المناسبة.

3- خلاصة المراقبة: زيادة في بطاقات المخزون ودفتر الجرد المادي لمخزون البضائع، كما وجدنا مشكل التقريب في قيمة

المخزونات بين الجرد المادي والمحاسبي وذلك لاستنتاج الفروقات الحقيقية.

ج. الحسابات الدائنة وما شابهها:

الجدول رقم (14): التغير في الحسابات الدائنة.

الاختلاف	السنة		البيان	رقم الحساب
	2019	2020		
869756	3912274	4782030	زبائن	411
70001	-	70001	الرسم على رقم الأعمال	4456

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

- الزبائن: نستنتج أن أغلب رصيد الزبائن تم تحصيله خلال سنة 2020، وهو ما يعني أن المؤسسة (X) استخدمت مجهودات لتحصيل الزبائن.

II. حسابات الخصوم

1) مراقبة حساب رأس المال والاحتياطيات: يتكون حساب رأس المال والاحتياطيات بماثلها الموقوف في 2020/12/31 من الحسابات الفرعية التالية:

الجدول رقم (15): الحسابات الفرعية لرأس المال والاحتياطيات.

التطور	السنة		البيان	رقم الحساب
	2019	2020		
1097635	7532930	8630565	رأس المال	101
-	لا شيء	لا شيء	الاحتياطيات	106
1097635	7532930	8630565	المجموع	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

إن حساب رأس المال قد زاد بقيمة 1097635 دج اما فيما يتعلق بالاحتياطيات القانونية والانتظامية للمؤسسة لم تطبق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة حيث لا يوجد احتياطيات.

بعد الفحص والمراقبة تبين أنه تم تسديد معظم الديون الخاصة بموردو المخزونات والخدمات لسنة 2019، وباقي الديون يجب تسويتها خلال سنة 2020.

رابعاً: نفقات الموظفين والضرائب والرسوم، وخدمات أخرى من 2020/01/01 الى

2020/12/31

جدول رقم (16): نفقات الموظفين والضرائب والرسوم والخدمات

العناوين	المبالغ
خدمات أخرى	
نقل البضائع والنقل الجماعي	
البريد والاتصالات	22848
الخدمات المصرفية وما شابه	4904
المجموع	26942
نفقات الموظفين	
أجور الموظفين	256278
اشتراكات اجتماعية	99896
نفقات الموظفين الآخرين	72644
المجموع	428818
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة على التعويض	70001
الضرائب والرسوم الغير قابلة للاسترداد على المبيعات	22417
المجموع	92418
المجموع	548990

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

جدول رقم (17) جدول حسابات النتائج للمؤسسة x في 2020/12/31

العناصر	الملاحظة	20 20
رقم الأعمال		4300912
تغير المخزونات المنتجة المصنعة والمنتجات قيد الصنع		
إنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
إنتاج السنة المالية		4300912
المشتريات المستهلكة		27752
خدمات خارجية والاستهلاكات الأخرى		
استهلاك السنة المالية		3351566
القيمة المضافة للاستغلال		949346
أعباء المستخدمين		428819
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشاة		92418
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		428108
المنتجات العملية الأخرى		
الأعباء العملية الأخرى		
مخصصات الاهتلاك والمؤنات		41025
النتيجة العملية		387082
المنتجات المالية		
الأعباء المالية		
النتيجة المالية		
النتيجة العادية قبل الضرائب		387082
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية		
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		387082

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات

رابعا: تحليل المعطيات المعروضة

نلاحظ أن محافظ الحسابات يعتمد على فحص حسابات المؤسسة X من خلال المراجعة الداخلية لكل قسم وذلك لتأكد من صحة البيانات المقدمة من طرف المؤسسة واكتشاف الأخطاء الواردة في الأنظمة المحاسبية ونلاحظ كذلك أن محافظ الحسابات يقوم بتدوين كل الملاحظات حول البيانات المقدمة في تقرير المصادقة العام.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات لإجراءات الرقابة الداخلية

عندما تقوم الشركة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من الشركة للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استناداً للأشغال المنجزة من طرفه.

ويتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الشركة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها، ويرسل هذا التقرير إلى الجمعية العامة والذي يتضمن:

- عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛
- فقرة تتضمن وصفاً للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الشركة؛
- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الشركة.

