

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية

داسة حالة - بمكتب محافظ الحسابات بسكرة -

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

تخصص : محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- أ.د/ احمد قايد نور الدين

من إعداد الطالب (ة):

- رمضان اميرة

- مغازي اسماء

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- استاذ محاضر (1)	- بركات ربيعة
بسكرة	مقرا	- استاذ تعليم العالي	- احمد قايد نور الدين
بسكرة	مناقشا	- استاذ محاضر (1)	- العمري اصيلة

الموسم الجامعي: 2021-2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



## الموضوع:

مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية

دراسة حالة – بمكتب محافظ الحسابات بسكرة-

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

تخصص : محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- أ.د/ احمد قايد نور الدين

من إعداد الطالب (ة):

- رمضان اميرة

- مغازي اسماء

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- استاذ محاضر (1)	- بركات ربيعة
بسكرة	مقرا	- استاذ تعليم العالي	- احمد قايد نور الدين
بسكرة	مناقشا	- استاذ محاضر (1)	- العمري اصيلة

الموسم الجامعي: 2021-2022

## " شكر و تقدير "

( ولقد اتينا لقمان الحكمة ان اشكر الله و من يشكر فانما يشكر لنفسه و من كفر فان الله غني حميد ) سورة لقمان الاية 12

الحمد و الشكر للمولى الله عز وجل الذي منى علينا بالصحة و العافية و وفقنا في انجاز هذا العمل و على نخطي كل العقبات التي واجهت طريقنا ، ندعو ان يوفقنا و ينير درب كل طالب .

نتقدم باسمى عبارات الشكر و التقدير الى الاستاذ المشرف الفاضل احمد قايد نور الدين على مجهوداته و ارشاداته القيمة لمساعدتنا في انجاز هذه الدراسة و فلم يبخل علينا باي معلومة تثري موضوعنا فجزاه الله عنا خير جزاء .

كما نتوجه باخلص عبارات الشكر و العرفان الى اساتذتنا في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة بسكرة .

كما نتقدم بجزيل الشكر و الاحترام الى السيد حبة محمد زكرياء رئيس الادارة المالية بالمرشح الجهوي بسكرة على استقباله و حسن معاملته لنا و تقديمه كل المعلومات التي احتجناها في هذه الدراسة فله جزيل الشكر .

الى الوالدين الكريمين اللذين قدما لنا يد المساعدة و لم يبخلا عنا بالنصائح و الارشادات و الدعم المادي و المعنوي .

الى كل من ساعدنا من قريب او بعيد على انجاز هذه الدراسة .

الى كل زملاء و زميلات الدراسة و كل طاقم كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير بسكرة





# الموضوع

مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية

دراسة حالة - بمكتب محافظ الحسابات بسكرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية  
والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

أ.د/ أحمد قايد نور الدين

إعداد الطالبان:

رمضاني اميرة

مغازي اسماء

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	بركات ربيعة	استاذ محاضر (ا)	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أحمد قايد نور الدين	أستاذ تعليم عالي	مشرفا	جامعة بسكرة
3	العمرى اصيلة	استاذ محاضر (ا)	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/2020

## " شكر و تقدير "

( ولقد اتينا لقمان الحكمة ان اشكر الله و من يشكر فانما يشكر لنفسه و من كفر فان الله غني حميد ) سورة لقمان الاية 12

الحمد و الشكر للمولى الله عز وجل الذي منى علينا بالصحة و العافية و وفقنا في انجاز هذا العمل و على تحطى كل العقبات التي واجهت طريقنا ، ندعوه ان يوفقنا و ينير درب كل طالب .

نتقدم باسمى عبارات الشكر و التقدير الى الاستاذ المشرف الفاضل احمد قايد نور الدين على مجهوداته و ارشاداته القيمة لمساعدتنا في انجاز هذه الدراسة و فلم يبخل علينا باي معلومة تثري موضوعنا فجزاه الله عنا خير جزاء .

كما نتوجه باخلص عبارات الشكر و العرفان الى اساتذتنا في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة بسكرة .

كما نتقدم بجزيل الشكر و الاحترام الى السيد حبة محمد زكرياء رئيس الادارة المالية بالمسرح الجهوي بسكرة على استقباله و حسن معاملته لنا و تقديمه كل المعلومات التي احتجناها في هذه الدراسة فله جزيل الشكر .

الى الوالدين الكريمين اللذين قدما لنا يد المساعدة و لم يبخلا عنا بالنصائح و الارشادات و الدعم المادي و المعنوي .

الى كل من ساعدنا من قريب او بعيد على انجاز هذه الدراسة .

الى كل زملاء و زميلات الدراسة و كل طاقم كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير بسكرة

## " الإهداء "

اولا لك الحمد ربي على كثير فضلك و جميل عطائك و جودك ، الحمد لله ربي و مهما حمدنا فلن نستوفي حمدك و الصلاة و السلام على من لا نبي بعده .

الى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب و الرقة و الحنان ، الى من يشتهي اللسان نطقها ، و ترفرف العين من وحشتها ، و التي كانت تمنى رؤيتي و انا احقق هذا النجاح ، و شاء الله ان ياتي هذا اليوم ، اهدي هذا العمل الى امي حبيبة قلبي السيدة سقة نسيمة اطال الله في عمرها

الى درعي الذي به احتميت ، و في الحياة به اقتديت ، و الذي شق لي بحر العلم و التعلم ، الى من احترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح ، ركيزة عمري ، و صدر امالي و كبريائي و كرامتي ، ابي السيد رمضاني عبد الوهاب اطال الله في عمره .

الى من يذكره القلب قبل ان يكتب القلم الى من قاسمني حلو الحياة و مرها تحت السقف الواحد اخي الوحيد علاء الدين محمد ادامة الله لي سندا في الحياة .

الى روح جدتي حبيبة قلبي امي الثانية المرحومة حوحو منوبة تمنيت ان تعيشي معي هذا اليوم غاليتي رحمك الله .

الى كل من يحمل لقب رمضاني و على راسهم كل من اعمامي و عماتي و كل اولادهم

الى كل من يحمل لقب سقة و على راسهم كل من اخوالي و خالاتي و كل اولادهم

الى من شاركتني مساري الجامعي طيلة الخمس سنوات و شاركتني هذا العمل صديقتي و اختي مغازي اسماء

الى احسن من عرفني بهم القدر الصديقات القدامى و اصدقاء الدراسة الى : اميمة درنوني، جيهان بختي ، صفاء بومعراف، اية قاسمي، اسماء خلفه ، فاطمة بعيسي.

الى بلدي الحبيب الجزائر ، و الى شعب فلسطين الثائر

اميرة



## " الاهداء "

الحمد لله و كفى و الصلاة على الحبيب المصطفى

الحمد لله الذي وفقني لانجاز هذا العمل المتواضع وانه لمن دواعي الفخر و الاعتزاز ان اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع الى ملاكي في الحياة الى من ارضعتني الحب و الحنان الى من كان دعاؤها سر نجاحي امي العزيزة " سليمة " حفظها الله و اطال في عمرها

الى الذي لم يبخل علي بشيء احتجته الى من سهر و تعب من اجل راحتي اليك يا نبع العطاء و رمز العمل و الصرامة اليك يا اعز مخلوق في الدنيا ابي " عمر الشريف " و مهما قلت فلن اوفيكما حقكما مقابل الجهد الذي قدمتموه في رعايتي و تربيته امي و ابي انتما المصباح الذي ينير طريقي

و الى الزهرة الغالية اختي " ريتاج "

الى من كانوا و لازالوا سنداً لي في الحياة اخوتي : الطاهر ، عبد النور ، محمد الامين ، الياس

الى روحي و رفيقة دربي الى صاحبة القلب الطيب الى التي ترافقتني دوما صديقتي " صفاء بومعروف "

الى من شاركتني البحث " اميرة رمضان "

الى كل من يحمل لقب "مغازي " و " صداراشي " الى اهلي و اقاربي كل باسمه

الى كل قسم علوم المالية و المحاسبة و جميع دفعة 2022

اسماء

## ملخص الدراسة :

ان الهدف من هذه الدراسة هو ابراز اهمية التدقيق للمؤسسة باعتباره اداة فعالة فيها . و التعرف بشكل تفصيلي مراحل تدقيق مؤسسة ما لكشوفها المالية و كذا اظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في المساعدة على تقديم معلومات مالية و محاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها و اهم شيء هو تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا بما هو موجود ميدانيا

ان من اهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة تمثلت في ان محافظ الحسابات حقوق يتمتع بها كما عليه واجبات و مسؤوليات و تحمله للمسؤولية المدنية و الجزائية و التأديبية عن الاعمال التي قام بالمؤسسة ، توفر الخبرة و الكفاءة مهم جدا لكشف عمليات الغش و الخطا في الكشوف المالية و كذا على محافظ الحسابات ان يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق و حصول محافظ الحسابات على الادلة الكافية لابداء رايه حول القوائم المالية ، و اعداد التقرير كمرحلة النهائية تبين نتائج التدقيق . و منه المصادقة على شرعية و موثوقية القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين و المستثمرين . و تعبر القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و دورها في تزويد الاطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة

**الكلمات المفتاحية :** محافظ الحسابات ، الكشوف المالية ، الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، تقارير محافظ الحسابات

The aim of this study is to highlight the importance of auditing for the institution as an effective tool in it. And identifying in detail the stages of an institution's audit of its financial statements, as well as showing the role played by the account keeper in helping to provide accurate financial and accounting information to the authorities that request it, and the most important thing is to shed light on what is theoretically studied with what is available in the field

One of the most important findings of this study was that the account keeper has rights, as well as duties and responsibilities, and bears civil, penal and disciplinary responsibility for the work he carried out in the institution. The availability of expertise and competence is very important for detecting fraud and error in the financial statements. Likewise, the account keeper should follow the methodology of his work, as it requires the existence of audit planning and the obtaining of the accounts conservative to obtain sufficient evidence to express his opinion about the financial statements, and preparing the report as a final stage showing the results of the audit. The approval of the legitimacy and reliability of the financial statements by the account keeper increases the confidence of users and investors. The financial statements express the true financial position of the institution and its role in providing the parties using it with information about the financial position of the institution.

## قائمة الجداول و الاشكال

قائمة الجداول و الاشكال :

اولا : قائمة الجداول :

رقم	العنوان	الصفحة
1	يمثل سلم اتعاب محافظ الحسابات	11
2	يمثل العقود المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	16
3	يمثل الشكل العام للميزانية	37
4	يمثل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	39
5	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	40
6	جدول تدفقات اموال الخزينة ( طريقة مباشرة )	45
7	جدول تدفقات اموال الخزينة ( طريقة غير مباشرة )	46
8	جدول تغير رؤوس الاموال الخاصة	48
9	يمثل ميزانية الاصول للمسرح لسنة 2020	73
10	يمثل ميزانية الخصوم للمسرح لسنة 2020	74
11	يمثل جدول حسابات النتائج للمسرح الجهوي بسكرة لسنة 2020	75
12	يمثل استثمارات المسرح	77
13	يمثل حيازات المسرح	77
14	يمثل مخزون المسرح	78
15	يمثل المدينون	78
16	يمثل ديون المسرح	79
17	ديون المؤسسة في 2019/12/31	79
18	ديون المؤسسة في 2020/12/31	80
19	يمثل كشوفات الحسابات النقدية	80
20	يمثل الفروقات بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية	80

ثانيا : قائمة الاشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
1	معرفة كل المؤسسة	19
2	تقييم الرقابة الداخلية	20
3	تدقيق في الحسابات	21
4	تأثير التحقيقات على التدقيق	22
5	يمثل الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة	44
6	يمثل التدفق النقدي للانشطة النقدية	45
7	يمثل عناصر الكشوفات المالية	51
8	يمثل الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	56
9	يمثل الهيكل التنظيمي للمسرح الجهوي بسكرة	58

رقم الملحق	العنوان
1	ميزانية الاصول للمسرح الجهوي بسكرة
2	ميزانية الخصوم للمسرح الجهوي بسكرة
3	جدول حسابات النتائج للمسرح الجهوي بسكرة
4	جدول التدفقات النقدية للمسرح الجهوي بسكرة
5	جدول التغير في الاموال الخاصة للمسرح الجهوي بسكرة
6	قائمة الاستثمارات و الاوقاف للمسرح الجهوي بسكرة



# مقدمة

## مقدمة :

ان التطور الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة اطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر و غير مباشر في المؤسسة مما اوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي ، تسمح لها بابلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات التي تقوم بها ، و لكي تقوم بهذه المهمة على اكمل وجه و يجب على هذه الوظيفة ان تعمل على تحقيق السياسات و الاهداف المسطرة من قبل المؤسسة

و على هذا الاساس تم استحداث نظام رقابة خارجي لمساعدة المؤسسة على تطبيق و متابعة تلك السياسات و الاهداف

اصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد قادر و مؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة ، حيث اصبح محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في الاوساط المالية و الحكومية و الاقتصادية ، و ذلك من خلال الثقة و المصادقية التي يضيفها على المعلومات المالية للمهتمين بشؤون المؤسسة و كذا مساعدتها في الوصول الى اهدافها و التأكد من ان السياسات و الخطط الموضوعة قد تم تطبيقها بصورة جيدة ، كما يساعدها على تبني انظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لانشطتها و متابعة الاداء داخلها ، و ذلك سعيا من المؤسسة الى البلوغ لاداء فعال و كفاء بما يخدم غايتها و اهدافها

و لمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الاشكالية التالية:

" فيما تتمثل مساهمة محافظ الحسابات في مصادقية الكشوف المالية؟ "

## الاسئلة الفرعية :

- ما هي مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هي صلاحيات محافظ الحسابات ؟
- ماهي الكشوف المالية و فيما تمكن اهدافها ؟

ما هي الاجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات لتدقيق الكشوف المالية؟

## أ- الدراسات السابقة:

للتعرف على الجوانب التي مستها الدراسات السابقة في موضوع بحثنا ، قد استعنا ببعض الدراسات السابقة و فيما يلي عرضها و المتمثلة في :



- بن يخلف امال : المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، 2012 ، حيث تطرقت لمجموعة من الاهداف :
- خصائص المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيمها و كذا حدود مهمة المراجع الخارجي ومنهجيته
- عرض لمجمل الاجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات خلال مهمته بمراجعة لشركة قابضة عمومية تمت تصنيفها بعد ثلاثة سنوات من الاستغلال اين توصلت الباحثة من خلالها لمجموعة من النتائج مفادها :
- ان تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يفصح عن درجة التحكم في العمليات التي تقوم بها الشركة و ان الشركة التي لا تراقب نفسها ما لها الى الزوال
- كما ان المراجعين الخارجيين يعتمدون بنسبة عالية على اعمال المراجعين الداخليين
- حكيمه مناعي : تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، مذكرة لنيل ماجستير غير منشورة ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، الجزائر 2009/2008 ، و قد استندت للاهداف التالية:
- الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر ، و مدى مواكبة التحولات الاقتصادية الجديدة و تكييفها مع الممارسة الدولية
- محاولة تصور الابعاد المستقبلية لتطوير مخرجات المراجعة (التقارير) الكفيلة بمسايرة التغيرات المحاسبية ، بما يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للاطراف المستفيدة منها و قد خلصت الدراسة بمجموعة من الاستنتاجات النظرية و التطبيقية نوجزها كما يلي :
- المهمة الرئيسية لمراجع الحسابات الخارجي فحص القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير المهنة و الاجراءات بطريقة سلمية و متجانسة من سنة لآخرى ، و الغرض من هذه المهمة هو اعداد يتضمن رايه المهني على القوائم المالية
- اصلاح النظام المحاسبي الجزائري القائم على الانفتاح على المعايير الدولية اصبح امرا حتميا لا رجعة فيها
- تكييف البرامج الدراسية مع التغيرات المحاسبية من خلال تحديد المقررات
- لقليطي الاخضر: مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، سنة 2009/2008 ، حيث سعت هذه الدراسة الى التعرف على واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقيد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني و بمعرفة اسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر و كذا معرفة مصاعب المهنة فمن خلال هذه الدراسة التي عكست الاهداف التالية :
- محاولة تشجيع الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من اجل محاولة تضييق فجوة للاطراف المهمة بمراجعة الحسابات
- معرفة المصاعب و المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر
- محاولة لتقريب وجهات النظر بين الاطراف المهمة بمهنة المراجعة في الجزائر
- كما كان لها مجموعة من النتائج التي بينت و استنتجت كما يلي:
- ان مراجعي الحسابات الخارجيين يتقيدون و بشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئتين المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني
- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين ، و بين مستخدمي البيانات المالية .

- مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة و اسبابها و طرق معالجتها ، حيث ظهر انه توجد العديد من الصعوبات يذكر منها : النقص في التدريب ، عدم ملائمة الاتعاب مقارنة لحجم العمل ، التنافس غير الشريف بين المهنيين
- عدم وجود رضا عن مهنة مراجعة الحسابات في الواقع الجزائري
- فاتح سردوك : دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، الجزائر 2004/2003 ، استندت على دراسة مجموعة الوحدات التابعة لشركة ALGAL للالمنيوم بالمسيلة هدفت هذه الدراسة الى :
- ايضاح الغموض الذي يسري على مراجعة الحسابات و تمهيدا لدراسات اخرى في هذا الشأن
- توضيح الاسس النظرية و الاطار العملي ، و محاولة التوفيق بينهما
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة ن من اجل اضعاف مصداقية من جهة و اتخاذ القرارات من جهة اخرى
- و قد خلصت الدراسة بجملة من النتائج من بينها :
- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات و تكيفه مع متطلبات الاطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة ، و هذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية و اعتماد المراجعة الداخلية ، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة و مناسبة من حيث الوقت و التكلفة ، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية
- تفعيل دور المصنف الوطني للمحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين ، كالهئية الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات ، و ذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الاكاديمية من اجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات من اجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات و الاطار النظري لها ، بحيث يتم اعتماد التصحيحات و التعديلات في المجال المحاسبي على اساس الاحتياجات من المعلومات و متطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة ، و ليس على اساس نقل التجارب و التعديلات في المجال المحاسبي على اساس الاحتياجات من المعلومات و متطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة ، و ليس على اساس نقل التجارب المؤسسات مع التي يخضع لها المجال المحاسبي و مجال المراجعة بصفة خاصة ، و ذلك من بيعة مختلفة نسبيا كنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية و تطبيقها دون اعتماد اساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الاقتصاد الوطني

## ب- الفرضيات :

- هي عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحوصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات و ابداء الراي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة
- تكمن صلاحيات قاضي الرقيم من بداية تعيينه مرورا باتعابه و بيان مسؤوليته القانونية
- تمثل الكشوفات المالية نتائج لعمليات الوحدة التي تلخص الوضعية المالية التي تعطي اهمية كبيرة لمستخدميها من اطراف ذات المصالح ، فهي تهدف الى عرض المعلومات بصورة شفافة و واضحة

- يتبع محافظ الحسابات منهجية منتظمة لتقييم مختلف عمليات المنشأة

### ج- اهمية البحث :

- تتبع اهمية هذه الدراسة من كونها تعالج موضوعا من اهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا ، و التي تعتبر موضوع الساعة من حيث انها تطرح اشكالية مصداقية الكشوف المالية في ظل البيئة الحالية ، و التي اصبحت المعلومة المالية من اهم المتغيرات التي تحكمها
- كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع ، و تتبعها للمستجدات و التطورات التي تشهدها مهنة محافظة الحسابات ، حيث يعتبر البحث نقطة وصل بين الدراسات العلمية و الممارسة المهنية ، و هذا ما يعطي الموضوع اهمية نسبية لدى الهيئات المهنية و الجهات الاكاديمية ، كما ان الدراسة في هذا المجال تتيح امكانية مواصلة البحث و التعمق اكثر فالموضوع

### د- اهداف البحث :

- تهدف الدراسة بصورة اساسية الى البحث
- ابراز اهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسة باعتباره اداة فعالة فيها
- التعرف بشكل تفصيلي الى مراحل تدقيق مؤسسة ما لكشوفها المالية
- اظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في المساعدة على تقديم معلومات مالية و محاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها
- تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا بما هو موجود ميدانيا .

### هـ- اسباب اختيار الموضوع:

- هناك عدة اسباب ادت الى اختيار هذا الموضوع و منها:
- ميول الطالب و اهتمامه بمهنة محافظ الحسابات كونه صلب التخصص
- اهمية الموضوع في الميدان العملي
- تعتبر دراسة محافظ الحسابات بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية
- اصبحت كل المؤسسات الجزائرية ملزمة بالتدقيق الخارجي لتأكيد عملياتها قصد اخراج كشوف مالية تتميز بالمصداقية

### و- حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تمت الدراسة في مكتب محافظ الحسابات (احمد قايد نور الدين ) بسكرة ،المسرح الجهوي شباح المكي بسكرة

الحدود الزمانية : تمت هذه الدراسة في مرحلة ما بين 2022/03/15 الى 2022/05/15

### ن- المنهج المتبع:

تمت الاستعانة بجملة من المناهج بهدف الوصول الى حقائق علمية ، و بطبيعة الحال تستدعي نوع الدراسة او طبيعتها منهج معين او عدة مناهج لذلك و لطبيعة الدراسة التي بين ايدينا اعتمدنا المنهج التاريخي في الجزء المرتبط بالتطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، بالاضافة الى المنهج الوصفي التحليلي في الاجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي لمهنة محافظة الحسابات و

الكشوفات المالية و يعتبر من المناهج الاكثر استخداما بعدها تمت الاستعانة كذلك بأسلوب دراسة الحالة لنكشف من خلالها الابعاد الحقيقية

## ي- هيكل البحث:

- للقيام بمتطلبات هذه الدراسة قمنا بالاعتماد على خطة قسمناها من خلالها مقدمة و ثلاثة فصول و خاتمة حيث :
- **الفصل الاول :** و معنون تحت عنوان " الاطار النظري لمهنة محافظ حسابات " و الذي قدم بداية بمبحث تمهيدي كان لا بد منه للتعرف على مهنة محافظ الحسابات و اطاره النظري من خلال التطور التاريخي لهذه المهنة و تعريفها ، شروط ممارسة المهنة و اخيرا في هذا المبحث تم عرض اتعاب محافظ الحسابات
  - اما في المبحث الثاني : المعنون تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في المؤسسة " و تم التطرق فيه الى تعريف و خصائص محافظ الحسابات ، تحديد مهامه و مسؤوليته و اخيرا منهجية تنفيذ مهمة محافظ الحسابات
  - و تلاها الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات كمبحث اخير ضمن الفصل الاول حيث خصص لاربع نقاط مهمة و هي تعيين محافظ ، موانع تعيينه ، اسباب انهاء مهامه و مدى حقوقه و واجباته .
  - **الفصل الثاني :** و المعنون تحت عنوان " الاطار النظري للكشوف المالية " بحيث خصص لدراسة الكشوف المالية من الناحية النظرية و التعرف على مختلف التعاريف لها و خصائصها و تقديم اهدافها و اهم مبادئها و وظائفها و هذا ضمن المبحث الاول ، اما المبحث الثاني الذي جاء ليوضح و يضعنا في الاطار الاكثر اهمية و هو عرض الكشوف المالية بمختلف انواعها
  - **الفصل الثالث :** خصص لاجراء دراسة ميدانية واقعية تحت تنسيق مكتب محافظ الحسابات حيث تم التعرف على المؤسسة محل الدراسة الميدانية تلاها ما هو اهم و هو الدخول مباشرة في الخطوات القانونية لتدقيقها و من ثم تحليل النتائج المتوصل اليها بعد الملاحظات

الفصل الاول:

الاطار النظري

لمهنة محافظ

الحسابات

## تمهيد الفصل الاول :

بدأت تظهر الحاجة الى محافظ الحسابات عند انفصال ملكية المؤسسات عن ادارتها و ذلك نظرا لاستقلاليتهم و خبرتهم في مهمتهم ، التي تحكمها مهنة التدقيق الدولية بفرض معايير و مبادئ لممارسة المهنة ، ليتمكن محافظ الحسابات من تولي مهمة التدقيق و المصادقة على عدالة القوائم المالية عليه الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية و قياس مدى فاعليته اذ يقوم بتحديد نقاط القوة و الضعف فيه ، و تحديد مواقع الانحرافات عن القوانين و اللوائح التشريعية و الاجراءات الموضوعية ، للتأكد من صحة المعلومات و البيانات المحاسبية و ذلك لاتباع اساليب و اجراءات و طرق ممنهجة في تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثلة في ابداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق اصدار التقرير في نهاية عملية التدقيق .

و سنقوم بتقديم دراستنا النظرية الاولى المتحورة اساسا على مهنة محافظ الحسابات خصوصا و توضيح دور محافظ الحسابات في المؤسسة و اهم مسؤولياته التي تترتب عليه و المهام الواجب عليه ممارستها من خلال المباحث التالية:

- المبحث الاول : مدخل لمهنة محافظ الحسابات
- المبحث الثاني : دور محافظ الحسابات في المؤسسة
- المبحث الثالث: الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

### المبحث الاول: مدخل لمهنة محافظ حسابات

لقد نشأت مهنة محافظ الحسابات لمساعدة المنشأة في تلبية متطلبات المستخدمين المعنيين الذين تربطهم علاقة مع المنشأة و ابلاغهم بالتطورات و الاحداث التي تتم داخلها في ظل انفصال الملكية عن الادارة، على ضوء هذه المعطيات استوجب علينا دراسة مهنة محافظ الحسابات و تقديم اهم جوانبها النظرية و كل ما يخص هذه المهنة .

### المطلب الاول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات

#### 1- مهنة محافظ الحسابات قبل 1988: (كهيبة بن عمارة، 2013/2012، ص95)

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الامر رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه مايلي: " يكلف وزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و التجاري، و في الشركات التي تملك فيها الدولة او هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية و نزاهة حساباتها و تحليل حالتها الاصولية و الخصوصية ".