ويتضمن تقييم تقرير محافظ الحسابات لإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة (X) ما يلي:

سنزودكم بالملاحظات التالية والتي تستدعي المعلومات المعطاة في تقرير المسير فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية وإنجاز معالجة للمعلومات المحاسبية والمالية.

إن معايير التمارين المهنية تتطلب استعمال بعناية تامه لسلامة المعلومات الخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية وتسيير الأخطار بالنسبة لإنجاز ومعالجة معلومات المحاسب المالي الموجودة في تقرير المسير:

هذه العناية تتطلب وتستوجب خصوصاً:

- معرفة الأهداف والتنظيم العام للرقابة الداخلية وكذلك إجراءات الرقابة الداخلية لإنجاز ومعالجة المعلومات المحاسبية والمالية التي تم تقديمها في تقرير الرئيس؛
- معرفة المعلومات المعطاة في التقرير.

خاتمة: على أساس أعمالنا ومطابقة لتقرير المسير فإن دفتر الإجراءات المكتوبة الموجود هو الذي أنجز بالمشاركة مع المعهد العالي للتسيير وهذا لأجل وضع نظام تهيئة ذو كفاءة. ليس لدينا أي ملاحظة أخرى حول المعلومات المعطاة الخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة والمنسوبة لإنجاز ومعالجة المعلومات الخاصة بالمحاسب المالي والمحتواة داخل تقرير المسير.

خلاصة الفصل:

إن قيامنا بالدراسة الميدانية لمهنة محافظ الحسابات مكنتنا من التعرف على أدوار محافظ الحسابات دور جوهري وأساسي في التحقق من مصداقية الكشوف المالية وإعطاءها سمة الجودة بما تحمله من معلومات تعكس الواقع الفعلي للشركة، فأى خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة تلقائية، لذلك يكون اكتشاف الخلل من خلال مراقبة الحسابات والمحافظة على استمراريتها في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها، ليسمح هذا الأخير بتوليد كشوف مالية تكون ممثلة للوضع المالية الحقيقية للمؤسسة.

الخاتمة

الخاتمة

الخاتمة:

في ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية، في تعزيز القوائم المالية ودور محافظ الحسابات، في ذلك فقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق، بين الإطار النظري الذي يضبط ويحدد مجمل تغيرات، مهنة محافظة الحسابات، التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا.

اذ اوجب المشرع الجزائري تعيين محافظ حسابات، كممثل قانوني ومحاسبي مستقل، وذلك من اجل العمل على اثبات شرعية وصدق المعلومات المحاسبية، المقدمة في القوائم المالية وفقا للمبادئ المتعارف عليها.

واظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات، في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتقويم النظام المولد لها من اجل تلبية جميع الاهداف المرجوة، من عملية المراجعة بالنسبة لكل الاطراف المستفيدة من خدماتها وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع الى عدة نتائج وتوصيات يمكن ايجازها كما يلي.

النتائج

- 1-محافظ الحسابات حقوق يتمتع بها كما عليه واجبات ومسؤوليات.
- 2-يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية والجزائية والادبية عن الاعمال التي قام بها في المؤسسة.
- 3-يتمتع محافظ الحسابات بالاستغالية، اثناء ادائه لمهامه في مراجعة الحسابات، وتظهر هذه الاستغالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند اداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم صدق وثقة المعلومات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية.
- 4-يمتلك محافظ الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية الكشوف المالية
- 5-لا بد على محافظ الحسابات من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات الخاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة.
- 6-إن قيام محافظ الحسابات بمراجعة الكشوف المالية تعزز الثقة والمصداقية بها، ولكن على الأطراف المستعملة للكشوف المالية معرفة أن محافظ الحسابات لا يوفر الضمان والتأكيد المطلق بصحة ما ورد بالكشوف المالية.