و في المرسوم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 تم تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، و قد كرس النص محافظية الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات ، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الاولى الى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين : مراقبون عامون للمالية ، مراقبو المالية ، مفتشون مالية ، موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية . و يتبين مما سبق ان محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة ، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة ، و هذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا انذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه و مما تميزت به هذه المرحلة ايضا نجد ما يلي :

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما ادى الى تراكم الاعمال الموكلة لكل منهم من جهة ، و عدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية ، واستخدام اشخاص اقل كفاءة.
- الادارة هي التي تحدد معايير الدخول الى المهنة، اذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه.
- اعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات ادى الى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا الى الاخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ذلك بانشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي اوكلت اليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة للدولة و الذي انشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 و الذي الغى صراحة المادة 39 من الامر 69-107 و ضمها مرسوم 70-173 الخاص بمحافظية الحسابات حيث اعطى القانون 80-05 مجلس المحاسبة الاختصاص من الاداري و القضائي للممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسيير الاموال العمومية او تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.
- و منه اصبحت مهنة محافظية الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى اعيد اليها الاعتبار بموجب الامر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر الى الوجود ابدا.

### 2- مهنة محافظ الحسابات بعد 1988: (نفس المرجع، ص96)

بعد الصدمة البترولية التي اصابته اسعار البترول بدا للعيان عدم نجاح الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر و انكشفت عيوب و اساليب تسيير الاقتصاد الوطني ، و بدا التفكير في اعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا، و هكذا اصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري . و تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم او شركة ذات المسؤولية المحدودة، و من ثمة يمكن ان تخضع للإفلاس اذا تعرضت لعسر مالي، و قد ترتب على ذلك ضرورة اعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية، مما يعني اعادة الاعتبار لمهنة محافظ الحسابات و انحصار مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:

- مصالح الدولة و الجماعات الاقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف انواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا او تجاريا او ماليا و التي تكون اموالها او مواردها او رؤوس اموالها كلها ذات طبيعة عمومية .
- تسيير الاسهم العمومية في المؤسسات او الشركات او الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة او الجماعات الاقليمية او المرافق او الهيئات العمومية الاخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسيير النظم الاجبارية للتأمين و حماية الاجتماعيين.
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة او الجماعات الاقليمية او المرافق العمومية او كل هيئة اخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجا الى التبرعات العمومية من اجل دعم القضايا الانسانية او الاجتماعية او العلمية او التربوية او ثقافية .

### المطلب الثاني: تعريف مهنة محافظ حسابات :

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من انواع المراجعة الخارجية التي تعد الزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الانواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد ، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل و مستقل التعبير عن رايه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية و حسابات النتائج و مدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ، اي ان محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي و المالي . (عمر شريقي، 2012، ص93).

- هي عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحفا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات و ابداء الراي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية. (جمعة ، 2005، ص07)
- حسب القانون 10-01 المادة 23 نجد ان تعريف مهنة محافظ الحسابات في الجزائر جاءت موافقة للتعريف العالمية غير ان الاختلاف كان على مستوى تسمية المهنة بمحافظ الحسابات، حيث عرفها القانون ب "مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لاحكام التشريع المعمول به ، يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما للنتائج المالية للسنة المنصرمة و كذا الامر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين



للمساهمين و الشركاء حاملي الحصص ، يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة و مجلس المديرين او المسيرين، ينص القانون في مجمل ما جاء به في التعريف بان مهمة التدقيق ، مهمة المصادقة على صحة الحسابات السنوية المنتظمة و مدى مطابقتها للنتائج المالية السنوية ، من خلال تقرير فقرة لابداء الراي " (الجريدة الرسمية ، العدد 14،2010،ص42)

### المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

حددت المادة08 من القانون 10-01 الشروط التي يجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات و هي كالآتي: (نفس المرجع ، ص15)

- 1- ان يكون جزائري الجنسية
  - 2- ان يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترفا بمعادلتها
  - 3- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية
  - 4- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم لارتكاب جنائية او جنحة مخلة بشرف المهنة
  - 5- ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و ان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين او في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون
  - 6- ان يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني او الغرفة الوطنية امام المجلس القضائي المختص اقليميا لحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:
- " اقسم بالله العلي العظيم ان اقوم بعملتي احسن قيام و اتعهد ان اخلص في تادية وظيفتي و ان اكنتم سر المهنة او سلك في كل الامور سلوك المتصرف في المحترف الشريف، و الله على ما اقول شهيد"(نفس المرجع،ص15)

### المطلب الرابع: اتعاب محافظ الحسابات

- و تتمثل اتعاب محافظ الحسابات في ما يلي: (نجوي عبد الصمد، 2021، ص46-48)
- الجهة التي تحدد الاتعاب: تختلف الجهة التي تحدد مبلغ الاتعاب بحسب طريقة تعيين محافظ الحسابات كما ياتي :
- التعيين المباشر: يتم التعيين محافظ الحسابات وفق هذه الطريقة في المؤسسات الخاصة و يتم تحديد مبلغ الاتعاب في هذه الحالة بصفة تعاقدية باتفاق ما بين الجهة تقوم بالتعيين و محافظ الحسابات.
- اجراء دفتر الشروط: يتم تعيين محافظ الحسابات وفق هذا الاجراء في المؤسسات العمومية و شبه عمومية ، حيث يقوم محافظ الحسابات بتحديد اتعابه من خلال العرض المالي المدرج ضمن دفتر الشروط الذي يتقدم به للمتشرح للتعيين.
- كيفية تحديد مبلغ الاتعاب: يتم تحديد مبلغ الاتعاب على اساس ساعات العمل و ضمن سلم ساعات الاتعاب الواردة في الجدول رقم (1) الذي يحدد الاتعاب على اساس العناصر الاتية: (الجريدة الرسمية ، سنة 2007، عدد 4 )
- المجموع الخام للميزانية السنوية ما عدا اعادة تقييم الاستثمارات مع زيادة نواتج الاستغلال .
- تحدد عدد الساعات الضروري المقدر لاداء مهمة محافظ حسابات المقابل لمبلغ المجموع الخام

## الفصل الاول : الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

- مبلغ الاعتاب يساوي ناتج عدد الساعات المحدد مضروباً في مبلغ 500 دج ، على ان لا يقل المبلغ عن 40000 دج و لا يجاوز 225000 دج . وعندما يكون محافظان او اكثر يعملان او يعملون المؤسسة نفسهما فان مبلغ الاعتاب هؤلاء يساوي اعتاب محافظ الحسابات واحد مع زيادة 20% و يتم الحصول على اعتاب محافظ الحسابات واحد بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين ، و عندما يكون محافظ الحسابات في مؤسسة ما و يكون كذلك محافظ حسابات في مؤسسة فرعية فانه يتقاضى زيادة على اعتابه باسم المؤسسة 70% من الاعتاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

**مجال التغطية:** يغطي مبلغ الاعتاب المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام التقليدية الخاصة التي توكل اليه كتلك المتعلقة لاندماج او انقسام المؤسسة :انشاء شركات فرعية لمساهمة جزئية: اداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية او شركات المساهمة ، مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات. و تحدد اعتاب محافظ الحسابات عن هذه المهام باتفاق مشترك بين الاطراف المعنية ( المساهمين و محافظ الحسابات ) كاعتاب اضافية.

**رزمة تسديد الاعتاب:** يتم تسديد اعتاب محافظ الحسابات عن المهام العادية كما ياتي :

- 30% عن بداية اشغال

- 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالاعمال

- 30% عند انتهاء الاعمال التي تتوج بتسليم تقرير يثبت صحة الحسابات

- 20% بعد اجتماع الجمعية العادية

**التكفل بنفقات الايواء و الاطعام:** يتم التكفل بالمصاريف التي ينفقها محافظ الحسابات في اطار التنقل لانبجاز المهام فقط في

حالة بعد المقر المهني لمحافظ الحسابات اكثر من 50 كلم عن مقر المؤسسة محل المراقبة . و يتم التعويض كما يلي :

**مصاريف النقل:** يتم رد هذه المصاريف بعد تقديم الادلة الثبوتية و في حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على

اساس تعويض كيلومترى قدره 3دج عن الكيلومتر الواحد.

**مصاريف الايواء و الاطعام:** ترد هذه المصاريف في حالة عدم توفر المؤسسة على وسائل التكفل بالايواء و اطعام محافظ الحسابات

. و يكون التعويض في حدود 1500دج في اليوم للشخص الواحد على ان لا يتعدى مجموع مبلغ التعويضات 80% من

ساعات الاعتاب.

هذا في حالة التعيين المباشر لمحافظ الحسابات ، اما في حالة كون تعيين محافظ الحسابات قد تم وفق اجراء دفتر الشروط فان

نفقات التنقل لانبجاز المهام تاخذ بعين الاعتبار من قبل محافظ الحسابات عند تحضير و تقديم العرض المالي ضمن دفتر الشروط.

الجدول (1): سلم اعتاب محافظ الحسابات

المبلغ الاجمالي الخام عن الموازنة (الاستثمارات غير المعادة التقييم و ايرادات الاستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الاعتاب حسب كلم/ دج
حتى اقل من 50مليون دج	من 80 الى اقل من 16	من 40 الى اقل من 80

من 80 الى اقل من 120	من 240 الى اقل من 1600	من 50 الى اقل من 100 مليون
من 120 الى اقل من 170	من 240 الى اقل من 340	من 100 الى اقل من 200 مليون
من 170 الى اقل من 230	من 340 الى اقل من 460	من 200 الى اقل من 400 مليون
من 300 الى اقل من 380	من 600 الى اقل من 760	من 400 الى اقل من 800 مليون
من 380 الى اقل من 515	من 760 الى اقل من 1030	من 1600 الى اقل من 3200
من 700 الى اقل من 900	من 1400 الى اقل من 1800 دج	من 3200 الى اقل من 6400 مليون دج
من 700 الى اقل من 900	من 1400 الى اقل من 1800 دج	من 6400 الى اقل من 12800 مليون دج
من 900 الى اقل من 1200	من 1800 الى اقل من 2400	من 12800 الى اقل من 25600 مليون دج
حد اقصى 2250	حد اقصى 4500 ساعة	اكثر من 25600 مليون دج يضاف 2400 ساعة نسبة 2% اي 48 ساعة لكل حصة اضافية ب 5000 مليون دج حتى الحد الاقصى 4500 ساعة

المصدر: القرار المؤرخ في 2006/12/6 ، يعدل و يتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم اتعاب محافظ الحسابات ، الجريدة الرسمية ، العدد 4 ، 2007 ، ص 7

### المبحث الثاني : دور محافظ الحسابات في المؤسسة

توجد لمحافظ الحسابات عدة مصطلحات كمراقب الحسابات ، مفوض المراقبة ، قاضي التقييم ، مراجع الحسابات او المراجع الخارجي او المدقق الخارجي سنحاول في هذا المبحث تقديم بعض التعاريف و الخصائص ، و مسؤولية و المهام المتمثلة لمحافظ الحسابات

#### المطلب الاول : تعريف و خصائص محافظ الحسابات

##### اولا: تعريف محافظ الحسابات

- محافظ الحسابات يمثل تدقيق خارجي قانونية و لقد تم تعريفه حسب المادة 22 من قانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "فانه بمفعول هذا القانون : يعد محافظ الحسابات في المفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته ، مهمة المصادقة على صحة جسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لاحكام التشريع المعمول به" (احمد قايد نور الدين ، 2017، ص 98)

- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 818 مكرر 1 على انه : "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة او مجلس المديرين، حسب الحالة و في الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها ، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة ، و صحة لذلك يتحقق مندوب الحسابات اذ اما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين" (مسعود كسكس ، محمد زقون ، 2019 ، ص 46)
- و عرف القانون من خلال المادة 715 مكرر 4 محافظ الحسابات او مندوب الحسابات من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني ، و تتمثل مهمتهم الدائمة في التحقيق في الدفاتر و الاوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها ، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة او مجلس المديرين ، حسب الحالة ، و في الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها . (بعاشي خالد ، 2021/2020 ، ص 63)

### ثانيا- خصائص محافظ الحسابات

- أ- **الاستقلالية و الموضوعية:** حتى يتسنى للمدقق من اصدار حكم او رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه ان لا يملك عند تنفيذ التدقيق اي مصلحة او ربح قد يؤثران على استقلالية و موضوعية الحكم ، و باختصار يكفي ان نشير الى منع محافظ الحسابات حسب المادة 64 من قانون رقم 10-01 من المهمات التالية: (قاسم نصيرة، 2019/2018، ص13)
  - كل نشاط تجاري ، لاسيما في شكل وسيط او وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية
  - كل عمل ماجور يقتضي القيام صلة الخضوع القانوني
  - ايضا لدينا : (احمد قايد نور الدين ، مرجع سابق ، ص 99-101)
  - كل عهدة ادارية او عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون .
  - الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد لدى نفس الشركة.
  - كل عهدة برلمانية.
  - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
  - ب- **الكفاءة المهنية:** لكي يزاول محافظ حسابات نشاطه على اكمل وجه عليه ان يتمتع بالتاهيل العلمي و العملي و اكتساب معارف مختلفة منها: (عبد العالي محمدي، 2012 ، ص 3 )
  - معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة (مجلة الحوكمة )
  - شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته
- بالاضافة الى : (احمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص101)

- التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات اضافة الى ذلك بنص القانون على شروط التكوين النظري و التطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات
- ج- سر المهنة: ان الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة اساسية للتعامل مع المؤسسات او العمل و من المعلوم ان محافظ الحسابات يطلع و يكشف على جميع المعلومات التي تراها ضرورية للمراجعة ، الشيء الذي يؤدي الى التعرف على المعلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان و المحافظة عليها الا اذا الزم القانون افشاء سر المهنة

### المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات

#### اولا: مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقتها تماما لنتائج عمليات السنة الماضية و كذا الامر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومة المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص. ( بن عمارة كهينة ، مرجع سابق ، ص101)
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالادارة او المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة. (نجوى عبد الصمد ، مرجع سابق، 42)
- و يترتب ايضا : (الجريدة الرسمية ، عدد42، المادة 23، ص07)
- يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة و مجلس المديرين او المسير.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه ، و من طبيعة ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة
- و تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة، او الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير
- عندما تعد الشركة او الهيئة حسابات مدحمة او حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات ايضا على صحة و انتظام الحسابات المدعمة او المدحمة و صورتها الصحيحة و ذلك على اساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافضي الحسابات لدى الفروع او الكيانات. (نفس المرجع، المادة24، ص07)
- و يترتب عن مهنة محافظ الحسابات اعداد التقارير التالية: (نفس المرجع، المادة 25 ، ص07)
- تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة ، او عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدحمة ، عند الاقتضاء

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمس تعويضات
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصص الاجتماعية.
- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال

### ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

- أ- المسؤولية المدنية: و تتمثل هذه المسؤولية في مايلي:
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج
  - يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تادية مهامه و يعد متضامنا تجاه الكيان او تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة احكام هذا القانون. (نفس المرجع ، المادة 60 ، ص 10)
  - و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخلفات التي لم يشترك فيها إلا اذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و انه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات ، و ان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها ، و في حالة معاتبة مخالفة يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. (نفس المرجع ، المادة 61 ، ص 10)
  - يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية فلا بد من تحقيق الثلاثية المعروفة : الخطا ، الضرر ، و العلاقة النسبية بينهما ، اما النتائج هذه المسؤولية فتقع عند حدوث الضرر الذي يستوجب التعويض.
  - كما يتعين على محافظي الحسابات اكتتاب عقد تامين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن ان يتحملوها اثناء مهمتهم ، و الاثار المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظي الحسابات غير الشمولية بهذا العقد يتم تغطيتها بعقد تامين تكتبه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

### ب- المسؤولية الجزائية: و يترتب عليهما ما يلي: (نفس المرجع، ص 55)

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون منها :
- الجريمة الخاصة بالموانع ، يقصد بها قبول المهمة و ادائها رغم الوقوع في احدى حالات الموانع التي ينص عليها القانون .
- اعطاء او تأكيد معلومات كاذبة عن المؤسسة محل المراجعة.
- عدم الابلاغ عن الاحداث الجنحية.
- الممارسة الغير مشروعة للمهنة: اذ يعد ممارس غير شرعي لمهنة محافظ حسابات

## الفصل الاول : الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

- كل شخص غير مسجل في الجدول او تم توقيفه مؤقت لتسجيله او شطبه من الجدول و الذي يمارس او يواصل في اداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهنة.
- كل من ينتحل صفة محافظ حسابات او تسميات شركة محافظة حسابات او اية صفة اخرى ترمي الى خلق تشابه او خلط مع هذه الصفات و التسميات .
- كشف السر المهني
- المشاركة في جرائم يرتكبها الغير و خاصة القائمين على ادارة المؤسسة محل المراقبة.
- اما العقوبات التي تنتج عنها ارتكاب السابقة فتكون في اغلب الاحيان غرامات او السجن او كلا العقوبتين ، و قد حددها القانون كما وارد في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): العقوبات المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

العقوبات	المواد التي تنص عليها	الافعال المرتكبة	العقوبات	
			الغرامة	السجن
من 500000 دج الى 2000000 دج و تضاعف في حالة العود	المادة 73 من القانون 01/10 الذي ينظم المهنة	الممارسة غير مشروعة للمهنة	من ستة اشهر الى سنة في حالة العود	
من 20000 دج الى 500000 دج	المادة 830 من القانون التجاري	اعطاء او تاكيد معلومات كاذبة عن المؤسسة محل المراقبة عدم الابلاغ عن الاحداث الجنحية	من سنة الى خمس سنوات	
من 20000 دج الى 200000 دج	المادة 837 من القانون التجاري	عدم الاشارة في التقرير الى مساهمة الشركة محل المراقبة او حيازتها لنصف راس المال شركة لها مقر التراب الوطني	من ستة اشهر الى سنتين	
من 20000 دج الى 500000 دج	من المادة 825 من القانون التجاري	المنح العمدي او الموافقة على بيانات غير صحيحة واردة في تقارير القائمين على ادارة المؤسسة المقدمة الى الجمعية العامة التي تم استدعاؤها للبت في الغاء حق الافضلية في اكتتاب المساهمين	من ستة اشهر الى سنتين	
من 20000 دج الى 200000 دج	المادة 829 من القانون التجاري	قبول مهمة او الاحتفاظ بها رغم الوقوع في حالة الموانع المنصوص عليها في القانون	من شهرين الى ستة اشهر	

## الفصل الاول : الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

من 500 دج الى 5000 دج	من شهرين الى ستة اشهر	المادة 830 من القانون التجاري	كشف سر المهنة
-----------------------	-----------------------	-------------------------------	---------------

المصدر: تم اعداد الجدول اسنادا الى النصوص الاتية

المواد 825،829،830،873 من القانون التجاري

المادة 301 من قانون العقوبات

المادة 73 من القانون 10-01 الذي ينظم المهن المحاسبية

### ج- المسؤولية التأديبية: علقه محافظ الحسابات بالمهنة

اضافة الى المسؤوليات السابقة التي يتحملها محافظ الحسابات يمكنه ان يتحمل مسؤولية تاديبه عن بعض الاعمال و التصرفات التي يقوم بها و هي لا تفصي المسؤوليات الاخرى اذ ان الاجراء التأديبي المتعلق بها مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية او الجزائية .  
( نفس المرجع ، ص 57 )

العقوبات التأديبية تتمثل في اما انذار ، التوبيخ ، الاقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة ، الشطب من الجدول و التوقيف المؤقت (طيطوس فتحي ، 2013 ، ص 44)

و ذلك بحسب درجات الخطا التأديبي المرتكب ، و تصنف الاخطاء المهنية التي تعاقب عليها محافظ الحسابات ادبيا ما يلي:  
(نجوى عبد الصمد ، مرجع سابق ، ص 58-59)

### 1- اخطاء مهنية من الدرجة الاولى:

- تصريح بمراجع كاذبة
- تصريح بالانتماء للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عنه كتابيا او شفويا او باي شكل من الاشكال
- نقص الاحترام اتجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه

### 2- اخطاء مهنية من الدرجة الثانية:

- تكرار الاخطاء من الدرجة الاولى
- فتح مكاتب لا تتطابق من التنظيم المعمول به
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة و الانتخابات او عدم تمثيله
- عدم دفع مصاريف المشاركة التي تنظمها الهيئات المهنية التي قام بحضورها



### 3- اخطاء مهنية من الدرجة الثالثة:

- تكرار الاخطاء من الدرجة الثانية
- خطأ في الاحتفاظ بالارشيف ، اذ تعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات عملائه لمدة 10 سنوات ابتداء من 01/01 للسنة التي تلي اخر سنة مالية للوكالة
- ايتعمال الحتم المهني في اعمال غير منجزة تحت مسؤوليته
- عدم اکتتاب التامين المهني
- مقاوله الاعمال المتعلقة بالمهنة مع اشخاص المعنويين او طبيعيين غير مسجلين في الجدول
- استعمال حتم غير مطابق للنموذج الذي يمنحه المجلس الوطني للعرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

### 4- اخطاء مهنية من الدرجة الرابعة:

- تكرار الخطا من الدرجة الثالثة
- تصرفات معتمدة تمس قواعد اخلاقيات المهنة
- افشاء سر المهنة
- ممارسة المهنة خلال التوقيف
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني
- اصدار اجازات خاطفة او مزورة او مبالغ فيها
- يخضع محافظو الحسابات البنوك و المؤسسات المالية

### المطلب الثالث : اجراءات تنفيذ مهمة محافظ الحسابات

تمثل الاجراءات الخاصة بالتنفيذ في: (احمد قايد نور الدين ، مرجع سابق ، ص101-107)

#### أولاً: الالتزامات القانونية

- ان مهمة محافظ حسابات تدور حول ثلاث التزامات قانونية و هي:
- الالتزام باصدار الراي عن طريق اعداد تقارير للتدقيق و تقديمه للمؤسسة و على محافظ الحسابات التخطيط لعملية التدقيق لانه يخضع لتوقيت خاص و قانوني لاجراء الفحوص و التدقيق " و هو محدد في بداية التوكيل من طرف المؤسسة بالاتفاق مع محافظ الحسابات حسب تعريفه السلطات العمومية المختصة و بمشاركة المنظمة الوطنية في اطار القوانين المعتمدة "غير ان " عدم كفاية الاوقات المحددة مقارنة بامتداد المهنة لا يعني ذلك باي حال من الاحوال عدم الاحترام الاجراءات المهنية"
  - و عند تخطيط المدقق لعملية التدقيق تستند هذه المنهجية اساسا على ما يلي:

## الفصل الاول : الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

معرفة عامة حول المؤسسة التي هي بصدد التدقيق

- تقييم و اختبار نظام التدقيق الداخلي
- التدقيق في الحسابات (تنف مهنة التدقيق)
- اعداد التقرير النهائي ( ابداء رأي التدقيق)

### ثانيا: منهجية تنفيذ التدقيق

قبل دراسة المنهجية يجب العلم انه اثناء كل مرحلة من مراحل المهمة على محافظ الحسابات ان يستدل او يستخدم مستندات رئيسية و اساسية لتحقيق اجراءات المهمة و هي نوعين:

- ملف دائم
  - ملف سنوي جاري
- فمسك مثل هذه الملفات تسمح لمحافظ الحسابات ب:

- تنظيم و تنسيق عملية التدقيق
- امتلاك مصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة طيلة فترة توكيل التدقيق
- تدعيم رايه في حالة الحاجة للقرائن و الادلة للاعمال المنجزة في المؤسسة
- حجة قانونية كدليل اثبات امام القضاء اذا ما تعرض المدقق للمساءلة
- اساس لتدقيقات قادمة

و فيما يلي مجموعة من المخططات التي تبين باختصار الخطوات و المنهجية المتبعة من قبل محافظ الحسابات

الشكل رقم 1: معرفة كل المؤسسة

- التعرف على الوثائق و المستندات الخارجية للمؤسسة
- جمع العناصر التي تسمح بالمقارنة فيما بين

- دراسة تمهيدية

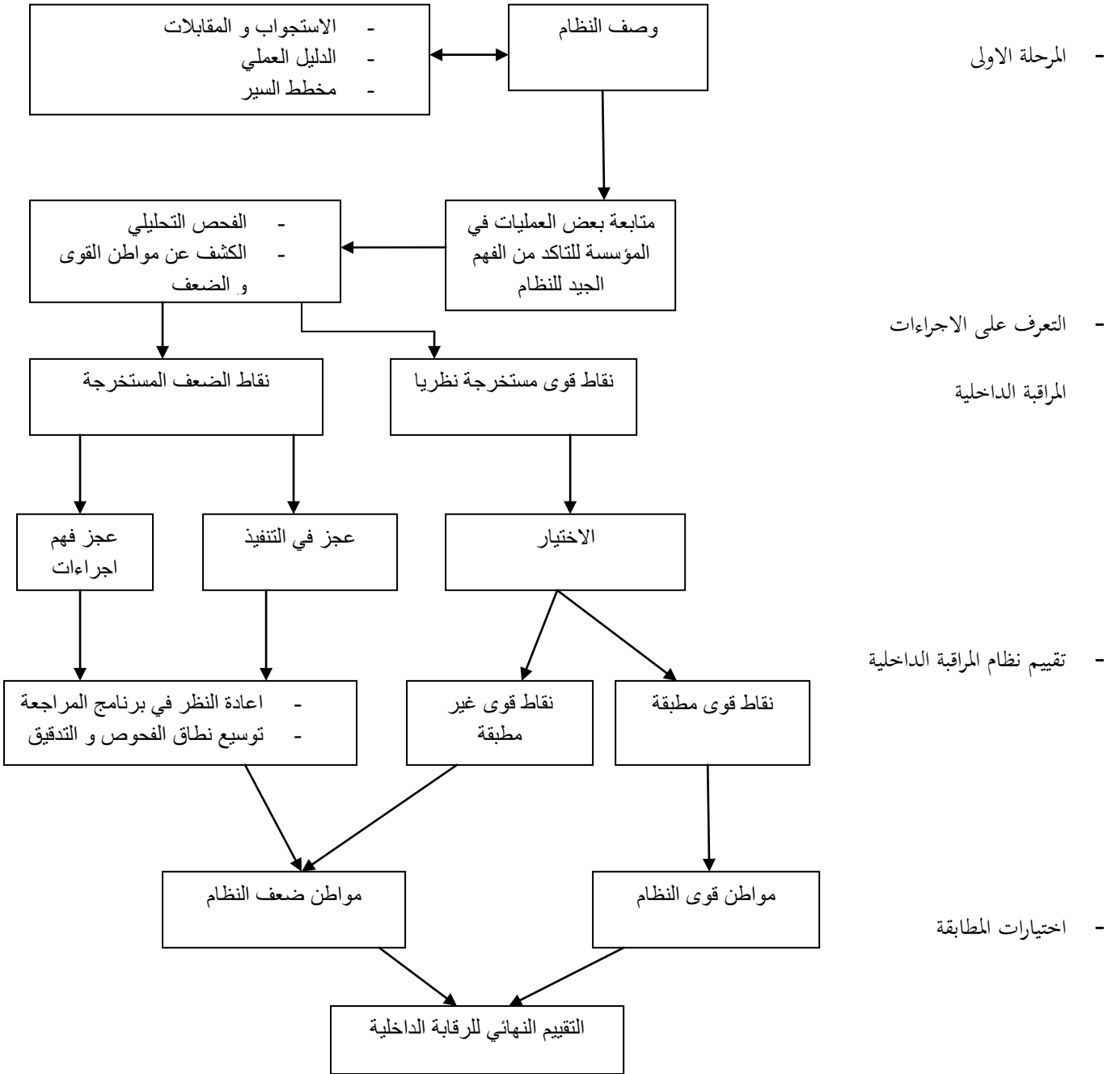
- مقابلة المسؤولين
- زيارة المؤسسة
- التعرف على الة ثافة و المستندات الداخلة