الاقتراحات

بناء على النتائج التي تم الوصول إليها نقتح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافضي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، ويمكن إيجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

- 1- القيام بتريصات تكوينية مكثفة لمزاولة مهنة محافضي الحسابات لاكتساب مهارات وخبرات جديدة
- 2- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظ الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافضي الحسابات أو من المؤسسات.
- 3- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- 4- لا بد من البيئة المنظمة لمدينة الجزائر أن تتولى عناية كافية في مراقبة جودة التقارير وطريقة عمل المراجعين عن طريق تفعيل لجان الجودة المستحدثة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	البسمة
VI	الشكر والعرفان
VII	الاهداء
X	ملخص
XII	قائمة الجداول والاشكال
أ	مقدمة عامة
05	الفصل الاول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات
06	تمهيد
07	المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات
07	المطلب الاول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات
12	المطلب الثاني: تعريف وخصائص محافظ الحسابات
15	المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات
16	المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات
16	المطلب الاول: تعيين محافظ الحسابات
17	المطلب الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات
18	المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
18	المطلب الرابع: اسباب انهاء مهام محافظ الحسابات
20	المبحث الثالث: الإطار العام لصلاحيات محافظ الحسابات
20	المطلب الاول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
23	المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات
26	المطلب الثالث: اتعاب محافظ الحسابات
27	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني: الإطار النظري للكشوف المالية
30	المبحث الاول: ماهية الكشوف المالية
30	المطلب الاول: تعريف وخصائص الكشوف المالية
32	المطلب الثاني: اهمية واهداف الكشوف المالية
35	المطلب الثالث: مستخدمي الكشوف المالية
38	المبحث الثاني: انواع واشكال الكشوف المالية
38	المطلب الاول: الميزانية (قائمة المركز المالي)

43	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)
47	المطلب الثالث: جدول تغيرات الاموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية)
50	المطلب الرابع: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)
52	المطلب الخامس: الملحق
52	المبحث الثالث: محافظ الحسابات وموثوقية القوائم المالية
52	المطلب الاول: تقارير محافظ الحسابات في الجزائر
54	المطلب الثاني: علاقة محافظ الحسابات بمراجعة الحسابات
54	المطلب الثالث: محافظ الحسابات كأداة لموثوقية القوائم المالية
56	خلاصة الفصل
57	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمهنة محافظ الحسابات
58	تمهيد
59	المبحث الاول: تقديم مكتب محافظ الحسابات
59	المطلب الاول: التعريف بالمكتب
61	المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات
61	المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في توفير المصدقية للقوائم المالية
62	المطلب الاول: علاقة محافظ الحسابات في مراجعة القوائم المالية
62	المطلب الثاني: موقف محافظ الحسابات من الاحداث اللاحقة لعملية المراجعة والقوائم الغير المراجعة
63	المبحث الثالث: الكشوفات المالية للمؤسسة (X)
63	المطلب الاول: التعريف على الشركة محل الدراسة بصفة عامة
72	المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول الكشوف المالية للمؤسسة (X)
80	المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات لاجراء الرقابة الداخلية
81	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
89	قائمة المراجع
95	الملاحق

قائمة المراجع

مختار من كتاب

Bibliographie

المراجع بالعربية

الكتب

- عزة الازهر (2012). واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية
- كمال الدين مصطفى الدهراوي. (2006). تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار. الاسكندرية: دار النشر للثقافة.
- الشحنة رزق ابو زيد. (2015). تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية). الاردن - عمان: دار وائل للنشر.
- وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، و. سمير كامل محمد. (2000). المحاسبة المالية. الاسكندرية - مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون. (2008). التدقيق الاداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. الجزائر: دار المحمدي العامة.
- رضوان حلوة حنان. (2003). النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة (المجلد الطبعة الاولى). الاردن / عمان: دار وائل للنشر.
- خالد جمال الجعارات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية، IAS/IFRS 2007 (المجلد الطبعة الأولى). عمان الاردن: دار إثراء للنشر والإشهار.
- خالد جمال الجعارات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية، IAS/IFRS 2007 (المجلد الطبعة الأولى). دار إثراء للنشر والإشهار.
- سيد السيد عطائه. (2012). التدريب المحاسبي والمالي. عمان الاردن: دار الراية للنشر والتوزيع.
- زاهرة عاطف سواده. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق. الطبعة الاولى. (عمان: دار الراية للنشر والتوزيع).
- عبد الستار الكبيسي. (2002). الشامل في مبادئ المحاسبة. عمان - الاردن طبعة 2: دار وائل للنشر.
- طارق عبد العال حمادة. (2005). التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل. الاسكندرية: الدار الجامعة.
- طارق عبد العال حمادة. (2006). معايير التقارير المالية الدولية (ه. فات. Trad.)، الاسكندرية، مصر: الدار الدولية للاستثمارات الثقافية -مصر.

- عبد الفتاح صحن، و درويش محمود ناجي. (2000). أصول المراجعة، الاسكندرية: الدار الجامعية.
 - عبد الوهاب رميدي، و علي سماي. (2011). المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة) (المجلد الطبعة 1). الجزائر: دار هومة.
 - لطفي امين السيد. (2008). إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، (المجلد الطبعة الأولى). الاسكندرية: دار الثقافة.
 - جمال لعشيشي. (2010). محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد. الجزائر.
 - محمد السيد سرايا. (2002). اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الاطار النظري -المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي . الاسكندرية: دار المعرفة الجامعية.
 - محمد بوتين. (2010). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
 - محمد بوتين. (2003). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق. بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون.
 - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. عمان، الاردن: داركنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
 - احمد محمد نور. (2003). مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
 - هاني فات ترجمة طارق عبد العال. (2006). معايير التقارير الدولية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- القوانين والمراسيم والقرارات**
- الجريدة الرسمية الجزائرية. (02 فيفري، 2011). مرسوم تنفيذي ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 25 مارس 2009 اتفاقيات دولية ، قوانين ومراسيم ، قرارات و اراء ، مقررات ومناشير ، اعلانات وبلاغات العدد 19، الجزائر، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية. (25 مارس، 2009). العدد، 19القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008. الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، . الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (1992). العدد 3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (01 ماي, 1991). العدد 20 ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (07 نوفمبر, 1994). متعلق بسلم اتعاب محافظي الحسابات ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- القانون ، 15 افريل 1996 المواد 06-18-20 من قانون 96-136 جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية ، الجزائر، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- القانون التجاري. (2007). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية*، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية. (07 مارس, 2017). القرار الوزاري ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية. (16 جانفي, 2013). المرسوم التنفيذي ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- قانون 01-10. (29 جوان, 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و محاسب. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية* ، العدد 42 ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- قانون 01-88 قانون توجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية. (12 نوفمبر, 1988)، المتضمن توجيه المؤسسات العمومية. *الجريدة الرسمية* ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- قانون رقم 07-11. (25 نوفمبر, 2007). العدد 74، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 29-26-27-28. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية* . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- قرار 69- 107 ، المتضمن قانون المالية 1970، العدد 110 ، المادة 39. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية* ، 1969/12/31 ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 ، 24 جوان 2013 . يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية* ، العدد 24 ، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- وزارة المالية. (2002). *مجموع النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسب . منشورات الساحل*، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

الاطروحات

- ابراهيم منانة. (2015). دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير شعبه علوم التسيير . الوادي: جامعة حماة لخضر الوادي.
- سيف الدين بالخرشوش. (2018/2019). محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية،دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات .مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، أم البواقي، الجزائر: جامعة أم البواقي.
- بلال تواتي. (2012/2011). دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس.
- محمد الدينوري سالمى. (2009). ، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة . باتنة، الجزائر: جامعة العقيد الحاج لخضر.
- امال مغنوس. (2019/2020). مهمة محافظ الحسابات في المصادقة على الكشوف المالية لمؤسسة اقتصادية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة . بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- منى امحمد الجودي. (2018/2019). دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية. متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية والمحاسبية ،تخصص محاسبة . بسكرة، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

الملتقيات ، المحاضرات

- احمد قايدنور الدين .(2020). محاضرات في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر سنة ثانية ماستر ، تخصص محاسبة ، قسم العلوم التجارية . بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- عبد العالي محمودي .(2011). دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد ، بتاريخ 07-06 ماي.الملتقى الوطني حول حوكمت البنوك كالية للحد من تالفساد . بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- هواري سويسي، و بدر الزمان حمقاني. (2011). مداخلة بعنوان، نموذج مقترح مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي،. الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي يومي 29 و30 نوفمبر. الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

القوائم باللغة الاجنبية

- Allel, H. (1993). , Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU.
- Mokhtar Belaiboud. (2011). *pratique de l'audit conforome au norms IAS/IFRS et au SCF*, Berti édition. Alger.