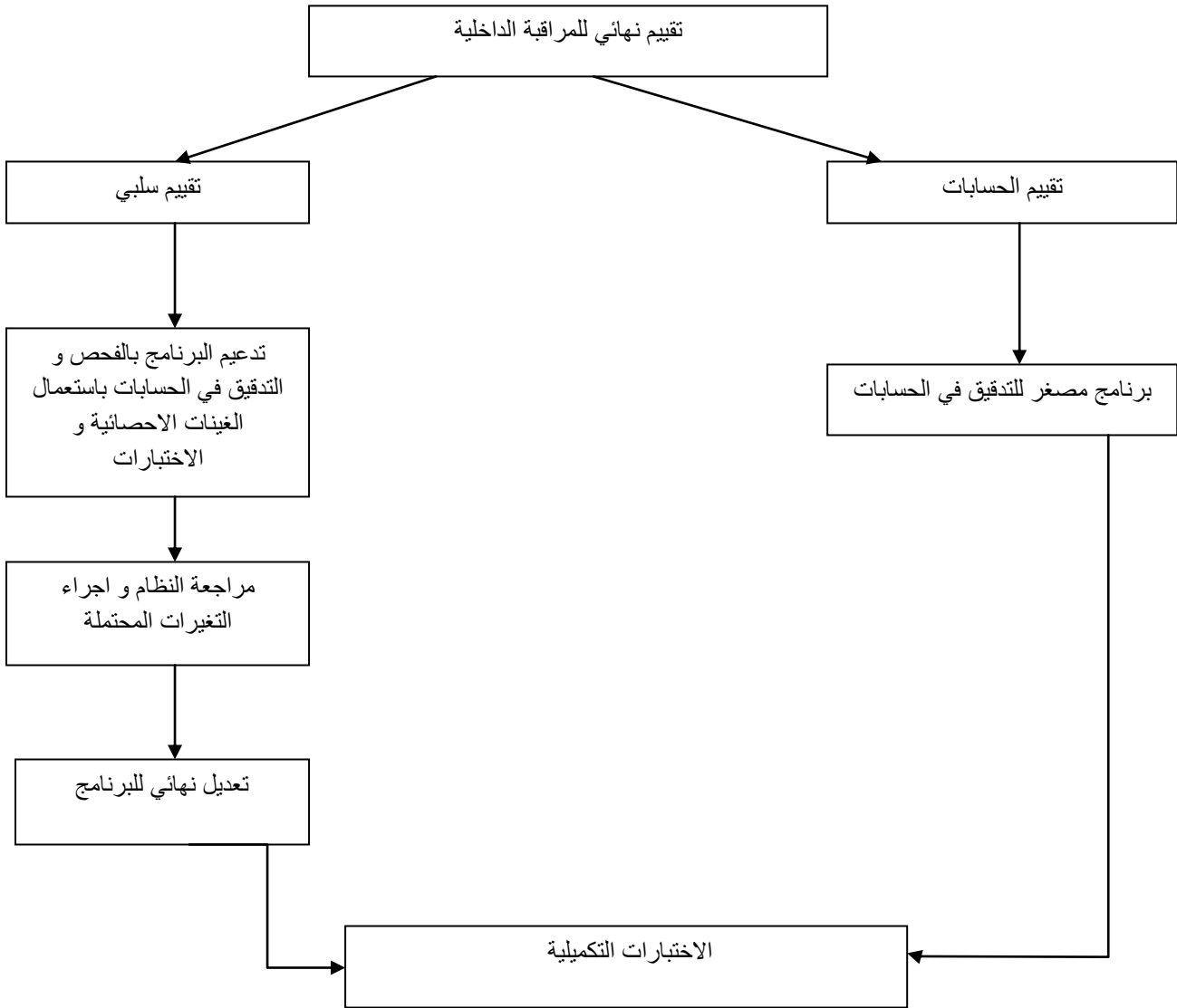
- الاتصال الاولي بالمؤسسة

وضع و اعداد برنامج التدخلات

- بداية التدقيق

المصدر: احمد قايد نور الدين ، 2017، ص 104





المصدر: نفس المرجع ، ص 106

ثالثا: اعداد التقارير

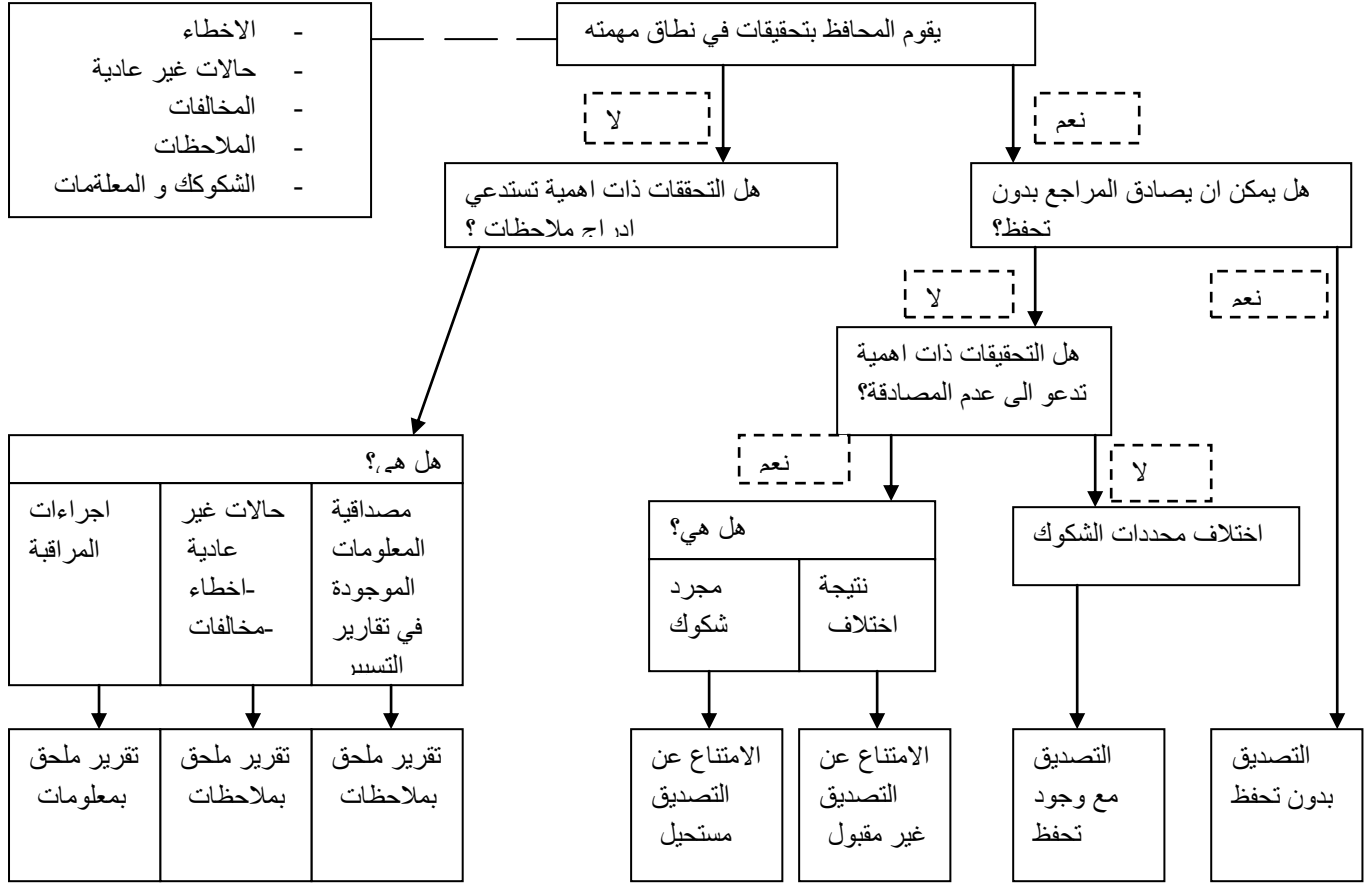
محافظ الحسابات ملزم بفعل القانون باعداد ثلاثة انواع من التقارير و هي :

- التقرير العام: تنتهي المهمة باعداد تقرير يسمح بالتصديق بوجوب او بدون تحفظات و على صحة و مصداقية الوثائق و المستندات السنوية للمؤسسة و قد يمتنع المدقق عن توضيح الاسباب . فالتقرير محافظ الحسابات لا بد ان يعبر بوضوح و بدون التباس او غموض عن رايه في القوائم المالية باكملها .
- التقرير الخاص: بمقتضى نص القانون يلتزم محافظي الحسابات باعداد و تقديم تقرير خاص بالمعاهدات و الجهود المصرفية من ادارة المؤسسة اثناء الدورة ، هذا و للاشارة فانه يتم تقديم التقرير العام مرفق بالتقرير الخاص بالجمعية العامة للمساهمين

## الفصل الاول : الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

- ابلاغ مجلس الادارة: على محافظ الحسابات ان ينظم اجتماع مع مجلس الادارة او المحافظ الذي يهتم بحسابات السنة المالية و من خلال هذا الاجتماع يدلي محافظ الحسابات بتصريحاته و باجراء التدقيق المحقق في المؤسسة و كذا التجاوزات المسجلة عند تقييم نظام المراقبة الداخلية او عند تدقيق الحسابات و رغم القانون لم يفصل في شكل هذا الابلاغ لكن من المستحسن تدوينه كتابيا في تقرير التدقيق و الحصيلة التي تصل اليها .

الشكل رقم 4: تأثير التحقيقات على تقرير التدقيق



المصدر: نفس المرجع ص 107

## المبحث الثالث: الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

بعد تطرقنا لماهية محافظ الحسابات و تطوره التاريخي ، و دوره في المؤسسة ، فان هذا المبحث يهدف الى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ حسابات من خلال تعيينه و موانع و اسباب انهاء مهمته و واجباته

### المطلب الاول: تعيين محافظ الحسابات

تطبيقا لاحكام المادة 26 من القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 ، يهدف هذا المرسوم الى تحديد كفاءات تعيين محافظي الحسابات على اساس دفتر الشروط (المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المادة 3-15 ص 23-24)

- 1- خلال اجل اقصاه شهر بعد اقفال اخر دورة لعهددة محافظي الحسابات ، يتعين على مجلس الادارة او المكتب المسير او المسير او الهيئى المؤهلة اعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ او محافظي حسابات من طرف الجمعية العامة.
- 2- يجب ان يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما ياتي:
  - عرض عن الهيئة او المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر و في الخارج
  - ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي ابداهها محافظ او محافظي الحسابات المنتهية عهداتهم ، و كذا محافظ الحسابات للفروع اذا كان الكيان يقوم بادماج الحسابات.
  - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب اعدادها .
  - الوثائق الادارية الواجب تقديمها
  - نموذج رسالة الترشح
  - نموذج التصريح الشرطي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للاحكام التشريعية
  - نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة
  - المؤهلات و الامكانيات المهنية و التقنية
- 3- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ، يسمح له بالاطلاع على ما ياتي:
  - تنظيم الكيان و فروع
  - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة
- 4- يوضح محافظ الحسابات في العرض ما ياتي:
  - الموارد المرصودة
  - المؤهلات المهنية للمتدخلين
  - برنامج عمل مفصل
  - التقارير التمهيدية الخاصة و الختامية الواجب تقديمها
  - اجال ايداع التقارير

- 5- يجب ان تتوافق الاحال و الوسائل التي يجب ان يرصها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الاتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة 3 سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على اساسها التقييم المبدئي
- 6- يمكن ان يترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في اطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط
- 7- يجب ان يحدد دفتر الشروط امكانية ترشح المهنيين كاشخاص طبيعيين او اشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح الزامية احترام حلانا التنافي و مبدا الاستقلالية كما يشترط ان لا ينتمي المتعهدون المعينون الى نفس المكتب او الى نفس الشبكة المهنية طبقا للاحكام التشريعية المعمول بها.
- 8- في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته ، لا تلزم الهيئة او المؤسسة لاعداد دفتر الشروط جديد
- 9- يجب ان يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من اجل اختبار محافظ الحسابات غير انه يجب ان لا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي سلم التنقيط الاجمالي
- 10-تقوم الهيئات و المؤسسات الملتزمة بتعيين محافظ الحسابات او اكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض
- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض ، حسب الترتيب التنازلي ، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ او محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.
- غير انه يجب ان يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الاقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم
- 11-يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة او المؤسسة المعنية ؟، خلال اجل اقصاه 8 ايام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه
- 12- طبقا للاحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ، اذا فشلت المشاورات او لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لاي سبب كان ، يعين محافظ الحسابات بموجب امر من رئيس محكمة مقر الهيئة او المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الاول للكيان

### المطلب الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات

- حالات موانع تعيين محافظ الحسابات تتمثل في : (الجريدة الرسمية القانون 10-01 المادة 60-70 ، 2010 ، ص10،ص11)
- لتحقيق موانع تعيين محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية و اخلاقية ، يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون :

- كل نشاط تجاري ، لا سيما في شكل وسيط او وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية
- كل عمل ماجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني
- كل عهددة ادارية او العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري
- الجمع بين ممارسة مهنة المحافظ و الخبير و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة او الهيئة
- كل عهددة برلمانية

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة
- 1- يمنع محافظ الحسابات من :
  - القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك لها فيها مساهمات بصفة مباشرة او غير مباشرة
  - القيام باعمال تسيير سواء بصفة مباشرة او بالمساهمة او الانابة عن المسيرين
  - قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية عن اعمال التسيير
  - ممارسة وظيفة مستشار جبائي او مهمة خبير قضائي لدى شركة او هيئة تراقب حسابها
  - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة او الهيئة المراقبة او الاشراف عليها
  - شغل منصب ماجور في الشركة او الهيئة التي يراقبها بعد اقل من 3 سنوات من انتهاء عهده
- 2- لا يمكن تعيين الاشخاص الطبيعيين او المعنويين الذين تحصلوا على اجور او اتعاب او امتيازات اخرى، لاسيما في شكل قروض او تسبيقات او ضمانات من الشركة او الهيئة،
- 3- يتمتع على محافظ الحسابات القيام باية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة او غير مباشرة
- 4- اذا استقدمت شركة او هيئة محافظين للحسابات او اكثر ، فان هؤلاء يجب ان لا يكونوا تابعين لنفس السلطة او لا تربطهم اية مصلحة و الا يكونوا منتمين الى نفس شركة محافظة الحسابات
- 5- اذا اراد محافظ الحسابات ان يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب اغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل اقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه و تمنح لجنة الاعتماد الموافقة اذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الاخلاقية للمهنة

6- يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة او غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة او وظيفة تدخل ضمن اختصاصه القانوني

### المطلب الثالث: اسباب انتهاء مهام محافظ الحسابات

- ان اسباب توقف اداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين: (امال بن يخلف ، 2002 ، ص112)
- 1- الاسباب العادية: و نعني بها انتهاء عهدة محافظ الحسابات و يحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهددة محافظ الحسابات
  - 2- الاسباب الفجائية او الاستثنائية: مثل الموت او المرض او عدم القدرة على العمل او الاستقالة ..... ، حيث نصت المادة 76 من القانون 10-01 في حالة وفاة او شطب او ايقاف الخبير المحاسب او محافظ الحسابات او المحاسب المعتمد او اية حالة اخرى بما فيها حالات حل الشركات او شهر افلاسها و يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس المصنف الوطني او رئيس مجلس الغرفة المنظمة الوطنية ، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي ينتهي مهامه مع نهاية اجراء التصفية او مع زوال المانع، عل غرار اية مهنة اخرى فان محافظ الحسابات يمكن ان يتوقف عن ممارسة وظيفته ، سواء كان السبب هو الموت او كان محافظ الحسابات هو السبب ، او كانت المؤسسة هي السبب، او كان حلها هو السبب او المنظمة التي ينتمي اليها هي السبب و يمكن تلخيص الاسباب في النقاط التالية:



- يمكن لمحافظ الحسابات ان يستقيل دون ان يتمكن من التملص من التزاماته القانونية ، و عليه ان يقدم اشعارا بذلك قبل 3 اشهر ، كما يتوجب عليه ان يقدم تقريرا حول المراقبة و المعائنات التي قام بها. و هذه الاستقالة ينبغي ان لا يكون الهدف من ورائها الاضرار بالشركة.
  - يمكن فسخ العقد و انهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته او لتدخله في التسيير او سبب مانع جسدي
  - ان اختفاء احد طرفي العقد و يتعلق الامر بموت محافظ الحسابات او انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة الى انتهاء مهام محافظ الحسابات.
  - لكن تصنيف الشركة لا يؤدي في الواقع الى تعقيد مهام محافظ الحسابات و في هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل اتي
  - ان الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الاساسي و تمارس عملها تحت لواء القانون الاساسي للشركة التي ابتلعتها ، و عملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات ، كما تنهي مهام هذا الاخير اذ قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني ، التحول مثلا من شركة مغفلة الى شكل اخر
  - مبادئ مهنة حرة او نشاط حر ان اي خرق للقانون او الاحكام و القواعد المهنية يعد خطأ تاديبى يتحمل صاحبه عقوبات ادناها الانذار و اقصاها الشطب مدى الحياة
  - **المطلب الرابع: حقوق و واجبات محافظ الحسابات**
  - حتى يستطيع محافظ الحسابات اداء مهامه بكفاءة و فعالية ينبغي ان يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق و سلطات و ما عليه من واجبات وفقا لما تقضي به قواعد و مبادئ المراجعة من ناحية و لما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية اخرى و سنعرض هذه العناصر بايجاز في ما يلي:
- اولا: حقوق محافظ الحسابات
- تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي : (بعاشي خالد ، مرجع سابق ، ص72)
- حق الاطلاع في اي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر، و كل الوثائق و الكتابات التابعة للمؤسسة او الهيئة التي يقوم بتدقيق حساباتها
  - حق الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها او بمؤسسات اخرى مساهمة معها
  - الحق في الحصول على اتعابه نظير عمله المقدم ، على الا يتلقى اي اجرة او امتياز مهما يكن شكله باستثناء الاتعاب و التعويضات المنفقة في اطار مهمته
  - الحق في الاستقالة دون ان يتخلص من التزاماته القانونية مع ضرورة تقديم اشعار مسبق مدته 3 اشهر ، و يقدم تقريرا عن المراقبات و الالباتات الحاصلة
  - حق مناقشة قرار عزله اما الجمعية العمومية

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات :

- تتمثل واجبات المراجع فيما يقوم من اعمال مختلفة لانجاز برنامج مراجعته على اكمل وجه و بشكل موضوعي و فعال ، و من اهم هذه الواجبات ما يلي : (الجريدة الرسمية ، العدد 42 المادة 23 مرجع سابق ، ص7)
- عدم التدخل في التسيير و هذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 10-01 ان محافظ الحسابات يقوم بمحفص حسابات ووثائق الشركة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير
  - يجب عليه ان يقوم بالفحص و التدقيق الفعلي لحسابات الشركة و دفاتها بما تحويه من قيود يومية و حسابات استاذ بغرض التحقق من صحتها و سلامتها و الكشف عن اي اخطاء و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة
  - يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الاصول و الالتزامات المختلفة باي طريقة من الطرق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، و يمكن في هذا المجال استخدام بعض ادوات و اساليب المراجعة الفنية
  - ضرورة الالتزام بقواعد و قانون الشرف المهني و اداها و سلوكها في ما يتعلق بعمله
  - ان يتأكد من مدى قوة و فعالية نظام الرقابة الداخلية بتقييمه لها حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم و سليم و يغطي معظم عمليات الشركة
- يجب على المحافظ ان يقدم التوصيات و الاقتراحات الملائمة لما يلي:
- معالجة و تصحيح الاخطاء التي تم اكتشافها
  - عدم الوقوع في الاخطاء مستقبلا ما امكن ذلك
  - حسن سير العمل في اقسام ادارات الشركة
  - التاكد من الى جانب الفحص و المراجعة الدفترية ان الشركة تقوم بتطبيق القوانين و اللوائح و الانظمة المختلفة و تلتزم بما بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها و وقعت عليها
  - فحص عناصر قائمة الدخل للتحقق من انها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الاصول و الالتزامات في نهاية السنة المالية
  - يجب على المحافظ ان يحضر هو او احد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره
  - يجب على المحافظ عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين او اجتماع مجلس الادارة في غير شركات المساهمة ، ان يقدم تقريره الى الاعضاء و يتلوه عليهم بحيث يكون تقريره شاملا على جميع البيانات الهامة و اللازمة التي تعبر عن:
  - ما اذا كان المحافظ حصل على كل البيانات و المعلومات و السجلات و الدفاتر اللازمة لانجاز عمله
  - ما اذا كانت الحسابات و الدفاتر و السجلات سليمة و منتظمة
  - ما اذا كانت الحسابات الختامية و الميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات و التقارير و الملخصات المختلفة
  - ما اذا كان الجرد و التسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد احترم فيها القواعد المتعارف عليها
  - ما اذا كانت وقعت مخالفات معينة لاحكام بعض النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة
  - ما اذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من ارباح او خسائر و الميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة

### خلاصة الفصل الاول :

من خلال دراستنا لبنود هذا الفصل مهنة محافظ للحسابات تحتاج الى توفر شروط و مبادئ و مهارات شخصية و معرفة واسعة و الهام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و بأنظمة المحاسبة المالية التي يقوم بفحصها من اجل اعطاء رأي فني محايد يوضح فيه الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة مدعما رأيه بالأدلة و البراهين هذا من جهة ، اما من جهة اخرى فان مهنة محافظة الحسابات تخدم عدة اطراف منهم المستثمرين و رجال الاعمال و الهيئات الحكومية و المساهمين . و هي تعتبر احد العوامل المؤثرة في المردودية لان الملاحظات التي يعطيها محافظ الحسابات تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة و بالتالي ارتفاع فعالية المؤسسة الى الاحسن

# الفصل الثاني: الإطار النظري للكشوف المالية

### تمهيد الفصل الثاني :

لقد قاد البعد الدولي لانشطة المؤسسات الى اتساع الفرص الاستثمارية و التمويلية للشركات على المستوى المحلي و العالمي ، و لكن التمتع بهذه الفرص يتطلب استيفاء مجموعة من الضوابط في اسس و شكل و محتوى القوائم المالية المفصح عنها من طرف هذه الشركات ، حيث كان لهذه الاحداث تاثير على الجانب العملي للمؤسسات ، لا سيما فيما يخص اساليب و كفاءات اتصال مخرجات النظام المحاسبي الى المستخدمين بشكل مضمون و صحيح و ملائم ، و ذلك من خلال ايجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية ، و اعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية ، باتسام المعلومات التي توفرها هذه الاخيرة بقدر من المصدقية ليكون بالامكان الوثوق بها و الاعتماد عليها.