الملاحق

يقدمها

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF:

Désignation de l'entreprise

Activité : ENTERISE TRAVAUX BATIMENTS (TCE)

Adresse :

Exercice clos le

31-12-2020

BILAN (ACTIF)

Serie G,n°2 (2010)

ACTIF	N			N-1
	Montant Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeur	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	615 384	615 384		41 025
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				250 000
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	615 384	615 384		291 025
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	4 560 355		4 560 355	3 912 274
Créances et emplois assimilés				
Clients	4 782 030		4 782 030	2 669 884
Autres débiteurs	75 613		75 613	74 673
Impôts et assimilés	2 123		2 123	744
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	83 684		83 684	1 633 019
TOTAL ACTIF COURANT	9 503 805		9 503 805	8 290 595
TOTAL GENERAL ACTIF	10 119 190	615 384	9 503 805	8 581 621



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise

Activité : ENTRERISE TRAVAUX BATIMENTS (TCE)

Adresse :

Exercice clos le

31-12-2020

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	8 630 565	7 532 930
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	387 082	420 192
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	9 017 648	7 953 122
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts	451 243	561 464
Autres dettes	34 913	67 033
Trésorerie Passif		
TOTAL III	486 156	628 498
TOTAL PASSIF (I+II+III)	9 503 805	8 581 621

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

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise :

Activité : ENTRERISE TRAVAUX BATIMENTS (TCE)

Adresse :

Exercice du 01-01-2020 au 31-12-2020

3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services:

Rubriques	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	
Etudes et recherches	
Documentation et divers	
Transports de biens et transport collectif du personnel	
Frais postaux et de télécommunications	22 848
Services bancaires et assimilés	4 904
Cotisations et divers	
TOTAL (1)	27 752
Charges de personnel	
Rémunération du personnel	256 278
Rémunération de l'exploitant individuel 'cas d'une EURL)	
Cotisations aux organismes sociaux	99 896
Charges sociales de l'exploitant individuel 'cas d'une EURL)	
Autres charges sociales	72 644
Autres charges de personnels	
TOTAL (2)	428 819
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	
Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires	70 001
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les resultats)	22 417
TOTAL (3)	92 418
TOTAL (1)+(2)+(3)	548 990

4/ Autres charges et produits opérationnels :

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	
Perte sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	
Charges exceptionnelles de gestion courante	
Autres charges de gestion courante	
TOTAL	
Autres produits opérationnels	
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quote-part de subventions d'investissements virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrée sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	
Autres produits de gestion courante	
TOTAL	



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise :

Activité : ENTRERISE TRAVAUX BATIMENTS (TCE)

Adresse :

Exercice du 01-01-2020 au 31-12-2020

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnels				
Dotations aux amortissements	41 025		123 076	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V- Résultat opérationnel		387 082		489 236
Produits financiers				
Charges financières				
VI- Résultat financier				
VII- Résultat ordinaire (V+ VI)		387 082		489 236
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII- Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats			69 044	
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		387 082		420 192



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise :

Activité : ENTRERISE TRAVAUX BATIMENTS (TCE)

Adresse :

Exercice du 01-01-2020 au 31-12-2020

1/ Tableau des mouvements des stocks :

Rubriques	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises				
Matières et fournitures	3 912 274	3 971 894	3 323 813	4 560 355
Autres approvisionnements				
Encours de production de biens				
Encours de production de services				
Stocks de produits				
Stocks provenant d'immobilisations				
Stock à l'extérieur				
TOTAL	3 912 274	3 971 894	3 323 813	4 560 355

2/ Tableau de la fluctuation de la production stockées:

Débit	Crédit	Solde de fin d'exercice	
		Débit	Crédit



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise

Activité : ENTRERISE TRAVAUX BATIMENTS (TCE)

Adresse :

Exercice du 01-01-2020 au 31-12-2020

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	387 082
	Déficit	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Partes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2001)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147)		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I + II - III - IV)	Bénéfice	387 082
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

2/05

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise :

Activité : ENTRERISE TRAVAUX BATIMENTS (TCE)

Adresse :

Exercice du 01-01-2020 au 31-12-2020

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue				
Produits fabriqués				
Prestations de services				
Vente de travaux		4 300 912		4 668 800
Produits annexes				
Rabais,remises,ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes		4 300 912		4 668 800
Production stockée ou destockée				
Production immobilisé				
Subventions d"exploitation				
I- Production de l'exercice		4 300 912		4 668 800
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	3 323 813		3 285 005	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais,remises,ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations				
Services extérieurs				
Entretien, réparations et maintenance				
Primes d'assurances				
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
Publicité				
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services	27 752		17 466	
Rabais,remises,ristounes obtenus sur services extérieurs				
II- Consommations de l'exercice	3 351 566		3 302 471	
III- Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)		949 346		1 366 328
Charges de personnel	428 819		695 101	
Impôts et taxes et versements assimilés	92 418		58 914	
IV- Excédent brut d"exploitation		428 108		612 313