و عليه سنحاول في هذا الفصل التطرق الى مفهوم القوائم المالية و انواعها و مكوناتها و دورها في توفير المعلومات لمستخدميها . و ذلك من خلال تقسيم الفصل الى المباحث التالية :

- المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للكشوفات المالية
- المبحث الثاني: مصداقية الكشوف المالية

### المبحث الاول : الاطار المفاهيمي للكشوفات المالية

تعتبر العمليات المالية مدخلات للنظام المالي حيث بعد المعالجة يتم الحصول على مخرجات الا وهي القوائم المالية التي تكون بها معلومات هامة و تصنف بالثقة التي تعطي للاطراف و المستخدمين لاتخاذ القرارات

#### المطلب الاول : تعريف ، خصائص و اهداف الكشوف المالية

##### اولا: التعريف بالكشوف المالية

تعريف 1: الكشوف المالية عبارة عن وثائق مالية مهيكلة تحتوي على معلومات شاملة ناتجة عن معالجة العديد من المعلومات مع مراعات التفصيل في العناصر المهمة و التجميع في العناصر قليلة الاهمية ، و كذلك مدى التوازن بين المنافع المرجوة من استخدام هذه الكشوف و تكاليف اعدادها و نشرها ، و تتكون من : الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغيرات الاموال الخاصة ، الملاحق (بن قطيب علي، خطاب امال، 2019 ، ص 07)

التعريف 2: تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و تنقسم هذه المخرجات الى قسمين ، الاول القوائم المالية الاساسية و تتمثل في القوائم التي يتعين على المؤسسة ان تقوم باعدادها و الافصاح عنها بشكل دوري و هي: قائمة المركز المالي (الميزانية) قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة الارباح المحتجزة ، التغير في حقوق الملكية ، اما القسم الثاني فهي قوائم مالية مكملة للقوائم الاساسية و تتمثل في: قوائم القيمة المضافة ، و قوائم تفصيلية اخرى لبنود اجمالية وردت في القوائم المالية (بعاشي خالد، 2021/2020، ص36)

التعريف 3: القوائم المالية عبارة عن نظام من العلاقات المتبادلة بين المؤشرات التي تحويها ، و التي تصف المركز المالي للمشروع في تاريخ معين ، كما تصف الانشطة الاقتصادية للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة (شهر ، ربع سنة ، نصف سنة ، سنة). و هي مجموعة الكشوف المحاسبية التي تعبر عن البيانات التفصيلية و الاجمالية لمستوى اداء المشروع خلال فترة زمنية معينة (وليد ناجي الحياي، 2007، ص79)

##### ثانيا: خصائص الكشوفات المالية

حدد النظام المحاسبي اربع خصائص نوعية ينبغي توفرها في القوائم المالية حتى تكون ذات فعالية و فائدة لمستخدمين القوائم المالية و تتمثل في:

- أ- الملائمة: لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة يجب ان تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، و تعتبر المعلومة ملائمة للمستخدمين ، اذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها و ذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية و الحالية و المستقبلية او تعزيز ما سبق التوصل اليه من تقييم (زرعر محمد سامي ، 2012 ، ص30)
- ب- قابلية الفهم: و يقصد بذلك امكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض ان لديهم مستوى معقولا من الثقافة في مجال الاعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبة (حسين القاضي، مامون حمدان ، 2012 ، ص357)
- ج- الموثوقية : يقصد بذلك خلوها من الاخطاء العامة و التحيز و توفير امكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة ، و تمثل المعلومات بصدق و تعرض نتائج المحاسبة عن العمليات و تقدمها طبق لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية ، و ان تكون محايدة و خالية من التحيز و تتخذ الاجراءات الضرورية في حالات عدم التاكيد من خلال ممارسة سياسة الحيطة و الحذر . و عرض المعلومات بشكل

كامل من ضمن حدود الاهمية النسبية و التكلفة و عدم حذف اي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءتها. ( نفس المرجع ، ص 358)

د- القابلية للمقارنة: و يقصد بذلك جعل قراءة القوائم المالية قادرين على اجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية .  
و ذلك من خلال الاعتماد على اسس ثابتة في عملية قياس و عرض الاثر المالي للاحداث الاقتصادية .

### ثالثا: اهداف الكشوفات المالية

ورد في الاطار الذي اعدته لجنة المعايير المحاسبية الدولية لاعداد القوائم المالية ان القوائم المالية تهدف الى توفير المعلومات حول المركز المالي ، و الاداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الادارية (حسين قاضي ، نفس المرجع ، ص 357)

الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات و ذلك من خلال الميزانية و توضيح الكفاءة من خلال جدول حسابات النتائج و تحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة ، و ذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (سعيد عبد الحليم ، 2015 ، ص 49)

كل و فيما يلي نعرض كل نوع من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية على النحو التالي:(نفس المرجع ، ص 50 ص51)

أ- المعلومات عن المركز المالي: تقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة اساسية في الميزانية ، و يتاثر المركز المالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها ، و مركزها المالي و درجة سيولتها ، و درجة يسرها ، و قدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها ، و تعتبر المعلومات عن الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المؤسسة و قدرتها في الماضي على تعديل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بمقدرة الوحدة على توليد النقدية و ما يعادلها في المستقبل ، كما ان المعلومات عن المركز المالي تفيد في التنبؤ باحتياجات الاقتراض المستقبلية و كيف ستوزع الارباح و التدفقات النقدية المستقبلية بين اصحاب المصلحة في المؤسسة ، و تفيد ايضا في التنبؤ بامكانية نجاح المؤسسة في الحصول على تمويل مستقبلي . و تكون المعلومات عن درجة السيولة و درجة سيار المؤسسة ذات فائدة كبيرة في التنبؤ بقدرتها على الوفاء بتعهداتها المالية في تاريخ استحقاقها حيث تشير درجة سيولة المؤسسة الى مدى و قوة النقدية في المستقبل القريب بعد الاخذ في الاعتبار التعهدات المالية خلال هذه الفترة ، اما درجة سيار المؤسسة فتشير الى مدى وفرة النقدية عبر فترة اطول للوفاء بالتعهدات المالية عند تاريخ استحقاقها.

ب- المعلومات عن الاداء: تقدم معلومات الاداء بصفة اساسية في قائمة الدخل ، تفيد المعلومات المتعلقة باداء المؤسسة و بصفة خاصة المعلومات الخاصة بالربحية في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يتوقع ان تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل ، و تعتبر المعلومات حول تباين (تغاير) الاداء مفيدة في هذا الخصوص ، فالمعلومات عن الاداء تفيد في التنبؤ بقدررة المؤسسة في توظيف موارد اضافية .

ج- المعلومات عن التغيرات في المركز المالي : تقدم المعلومات عن التغيرات في المركز المالي في قائمة مفصلة (مثل قائمة التدفقات النقدية او قائمة تدفق الاموال) و تستخدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمؤسسة في تقييم الانشطة الاستثمارية و التمويلية

و التشغيلية خلال الفترة التي يتم عنها اعداد التقارير المالية ، و تفيد هذه المعلومات في تزويد المستخدم باساس مناسب لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية و ما يعادلها و احتياجات المؤسسة لتوظيف تلك التدفقات ، و لاعداد قائمة عن التغيرات في المركز المالي فان هناك تعريفات مختلفة للاموال مثل جميع الموارد المالية و راس المال العامل ، الموجودات السائلة او النقدية و لا يسعى الاطار الحالي لتحديد تعريف للاموال

### المطلب الثاني : عرض القوائم المالية

يقصد بعرض القوائم المالية ما يلي: (طارق عبد العال حامد، 2000 ، ص 200)

- يقصد بالقوائم المالية تقديم عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة و العمليات التي تقوم بها ، و الهدف من القوائم المالية ذات الاغراض العامة هو تقديم المعلومات عن المركز المالي للمنشأة و اداؤها و تدفقاتها النقدية و بما يفيد قطاع عريض للمستخدمين عن اتخاذهم قرارات اقتصادية ، و كما توضح القوائم المالية النتائج المترتبة على قيام الادارة باداء المهام الموكلة لها و ادارة الموارد المتاحة ، و لتحقيق هذا الهدف فان القوائم المالية تقدم معلومات حول ما يلي:
  - أ- اصول المنشأة
  - ب- التزامات المنشأة
  - ج- حقوق المساهمين
  - د- ايرادات و مصروفات المنشأة و يشمل ذلك المكاسب و الخسائر
  - هـ- التدفقات النقدية

### المطلب الثالث: مبادئ و وظائف الكشوف المالية

اولا: مبادئ الكشوفات المالية

- 1- مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن اجراء اي مقاصة بين عنصر من الاصول و عنصر الخصوم ، و لا بين عنصر الاعباء و عنصر المنتجات ، الا اذا تمت هذه المقاصة على اسس قانونية او تعاقدية ، او اذا كان من المقدر اصلا تحقيق عناصر هذه الاصول و الخصوم و الاعباء و المنتجات بالتتابع ، او على اساس صاف (الجريدة الرسمية ، عدد 74 ، المادة 15 ، ص4)
- 2- مبدأ الدورة المحاسبية : عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة تبدأ في N/01/02 و تنتهي في N/12/31 ، كما يمكن للمؤسسة ان تضع تاريخ لاقتفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 ، اذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية ، و في الحالات الاستثنائية يمكن ان تكون الدورة المحاسبية اقل او اكثر من 12 شهرا ، كان تكون المؤسسة في حالة انشاء او توقف ، و في هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة و تبريرها . (لزرع سامي ، مرجع سابق ، ص 28 )
- 3- مبدأ الاهمية النسبية: بمقتضى هذا المبدأ يجب : (الجريدة الرسمية ، عدد 27 ، المادة 11 ، ص 12 )
- يجب ان تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن ان تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة و الوظيفة



- يجب ان تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع و الاهمية النسبية للاحداث المسجلة
- 4- مبدا استقلالية النسبية المالية: يجب ان تكون نتيجة كرسنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها و عن السنة التي تليها ، و من اجل تحديدها ، يتعين ان تنسب اليها الاحداث و العمليات الخاصة بها فقط . (نفس المرجع ، المادة 12 ، ص 12 )
- 5- مبدا الاحداث اللاحقة لتاريخ اقفال السنة المالية : يجب ربط حدث بالسنة المالية المغلقة ، اذا كانت له صلة مباشرة و مرجحة ةمع وضعية قائمة عند تاريخ اقفال حسابات السنة المالية و يكون معلوما بين هذا التاريخ و تاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.
- لا يتم اجراء اية تسوية اذا طرأ حدث بعد تاريخ اقفال السنة المالية و كان لا يؤثر على وضعية الاصول او الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات . و يجب ان يكون هذا الحدث موضوع اعلام في الملحق بالكشوف المالية اذا كان ذا اهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية . (نفس المرجع ، المادة 13 ، ص 12-14)
- 6- مبدا الحيطة و الحذر : يجب ان يستجيب المحاسبة الى مبدا الحيطة و الحذر الذي يؤدي الى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة في المستقبل من شأنها ان تتفل بالديون و ممتلكات الكيان او نتائجها. (نفس المرجع ، المادة 14 ، ص 12 )
- 7- مبدا ديمومة الطرق المحاسبية: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية و قابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات.
- لا يبرر اي استثناء عن مبدا الديمومة الطرق الا بالبحث عن معلومة افضل او تغير في التنظيم . (نفس المرجع ، مادة 15 ، ص 12 )
- 8- مبدا اثبات الميزانية الافتتاحية: يجب ان تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة. (نفس المرجع ، مادة 17 ، ص 12 )
- 9- مبدا اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تقييد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي ، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني . (الجريدة الرسمية ، العدد 74 ، مرجع سابق ، مادة 6 ، ص 4)
- 10- مبدا الصور الصادقة: يجب ان تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها و نوعيتها و ضمن احترام المبادئ و القواعد المحاسبية الى هدف اعطاء صورة صادقة يمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و النجاعة و تغير الوضعية المالية للكيان و في الحالة التي تبين فيها ان تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان ، من الضروري الاشارة الى اسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية . (الجريدة الرسمية ، العدد 27 ، مرجع سابق ، مادة 19 ، ص 13)
- لا يمكن تصحيح المعالجة المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة او بمعلومات ملحقة او بكشوف توضيحية اخرى.
- 11- مبدا التكلفة التاريخية: يعتبر مبدا التكلفة التاريخية من المبادئ الاساسية في المحاسبة و الذي يؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية ، و وفقا لهذا المبدأ تسجل الاصول بتكلفة الحصول عليها في تاريخ مازتها ، و تنعكس هذه التكلفة على جانب الخصوم اذا تمت الحيابة بالاجل ، او كانت في شكل حيازة استثمارات من الملاك ،

و تعتبر التكلفة التاريخية هي سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة لانها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية و الاطراف الخارجية . (محمد فيصل مايدة ، 2016/2017 ، ص 72)

ثانيا: وظائف الكشوفات المالية:

و تتمثل في وظائف القوائم المالية في مايلي: (عبد الناصر ابراهيم ، ايهاب نظمي ابراهيم ، 2014 ، ص 54)

- 1- قياس الاصول التي تقع في ملكية المشروع
- 2- قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي يملكها المشروع ( و هي الخصوم و حقوق اصحاب راس المال) .
- 3- قياس التغيرات التي تطرا على تلك الاصول و الخصوم و حقوق اصحاب راس المال
- 4- ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة
- 5- تصنيف التغيرات المشار اليها على الوجه الاتي:
  - الايرادات و المصروفات و المكاسب و الخسائر
  - التغيرات الاخرى في الاصول و الالتزامات و حقوق الملكية
- 6- التعبير عما تقدم بوحدة نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي
- 7- اعداد قوائم مالية و تقارير دورية على اصول مشاريع و خصومها و حقوق اصحاب راس المال في لحظة زمنية معينة و صافي الدخل و اجزائه و التدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

### المبحث الثاني : مصداقية الكشوف المالية

يعتبر اعداد و عرض الكشوفات المالية الخطوة الاولى في العملية المحاسبية ، الا انها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة ، فالقوائم المالية عبارة عن وسائل و ادوات لتجميع و تبويب البيانات المحاسبية وفق اشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة و نتائج اعمالها و مركزها المالي خلال فترة زمنية معينة ، و لقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة من القوائم (الكشوفات) المالية التي يجب على المؤسسات اعدادها و انجازها سنويا ، و هي تشمل الميزانية ، حسابات النتائج ، جدول تغير الاموال الخاصة ، جدول سيولة الخزينة اي تدفقات الخزينة كما تشمل الملاحظات على القوائم و الجداول الملحقه و التي جزء مكمل للقوائم المالية .

### المطلب الاول : الميزانية و جدول حسابات النتائج

اولا: الميزانية

أ- **تعريف الميزانية:** نعرف الميزانية على انها كشف يحتوي على اسماء الحسابات و قيمها و بيان ما يمتلكه المشروع من موجودات و ما عليه من التزامات في تاريخ اعدادها ، و يتم عادة اعدادها بصورة رسمية كل سنة مالية او لفترات مالية اقل من سنة ميلادية كالكشوفات المالية ربع السنوية و القوائم المالية نصف سنوية ، و تعرف الاشياء التي يمتلكها المشروع باسم الاصول او المطلوبات

و حقوق الملكية . و تنفيذ الميزانية في معرفة المركز المالي للمشروع في لحظة اعدادها اذ تبين ما يمتلكه من اصول و ما عليه من التزامات للغير و لاصحابه. (محمد تسيير الرجحي ، 2014 ، ص28)

تعتبر قائمة المركز المالي بمثابة تقرير يتم اعداده في لحظة زمنية معينة بين ممتلكات المشروع او اصوله (ثابتة و متداولة و غير ملموسة) و كذلك يبين الديون التي على المشروع في هذه اللحظة الزمنية ( الالتزامات القصيرة و الطويلة الاجل ) و كذلك تبين هذه القائمة حقوق الملاك او المساهمين (عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، 2015 ، ص325 )

### ب- الشكل المعياري لقائمة المركز المالي:

تتكون قائمة المركز المالي ، او كما تسمى الميزانية العمومية ، من ثلاث عناصر اساسية تمثل معادلة الميزانية

الاصول = الالتزامات + حقوق الملكية (رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي ، 2009 ، ص40 )

ج- مضمون الميزانية : نص النظام المحاسبي على العناوين التي يجب عرضها بصورة منفصلة في صلب الميزانية ، كحد ادنى عند وجود معلومات تخص هذه العناوين:

الاصول : الاصل و هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لاحداث سابقة و من المتوقع ان ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة (محمدكمال ابو عجوة،مرجع سابق، ص27)

و تتمثل الاصول فيما يلي : (بومزايد ابراهيم، 2018، ص249 ص250)

- التثبيتات المعنوية
- التثبيتات العينية
- الاهتلاكات
- المساهمات
- الاصول المالية
- المخزونات
- اصول الضريبة ( مع تمييز الضرائب المؤجلة )
- الزبائن و المدينون الاخرون و الاصول المماثلة الاخرى (اعباء مثبة سلفا )
- خزينة الاموال الايجابية و معادلات الخزينة الايجابية

الخصوم: (الالتزامات) : الالتزام هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن احداث سابقة و من المتوقع ان يطلب سدادة تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة و التي تتضمن منافع اقتصادية. (محمدكمال ابو عجوة ، مرجع سابق ، ص27)

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

و تتمثل في : (رافت سلامة و اخرون ، 2011 ، ص69)

- الخصوم طويلة الاجل
- الاحتياطات
- المخصصات
- الخصوم قصيرة الاجل

حق الملكية: و هو حق الملاك المتبقي من الاصول بعد طرح كافة الالتزامات . (محمد كمال ابو عجوة ، مرجع سابق ، ص27)

و تتمثل هذه الحقوق فيما يلي: (رضوان حلوه حنان ، مرجع سابق ، ص27)

- راس المال الموضوع
- راس المال الاسمي ( مكتتب به وفق القيمة الاسمية للاسهم)
- راس المال الاضافي (تضاف علاوة الاصدار ، يطرح خصم الاصدار)
- راس المال المكتسب ( الارباح المحتجرة و الاحتياطات الراسمالية)

د- الشكل العام للميزانية :

الجدول رقم 3 : الشكل العام للميزانية

الاصول	الخصوم
الاصول غير الجارية:	الاموال الخاصة:
الثببتات المعنوية	راس المال
الثببتات المادية	الاحتياطات
الثببتات المالية	الخصوم غير جارية:
الاصول الجارية:	قروض و ديون مالية
المخزون	الخصوم الجارية : خصم الخزينة
مدنون و توظيفات متشابهة	موردون و حسابات مرتبطة
النفديات و ما شابه	ديون اخرى
مجموع الاصول	مجموع الخصوم

المصدر : ABDELHAMID BOUBAKEUR , COMPTABILITÉ GENERALE , BERTI EDITION , ALGER , 2009 , P 28

### ثانيا: جدول حسابات النتائج

و سوف نتطرق فيه هو الاخر لمفهوم حسابات النتائج ، اهميته ، المعلومات الدنيا و طريقة عرض هذه القائمة :

أ- مفهوم حسابات النتائج : حساب النتائج هو بيان ملخص للاعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة الماضية الربح و الخسارة . (الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، 2009 ، ص24)

بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات و رقم صافي الربح للفترة مثل قائمة الدخل ، قائمة الربح ، قائمة الارباح و الخسائر ، بيان المصروفات و الايرادات . و مهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة ، فيجب ان تفضح بشكل كاف لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة . (زرع محمد سامي، مرجع سابق ، ص44)

### ب- المعلومات الدنيا المقدمة بحساب النتيجة حسب الطبيعة:

تشمل المعلومات الدنيا الواجب تقديمها وفقا للنظام المحاسبي المالي ما يلي : (بومزايد ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 255)

- تحليل الاعباء حسب طبيعتها لتسمح بتحديد مجاميع مهمة التسيير تمكن في الهامش الاجمالي ، القيمة المضافة ، و الهامش الاجمالي عن الاستغلال .
- نواتج الانشطة العادية
- النواتج المالية و الاعباء المالية
- اعباء العاملين
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة
- المخصصات للاهتلاكات و خسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية
- نتيجة الانشطة العادية
- العناصر غير العادية ( نواتج و اعباء )
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- النتيجة الصافية لكل سهم من الاسهم الى شركات المساهمة و يظهر جدول حساب النتيجة وفقا لطريقة الاعباء حسب طبيعتها وفق الجدول التالي

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

الجدول رقم 4 : جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

الرقم	الحساب	ملاحظة	السنة (ن)	السنة (ن-1)
	مبيعات البضائع و المنتجات المصنعة			
70	تغير مخزون المنتجات المصنعة و الجاري			
72	تصنيعها			
73	الانتاج المثبت			
74	اعانات الاستغلال			
	انتاج السنة المالية:			
60	المشتريات المستهلكة			
61	الخدمات الخارجية			
62	الخدمات الخارجية الاخرى			
	استهلاك السنة المالية			
	القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
63	اعباء العاملين			
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة			
75	الفائض الاجمالي عن الاستغلال:			
65	المنتجات العملية الاخرى			
68	الاعباء العملية الاخرى			
78	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات			
	استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات			
76	النتيجة العملية (التشغيلية):			
66	النواتج المالية			
	الاعباء المالية			
	النتيجة المالية			
698 ,6	النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)			
95	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
92	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
	مجموع نواتج الانشطة العادية			

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

			مجموع الاعباء الانشطة العادية	
			النتيجة الصافية للانشطة العادية:	
			العناصر غير العادية ، النواتج	77
			العناصر غير العادية ، الاعباء	67
			النتيجة غير العادية	
			النتيجة الصافية للسنة المالية (9+8)	-

المصدر : بومزايد، ابراهيم ، ص 256 ص 257

الجدول رقم 5 : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الاعمال
			تكلفة المبيعات
			الهامش الاجمالي
			ايرادات اخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الاعباء الادارية
			اعباء اخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقدم تفاصيل الاعباء حسب الطبيعة (مصاريف العاملين المخصصات
			للاهتلاكات )
			ايرادات مالية
			الاعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للانشطة العادية
			الاعباء غير العادية
			الايرادات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر : من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المسرح الجهوي بسكرة

المطلب الثاني: قائمة التدفقات النقدية و جدول تغيرات الاموال الخاصة:

اولا: قائمة التدفقات النقدية

أ- مفهومها : يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفقات النقدية و الافصاحات المتعلقة بها ، و هو يبين ان معلومات التدفقات النقدية مفيدة لانها تزود مستخدمى القوائم المالية باساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية و ما في حكمها و احتياجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية. (طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص 227)

هي قائمة تبين التغيرات التي حصلت على النقدية خلال الفترة المحاسبية ، و ذلك من خلال انشطتها التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية و يمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمنشأة في تاريخ معين . اذ تحقق هذه القائمة الميزات التالية : (سليم بن حمدون ، 2013/2012 ، ص 82)

- معرفة المركز النقدي للمنشأة
- معرفة قدرة المنشأة على تسديد التزاماتها من خلال السيولة المتوفرة
- التفرقة بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل
- التعرف على النقدية غير المتاحة للاستخدام في المنشأة
- مقارنة المراكز النقدية بين المنشآت المختلفة و في المنشأة ذاتها بين الفترات المختلفة
- التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالاصول غير المتداولة و استبدالها .

ب- فوائد اعداد قائمة التدفقات النقدية: ان الهدف الاساسي من اعداد قائمة التدفقات النقدية هو مساعدة المستثمرين و الدائنين و الاطراف المهمة الاخرى في تحليلهم للنقدية عن طريق تقديم معلومات ملائمة عن المقبوضات و المدفوعات النقدية خلال الفترة المحاسبية ، و بالتالي نساعدهم في عقد المقارنات و اجراء التنبؤات لاتخاذ قراراتهم . فقائمة التدفقات النقدية تقرر عن الاثار النقدية مصنفة كالتالي: (رضوان حلوه حنان ، نزار فليح البلداوي ، مرجع سابق ، ص 3880)

- تدفقات نقدية داخلية و خارجة عن عمليات التشغيل الجارية خلال الفترة
- تدفقات نقدية داخلية و خارجة عن العمليات الاستثمارية خلال الفترة
- تدفقات نقدية داخلية و خارجة عن العمليات التمويلية خلال الفترة
- صافي الزيادة او النقص في النقدية خلال الفترة

ج- طرق اعداد قائمة التدفقات النقدية: و تتمثل في: ( فهمي مصطفى الشيخ ، 2008 ، ص 17 ص 18 )

الاسلوب المباشر : تتطلب هذه الطريقة تحويل قائمة الدخل من اساس الاستحقاق الى اساس النقدي و تحديد مكونات التدفق النقدي على النحو التالي:

1- النقد المقبوض من العملاء :



- صافي المبيعات
  - النقص (الزيادة) في المدينين و اوراق القبض
  - (يستثنى تأثير قيود الذمم المشكوك في تحصيلها )
  - 2- النقد المدفوع للموردين :
  - تكلفة البضاعة المباعة
  - الزيادة (النقص) في مخزون البضاعة
  - النقص (الزيادة) في الذمم الدائنة
  - 3- النقد المدفوع على المصاريف:
  - مجموع المصروفات مطروح منها الاستهلاكات و الاطفاءات
  - الزيادة ( النقص ) في المصروفات المدفوعة مقدما
  - النقص (زيادة) في المصروفات المستحقة غير المدفوعة
- الاسلوب غير المباشر: تتطلب هذه الطريقة تعديل صافي الربح او الخسارة بقيمة العمليات غير النقدية و اية بنود مؤجلة او مستحقة متصلة بقيمة العمليات غير النقدية و اية بنود مؤجلة او مستحقة متصلة بمقبوضات او مدفوعات سابقة او مستقبلية ، بهدف تحديد التغيرات في بنود راس المال العامل ، على النحو التالي :
- صافي الربح
  - يضاف (يطرح) بنود غير نقدية
  - يضاف : الاستهلاكات و الاطفاءات
  - يضاف : المخصصات
  - خسائر (ارباح) غير تشغيلية ( و تشمل الايرادات و المصروفات الاخرى ، ة تكاليف التمويل و استبعاد الموجودات الثابتة)
  - د- تصنيف التدفقات النقدية:
- 1- **الانشطة التشغيلية** : هي عبارة عن الانشطة الرئيسية المولدة للايرادات الشركة ، و كذلك الانشطة الاخرى التي لا تعتبر انشطة استثمارية او تمويلية . ( نفس المرجع ، ص 17) .
- تشتمل انشطة التشغيل ما يلي: (فايز زهدي الشلتوني ، مرجع سابق ، ص 28)
- كافة الانشطة الرئيسية المنتجة للدخل (المعاملات التي تدخل في تحديد صافي الربح و الخسارة )
  - كافة العمليات التي لم تصنف كانشطة استثمار او تمويل
  - كافة المقبوضات النقدية الناتجة عن البيع و تقديم الخدمات و العمولات و الايرادات و كافة المدفوعات النقدية سدادا للالتزامات او العاملين
  - كافة المدفوعات و المقبوضات النقدية المتعلقة بعقود التعامل او الانجاز مع الاخرين
  - كافة المدفوعات و المقبوضات النقدية المتعلقة بضرائب الدخل و كذلك المعاملات مع شركات التامين

2- الأنشطة الاستثمارية : هي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على او التخلص من الموجودات طويلة الاجل بالاضافة الى الاستثمارات الاخرى التي تعتبر نقدية معادلة. (فهيمى مصطفى الشيخ ، مرجع سابق ، ص 19) و تشمل: (فايز زهدي الشلتوني ، 2005 ، ص 29 )