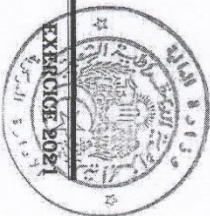
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES

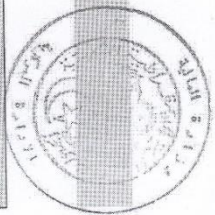
المجلس الوطني للتحقق
Conseil National de la Comptabilité

CNC

TABIEAU DE LA CHAMBRE NATIONALE DES COMMISSAIRES
AUX COMPTES AU TITRE DE L'EXERCICE 2021



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 MINISTERE DES FINANCES
 CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE
 TABLEAU DE LA CHAMBRE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES
 EXERCICE 2021



N°	N°	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAK	Adresse E-mail
1223	2161	DIENRI	ZOUKHA	32, RUE BELAL BEN RABBAI BAB EDDAVA - SIDI BELABBES	/	/	zoukha-cd13@hotmail.com
1224	0480	DIDA	AKENE	CITE MOHAMED BOUDJAF N°28, OULED FAVET - ALGER	0 21 38 83 79	0 21 38 83 79	djeda-akene@live.fr
1225	0119	DJILALI	ABDELHAMID	06, AVENUE COMMANDANT MINA ABERRAHMANE BEO - ALGER	0 21 96 67 20	0 21 96 67 20	abdell_dji@hotmail.com
1226	2361	DIHER	HAOU ANSSA	CITE 600 LOGEMENTS - LAGHOULAT	0 29 11 25 76	0 29 11 25 76	djher@hotmail.com
1227	1049	DIHTU	ABDERAHIM	LOTISSEMENT 166 N°116 - BOUIRA	/	/	a-rahin-cac@hotmail.fr
1228	1323	DIORER	AMRANE	17, RUE KAOUCHE CHERAGA - ALGER	0 23 36 34 80	0 23 36 34 80	cab.diorer@gmail.com
1229	0123	DIOLADA	ALI	LOTISSEMENT ASSET-IDIR N°4, BENI MESSOUS - ALGER	0 21 93 10 50	0 21 90 20 20	cab.diolada@hotmail.fr
1230	0396	DIOLADI	TEWFIK	BOULVARD SALAH SOUFI - EL OUED	0 37 21 04 77	0 32 21 75 27	contact.djoudal@gmail.com
1231	0309	DIOLADI eps AGAB	SALHA	CITE CHAMPS MANOUELINE BT 25 N°92 - GUELMA	0 37 20 72 79	0 37 20 72 79	/
1232	2362	DIOLANE	MOHAMED	CITE 1000 LOGT, IHADJEDER - BEJAIA	/	/	djoudane_mahane@yahoo.fr
1233	0456	DIOLDI	ABDERRAHMANE	KHERAGHI BRAHIM PAS GUERNA - BISKRA	0 24 85 73 88	0 24 85 73 88	cabinet.djoudal@yahoo.fr
1234	1516	DIOLDI	MOULOUD	CITE MOHAMED BOUDJAF, OULED HADADI, BOUDOUAOU - BOUNENDES	0 34 18 10 67	0 34 18 10 67	bcc.djoudal@gmail.com
1235	1522	DIOLDI	KARIMA	RUE DES FRERES OUYOUOULT, PLACE FRI - BEJAIA	0 33 53 09 04	0 33 53 09 03	djcompta@gmail.com
1236	1579	DIOLDI	MOHAMED HICHEM	BOULEVARD FRERES MENANI - BISKRA	0 37 20 10 55	0 32 20 10 55	haidjoudal@yahoo.com
1237	1787	DIOUGH	MESSAÏD	CITE GRAND AIR - TAGIZOUT - EL OUED	0 34 21 86 02	/	/
1238	1081	DIOUGH eps ALT MEZIANE	SALHA	RESIDENCE FORUM DE L'UNIVERSITE, RUOC P - BEJAIA	0 36 51 62 39	0 36 51 62 19	lamr.djoudana@gmail.com
1239	0559	DIQUJMAA	LAMRI	RUE SALAH DOUHIL, 20 AOUI 55, GABROUB - SETIF	/	/	/