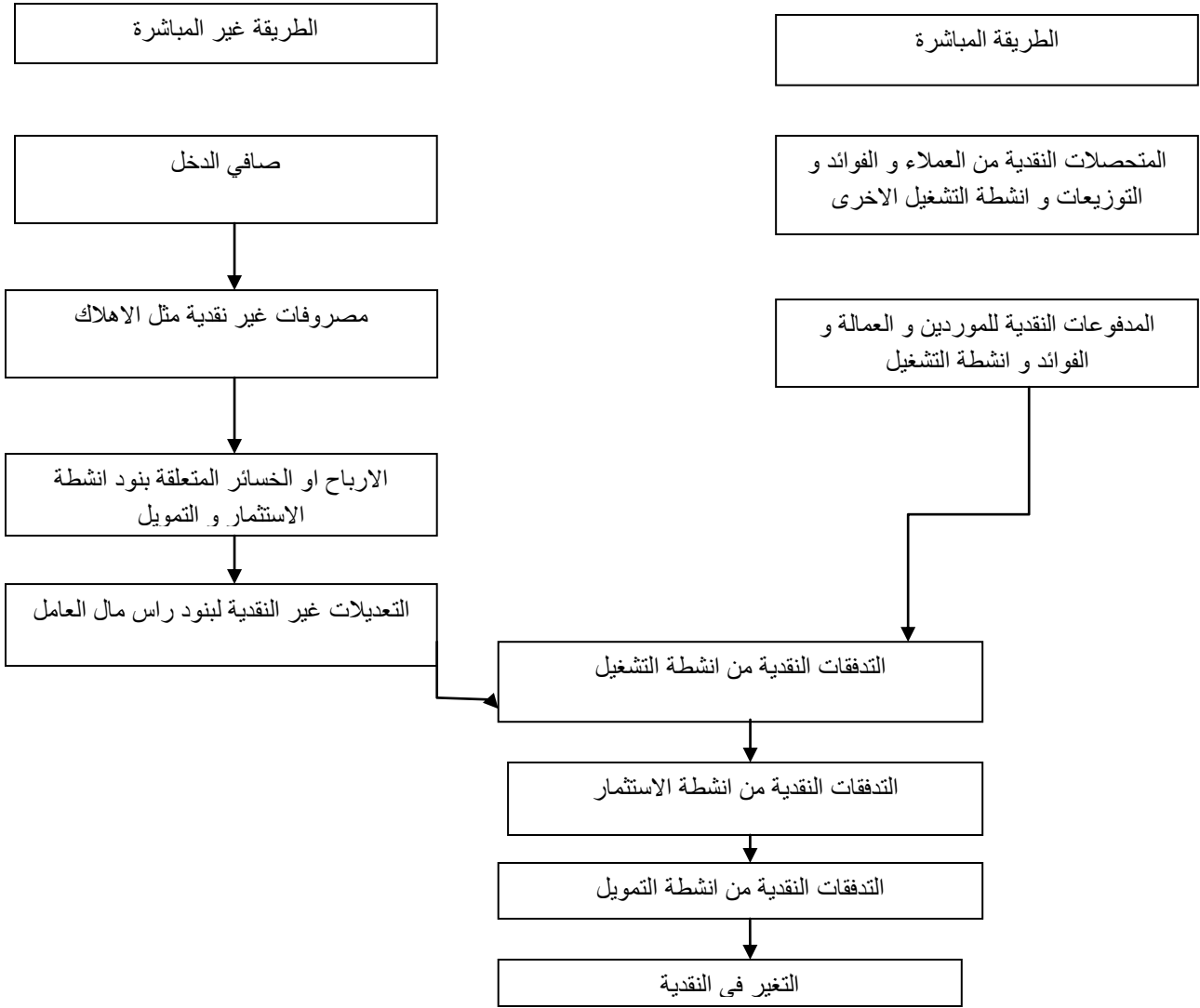
- الأنشطة المتعلقة بامتلاك الاصول طويلة الاجل و التخلص منها
- المقبوضات النقدية الناتجة من بيع الاصول الثابتة و غير الملموسة
- المقبوضات النقدية الناتجة من بيع الاسهم و السندات (غير المخصصة اصلا للمتاجرة)
- المقبوضات النقدية من تحصيل القروض ( لا يسري على المؤسسات المالية و المصارف)
- المدفوعات النقدية لقتناء الاصول الثابتة و غير الملموسة
- المدفوعات النقدية لشراء الاسهم و السندات ( ليست لغرض المتاجرة)
- المدفوعات النقدية و القروض الممنوحة

3- الأنشطة التمويلية: هي عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم و مكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمنشأة (فهيمى مصطفى الشيخ ، مرجع سابق ، ص 20 )

- و تشمل أنشطة التمويل في ما يلي: (فايز زهدي الشلتوني ، مرجع سابق ، ص )
- كافة الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم و مكونات حقوق الملكية و عمليات الاقتراض
- مقبوضات نقدية عن اصدار الاسهم
- مقبوضات نقدية عن اصدار السندات او القروض او اوراق الدفع
- مدفوعات نقدية لسداد مبالغ مقترضة او لتخفيض التزام

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

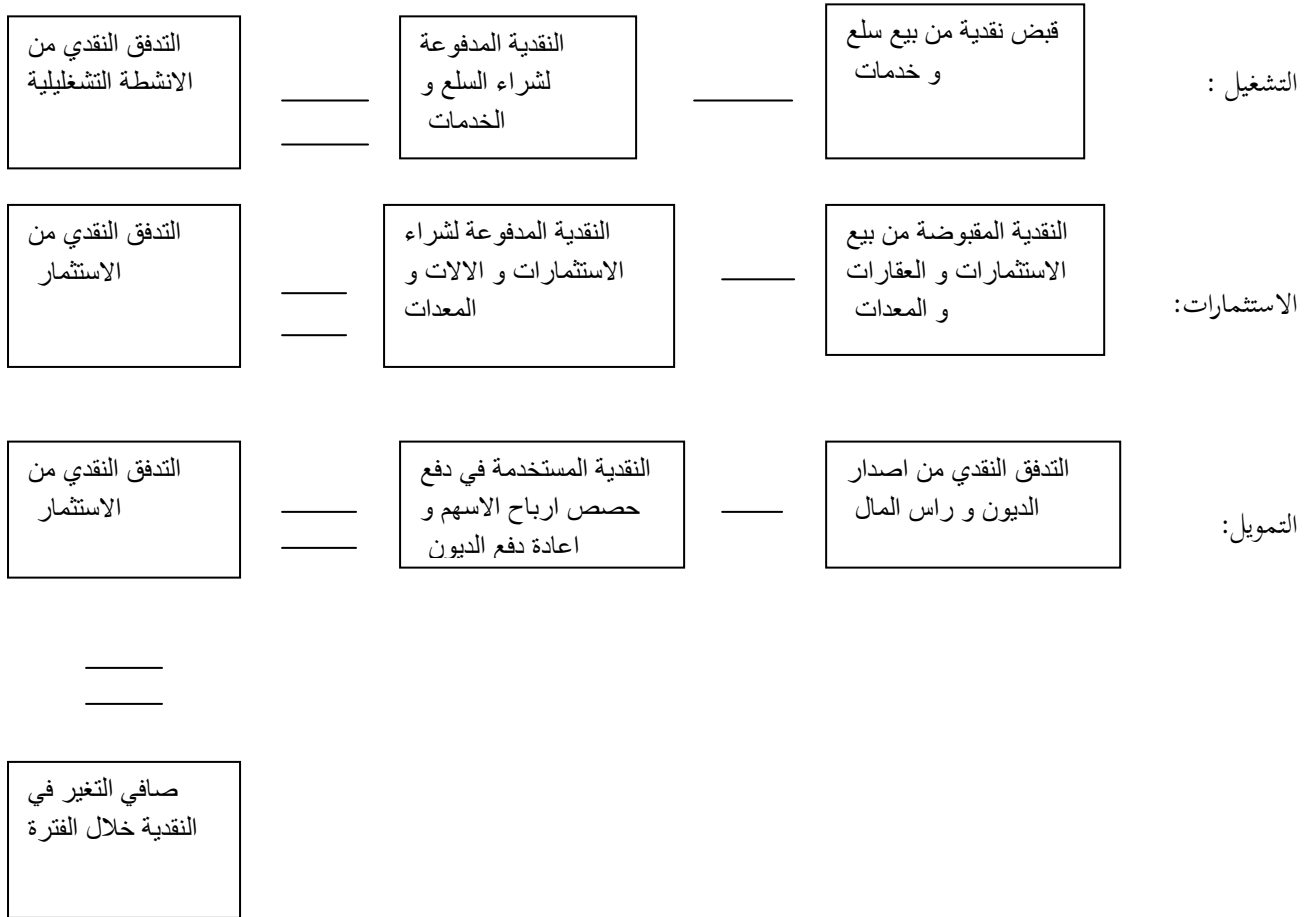
الشكل رقم 5: يمثل الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة



المصدر : بن فرج زويبة، 2013/2014، ص 86

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

الشكل رقم 6 : يمثل التدفق النقدي للانشطة النقدية



المصدر : محمد تسيير الرجبي ، مرجع سابق ، ص 124

الجدول رقم 6 : جدول تدفقات اموال الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيانات	السنة المالية	سنة مالية N-1	ملاحظة
تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة التشغيلية التحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و العاملين الفوائد و المصاريف المالية الاخرى المدفوعة الضرائب المدفوعة عن النتائج			
تدفقات اموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

			صافي التدفقات لاموال الخزينة المتتاية من الانشطة العمليانية (ا)
			تدفقات اموال الخزينة المتتاية من انشطة الاستثمار المحسوبات عن اقتناء تثبيات مادية او معنوية التحصيالات عن عمليات التنازل عن التثبيات مادية او معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيات مالية ..... عن التنازل التثبيات المالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الاقساط المقبوضة من النتائج
			صافي تدفقات الخزينة المتتاية من اموال الاستثمار (ب)
			صافي تدفقات الخزينة المتتاية من انشطة التمويل التحصيالات في اعقاب اصدار اسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيالات المتتاية من القروض تسديدات القروض او الديون الاخرى المماثلة
			صافي تدفقات الخزينة المتتاية من انشطة التمويل (ج)
			تاثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات
			تغيرات اموال الخزينة في الفترة (ا+ ب + ج )
			اموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية اموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية تغير اموال الخزينة خلال الفترة
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

المصدر : بومزايد ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 260 ص 261

الجدول رقم 7 : جدول تدفقات اموال الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

البيانات	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات اموال الخزينة المتتاية من الانشطة العمليانية صافي نتيجة السنة المالية الاهتلاكات و الارصدة تغير الضرائب المؤجلة			

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

			<p>تغير المخزونات</p> <p>تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الاخرى</p> <p>تغير الموردين و الديون الاخرى</p> <p>نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p> <p>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (ا)</p> <p>تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</p> <p>مسحوبات عن اقتناء تبيئات</p> <p>تحصيلات التنازل عن تبيئات</p> <p>تأثير تغيرات محيط الادماج (1)</p> <p>تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)</p> <p>تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين</p> <p>زيادة راس المال النقدي (المنقودات )</p> <p>اصدار قروض</p> <p>تسديد قروض</p> <p>تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</p> <p>تغير اموال الخزينة للفترة (ا + ب + ج)</p> <p>اموال الخزينة عند الافتتاح</p> <p>اموال الخزينة عند الاقفال</p> <p>تأثيرات تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)</p> <p>تغير اموال الخزينة</p>
--	--	--	--

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 28 ربيع الاول عام 1430هـ الموافق ل25 مارس 2009 ، ص 36

### ثانيا: جدول تغير الاموال الخاصة

#### أ- مفهومه:

قائمة تغيرات الاموال الخاصة هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للاموال الخاصة للمؤسسة اثناء القيام بنشاطها (رحيش سعيدة ، 2013/2014 ، ص 38 )

النظام المحاسبي المتوافق مع المعيار (1 IAS الفقرة 86 ) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية ، حيث اوجب المؤسسات باعدادها كوثيقة مستقلة يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للاموال الخاصة الفترة . (شناي عبد الكريم ، 2021 ، ص 5)

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

يشكل جدول تغير الاموال الخاصة تحليلا للحركات التي اثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الاموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. (الجريدة الرسمية العدد 19 ، ص 26)

ب- المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول :

تحص الحركات المرتبطة بما ياتي : (نفس المرجع ، ص 25 ص 26)

- النتيجة الصافية للسنة المالية
- تغييرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الاخطاء المسجل تاثيرها مباشرة كرؤوس اموال
- المنتوجات و الاعباء الاخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الاموال الخاصة ضمن اطار تصحيح اخطاء هامة
- عمليات الرسملة ( الارتفاع ، الانخفاض ، التسديد.....)

ج- الاهداف الاساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الاموال الخاصة:

تمثل في : (شناي عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 5)

- تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة
- تغير الاموال الخاصة بين تاريخي الاغلاق و الذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة
- تغيرات الاموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة ، و المتمثلة في التعاقدات مع المساهمين و هي :

= تغيرات راس المال الاجتماعي المحرر

= زيادة الراسمال النقدي المتتالي عن اصدار السهم

= تحويل الالتزامات لاسهم

= علاوات الاصدار ، الادمج و المساهمات

= علاوات الاصدار الناتجة عن زيادة راس المال النقدي ، او عن تحويل الالتزامات

الجدول رقم 8 : جدول تغير رؤوس الاموال الخاصة

ملاحظة	الاحتياطات و النتيجة	فرق اعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الاصدار	راس مال الشركة	
						الرصيد في 31 ديسمبر / ن - 2
						- تغيير الطريقة المحاسبية - تصحيح الاخطاء الهامة - اعادة تقييم التثبيتات

## الفصل الثاني: الاطار النظري للكشوف المالية

						- الارباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات ( في حساب النتيجة ) - الحصص المدفوعة - زيادة رأس المال - صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر / ن - 1
						- تغيير الطريقة المحاسبية - تصحيح الاخطاء الهامة - اعادة تقييم التثبيتات - الارباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات ( في حساب النتيجة ) - الحصص المدفوعة - زيادة رأس المال - صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31/ ديسمبر / ن

المصدر: (يومزايد ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 267 ص268 )

### المطلب الثالث : قائمة الايضاحات المتممة للكشوفات المالية ( ملحق القوائم المالية)

أ- مفهومها :

الملحق هو وثيقة تلخيص ، يعد جزءا من الكشوف المالية ن و هو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم افضل للميزانية و حساب النتائج فهما افضل ، و يتم كلما اقتضت الحاجة ، المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات. (الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص38)

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات اساسية ذات دلالة ، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من اجل اعداد القوائم المالية ، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم و قراءة القوائم المالية ، و يقدم بطريقة منظمة تمكن من اجراء المقارنة مع الفترات السابقة. ( شناي عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 06)



ب- محتوى ملحق القوائم المالية :

و يمثل في : ( نفس المرجع ، ص 06)

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و تحضير القوائم المالية ( مدى مطابقتها للمعايير ، و اي نقص يجب ان يشرح و يبرر )
- المعلومات الاضافية لفهم قائمة : الميزانية ، حساب النتائج ، تدفقات الخزينة ، و تغيرات الاموال الخاصة
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة ، المؤسسات المختلطة ، المؤسسات الام و فروعها ، و كل التعاقدات التي تمت مع الوحدات او مسيرتها : طبيعة العلاقات ، انواع التعاقد ، حجم و قيمة التعاقد ، سياسة تحديد الاسعار المتعلقة بالتعاقدات .
- المعلومات ذات الصيغة العامة او المتعلقة ببعض العمليات الخاصة و ذلك للحصول على الصورة الصادقة.

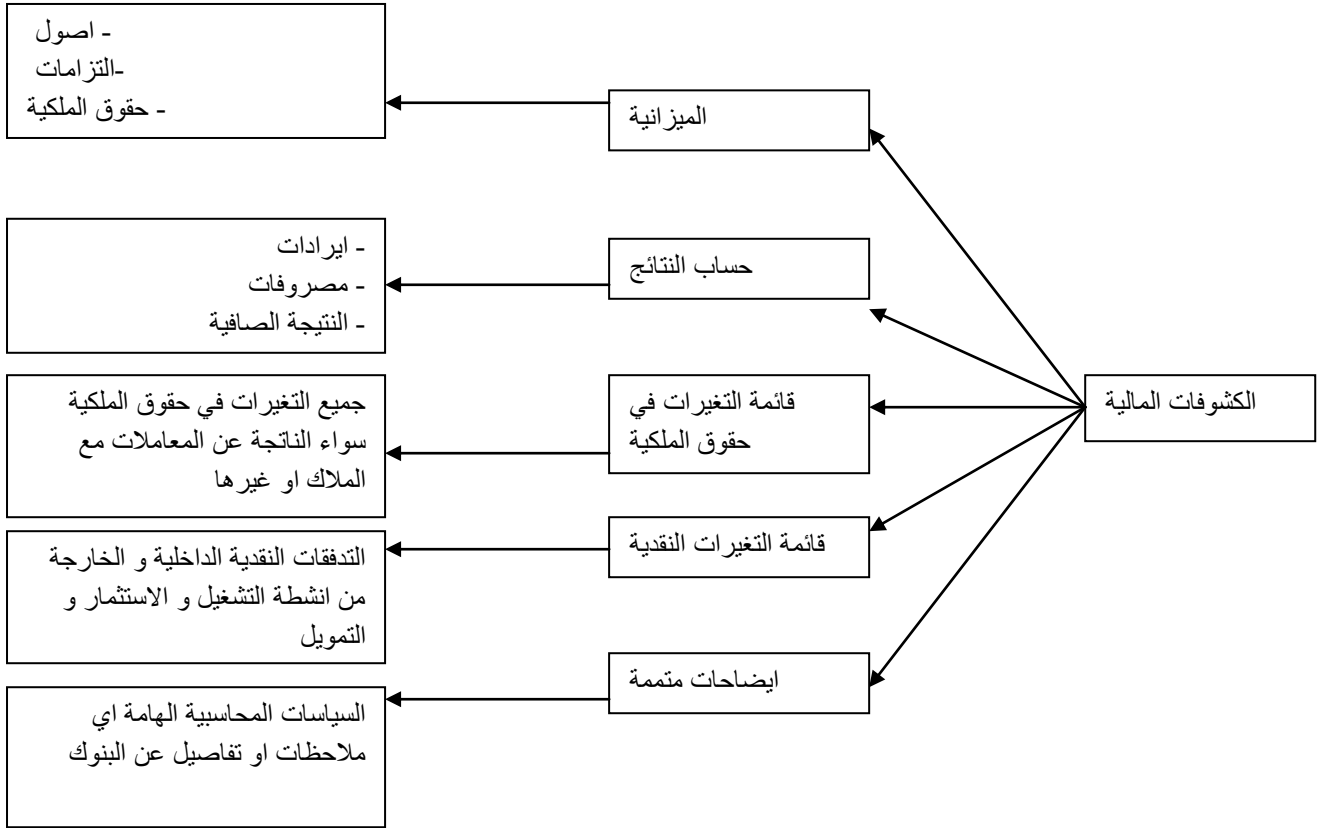
يوجد عاملان اساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب اظهارها في الملحق:

- عنصر ملائمة المعلومة
  - اهميتها النسبية
- الملحق يجب ان يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة ، تؤثر على احكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية ، الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة .

ج-اهداف ملحق القوائم المالية :

حسب المعيار المحاسبي (IAS1) فان الايضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الاهداف التالية : (رحيش سعيدة ، مرجع سابق ، ص 39)

- تقديم معلومات عن الاسس و السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في اعداد القوائم المالية
- الافصاح عن اي بيانات او معلومات تتطلبها معايير الابلاغ المالي الدولية و لا تظهر في صلب الميزانية او حسابات النتائج ، قائمتي تغيرات الاموال الخاصة و تدفقات الخزينة
- الافصاح عن اي بيانات او معلومات لم تظهر في القوائم المالية الاساسية ، الا ان نشرها يعتبر ضروريا لتوفير العرض العادل للقوائم المالية و المساعدة في فهم محتوياتها.



خلاصة الفصل الثاني :

تطرقنا في هذا الفصل الى القوائم المالية الاساسية التي تعرضها المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية باعتبارها اهم مخرجات النظام المحاسبي ، و التي تحضى باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين و الخارجيين بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية ، و لما كانت عليه هذه القوائم المالية ذات اهمية بالغة في حياة المال و الاعمال ، و جب ان تكون ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

الفصل الثالث:

الدراسة

الميدانية

بالمؤسسة

محل الدراسة

تمهيد الفصل الثالث :

بعد تناولنا الى الجانب النظري من الدراسة قمنا باجراء دراسة ميدانية بل تعدت الى ذلك و اصبحت محاكاة واقعية للوقوف على المراحل الفعلية التي يقوم بها محافظ الحسابات لتدقيق مؤسسة ما ، و التعرف على اهمية التقارير في موثوقية و مصداقية الكشف المالية لمؤسسة المسرح الجهوي شباح المكي بسكرة و هو مؤسسة ذات طابع صناعي و تجاري E.P.I.C

و بناء على ما سبق راينا ان نقسم هذا الفصل الى ما يلي:

المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات و المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: مصداقية الكشف المالية

المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات و المؤسسة محل الدراسة

سوف نتطرق في هذا المبحث الى تقديم المكتب محل الدراسة و المتمثل بمثابة المصلحة المالية للمسرح الجهوي بسكرة من خلال تعريفه ، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب ، و الخدمات التي يقدمها.

المطلب الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات

أ- تعريف المكتب :

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

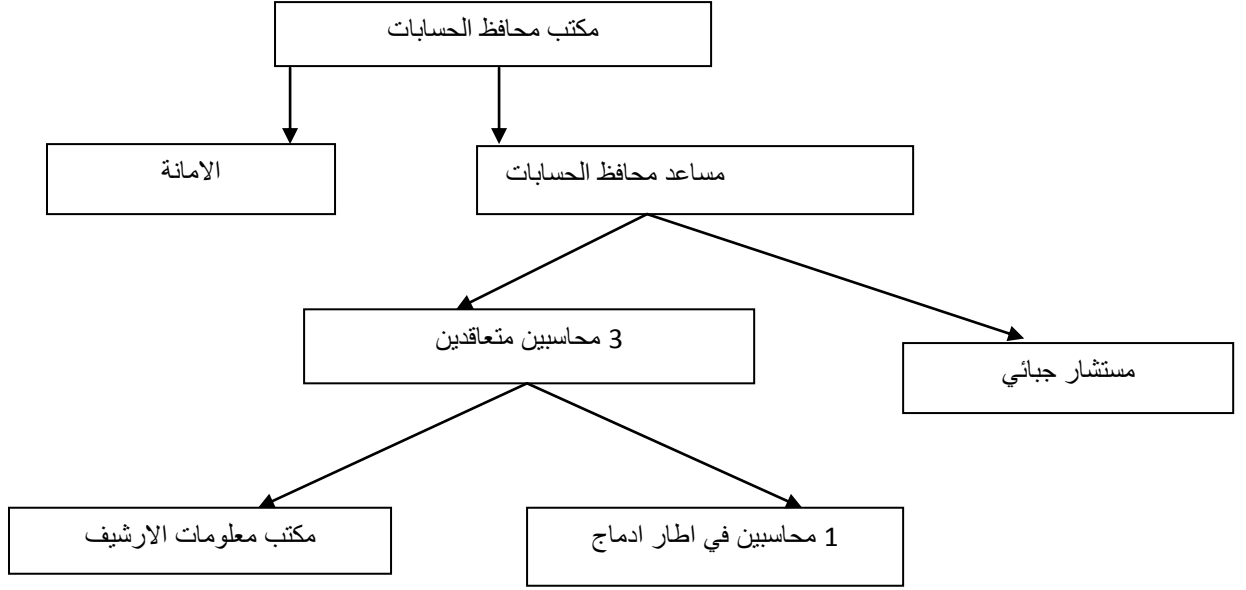
- محافظ الحسابات و محاسب معتمد وفقا للاعتماد 0840/وم/موم/2016 المؤرخ في 2016/3/6
- خبير محاسبي قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 2009/09/20

يقوم محافظ الحسابات تادية اليمين بالمحكمة المختصة اقليميا (محكمة بسكرة) ، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال اصدار رئيس مفتشية الضرائب ، حيث يمثل الرقم الجبائي 172070100984151 و رقم المادة 07017111415 حيث يقوم محافظ الحسابات بايداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر ، و يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12000.00 لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في الغرفة الوطنية

كما يتميز المكتب بالجدية و الانضباط و الالتزام في الخدمات التي يقدمها لزيائنه و هي ذات جودة عالية ، كما يتميز بالتربص الميداني لدى رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و شارك في الكثير من الاعمال ذات الصبغة الدولية.

و فيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

الشكل رقم 8: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر : من اعداد الطالبتين بناء على تصريح محافظ الحسابات

#### ب - الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات

ان محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي و المحاسبي حيث يقوم بما يلي:

- مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية و المحاسبية للاشخاص من الطبيعيين كمحامي و الصيدلي و الاشخاص المعنويين كالمؤسسات و التصريحات الجبائية الشهرية ، و اعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية و كل الاعمال الدورية لزيائته
- تقديم خدمات تتمثل في استثمارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة ، ولاية ، وطنية )
- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة او مؤسسة مساهمة او جمعيات ثقافية اجتماعية او مهرجانات ولائية
- يقوم باعداد خيرات قضائية في مجال المحاسبة و هذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة او المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بالادلاء شهادته على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الادارة الخاص بالتسيير ، و ذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة بالاضافة الى خدمات التصفية للمؤسسات التي انهدت نشاطها اداريا او لاسباب اخرى كالافلاس

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة

### أ- تعريف المسرح الجهوي:

المسرح الجهوي هو مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجارية E.P.I.C تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي و تدعى في صلب النص المسرح الجهوي ينظم المسرح الجهوي و ينتج عروض او تظاهرات ثقافية و فنية موجهة للجمهور و يعمل على تعريف المواطن بالتراث الثقافي الوطني و العالمي ، كما يساهم المسرح الجهوي في ترقية الفنون المسرحية الموجهة للاطفال بالضافة الى ذلك فان المسرح يبرز المواهب الشابة بتشجيع ابداعهم في مجال الفنون المسرحية بهدف المسرح الى المساهمة في اثراء التراث الوطني الفني و تطويره و بوضع المسرح الجهوي تحت وصايا الوزير المكلف بالثقافة

تأسس المسرح الجهوي بسكرة في 21 جانفي 2014 بمقتضى من المرسوم التنفيذي رقم 14-15 ، حيث قام المسرح بالعديد من النشاطات الفنية و الادبية و استطاعة ادارة المسرح الجهوي بسكرة ان تخلق العديد من النوادي و لقد عرفت المؤسسة بالسمعة الجيدة بفضل موثوقيتها و خبرتها المهنية اما من الناحية الجبائية للمؤسسة فهي تحت رقم تسجيل جبائي:

- رقم التسجيل الجبائي: 001707024359513

- رقم المادة الجبائية: 07018111839

كما يشهد ان المؤسسة تخضع للضرائب التالية:

- الرسم على ارباح الشركة IBS

- الرسم على النشاط المهني TAP

- الرسم على القيمة المضافة TVA

- الرسم العقاري

- الضريبة على الدخل الاجمالي فئة المرتبات و الاجور IRG/S

### ب- طبيعة نشاط المسرح الجهوي :

- مؤسسة استغلال الاستعراضات العمومية برمز نشاط 60501

- متعامل في العروض الثقافية برمز النشاط 607048

- استغلال قاعات الاستعراضات ، التسلية و الترفيهات الاخرى 605009

بحيث كل هذه النشاطات مسجلة لدى المركز الوطنية للتسجيل التجاري C.N.R.C حيث رقم التسجيل 17 ب

07/00-0243595 بتاريخ 2017/01/29 حيث يوثق في السجل التجاري ما يلي:

- عنوان الشركة و تسميتها: م.ع.ص.ت المسرح الجهوي بسكرة

- الشكل القانوني: المؤسسة العمومية الصناعية و التجارية

- عنوان مقر الشركة: المسرح الجهوي العالية الجنوبية لبلدية بسكرة

- ولاية التواجد: بسكرة

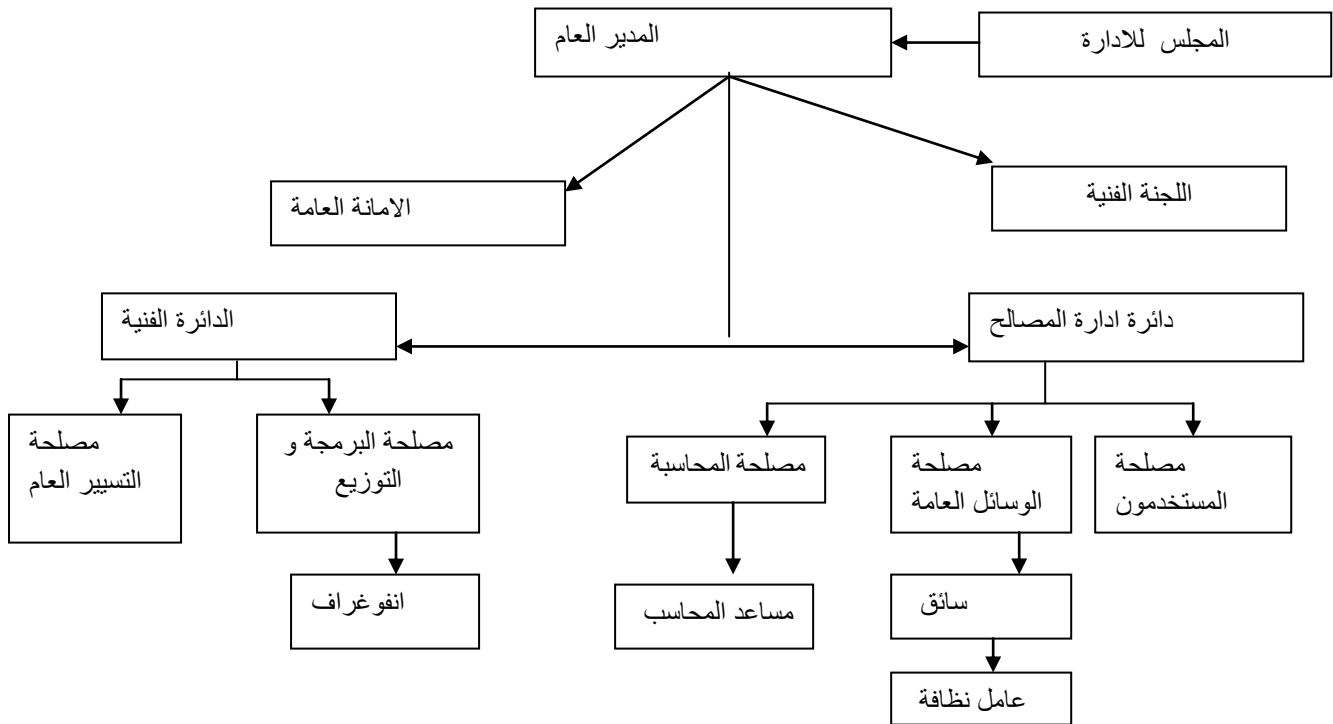


## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

- مبلغ راس المال: //////////////
  - تاريخ بداية النشاط: 2017/01/29
  - ملكية القاعدة التجارية : انشاء
  - ملكية المحل التجاري : المسرح الجهوي بسكرة
- ج- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنوضح من خلال هذه النقطة اهم شيء في المؤسسة الا و هو الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يعطي نظرة عن النظام داخل المؤسسة

الشكل رقم 9: الهيكل التنظيمي للمسرح الجهوي بسكرة



المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا بوثائق المؤسسة

### المطلب الثالث: شرح الدوائر و المصالح و العلاقة بينهما

1- المجلس الاعلى للإدارة : يتكون مجلس ادارة المسرح من الاعضاء التالية:

- ممثل الوزير المكلف بالثقافة رئيسيا
- ممثل الوزير المكلف بالمالية
- ممثل الوزير المكلف بالداخلية و الجماعات المحلية

- ممثل المجلس الشعبي البلدي لمقر انشاء المسرح
  - ممثل الديوان الوطني للثقافة و الاعلام
  - ممثلان ينتخبهما المستخدمون الفنيون للمسرح
- و يشارك مدير المسرح الجهوي لانه كاتب الجلسة و يتولى اشغال مجلس الادارة بصوت استشاري
- يجتمع مجلس الادارة في دورة عادية مرتين ( في السنة على الاقل بناء على طلب من رئيس الذي يقوم باعداد جدول الاجتماعات ، و يتم تداول المجلس الشروط التالية:
- مشاريع التنظيم و النظام الداخلي للمسرح
  - برامج نشاط المسرح
  - الشروط العامة لابرام الصفقات و العقود و الاتفاقات و الافاقيات
  - الكشوف التقديرية للايرادات و النفقات
  - مشروع ميزانية المسرح و حساباته
  - مشاريع اقتناء املاك عقارية و منقولة و التنازل عنها او بيعها او اجارها
- و من اهم قرارات المجلس الاعلى للادارة تعيين محافظ الحسابات عهدته 3 سنوات
- 2- اللجنة الفنية : تتكون اللجنة الفنية من ثلثي المجلس المنتجين المستخدمين للمسرح الجهوي و ثلث الباقي يتم تقسيمه من طرف الوزير المكلف بالثقافة ، كما يتم تعيين اللجنة و سيرها بموجب قرار من الوزير المكلف بالثقافة و تساعد اللجنة الفنية مدير المسرح في مهمته و تبدي رايها بصفة خاصة في ما يلي:
- اعداد مخططات الانتاج و النشر
  - برامج التنشيط المسرحي
  - اختبار المؤلفات المسرحية التي ستنجز و كذا المخرجين
  - توزيع المهام و توظيف المستخدمين الفنيين و التقنيين
- 3- المدير: يعين المدير بقرار من الوزير المكلف بالثقافة و يضمن المدير حسن تسيير المسرح الجهوي . و بهذه الصفة يقوم بتصرف باسم المسرح و يمثله امام القضاء و يمارس السلطة السلمية على جميع المستخدمين و يعين في المناصب التي تم تقرر طريقة اخرى للتعين فيها ، كما يعتبر هو المنسق الرئيسي بين جميع الدوائر و الاقسام ، حيث يسعى الى تحقيق المهام الموكلة اليه و المتمكنة في الرقابة ، التسيير ، التخطيط ، التنظيم .
- كما يقوم بتحقيق الاهداف الموكلة للمسرح الجهوي.
- 4- الامانة العامة: و يمثّل عملها في تنظيم الملفات المتعلقة بمختلف النشاطات التي يقوم بها المسرح الجهوي من المسرحيات و غيرها و تنفيذ القرارات المتخذة و غيرها ، استقبال المكالمات الداخلية و الخارجية ، تسيير البريد الصادر و الوارد و تنظيم استعمال الوقت للمدير.
- 5- دائرة ادارة المصالح: و تتكون هذه الدائرة من العديد من المصالح

- مصلحة المستخدمون: تهتم هذه المصلحة بمتابعة و تسيير الملفات الخاصة بالعمال من بينها تغيير المناصب ، التقاعد ، ملفات التوظيف ، الاستقالة ، كما تقوم باعداد مخطط يحرك المستخدمين في الوظائف التي تحتاجها الوحدة ، اما التكوين فينصب على المستخدمين في اختصاصات عديدة ، و بالاضافة الى ذلك فهي تقوم بانجاز مخطط تسيير الموارد البشرية و تنفيذ عملياته كتنظيم المسابقات
- مصلحة المحاسبة: مسك حسابات المؤسسة بالاخذ بعين الاعتبار الترتيبات التشريعية و ضمان تسيير التزامات المؤسسة على المستوى المالي و تسيير الحسابات المركزية ، حيث يقوم هذه المصلحة بوضع ميزانية المسرح على اساس الاقتراحات التي وضعها المدير و بعد ذلك تقوم بمتابعة تنفيذ ميزانية المسرح ، كما ان هذه المصلحة تقوم بدراسة تعويضات و منح الاجور الموظفين داخل المسرح و تسجيلها محاسبيا.
- مصلحة الوسائل العامة: و يتمثل اختصاص هذه المصلحة في ضمانات تسيير الوسائل الخاصة بالمنطقة حيث توفر لها جميع الامكانيات و اللوازم لضمان سير العمل في احسن الظروف و مثال على ذلك : التجهيز المكتبية ، و صيانتها ، توفير وسائل النقل ، كما تتمثل مهامها في ضمان كل العمليات الخاصة بمهمات الاشغال و غيرها و تضم هذه المصلحة السائق: هو السائق الخاص بالمدير  
عامل نظافة: هو المسؤول عن نظافة المكان داخل المسرح
- 6- الدائرة الفنية: و تضم العديد من المصالح اهمها:
  - مصلحة البرمجة و التوزيع: هي المصلحة التي تقوم بتنظيم و ترتيب مواعيد العروض المسرحية و مختلف النشاطات التي يقوم بها المسرح الجهوي
  - مصلحة التسيير العام: هي المصلحة التي تقوم بالمراقبة العامة للعروض المسرحية بالاجراء و التوزيع و الاضاءة و غيرها حيث تعمل جاهدة لتنظيم و ترتيب كل ما يتعلق بالعروض المسرحية
  - الانفوغراف: هو المكلف بالدعايات و الاشهار للمسرحية و النشاطات التي يقوم بها المسرح الجهوي حيث يقوم بتحضير الملفات الاشهارية الخاصة بالعروض للمسرحية
- المطلب الرابع: اجراءات الدخول الى المهنة**
  - 1- الاجراءات المبدئية في اذار قبول التوكيل او رفضه:
    - أ- قبول التوكيل: قبل ان يصرح محافظ الحسابات بقبوله للتوكيل ، عليه ان يطبق الاجراءات التي تسمح له ب:
      - تفادي الوقوع في التنافي الممنوعات الشرعية و القانونية
      - التأكد من امكان القيام بالمهمة سواء من الجانب القانوني و التنظيمي و كذا التأكد من الامكانيات التقنية البشرية لمكتبه
      - يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الاداريين او اعضاء مجلس المديرين و مجلس الرقابة للشركة المراقبة و الشركات المنسوبة و اذا اقتضى الامر قائمة المساهمين بالاموال العينية
      - و في حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات المعزول ، عليه ان يتأكد امام المؤسسة و الزميل المعزول ان قرار عزله لم يكن تعسفيا

- و في حالة ما ذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد قبول توكيله ، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن اسباب عدم قبول تجديد توكيله
- يجب على محافظ الحسابات ان يتأكد من ان كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل و بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة
- كما يجب عليه التأكد من امكانية تادية مهمته بكل حرية لاسيما ازاء مسيري الشركة
- ب- الدخول الى الوظيفة:  
بعد تلبية الاجتهادات الاولية و قبول التوكيل :
- يجب على محافظ الحسابات ان يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي او المجلس التاسيسي و في حالة حضوره في المجلس العام العادي او المجلس التاسيسي الذي يعينه ، يمضي المحضر مع الملاحظة " قبول التوكيل " ( و اذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابيا )
- في كل اشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبول التوكيل ، الاعلان كتابيا على انه ليس في وضعية التنافي و لا في حالة مخالفة شرعية او تنظيمية
- يجب على محافظ الحسابات ان يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل ايداع الى الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية من قبوله للتوكيل
- قبل البداية في تنفيذ قبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات ان يرسل الى الشركة المراقبة رسالة تشير الى اجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات ، هذه الرسالة تشير الى : مسؤولية المهمة ، المتدخلين ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل و الاجال القانونية التي يجب احترامها ، الاجال القانونية لايداع التقارير ، الاتعاب
- عند تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا ان يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة و شرعية
- يجب على محافظ الحسابات المغادر ان يسهل لحفله الدخول الى الوظيفة و هذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء
- و في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء باحترام الاجراءات المشار اليها اعلاه و كانه يتصرف بمفرده
- ج- حالة رفض قبول التوكيل: اذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بالتوكيل او يحاط عامل بتعيينه ، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي او الممنوعات القانونية او التنظيمية ، عليه باعلام الشركة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل ( رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام و هذا في فرض 15 يوم من تاريخ عمله بهذا الامر ، اذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي او امتناع قانوني او تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه باتباع الاجراء المنصوص عليه في القانون التجاري و اذا سبق و ان قامت الشركة باجراء الاشهار القانوني و التنظيمي عليه ايضا ان يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل
- 2- الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل: ام الطابع الدائم لمهمة محافظ حسابات تفرض عليه مسك مستنديين اساسيين ان لم تقل اجباريين في تنفيذ اجتهاداته ، ملف دائم و ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:
  - اتباع طريقة للمراقبة و التأكد من جمعكل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه
  - ان تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل و مع احتمال تجديده

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

- ان تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني و الدولي
- الاشراف على العمل الذي اجري من طرف المساعدين
- أ- الملف الدائم: ان محتوى هذا الملف و تنظيمه و نوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة و كذا تنظيم مكتب المراجع ، يمكن ان يتضمن الفصول التالية:
  - عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة ( بطاقة فنية لها و وحدتها ، التنظيم العام ، الوثائق العامة )
  - نظام المراقبة ( كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام استمارات المراقبة الداخلية ، خرائط التتابع .... الخ )
  - معلومات محاسبية و مالية (مخططات و ادلة محاسبة مستعملة ، طرق العمل المحاسبية ، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية ، حجم العمليات بحسب طبيعتها ، طرق و اجراءات تقييم و اظهار الحسابات ، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الاخيرة ، السياسة المالية ، وضعية الخزينة و التمويل ، النسب المالية ذات المعنى)
  - معلومات قانونية ، ضريبية و اجتماعية ( القانون التأسيسي و وثائق اخرى قانونية ، قرار تعيين محافظ الحسابات و ادلة اثبات القيام بالاجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين و اسهم كل منهم ، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي و الاجتماعي للمؤسسة ، محاضر اجتماع مجالس الادارة ، الجمعيات العامة ، تقارير محافظي الحسابات السابقين ، ان وجدت العقود الهامة و وثائق اخرى قانونية
  - خصوصيات اقتصادية و تجارية ( قطاع النشاط ، شرح مختلف الدورات ، موقع المؤسسة في الفرع و في السوق ، الزبائن و السياسة التجارية )
  - معلومات حول المعلوماتية ( خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية ، العناد و الانظمة المستعملة ، البرامج و الوثائق المطبوعة ) و حتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة و اثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره ، حذف المعلومات التي اصبحت دون فائدة و اعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير
- ب- الملف السنوي ( الملف الحالي ) : يتضمن هذا الملف ، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم ، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة و لا تتعدى هذه الدورة ، و محتواه يتمثل في الفصول التالية :
- تنظيم و تخطيط المهمة ( البرنامج العام ، قائمة المتدخلين ، الرزنامة الزمنية و متابعة الاشغال ، جدول اوقات المتدخل ( تاريخ فترة الزيارات و مكائها ، تواريخ تقديم التقارير ))
- تقييم نظام المراقبة الداخلية ( شرح الانظمة ، خرائط التتابع و استمارات المراقبة الداخلية ، تقييم المراقبة الداخلية ( نظام ، اجراءات طرق المحاسب....) اوراق العمل ( العينات المدروسة و الاخطاء المكتشفة ) خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها و اثارها على برنامج مراقبة الحسابات )
- مراقبة الحسابات السنوية ( برنامج يتماشى و خصوصيات و اخطار المؤسسة ، تفاصيل الاشغال المنجزة ، الوثائق (او نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة او من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها ، حوصلة و تعاليق حول الاشغال المنجزة و الاخطاء المكتشفة ، الخاتمة العامة حول المصادقة )

- تدقيقات خاصة او قانونية ( فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونيا ، المصادقة على ال 5 او 10 الاجور الاعلى الاول ، اشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها ، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات ، فحص الاحداث ( العمليات ) ما بعد الميزانية الختامية
  - وثائق عامة ( الرسائل المتبادلة مع المؤسسة ، نوبات حول الاجتماعات مجلس الادارة و الجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها اثرها على الحسابات الدورة ، اجوبة طلبات المصادقة الالية من المتعاملين نسخ من المحاضر
  - ان المعلومات المختوة في ملفات العمل سرية و يجب ان تبقى كذلك داخل و خارج مكتب المراجع ، حسب المادة 301 من قانون العقوبات ، كما ينص القانون التجاري ( المادة 12 ) من جهة اخرى على ان تحفظ هذه الوثائق في الارشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات
- ج- حالة تعدد محافظي الحسابات :

- في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات المشار اليها اعلاه
- في حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب ان يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله
- تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على احسن وجه

### المبحث الثاني: اعداد محافظ الحسابات للتقارير و الكشوف المالية

#### المطلب الاول: معايير التقارير المالية

- 1- معيار تقرير التعبير عن الراي حول القوائم المالية:
- 1.1- يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن راي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن الراي المحافظ
- 2.1- يقوم محافظ الحسابات باعداد تقرير عام للتعبير يبين فيه اداء مهمته يتم ارسال هذا التقرير الى الجمعية العامة يجب ان ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن راي محافظ الحسابات بالمصادقة بالتحفظ او بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة . او عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي
- 3.1- يعبر محافظ الحسابات من خلال رايه على انه ادى مهمة الرقابة المسندة اليه طبق لمعايير المهنة السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية
- 4.1- حتى يكون التعبير عن رايه مؤسسا ، يقوم محافظ الحسابات بفحص و تقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها ، فيقدر بذلك الاهمية النسبية للمعاينات التي قام بها و الطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها
- 5.1- يحدد محافظ الحسابات ما اذا كانت الحسابات السنوية قد تم اعدادها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي و النصوص المتعلقة بها
- 6.1- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رايه ، كل من الميزانية و حساب النتائج و جدول التدفقات الخزينة و جدول تغيير رؤوس الاموال الخاصة و كذا الملحق

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل ، و يتم تاشيرها من قبل محافظ الحسابات و تتضمن هذه التاشيرة توقيعها بالحروف الاولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدفقة

7.1- لا يسرى رأي محافظ الحسابات ، الا على حسابات السنة المالية المعينة ، حتى و ان كانت تتضمن اشارة الى رقم السنة المالية السابقة ، بالنسبة لكل قسم ، كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن

8.1- يجب ان يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم و عنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول

عنوان يشير الى ان الامر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح و انه يخص سنة مالية مفعلة بتاريخ اقفال دقيق

- يتمحور هذا التقرير حول جزئين

- الجزء الاول : التقرير العام للتعبير عن الرأي

- الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة

الجزء الاول : التقرير العام للتعبير عن الرأي:

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

- التركيز بطريقة و تاريخ تعيينه

- التعريف بالكيان المعني

- ذكر تاريخ اقفال السنة المالية المعنية

- الاسارة الى ان القوائم المالية قد تم وقفها عن طرف الجهاز المؤهل في الكيان

- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند اعداد القوائم المالية

- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رايه حول القوائم المالية

- تحديد اذا تم ارفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات راس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء

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

- يشير الى اهداف و طبيعة مهمة المراقبة ، مع توضيح ان الاشغال التي انجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة و انها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رايه حول الحسابات السنوية

- يعبر عن رايه حول الحسابات السنوية الذي يمكن ان يكون حسب الحالة

رأي القبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بانها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة ، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها ، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية السنة المالية

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المعدة التي تفسرها

يمكن هذا الرأي ان يرفق بملاحظات و معايير ذات طابع حيادي

راي يتحفظ (يتحفظات): يتم التعبير عن الراي بتحفظ ( او تحفضات ) من مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بانها منظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول ، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة

راي بالرفض: يتم التعبير عن الراي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية و انه لم يتم اعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول يجب ان يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الراي ، التحفظات التي دفعته الى رفضه للمصادقة مع تقرير اذا امكن ذلك ، قصد ابراز نائيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان

3- فقرة الملاحظات : يتضمن التقرير العام للتعبير عن الراي في فقرة منفصلة يتم ادراجها بعد التعبير عن الراي ملاحظات تهدف الى لفت انتباه القارئ لنقطة تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الراي المعبر عنه و في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وحيه في الملحق ، بحيث يرتبط حلها باحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية ، يلزم محافظ الحسابات بابداء الملاحظات الضرورية

الجزء الثاني : المراجعات و المعلومات الخاصة

- 1- يتمحور هذا الجزء المعنون " المراجعات و المعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة :
  - الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة
  - المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية
  - المعلومات التي يتوجب القانون على محافظ الحسابات الاشارة اليها
- 2- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية و اعداد تقرير العام المتعلق بالتعبير عن الراي ، في اجل قدره 45 يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل يجب ان يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ انتهاء الفعلي من مهمة الرقابة
- 3- اذا تعلق الامر بشركة محافضي الحسابات يجب ان يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة و من طرف ممثل او ممثلي محافضي الحسابات او الشركاء او المساهمين او المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في اعداد هذا التقرير
- 4- يتم اعداد و توقيع تقرير مشترك للتعبير عن الراي في حالة تعدد محافضي الحسابات الممارسين في حالة الاختلاف في الراي بين محافضي الحسابات المتضامين ، يدلي كل محافظ حسابات براهيه ضمن التقرير المشترك
- 2- معايير تقرير التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدججة:
- 1.2- يهدف معيار تقرير التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدججة المنصوص عليها في المواد 31 الى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن راي محافظ الحسابات



2.2- يتم اعداد تقرير التعبير عن راي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدججة وفق المبادئ الاساسية و كفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية

3.2- لا يختلف تقرير التعبير عن الراي على الحسابات المدعمة و الحسابات المدججة عن التقرير العام ، و في جزئه الاول في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للدراسة لمحافظ الحسابات

4.2- يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية و التقرير التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدججة للذان يستجيبان الى التزامين مختلفين ، موضوع تقريرين منفصلين بنية تسهيل نشر المعلومة

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين ، لاسيما اثناء اعداد رسالة مهمته ، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها حول الاتفاقيات المنظمة ن قصد السماح له باعداد تقريره الخاص ، حسب مفهوم احكام المادة 628 من القانون التجاري و يحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الاساسية التي استخرجت منها .

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الخارجية ، و المبرمة في ظروف عادية على النحو المباشر او غي مباشر او عن طريق وسيط ، بين الشركين المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس الادارة الشركة ، الرئيس المدير العام للشركة ، احد متصرفيها ، عضو من اعضاء المكتب المسيرين او مجلس الرقابة
- ممثلون عن الاشخاص المعنويين المتصرفون
- المسيرين و المسيرين المتضامنون
- المساهمون او الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة

4-التقرير حول المبلغ الاجمالي لاعلى 5 او 10 تعويضات:

1.4- يهدف هذا المعيار الى تعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كفيات التقرير الخاص حول المبلغ الاجمالي لاعلى 5 او 10 تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

2.4- يعتبر اعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة 5 او 10 اشخاص الاعلى اجرا الذي يتم تسليمه الى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان و يتضمن هذا الكشف :

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها و صفتها باستثناء تسديد المصاريف الغير جزافية

- التعويضات المدفوعة للاشخاص الاجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الاجراء العاملين بالتوفيق الجزئي و الاجراء العاملين في فروع في الخارج

5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمين الكيان المعني في اطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالصدقة على الحسابات السنوية و تطبيقها للواجبات المهنية

تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية او العينية الممنوحة لمستخدمين الكيان في ذلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي او المعتاد للخدمات المقدمة . يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين . تتم المصادقة على مبلغها الاجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا الى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته

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

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة (5) الاخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة في الشركة:

- يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة في الشركة ، للسنوات الخمس (5) الاخيرة او كل دورة مغلقة منذ تاسيس الشركة او دمجها في شركة اخرى في حالة ما اذا كان العدد اقل من خمس (5) و يهدف الى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

- يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدفقة ، في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة

يتم اعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الاخيرة بعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة

- الضريبة على الارباح

- عدد الاسهم او الحصص الشركة المكونة لراس المال للشركة

- النتيجة حسب السهم او حصة الشركة

- مساهمات العمال في النتيجة

7- معيار التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية:

في اطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الاخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات ، و كذا الاثبات المتعلقة بتدفقات العمليات و الاحداث المحاسبية للفترة ، و ارسدة و حسابات نهاية الفترة ، و كذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات

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

يتضمن التقرير لمحافظ الحسابات حول اجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم ارساله الى الجمعية العامة ما يلي :

- عنوان التقرير ، المرسل اليه و تاريخ و اهداف تدخلاته

- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من اجل ابداء الراي حول المعلومات الواردة

- خاتمة على شكل ملاحظات او بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان

8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و اداء مهمة المراقبة ، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لاعداد الحسابات ، من طرف المديرية ، وفق ما تنص عليه احكام المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي و احكام المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي

يجلل محافظ الحسابات في اطار مهمته ، بعض الوقائع او الاحداث الماخوذة بعين الاعتبار حملة او كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي الى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال ، و عندما تحدد الوقائع و الاحداث التي ممكن ان تؤثر على استمرارية الاستغلال ، فان محافظ الحسابات :

- يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ، بهدف متابعة الاستغلال

- يجمع العناصر الاساسية المقنعة الكافية و الملائمة للتاكيد و نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال

- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل

9- معيار التقرير المتعلق بجائزة اسهم الضمان:

يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق باسهم الضمان التي يجب ان يجوزها اعضاء مجلس الادارة او اعضاء مجلس المراقبة لشركات الاسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الاحكام القانونية و احكام القانون الاساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب ان يجوزها اعضاء مجلس الادارة و اعضاء مجلس المراقبة ، و يجب ان تمثل هذه الاسهم على الاقل 20% من راس مال الشركة ، وفقا لاحكام المادة 619 من القانون التجاري ، كما يشير عند الاقتضاء الى المخالفات المكتشفة في اقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل .

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول اشغاله الا عند ما يستخرج اختلالات يجب ان يبلغها الى الاجهزة المختصة المؤهلة و الى الجمعية العامة .

يؤدي غياب الاشارة للاختلالات الى اعتبار ضمينا ان محافظ الحسابات لم يكتشفها اثناء القيام بواجباته

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بجائزة الاسهم من طرف اعضاء مجلس الادارة و اعضاء مجلس المراقبة ، يعلم مجلس الادارة او مجلس المراقبة بذلك ، حسب الحالة .

يحق للمجلس اجراء التسويات الملائمة

يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء ، الى المخالفة في شكل تقرير في اقرب اجتماع للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل لا تطبق احكام هذا الفصل عندما يكون راس مال الاجتماعي للكيان كليا او بالاغلبية من حيازة الدولة ، و يعنى محافظ الحسابات من تقديم تقرير

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع راس المال :

1.10- يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه ، لاسيما في احكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع راس مال الشركة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

2.10- يتأكد محافظ الحسابات من ان المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع راس مال ، تشمل على الخصوص :

- مبلغ و اسباب رفع راس مال المقترح

- اسباب اقتراح الغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب

- كفاءات تحديد سعر الاصدار

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

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كفاءات تثبتات سعر الاصدار و حول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب

- خلاصات تشير الى ملاحظات او الى غياب ملاحظات حول عملية رفع راس المال

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع راس مال

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض راس المال:

1.11- يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند رفع راس مال و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

2.11- يدرس محافظ الحسابات اذا كانت اسباب و شروط تخفيض راس مال المقرر تستند الى القانون و يتأكد على الخصوص :

- ان عملية التخفيض لا تخفض مبلغ راس مال اقل من الحد القانوني الأدنى

- احترام المساواة بين المساهمين او المشاركين

- احترام مجموع الاحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة

3.11- يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض راس المال على الخصوص المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة

- خلاصات تشير الى ملاحظات او الى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض راس المال

4.11- عندما يقوم مجلس الادارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض راس مال غير المسبب بالخسائر ، يتأكد محافظ الحسابات من

ان هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل

5.11- في حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، مجلس الادرة او جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة ، بشراء عدد قليل من الاسهم الخاصة قصد الغاءها ، لتسهيل رفع راس المال او اصدار سندات قابلة للتحويل الى اسهم او الدمج او الانقسام ، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة

6.11- في حالة ما اذا نتج تخفيض راس مال عن الغاء الاسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة او تبعا لقرار قضائي ، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره اسباب العملية المرتقبة و يشير فيها اذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين ،  
12- معيار التقرير المتعلق باصدار قيم منقولة اخرى :

1.12- يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند اصدار قيم منقولة اخرى و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

2.12- اذا طلب من الجمعية العامة غير العادية ان تفرض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات اصدار القيم المنقولة او سندات الاكتتاب ، يتحقق محافظ الحسابات من ان معلومات الضرورية و الكافية قد تم ادراجها في تقرير الهيئة المختصة ، و يقدر ما اذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين ، وكذا حول اسباب اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء

3.12- يقوم محافظ الحسابات باعداد تقرير اول يرسل الى الجمعية العامة غير العادية و الى الجهاز التداولي المؤهل يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر اصدار سندات راس مال الواجب اصدارها و يعبر عند الاقتضاء ، عن استحالة ابداء الراي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالاصدار لاحقا

4.12- يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية ، و كذا اذا لم تعقد بعد الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت فب الحسابات خلال السنة المالية السابقة

5.12- يفحص محافظ الحسابات احترام الاحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية و التنظيمية و يتأكد من ان التقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول اسباب الاصدار و عند الاقتضاء حول اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب و كذا حول كفاءات تحديد سعر اصدار سندات راس مال الواجب اصدارها

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب ، من انه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين و انه لا يمس بالمساواة بين المساهمين

6.12- يتضمن التقرير الاول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الاصدار المفوض للهيئة المختصة ، المعلومات التالي:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- اشارة تبين ان الواجبات قد تمثلت في التحقق من كفاءات تحديد سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها ، مثلما هي مبنية في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة
- استنتاجات مرفقة ، عند الاقتضاء ، بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها
- الاشارة الى استحالة ابداء راي حول الشروط النهائية للاصدار و انه سيتم اصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الاصدار
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالارقام الماخوذة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير الجهاز المختص
- يقدم ملاحظات ، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها او حوله مبلغه
- 7.12- عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا يبين من خلاله:
  - يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة
  - يبين فيما اذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر الى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها.
  - يدلي برأيه بالنظر الى الشروط النهائية للاصدار ، حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الاصدار على وضعية اصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول راس المال المقدر مقارنة برؤوس الاموال الخاصة
- 13- معيار التقرير بتوزيع التسيقات على ارباح الاسهم :
- 1.13- يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسيقات على ارباح الاسهم من قبل مؤسسة تجارية . و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات
- 2.13- يتحقق محافظ الحسابات من ان الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيق على ارباح الاسهم ، تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع ، كما هو محدد في القانون ، و تكفي للسماح بتوزيعها
- 3.13- يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على ارباح الاسهم المقررة للنقطة 2.13

اعلاه

4.13- يقوم محافظ الحسابات باعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على ارباح الاسهم ، يتضمن على الخصوص البيانات الاتية:

- اهداف تدخل محافظ الحسابات

- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد اجراء توزيع الارباح على الاسهم و تحديد مبلغ التوزيع المرتقبة

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير

14- معيار التقرير بتحويل الشركات ذات الاسهم

1.14- يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الاساسية و كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل الشركات ذات الاسهم الى شركة من شكل اخر و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

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

3.14- يقوم محافظ الحسابات باعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات اسهم يقدم الى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات التالي:

- فقرة حول الواجبات المنجزة ذ

- خلاصة مصاغة في شكل وجود او عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التاكيد على الخصوص من ان مبلغ الاصول الصافية يعادل على الاقل راس مال الشركة المطلوب للشكل الجيد للشركة

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة

1.15- يهدف هذا المعيار الى التعرف على المبادئ الاساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 و المذكورة اعلاه ، و العمليات المرتبطة بها ، و كذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المذكور اعلاه

2.15- يلزم محافظ الحسابات بالحقاق تقريره العام للتعبير عن الراي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة او اكتساب اكثر من نصف راسمال الشركة ، خلال السنة المالية ، و ذلك لابرار ما ياتي على الخصوص :

- الاسم و مقر الشركة

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

- رأس مال الشركة

- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان

- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية ، و بالعملة الصعبة عند القتضاء

المطلب الثاني: عرض و محتوى الكشوف المالية

- الاصول :

جدول رقم 9 : يمثل ميزانية الاصول للمسرح لسنة 2020

2019		2020			
الصافي	الصافي	مخصصات الخفاض القيمة	المبالغ الاجمالية	ملاحظة	
					الاصول غير المتداولة
					الشهرة الايجابية او السلبية
68755,49	17188,82	142509,18	15969 8,00		اصول غير ملموسة
					اصول ملموسة
					مباني
					اراضي
14572349,81	11575433,37	4217688,63	15793122,00		الاصول الثابتة الملموسة الاخرى
					الاصول الثابتة تحت امتياز
					اصول تجارية
					اصول مالية ثابتة
					الاوراق المالية
					الذمم المدينة
					سندات عقارية اخرى
					القروض و الاصول المالية غير المتداولة الاخرى
					الاصول الضريبية المؤجلة
14641105,30	11592622,19	4360197,81	15952820,00		اجمالي اصول غير تجارية



الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

					الاصول المتداولة
191500,00	309879,05		309879,05		المخزون الجاري
					الذمم المدينة و الاستخدامات المماثلة
130000,00		50000,00	50000,00		الزبائن
1448440,35	710087,41		710087,41		المديونون الاخرون
					الضرائب المماثلة
					ذمم مدينة اخرى و استخدامات مماثلة
					استثمارات و اصول مالية متداولة
25222340,03	22983746,56		22983746,56		
26992280,38	24003713,02	50000,00	24053713,02		اجمالي الاصول الجارية
41633385,68	35596335,21	4410197,81	40006533,02		اجمالي الاصول

المصدر : وثائق خاصة بالمؤسسة

- الخصوم:

جدول رقم 10 : يمثل الخصوم للمسرح لسنة 2020

2019	2020		
			القيمة المالية
29254116,50	29254116,50		راس المال
			الاقساط و الاحتياطات
			اعادة التقييم
			فرق التكافؤ
			صافي الدخل (حصة مجموعة الدخل 1)
			حقوق الملكية الاخرى - الارباح المحتجزة
			حصة الشركة (1)
			حصة حقوق الاقلية

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

29254116,50	29254116,50		الاجمالي (1)
			خصوم غير متداولة
			القروض و الديون المالية المؤجلة
			الضرائب المؤجلة و المخصصة
			ديون اخرى غير متداولة
			المخصصات و الايرادات المؤجلة
			الاجمالي (2)
			الخصوم المتداولة
2364782,88	2478564,70		حسابات قابلة للدفع
131607,70	4130,14		الضرائب
9882878,6	3859523,87		ديون اخرى
			نقود المسؤولة
12379269,18	6342218,71		اجمالي (3)
41633385,68	35596335,21		الاجمالي الخصوم

المصدر : وثائق المؤسسة

- جدول حسابات النتائج:

الجدول رقم 11: جدول حسابات النتائج للمسرح الجهوي بسكرة ل 2020

2019	2020	ملاحظة	
73394,50	19500,00		المبيعات و المنتجات
			التغير في المخزون المنتجات المصنعة و الجاري تصنيعها
			انتاج مثبت
21116757,02	2370965,93		اعانات الاستغلال
21190151,52	23729151,93		انتاج المسنة المالية
889045,29	610499,93		مشتريات مستهلكة
12805553,33	9334614,83		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى
13694598,62	9945114,76		الاستهلاك خلال العام

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

7495552,9	13784037,17		قيمة المضافة للاستغلال
6566273,81	10004992,33		نفقات الموظفين
25310,00	68123,85		الضرائب و المدفوعات الاخرى
903969,09	371092,99		فائض التشغيلي الاجمالي
0,40	242325,13		المنتجات التشغيلية الاخرى
295715,00	300000,01		مصاريف تشغيلية اخرى
608254,49	3653246,11		الاستهلاك و المخصصات و خسائر انخفاض القيمة
			خسائر انخفاض القيمة و المخصصات
			5-نتيجة التشغيل
			المنتجات المالية
			مصاريف مالية
			6-النتيجة المالية
			7-الدخل العادي قبل الضريبة (5+6)
			الضرائب المستحقة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (متغيرات) على النتائج العادية
21190151,92	23971477,06		اجمالي الدخل على الانشطة العادية
-21190151,92	-2391477,06		مجموع مصروفات الانشطة العادية
			الدخل من الانشطة العادية
			البنود غير العادية (الدخل)
			بنود غير عادية (مصروفات)
			8-النتيجة غير العادية
			9-الدخل العام

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

المصدر : من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

### المطلب الثالث: التعليق على القوائم المالية

1- حسابات الاصول:

الحالة المالية للاصول المقدمة للمؤسسة ( الميزانية ، و جدول النتائج ) تقدم الحالة المالية التالية :

- المجموع الخام للاصول : 40006533,02 دج
- المجموع العام للاصول: 35596335,21 دج
- أ- الاستثمارات :

جدول رقم 12: يمثل الاستثمارات المسرح

الاختلاف	السنة		البيان
	2019	2020	
القيمة			
-14537687	149147,98	377111,00	استثمارات
-345009,93	448834,14	103824,21	الاهتلاكات
-26399,37	-299686,16	273286,79	المجموع الصافي

المصدر : من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

- تقديم حساب الاستثمار: القيمة الصافية للاستثمارات للمسرح الجهوي بسكرة انخفض في 2020/12/31 الى 377111,00 مقابل 149147,98 في سنة 2019
- اهداف المراقبة التي قمنا بها:

التدقيقات التي قمنا بها حول حسابات التثبيتات من اجل تحقيق الاهداف التالية:

- تقرب الحيازات الجديدة للتثبيتات مع الوثائق المبررة لها و التأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية
- التأكد ان الاهتلاكات التثبيتات محسوبة بطريقة صحيحة و مدققة
- التأكد من المتابعة الجيدة للتثبيتات و نقل ملكيتها الى حساباتها الخاصة
- خلاصة المراقبة: ان المراقبة التي قمنا بها تستدعي التعليقات التالية:

- أ- التغييرات: يعود سبب انخفاض الاستثمارات لسنة 2020 الى انه تم تقديم تخصيص اولي (اعانات) للمسرح من طرف الدولة
- ب- الحيازات: تتمثل مشتريات الاستثمار في العناصر التالية:

الجدول رقم 13: يمثل الحيازات

المبلغ	البيان
98175,00	BAIN D'HUIL 13 ELEMENTS
33320,00	KIMINUS 80
27846,00	COFFRE FORT MM

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

28084,00	MODULE DE CLASSEMNT TECHNO
4165,00	HORLOGUE NUMERIQUE
19992,00	CALCULATRICE IBICO/ IBICO نوع الة حاسبة
2023,00	VERTE *2638 نوع الة حاسبة
58786,00	ECEINT SONOJACKOM JK 368
62832,00	TABLE DE MIXAGE JACKOM 8104
13090,00	MICROPHONE SANS FILLES JK 45
18326,00	KIT MICROPHONE CRAVATE + OREILLE
10472,00	SUPPORT ENCEINT SONO

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ب- المخزونات :

مراجعة حساب المخزونات : ان مخزون المواد الاولية و اللوازم للمسرح الجهوي بسكرة في 2020/12/31 مفصلة كالتالي:

جدول رقم 14: يمثل المخزون

البيان	السنة		الاختلاف
	2019	2020	
المخزون	191500,00	309879,05	118379,05
المجموع	191500,00	309879,05	119379,05

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

اهداف التدقيق الذي قمنا به:

ان التدقيق الذي قمنا به يهدف الى تحقيق الاهداف التالية:

- تقريب الجرد المادي و المحاسبي للمخزونات في 2020/12/31
- فحص فواتير مشتريات المخزونات
- تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها و التحقق من تحليلها محاسبيا
- خلاصة المراقبة: حساب المخزون تقييمه بمبلغ 191500,00 و المتضمن مخزون كايرون (بنزين معدات نقل)
- الجدول رقم 15: المدينون

البيان	السنة		الاختلاف
	2019	2020	
الزبائن	130000,00	50000,00	-80000

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

6738352,94	1448440,35	710087,41	المديونون الآخرون
-127477,56	131607,70	4130,14	الضرائب
-2238593,47	25222340,03	22983746,56	السيولة

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

خلاصة المراقبة : انخفاض قيمة المديون لسنة 2020 بقيمة 80000 دج و كذلك لان المؤسسة قامت بالتسديد

### 2- حسابات الخصوم:

- حساب راس المال: راس مال المؤسسة هو 29254116,50 دج
  - خلاصة المراقبة: انخفاض المديونون لسنة 2020 بقيمة 80000 دج و ذلك لان المؤسسة قامت بالتسديد
- الديون: بلغت ديون المؤسسة في 2019/12/31 قيمة 9882878,60 دج بينما انخفضت في 2020/12/31 و اصبحت 3859523,87 دج

جدول رقم 16: يمثل الديون المسرح

الاختلاف	السنة		البيان
	2019	2020	
القيمة			
-6023354,73	9882878,60	3859523,87	الديون

المصدر : من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

تمثلت ديون المؤسسة في 2019/12/31 فيما يلي:

جدول رقم 17: ديون المؤسسة في 2019/12/31

المبالغ	البيانات
140284,25	مستحقات GNAS 9 %
322483,51	مستحقات CNA 26 %
24080,19	مستحقات CNA 12,5 %
369612,79	اجازة شخصية للدفع
9026417,86	منحة غير مكتسبة
9882878,60	المبلغ الاجمالي

المصدر: اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

- تمثلت ديون المؤسسة في: 2020/12/31 فيما يلي:

جدول رقم 18: ديون المؤسسة في 2020/12/31

المبالغ	البيانات
369529	الموظفون و المصروفات المدفوعة
220051,13	الضمان الاجتماعي 9 %
429337,92	الضمان الاجتماعي 26% صاحب العمل
27779,95	الضمان الاج 12 %
63243,75	الضمان الاج اجازة الدفع
357179,84	IRG/S ديسمبر و نوفمبر 2020
2392402,28	منحة غير مكتسبة
385923,87	المجموع

المصدر: اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

- كشوفات الحسابات النقدية:

جدول رقم 19: يمثل كشوفات الحسابات النقدية

المبالغ	البيان
15103088,92	بنك BNA 2020 /12/31
7858191,50	الخزينة
2246614	الصنوق
22983746,56	الاجمالي

المصدر : اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

الحسابات البنكية: تحليل الحسابات البنكية للمؤسسة يبرز الفروقات بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية التي يجب تسويتها

في 2021

جدول رقم 20 : يمثل الفروقات بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية

الملاحظات	التطورات		الحساب
	الكشوفات البنكية	ميزان الحسابات	
—	15103088,92	15103088,92	بسكرة BNA

المصدر: اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال فحص حسابات بنك BNA في 2020/12/31 توصلنا الى النتائج التالية:

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة

---

- تطابق رصيد الحساب بتاريخ 2020/12/31 مع رصيد ميزان الحسابات الموقوف بنفس التاريخ
- توفر كشوف المراقبة للحسابات البنكية

توافق محضر حساب الصندوق الذي يبرز رصيد الصندوق الموقوف في 2020/12/31



### خلاصة الفصل الثالث :

من خلال الدراسة التطبيقية للمسرح الجهوي بسكرة شباح المكّي و بناء على التقارير المالية التي اعدت من طرف الطالبتين بالتنسيق مع محافظ الحسابات بعد تطبيق مختلف الاجراءات الاولية بداية قبول المهمة و الاطلاع على صحة التعيين ، تليها المعرفة العامة للشركة و محيطها ، بعدها تم الاطلاع على الكشوف المالية و تدقيقها . حيث توصلت دراستنا الى ان محافظ الحسابات له الدور الفعال في موثوقية هذه القوائم المالية . من خلال المصادقة على صحة هذه الحسابات و ابداء رايه الفني و المحايد في تقريره النهائي

الخصائمه

## الخاتمة:

مهنة محافظ الحسابات هدفها الاساسي التدقيق من صحة و صدق البيانات المالية و المحاسبية ، و ذلك عن طريق اعطاء راي في محايد حول الكشوف المالية و مدى عدالته في تمثيل المركز المالي و نتائج الاعمال للمؤسسة و ذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه ان يكون مستقلا و محايدا عن المؤسسة و ذو كفاءة مهنية و خبرة .

و هو ما وقع بالمشرع الجزائري الى تفويض و تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني و فني و محاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على اثبات شرعية و صدق و صحة حسابات وفق معايير الاداء المهني كمحافظ حسابات في الجزائر ، و على هذا الاساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في الرفع من قيمة المعلومة المالية و جعلها اكثر مصداقية و الذي حاولنا فيه الاجابة عن اشكالية الدراسة و التي كانت " فيما تتمثل مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية ؟ "

و عليه فقد خصت دراستنا هذا الموضوع الى عدة نتائج و توصيات و كذا الاقتراحات التي تبدو ضرورية

## 1- نتائج اختبار الفرضيات:

حسب الفرضية الاولى " مهنة محافظ الحسابات في الجزائر هي عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحصا فنيا انقاديما محايدا للتحقيق من صحة العمليات و ابداء الراي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الخارجية " ، فقد لخصت دراستنا للفصل الاول بداية من المبحث الاول الى صحة الفرضية حيث محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل عمليا و علميا لتدقيق و فحص صحة حسابات المؤسسة ، و يقوم بفحص السجلات المحاسبية وفقا لتدقيق انتقداي قبل ابداءه رايه في عدالة الكشوف المالية في شكل تقرير سلم الاطراف المختلفة المستفيدة من هذه الاخيرة ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية .

حسب الفرضية الثانية " تكمن صلاحية محافظ الحسابات من بداية تعيينه مرورا باتعابه و بيان مسؤوليته القانونية مع تحمل الاثار الناتجة عن هذه المهمة " ، من خلال الفصل الاول بالضبط المبحث الثالث يتضح ان محافظ الحسابات اطار عام لصلاحياته يتحدد بداية من تعيينه ، تعابه ، حقوق و واجباته ، و اخيرا مهامه و مسؤولياته و هذا ما يجيبنا على السؤال الفرعي الثاني و يثبت صحة الفرضية

حسب الفرضية الثالثة: " تعتبر الكشوف المالية نتاج لعمليات الوحدة التي تلخص الوضعية المالية التي بدورها تعطي اهمية كبيرة لمستخدميه من اطراف ذات المصالح و بالتالي فهي تهدف الى عرض المعلومات شفافية" ، فقد كان الفصل الثاني ضمن المبحث الاول الاجابة الوافية حيث وضعت عدة تعاريف للكشوف المالية و التي كانت مجملها تصب ضمن الفرضية الموضوعية ، و هي ان الكشوف المالية هي نتاج للمحاسبة بعد معالجة العمليات المالية اليومية للمؤسسة وفق اسس و قواعد محددة و التي تقع على عاتق مسؤولية الادارة خلال اربع اشهر موالية لافعال الحسابات ، فهي تعطي الصورة الامامية و الخلفية للمؤسسة اتجاه الاطراف ذات مصالح (داخلية او خارجية ) خاصة في عملية اتخاذ القرار

حسب الفرضية الرابعة ، " يتبع محافظ الحسابات منهج منظم لتقييم مختلف عمليات المؤسسة " حيث كان المبحث الثاني ضمن الفصل الاول من الناحية النظرية و كذا الفصل التطبيقي بمثابة الاجابة الدقيقة للسؤال الفرعي الرابع و مؤكدا للفرضية الموضوعية مسبقا ، حيث ان المحافظ الحسابات يكون يسير على طريقة عمل منهجية و جدية و تركز على معايير التدقيق المتعارف عليها ،

منذ قبول التوكيل و الاتصال بالشركة بعدها المعرفة الشاملة للمؤسسة ، و اخيرا اعداد التقرير النهائي ن حيث كانت الدراسة الميدانية اجبة للسؤال الفرعي الرابع

## 2- نتائج البحث :

من خلال الدراسة تم التوصل الى :

- محافظ الحسابات حقوق يتمتع بها كما عليه واجبات و مسؤوليات
- توفر الخبرة و الكفاءة مهم جدا لكشف عمليات الغش و الخطا في الكشوف المالية
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية و الجزائية و التأديبية عن الاعمال التي قام بها بالمؤسسة
- على محافظ الحسابات ان يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق و حصول محافظ الحسابات على الادلة الكافية لابداء رايه حول القوائم المالية ، و اعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق
- المصادقة على شرعية و موثوقية القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين و المستثمرين
- تعبر القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و دورها في تزويد الاطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة

## 3- التوصيات و الاقتراحات:

على ضوء النتائج المتوصل لها ، وضع بعض التوصيات كما يلي :

- على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة من اجل الوصول الى ابداء رايه في محايد ، و تحقيق الجودة في الاداء
- تفعيل القوانين و التشريعات الخاصة بواجبات و حقوق محافظ الحسابات مع التسديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها من قبل محافظ الحسابات او المؤسسات
- لا بد على مكاتب محافضي الحسابات توفير فرص لتنمية و تطوير معارف المقبلين الجدد على هذه المهنة و هذا من خلال برامج التعليم المهني المستمر و المنظم من قبل الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات
- توظيف لجات خاصة تهتم بفحص الكشوف المالية و تقارير محافضي الحسابات بغية التاكيد من التزامهم بمعايير المهنية و القزائين المعمول بها و التي تطبق في تدقيق الكشوف المالية
- اجبارية ايداع تقرير محافظ الحسابات لدى مصالح الضرائب من اجل زيادة موثوقية و تأكيدية الكشوف المالية

## 4- افاق الدراسة المستقبلية :

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع محافظ الحسابات و مساهمة في مصداقية الكشوف المالية ، و بعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري و التطبيقي فانه يمكن القول بانه مجال واسع للبحث في بعض المجالات المتعلقة به و عليه يمكن ان تكون الدراسات المستقبلية كما يلي:

- فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رايه لمختلف مستخدميه
- تأثير محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات على مصداقية المعلومة المالية ضرورة الاعتماد على محافضي الحسابات نظرا للاهمية البالغة لمحافضي الحسابات