1240	1887	DIQULAH	TANAR	CITE FARES YAHIA BLOC B15 - TERESSA	/	/	cac.a1692@gmail.com
1241	2788	DOOGA	AMMED	CITE LES CHETES, N°220 EL BOUMI - ANNABA	0 25 20 45 12	0 25 20 45 17	benyuccac@hotmail.fr
1242	1001	DOUA	BEYVOUCER	CITE DES 402 LOGTS R 10 N°05 OULED YACH - BUDA	0 25 20 45 12	0 25 20 45 20	cham88@hotmail.fr
1243	2564	DOUA	HICHEM	CITE 402 LOGTS, BT 10, N° 05, OULED YACH - BUDA	/	/	ham94@hotmail.fr
1244	2565	DOUA	MOHAMED	CITE 500 LOGTS, BT 56, N° 05, KHAZROUQA, BENI MERED - BUDA	0 27 77 87 00	0 27 77 87 00	bucomptaop@hotmail.fr
1245	0639	DOULADI eps DRAOUIA	SAADIA	GALERIE SIMANI COMMANDANT BOUMAMA - CHLEF	0 33 86 83 31	/	houahledaka@gmail.com
1246	0884	DOULAK	ABDEKADER	CITE 742 LOGTS EL MOUJAHIDINE N°2 - BATNA	0 36 91 81 40	0 36 91 81 40	ahis-d@yahoo.fr
1247	1430	DOUJAMNE	ANSS	CITE 300 LOGTS VHAHOUI N°42, RUE MEHAOUA EL HADI - SETIF	0 41 58 35 27	/	/
1248	1644	DOULAR	NOUR	64, BANI AMAR ESSENA - ORAN	/	/	mr.doudou.khmed13@gmail.com
1249	2363	DOUDOU	KHALED	LOC 54, COOP AMINE LOT BOUZA, NOUVELLE VILLE - TIZ OUZOU	0 24 58 18 70	/	/
1250	0852	DOUJH	FARID	CITE DES 188 LOGTS, ROUTE DE BOUSMAIL, KOUEA - TIPAZA	0 25 49 21 67	0 25 49 21 67	douh17@yahoo.fr
1251	1291	DOUJH	HOUIGNE	RUE BOUCHEHRI, SOUMAA - BUDA	0 48 26 39 90	0 48 26 39 90	katouledaba@gmail.com
1252	1488	DOUZI	ABDELOUAFK	56, RUE DR DAHEROUJ - TIENCHEN	0 44 10 22 07	/	khiereddin.drarani@gmail.com
1253	2789	DRARANI	KHAWEDDINE	CITE 500 LOGTS LPA, BT 09 N°35, KOUBA - ALGER	/	/	/
1254	2354	DRAS	SMIRA	45, RUE AU SEGHIN BOHDI EL KEFAN - ALGER	0 33 89 44 09	0 33 89 44 09	sarrafas@yahoo.com
1255	2356	DRIF	KHEIFRA	RUE 1 ER NOVEMBRE BARBA - BATNA	/	/	/
1256	1131	DRIF	THORAYA	201, LOT PERMIERE - BUDA	0 24 81 66 17	0 24 81 66 17	fz.dre@hotmail.com
1257	0622	DRIS Hec OUKKAL	FATMA	TOUR FRI N°07 - BOUNENDES	/	/	/
1258	2790	DRIS	EL BEY	RUE DU 06 JUILLET BAS EL ANDIN - BATNA	/	/	driss.elbey@yahoo.fr
1259	0378	DRISSA	ABDELHAZIZ	CITE DES PALMIERS, TOUGA - BISKRA	0 33 78 62 22	0 33 78 62 22	/

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 15-06-2021
إلى السيد: "جودي عبد الرحمان"
محافظ حسابات ومحاسب معتمد
- بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 692 / ل.ق.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1- بوراس لطيفة

2- خليفة عمرية

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" مهمة محافظ الحسابات ودورها في المصادقة على الكشوف المالية "

تحت إشراف: أ.د/ أحمد قايد نور الدين

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
نائب العميد المكلف بالدراسات
والمسائل المرتبطة بالطلّبية
بالطلّبية
أ. جنان عبد الحق