الفهرس

رقم الصفحة	العناوين
	شكر و تقدير
	الاهداء
	ملخص الدراسة
	قائمة الجداول و الاشكال
	مقدمة
6	الفصل الاول :الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات
7	تمهيد الفصل الاول
8	المبحث الاول :مدخل لمهنة محافظ الحسابات
8	المطلب الاول :التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات
9	المطلب الثاني :تعريف مهنة محافظ الحسابات
10	المطلب الثالث :شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
10	المطلب الرابع :اتعاب محافظ الحسابات
12	المبحث الثاني : دور محافظ الحسابات في المؤسسة
12	المطلب الاول :تعريف و خصائص محافظ الحسابات
14	المطلب الثاني :مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات
18	المطلب الثالث :اجراءات تنفيذ مهمة محافظ الحسابات
22	المبحث الثالث : الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات
23	المطلب الاول : تعيين محافظ الحسابات
24	المطلب الثاني : موانع تعيين محافظ الحسابات
25	المطلب الثالث :اسباب انتهاء مهام محافظ الحسابات
26	المطلب الرابع : حقوق وواجبات محافظ الحسابات
28	خلاصة الفصل الاول
29	الفصل الثاني : الاطار النظري للكشوف المالية
30	تمهيد الفصل الثاني
31	المبحث الاول :الاطار المفاهيمي للكشوف المالية
31	المطلب الاول :تعريف،خصائص و اهداف الكشوف المالية
33	المطلب الثاني :عرض القوائم المالية
33	المطلب الثالث :مبادئ ووظائف الكشوف المالية
35	المبحث الثاني :مصادقية الكشوف المالية
35	المطلب الاول :الميزانية و جدول حسابات النتائج

41	المطلب الثاني : قائمة تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الاموال الخاصة
49	المطلب الثالث : قائمة الايضاحات المتممة للكشوف المالية
52	خلاصة الفصل الثاني
53	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة
54	تمهيد الفصل الثالث
55	المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات و المؤسسة محل الدراسة
55	المطلب الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات
57	المطلب الثاني : تقديم المؤسسة محل الدراسة
58	المطلب الثالث : شرح الدوائر و المصالح و العلاقة بينهما
60	المطلب الرابع : اجراءات الدخول الى المهنة
63	المبحث الثاني : اعداد محافظ الحسابات للتقارير و الكشوف المالية
63	المطلب الاول : معايير التقارير المالية
73	المطلب الثاني : عرض و محتوى الكشوف المالية
77	المطلب الثالث : التعليق على القوائم المالية
82	خلاصة الفصل الثالث
	الخاتمة
	الفهرس
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

# قائمة المصادر و

المراجع :



### قائمة المراجع :

#### اولا المقالات :

- 1- طيطوس فتحي ، محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد 9 ، جوان 2013
- 2- علي بن قطيب ، دلال حطاب ، اهمية اعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية ، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية ، 2019
- 3- مسعود كسكس ، محمد زرقون ، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، 2019

#### ثانيا الكتب:

- 4- احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الاردن ، 2005
- 5- احمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي ، دار الاعصار العلمي للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى ، الاردن ، 2017
- 6- احمد محمد النور ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الجامعة للنشر و التوزيع ، جامعة الاسكندرية ، 2003
- 7- بومزايد ابراهيم ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، الدار الجزائرية للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى ، 2018
- 8- حسين القاضي ، مامون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، 2012
- 9- رافت سلامة محمود و اخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2011
- 10- رضوان حلوه حنان ، نزار فليح البلداوي ، مبادئ المحاسبة المالية القياس و الافصاح في القوائم المالية ، اثناء للنشر و التوزيع الاردن ، الطبعة الاولى ، 2009
- 11- زاهرة توفيق ،مراجعة الحسابات و التدقيق ،دار الياية للنشر و التوزيع ،عمان ، الطبعة الاولى ،2009
- 12- طارق حماد عبد العال ،التقارير المالية اسس الاعداد و العرض و التحليل ،دار الجامعة للنشر ،جامعة عين الشمس ،2000
- 13- عبد الوهاب نصر علي،دكتور شحاتة سيد شحاتة ،التسويات الجردية و اعداد و تحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، دار التعليم الجامعي للنشر ، الاسكندرية ، 2015
- 14- عبد الناصر ابراهيم نور ،ايهاب نظمي ابراهيم ،المحاسبة المتوسطة ،دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الاردن ، الطبعة الاولى 2011
- 15- فهمي مصطفى الشيخ ، التحليل المالي ،رام الله للنشر و التوزيع، فلسطين ،الطبعة الاولى، 2008
- 16- محمد تيسير الرجبي ، تحليل القوائم المالية ، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ،القاهرة ، الطبعة الاولى ، 2014
- 17- محمد كمال ابو عجوة ، طارق عبد العال حماد ،القوائم المالية ، مدونة مالک للمحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس
- 18- نجوى عبد الصمد ، ضبط و تنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري ، دار الهدى للطباعة و النشر،عين مليلة ، الجزائر ، الطبعة الاولى ،2021

- 19- وليد ناجي الحيايلى ، التحليل المالى ، من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك ، 2007
- ثاننا : الاطروحات :
- 20- بعاشى خالد ،مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبى المالى ، مذكرة شهادة الدكتوراه ، تخصص محاسبة ،مراقبة و تدقيق ، قسم العلوم و المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة جيلالى لىباس ، سيدى بلعباس 2021/2020،
- 21- بن فرج زويينة ،المخطط البنكى بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق ،مذكرة شهادة دكتوراه فى العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ،سطفى ،2014/2013
- 22- بن يخلف امال ،المراجعة الخارجىة ،مذكرة شهادة ماجستير فى العلوم الاقتصادية ،تخصص نقود و مالية ،قسم العلوم التجارىة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطفى الجزائر، 2012/2011
- 23- رحيش سعيدة ،مدى توافق القوائم المالية فى المؤسسات الجزائرىة مع معايير الابلاغ المالى الدولىة،مذكرة تخرج شهادة ماجستير ،تخصص محاسبة ،شعبة علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد بوقرة ،بومرداس 2014/2013،
- 24- سعيدى عبد الحليم ،محاولة تقييم افصاح القوائم المالية فى ظل تطبيق النظام المحاسبى المالى ،مذكرة دكتوراه ،تخصص محاسبة ،قسم العلوم التجارىة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2015
- 25- سليم بن رحون ،تكييف القوائم المالية فى المؤسسات الجزائرىة وفق النظام المحاسبى المالى الجديد،مذكرة شهادة ماجستير ،تخصص محاسبة ،قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2013/2012
- 26- عمر شريقى ،التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربىة ،اطروحة دكتوراه،فى العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة سطفى 2011،2012/1
- 27- فايز زهدى الشلتونى ،مدى دلالة القوائم المالية كاداة للافصاح عن المعلومات الضرورىة اللازمة لمستخدمى القوائم المالية ،مذكرة ماجستير فى المحاسبة و التمويل ،قسم المحاسبة و التمويل ،كلية التجارة ،الجامعة الاسلامىة بغزة،2005
- 28- كهينة بن عمارة ،المراجعة الخارجىة:وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلىة دراسة حالة مؤسسة النقل و الشحن الاستثنائىين للتجهيزات الصناعىة و الكهربائىة ،مذكرة ماجستير فى علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،قسم علوم التسيير ،تخصص مالية المؤسسات ،جامعة الجزائر 3 ،2013/2012
- 29- لزعر محمد سامى ،التحليل المالى للقوائم المالية وفق النظام المحاسبى المالى ،مذكرة شهادة ماجستير فى علوم التسيير ،تخصص الادارة المالية ،قسم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة منتورى ،قسنطينة ،2012/2011
- 30- محمد فيصل مايدة ،تأثير تطبيق النظام المحاسبى المالى (SCF) على اعداد و عرض عناصر القوائم المالية فى المؤسسة ،مذكرة دكتوراه تخصص محاسبة و نظم المعلومات ،قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2013/2012

31- نصيرة قاسم ،مدى مساهمة بيئة الاعمال الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات باخلاقيات المهنة ،مذكرة دكتوراه ،تخصص دراسات محاسبية و جبائية متقدمة، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة 2019/2018،

### ثالثا : المحاضرات

32- شناي عبد الكريم ،محاضرات تقدم القوائم المالية المعيار IAS1 محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية،سنة اولى ماستر محاسبة و تدقيق ،2021/2020

### رابعا : الجرائد الرسمية

33- الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد4 ، (2007)  
34- الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 42،الصادرة في 11 يوليو 2010  
35-القرار المؤرخ في 2006/12/6 ،يعدل و يتمم القرار المؤرخ في 1994/11/7 المتعلق بسلم اتعاب محافظ الحسابات ، الجريدة الرسمية الجزائرية ،عدد 4 ، 2007  
36- الجريدة الرسمية الجزائرية ،عدد 19 ،بتاريخ 25 مارس 2009،يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة و قواعد سيرها

37-القانون رقم 10-01 (2010/06/29) المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و  
38- المحاسب المعتمد،الجزائر ،الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 42 بتاريخ 2010/07/11  
39-القانون رقم 11-32 (2011/01/27) يتعلق بتعيين محافظ الحسابات الجزائر، الجريدة الرسمية العدد 07،بتاريخ 02 فبراير 2011

40- الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 27 ،الصادرة بتاريخ 2008/05/ 28  
41- الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 74 ،الصادرة بتاريخ 2007/11/25  
42- الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 11 ،الصادرة في 2009

### خامسا : المداخلات

43- عبد العالي محمدي ،حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة بسكرة ،2012،

### سادسا : المراجع الاجنبية

قائمة

الملاحق

THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC  
EL ALIA SUD BISKRA BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

ملحق رقم (01) = ميزانية الأصول  
للجمعية الجهوية بسكرة

EDITION\_DU:03/04/2022 12:27  
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

## BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2020		2019
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
<b>Immobilisations incorporelles</b>		159 698,00	142 509,18	17 188,82
<b>Immobilisations corporelles</b>				68 755,49
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles		15 793 122,00	4 217 688,63	11 575 433,37
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>15 952 820,00</b>	<b>4 360 197,81</b>	<b>11 592 622,19</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		309 879,05		309 879,05
<b>Créances et emplois assimilés</b>				191 500,00
Clients		50 000,00	50 000,00	130 000,00
Autres débiteurs		710 087,41		710 087,41
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		22 983 746,56		22 983 746,56
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>24 053 713,02</b>	<b>50 000,00</b>	<b>24 003 713,02</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>40 006 533,02</b>	<b>4 410 197,81</b>	<b>35 596 335,21</b>
				41 633 385,68



ملاحق رقم (02) - ميزانية الخصوم للمسح  
الجمهوري

THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC  
EL ALIA SUD BISKRA BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

EDITION\_DU:03/04/2022 12:27  
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

## BILAN (PASSIF)

	NOTE	2020	2019
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		29 254 116,50	29 254 116,50
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL I</b>		<b>29 254 116,50</b>	<b>29 254 116,50</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
<b>TOTAL II</b>			
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 478 564,70	2 364 782,88
Impôts		4 130,14	131 607,70
Autres dettes		3 859 523,87	9 882 878,60
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>6 342 218,71</b>	<b>12 379 269,18</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>35 596 335,21</b>	<b>41 633 385,68</b>

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



THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC  
EL ALIA SUD BISKRA BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

ملحق رقم (03) جدول حسابات النتائج

للمسرح الجهوي

EDITION\_DU:03/04/2022 12:27  
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2020	2019
Ventes et produits annexes		19 500,00	73 394,50
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		23 709 651,93	21 116 757,02
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>23 729 151,93</b>	<b>21 190 151,52</b>
Achats consommés		-610 499,93	-889 045,29
Services extérieurs et autres consommations		-9 334 614,83	-12 805 553,33
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-9 945 114,76</b>	<b>-13 694 598,62</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>13 784 037,17</b>	<b>7 495 552,90</b>
Charges de personnel		-10 004 992,33	-6 566 273,81
Impôts, taxes et versements assimilés		-68 123,85	-25 310,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>3 710 920,99</b>	<b>903 969,09</b>
Autres produits opérationnels		242 325,13	0,40
Autres charges opérationnelles		-300 000,01	-295 715,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-3 653 246,11	-608 254,49
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>			
Produits financiers			
Charges financières			
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>			
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>23 971 477,06</b>	<b>21 190 151,92</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-23 971 477,06</b>	<b>-21 190 151,92</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>			



THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC

EL ALIA SUD BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

ملحق رقم (04) جدول التدفقات النقدية

لمسرح الجهوي

EDITION\_DU:03/04/2022 12:27

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

## TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	NOTE	2020	2019
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		99 500,00	735 050,00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-2 237 032,83	-22 863 472,00
Intérêts et autres frais financiers payés		-13 470,80	-15 934,10
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-2 151 003,63	-22 144 356,10
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-75 089,84	-295 714,82
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>-2 226 093,47</b>	<b>-22 440 070,92</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-12 500,00	-14 300 625,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-12 500,00</b>	<b>-14 300 625,00</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			29 254 116,50
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Subventions (74;131;132)			16 239 909,07
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>			<b>45 494 025,57</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-2 238 593,47</b>	<b>8 753 329,65</b>
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		25 222 340,03	16 469 010,38
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>22 983 746,56</b>	<b>25 222 340,03</b>
Variation de la trésorerie de la période		-2 238 593,47	8 753 329,65
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-2 238 593,47</b>	<b>8 753 329,65</b>



THEATRE REGIONAL BISKRA EPIC  
EL ALIA SUD BISKRA BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001707024359513

ملحق رقم (05) : جدول التدبير في  
الأموال الخاصة للمسرح  
الجهوي

EDITION\_DU:03/04/2022 12:27  
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime emission	Ecart Evaluation	Ecart Réévaluation	Reseves/Résultats
<b>Solde au 31 décembre 2018</b>						
Changement méthode comptable 2019						
Correction d'erreurs significatives 2019						
Réévaluation des immobilisations 2019						
<small>Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1</small>						
Dividendes payés 2019						
Augmentation de capital 2019						
Résultat net de l'exercice 2019						
<b>Solde au 31 décembre 2019</b>						
Changement méthode comptable 2020						
Correction d'erreurs significatives 2020						
Réévaluation des immobilisations 2020						
<small>Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1</small>						
Dividendes payés 2020						
Augmentation de capital 2020						
Résultat net de l'exercice 2020						
<b>Solde au 31 décembre 2020</b>						

ملحق رقم (06) : قائمة الاستثمارات  
والثروات المملوكة للجمهور

REPUBLIC ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
MINISTRE DE LA CULTURE  
THEATRE REGIONAL BISKRA  
LISTES DES INVESTISSEMENTS ET DOTATIONS  
INVENTAIRE COMPTABLE

N° INVE	LIBELLE	QUA NT	DATE D'ACQUISITION	DUREE D'AMORTIS	Taux D'AMORTIS	COMPT IMMOBILIS	COMPT DOTATION	MONTANT TTC	2017	2018	2019	2020	TOTAL AMORTIS	VNC
01	LOGICIEL PC COMPTA GENERAL MONO VERS	01	22/04/2018	03 ANS	33,33%	204000	280400	77350,00	0,00	17188,89	25783,33	25783,33	68755,55	8594,45
02	LOGICIEL PC PAIE GENERAL MONO VERS	01	22/04/2018	03 ANS	33,33%			77350,00	0,00	17188,89	25783,33	25783,33	68755,55	8594,45
TOTAL														
						154700,00		154700,00	0,00	34377,78	51566,67	51566,66	137511,10	17188,90
N° INVE	LIBELLE	QUA NT	DATE D'ACQUISITION	DUREE D'AMORTIS	Taux D'AMORTIS	COMPT IMMOBILIS	COMPT DOTATION	MONTANT TTC	2017	2018	2019	2020	TOTAL AMORTIS	VNC
01	KASPERSKI INTERNET SECURITE	01	26/04/2018	01 ANS	100,00%	204100	280410	4998,00	0,00	4998,00	0,00	0,00	4998,00	0,00
01	001 ONDULEUR UPS 650 VA	01	09/07/2017	03 ANS	33,33%			4998,00	833,00	1666,00	1666,00	833,00	4998,00	0,00
02	002 IMPRIMANTE LASER CANON MF 2316 R	01	09/07/2017	03 ANS	33,33%			32725,00	5454,17	10908,33	10908,33	5454,17	32725,00	0,00
03	003 DC/DE/SD/CG/EGR 38.5	01	09/07/2017	03 ANS	33,33%			32725,00	5454,17	10908,33	10908,33	5454,17	32725,00	0,00
05	005 PC PORTABLE AGER I3/4G/500G	01	09/07/2017	03 ANS	33,33%			64260,00	10710,00	21420,00	21420,00	10710,00	64260,00	0,00
TOTAL														
						134708,00		134708,00	22451,33	44902,67	44902,67	22451,34	134708,00	0,00
N° INVE	LIBELLE	QUA NT	DATE D'ACQUISITION	DUREE D'AMORTIS	Taux D'AMORTIS	COMPT IMMOBILIS	COMPT DOTATION	MONTANT TTC	2017	2018	2019	2020	TOTAL AMORTIS	VNC
01	01 ONDULEUR 7200 VA 7200 VA	01	26/04/2018	03 ANS	33,33%	218100	281810	5712,00	0,00	1769,33	1904,00	1904,00	5077,33	634,67
01	01 PC DE BUREAU HP-75	01	26/04/2018	03 ANS	33,33%	218200	281820	97580,00	0,00	21684,48	32526,67	32526,67	86737,81	10842,19
01	01 PC DE BUREAU HP-75	01	26/04/2018	03 ANS	33,33%			17731,00	0,00	3940,24	5910,33	5910,33	15760,91	1970,09
01	01 FAX THERMIQUE PAMSONIC KX	01	26/04/2018	03 ANS	33,33%			52000,00	0,00	13000,05	17333,33	30333,38	21666,62	
02	02 PC BUREAU IG 3280 AG	01	07/04/2019	03 ANS	33,33%			9000,00	0,00	2250,00	3000,00	3000,00	5250,00	3750,00
03	03 ONDULEUR UPS 650 VA	01	07/04/2019	03 ANS	33,33%			202062,00	0,00	16898,50	67354,00	84192,50	117869,50	
04	04 PC DE BUREAU STATION HP I724	01	09/10/2019	03 ANS	33,33%			82110,00	0,00	6842,50	27370,00	34212,50	47897,50	
05	05 DATA SHOW ACER *118	01	09/10/2019	03 ANS	33,33%			94010,00	0,00	7834,17	31336,67	39170,83	54839,17	
06	06 APPAREIL PHOTO CANON 130D	01	09/10/2019	03 ANS	33,33%			80920,00	0,00	6743,33	26973,33	33716,67	47203,33	
07	07 LAPTOP CARE I3 RAM 4 GB HDD	01	09/10/2019	03 ANS	33,33%			35343,00	0,00	2945,25	11781,00	14726,25	20516,75	
08	08 DISQUE DURE EXTERNE IT IMPRIMANTE CANON LASER LBP 6030	03	09/10/2019	03 ANS	33,33%			26180,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10908,33	5271,67
09	09	01	09/10/2019	30 ANS	33,33%									

VNC	3427083,33
	1684166,67
	4402333,33
	40823,61
	43633,33
	9090,28
	12726,39
	7272,22
	111528,83



N°	N° INVE	LIBELLET	QUA NT	DATE D'ACQUISITION	DUREE D'AMOR TIS	TAUX D'AMOR TIS	COMPT IMMOBILIS	COMPT DOTATION	MONTANT TTC	2017	2018	2019	2020	TOTAL AMORTIS	VNC
10	607 AU	CLE WIFI USB	02	09/10/2019	03 ANS	33,33%			4 641,00	0,00	0,00	386,75	1 547,00	1 933,75	2 707,25
	608	FLACH DISQUE	01	09/10/2019	2 ANS	50,00%			1 190,00	0,00	0,00	148,75	396,67	545,42	644,58
11	609	IMRIMANTE BROTHER MFC j6930dw	01	06/10/2019	03 ANS	33,33%			68 901,00	0,00	0,00	5 741,75	22 967,00	28 708,75	40 192,25
12	610	MODEM D-LINK	01	02/10/2019	03 ANS	33,33%			4 700,00	0,00	0,00	391,67	1 566,67	1 958,33	2 741,67
01	565		01						678 788,00	0,00	3 940,24	71 214,72	226 262,67	301 417,62	377 370,38
TOTAL															
02	549	ARMOIR BLINDE LUX 2 PORTES	01	26/04/2018	03 ANS	33,33%			34 510,00	0,00	7 668,96	11 503,33	11 503,33	30 675,63	3 834,37
03	555	REFRIGERATEUR 640 LT	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			70 210,00	0,00	0,00	11 701,67	23 403,33	35 105,00	35 105,00
04	556	CUISINIERE 60*60 NOIR	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			58 310,00	0,00	0,00	9 718,33	19 436,67	29 155,00	29 155,00
05	557	MICRO ONDE 25 L NOIR	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			16 660,00	0,00	0,00	2 776,67	5 553,33	8 330,00	8 330,00
06	558	TV 50 SMART DIMO INTEGRI	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			81 515,00	0,00	0,00	13 585,83	27 171,67	40 757,50	40 757,50
07	559	TV 43 SMART DIMO INTEGRI	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			53 550,00	0,00	0,00	8 925,00	17 850,00	26 775,00	26 775,00
08	560	MACHINE A CAFE	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			10 710,00	0,00	0,00	1 785,00	3 570,00	5 355,00	5 355,00
09	561	REFRIGERATEUR 240 L	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			33 915,00	0,00	0,00	5 652,50	11 305,00	16 957,50	16 957,50
10	562	MACHINE A LAVER 10,5 KG	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			63 070,00	0,00	0,00	10 511,67	21 023,33	31 535,00	31 535,00
11	563	CLIMATISSEUR 12000 BTU	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			51 170,00	0,00	0,00	8 528,33	17 056,67	25 585,00	25 585,00
12	564	CLIMATISSEUR 12000 BTU	01	30/06/2019	03 ANS	33,33%			51 170,00	0,00	0,00	8 528,33	17 056,67	25 585,00	25 585,00
13	621 AU	LIVRES	/	25/11/2019	03 ANS	33,33%			62 893,00	0,00	0,00	1 747,03	20 964,33	22 711,36	40 181,64
14	566	ENSEMBLE DE BUREAU 1,80M CAISSAN ROUTER	01	06/10/2019	03 ANS	33,33%			94 724,00	0,00	0,00	7 893,67	31 574,67	39 468,33	55 255,67
15	567	TABLE DECHARGE 1,40M	01	06/10/2019	03 ANS	33,33%			70 805,00	0,00	0,00	5 900,42	23 601,67	29 502,08	41 302,92
16	568 AU	BUREAU 1,60 M	02	06/10/2019	03 ANS	33,33%			116 620,00	0,00	0,00	9 718,33	38 873,33	48 591,67	68 028,33
17	570 AU	BUREAU 1,40 M	02	06/10/2019	03 ANS	33,33%			70 210,00	0,00	0,00	5 850,83	23 403,33	29 254,17	40 955,83
18	572 AU	CHAISE VISITEUR	04	06/10/2019	03 ANS	33,33%			72 352,00	0,00	0,00	6 029,33	24 117,33	30 146,67	42 205,33
19	576	ARMOIR 03 PORTES MDF	01	06/10/2019	03 ANS	33,33%			76 755,00	0,00	0,00	6 396,25	25 585,00	31 981,25	44 773,75
20	577	ARMOIR FORTE 02 PORTES	01	06/10/2019	03 ANS	33,33%			34 986,00	0,00	0,00	2 915,50	11 662,00	14 577,50	20 408,50
21	578 AU	CHAISE PILOTE	05	06/10/2019	03 ANS	33,33%			110 670,00	0,00	0,00	9 222,50	36 890,00	46 112,50	64 557,50
22	582	CHAISE PDG	01	06/10/2019	03 ANS	33,33%			66 878,00	0,00	0,00	5 573,17	22 292,67	27 865,83	39 012,17
22	583		01												

20 408,50
64 557,50
39 012,17
33 320,00
54 839,17
12 842,08
54 145,00
52 915,33
90 092,92
28 282,33
149 014,44
22 352,17
25 089,17
68 177,08
23 138,89
23 205,00
23 403,33
3 470,83
16 660,00
1 685,83
1 388 289,59





01	938 AU 939	ENCEINT SONO JACKSON JK 368	02	12/02/2020	03 ANS	33,33%	218600		58 786,00	0,00	0,00	0,00	17 962,39	17 962,39	40 823,61
02	940	TABLE DE MIXAGE JACKSON JK 8104	01	12/02/2020	03 ANS	33,33%			62 832,00	0,00	0,00	0,00	19 198,67	19 198,67	43 633,33
03	941	MICROPHONE SANS FILLE JK 45	01	12/02/2020	03 ANS	33,33%			13 090,00	0,00	0,00	0,00	3 999,72	3 999,72	9 090,28
04	942	KIT MICROPHONE CRAVATE +OREILLE	01	12/02/2020	03 ANS	33,33%			18 326,00	0,00	0,00	0,00	5 599,61	5 599,61	12 726,39
05	943	SUPPORT ENCEINT SONO	01	12/02/2020	03 ANS	33,33%			10 472,00	0,00	0,00	0,00	3 199,78	3 199,78	7 272,22
								163 506,00	2 017,00	0,00	0,00	49 960,17	51 977,17	111 528,83	

0,00	0,00	0,00	0,00	VNC	17 188,90	8 594,45	8 594,45	VNC
------	------	------	------	-----	-----------	----------	----------	-----







## تصريح شرفي

### خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيدة... أميرة... رمحناجي

الصفة:  طالب  أستاذ باحث  باحث دائم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم 11997093004905005 الصادرة بتاريخ: 07-12-2021

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير... قسم: العلوم المالية والمحاسبية

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج  مذكرة ماستر  مذكرة ماجستير

أطروحة دكتوراه

تحت عنوان: ... مساهمة محاسبة المحاسبات في مهادقية الكشوف المالية

دراسة حالة في محاسبة المحاسبات...  
ميدانية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 29-03-2022

إمضاء المعني بالأمر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 16-06-2022

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

## إذن بالطبع

أنا المضي أسفله الأستاذ: أحمد قايد نور الدين

الرتبة: أستاذ التعليم العالي (بروفيسور)

قسم الارتباط: علمية ومحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس - للطلاب (ة): مرغاني أسماء - رمضان أميرة

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وندقيق

بعنوان: مساهمة محافظ الحسابات في مصداقية التسيير

المالية - دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بسكرة

أرخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف