الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في الإِستخدام الأمثل للسّياسات المحاسبية

دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات بولاية –بسكرة–

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبين:

- فيلالي نسيمة
- لرزق صالح

الأستاذ المشرف:

- عباسي صابر

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- بوروبة إلهام	- أستاذ محاضر أ	رئيسا	بسكرة
- عباسي صابر	- أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- نوبلي نجلاء	- أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

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:

دور محافظ الحسابات في الإِستخدام الأمثل للسّياسات المحاسبية

دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات بولاية –بسكرة–

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبين:

- فيلالي نسيمة
- لزرق صالح

الأستاذ المشرف:

- عباسي صابر

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- بوروبة إلهام	- أستاذ محاضر أ	رئيسا	بسكرة
- عباسي صابر	- أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- نوبلي نجلاء	- أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021–2022

شكر وعرفان

ما انتهى درب، ولا ختم جهد، ولا تمّ سعي إلاّ بفضله سبحانه وتعالى، فالحمد والشّكر لله على هذا

ثمّ نتقدّم بجزيل الشّكر والعرفان للدّكتور"عباسي صابر"على مجهوداته معنا ونصائحه التّي ساهمت في إنجاز هذه المذكّرة.

كما نشكر لجنة المناقشة مسبقا على ما سيقدّمونه لنا من ملاحظات وتوجيهات والتّي لن نتفانى للحظة في تطبيقها وأخذها بعين الاعتبار.

و نشكر كل أساتذة كليتنا على دعمهم وتشجيعهم لنا، دون أن ننسى من مدّ لنا يد العون من قريب أو بعيد.

إلَى من أرجُو أن أوفِيهِ حقّه بهذا العَمل ...وَإن كان لا يُوفى بِكَيل ولا وَزن ...
أبي الحَبيب ...

رَفيقتِي في الحزن والضّحكات ...وطَبيبة خاطِري ودوَاؤه ...حَبيبة القلبِ والرّوح ...
أمّي الحنُون...

سبب ضحكاتي، وعزوتي في هذه الحياة ... أخويّ أحمد رمزي وجلال الدّين ...

أهدِيكُم هذا العمل المتواضع الذي كان لكُم الفضل بعد الله عزّ وجلّ في إنجازه...

وإلى كلّ قريب وحبيب... وكلّ من يتمنّى لي الخير ويذكرني في دعائه، دمتم خير صحبة ...

نسيمة

إهداء

قبل كل إهداء وكل شكر أشكر الله الذي وفقني إلى هذا العمل

ثم أهدي هذا العمل

إلى من جعلت تحت أقدامها الجنة، أمي حفظها الله ورعاها وأمد في عمرها

وإلى قدوتي و ملهمي أبي أطال الله في عمره

وإلى أخ حرمتني منه المنية رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

وإلى كل عائلتي أدام الله جمعنا

ثم إلى كل صديق

وإلى كل قريب أو بعيد

إلى كل من أعتز بصدقهم وصداقتهم

صالح

ملخص:

هدفت هذه الدّراسة إلى التّعريف بمحافظ الحسابات المسؤول عن مراقبة وتدقيق حسابات المؤسّسة والمصادقة عليها، والذّي يجب أن يتصّف بالإستقلالية والحياد والكفاءة المهنية التّي تمكنه من آداء مهامه على أكمل وجه وإعداد تقارير تتسّم بالجودة والمصداقية والذّي يقوم فيها بالإدلاء برأيه الفنّي المحايد عن عدالة ومصداقية القوائم المالية. ويعتبر تقرير محافظ الحسابات مرجع أساسيّ لمتخذي القرار والأطراف المعنية بالمؤسّسة. إلاّ أنّ له دورا آخر يقوم به ويؤثّر من خلاله على صحّة القوائم المالية وطريقة إعدادها، ألا وهو إختيار وإستخدام السّياسات والطّرق المحاسبية.

وهذا ما سعينا إليه من خلال دراستنا هذه وذلك بالإجابة على إشكاليتنا المطروحة والتّي حاولنا الإجابة عنها بدراسة كل من مهنة محافظ الحسابات والتّعرف على السّياسات المحاسبية. وقد تمّ هذا عن طريق الدّراسة الميدانية لمكتب محافظ الحسابات أين إستخلصنا نتيجة مفادها أنّ لمحافظ الحسابات دور يقوم به من خلال إبداء رأيه حول السّياسات المحاسبية التّي تستخدمها المؤسّسة لمعالجة عملياتها المحاسبية وإعداد وعرض قوائمها المالية، حيث أنّ السّياسات المحاسبية التّي تتبنّاها المؤسّسات لتقييم عناصرها المحاسبية والعمليات الإقتصادية التّي تقوم بها لها تأثير مباشر على القوائم المالية. لذلك ومن أجل الحدّ من الإستخدام العشوائي للسّياسات المحاسبية وإقحام المصالح الشّخصية للمسيّرين خاصّة وأن قرار إختيار السّياسة المحاسبية يعود لمسيّري المؤسّسة، يتوجّب على محافظ الحسابات مراقبة هذه السّياسات المحاسبية والتّغيرات التّي تقوم المؤسّسة بها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات – تقرير محافظ الحسابات – السّياسات المحاسبية – التّغير في السّياسة المحاسبية.

Abstract:

This study aimed to introduce the auditor, the responsible for monitoring, auditing and approving the institution's accounts, which must be independent, impartial and professional that enables him to perform his duties to the fullest and prepare quality and credible reports in which he gives his technical opinion neutral on the fairness and credibility of financial statements. The auditor's report is a key reference for decision makers and stakeholders. However, it has another role to play and affect the validity and manner in which financial statements are prepared, namely, the choice and use of accounting policies and methods.

This is what our study aimed at by answering our problem, which we tried to answer by studying both the auditor and the accounting policies. This was done through the field study of the Office of the auditor where we concluded that the auditor has a role to play by expressing his opinion on the accounting policies used by the Institution to process its accounting operations and prepare

and present its financial statements, as the accounting policies adopted by the institutions to assess their accounting components and economic processes have a direct impact on financial statements. Therefore, in order to reduce the indiscriminate use of accounting policies and to involve the personal interests of the facilitators, especially since the decision to choose the accounting policy is up to the company's administrators, the auditor must monitor these accounting policies and the changes that the institution makes.

Keywords: Auditor - auditor report - accounting policies - change in accounting policy.

قائمة الجداول

الرّقم	العنوان	الصّفحة
1-1	العقوبات المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	9
1-2	سلم أتعاب محافظ الحسابات	12
2-1	أنواع السّياسات المحاسبية	22
2-2	مزايا وعيوب الإعتراف بالإيراد على الأساس النّقدي وأساس الإستحقاق	36
3-1	قيمة مبيعات المؤسّسة المحقّقة	42
3-2	مقابلة حول سياسة المبيعات أجريت مع محافظ الحسابات	42
3-3	قيمة حساب الزّبائن	43
3-4	مقابلة حول سياسة الأصول الملموسة أجريت مع محافظ الحسابات	43
3-5	قيمة الأصول الملموسة	44
3-6	مقابلة حول سياسة تقييم المخزون أجريت مع محافظ الحسابات	45
3-7	قيمة المخزون	45
3-8	مقابلة حول سياسة الإقتراض أجريت مع محافظ الحسابات	46
3-9	قيمة القروض والدّيون المالية	46
3-10	مقابلة حول سياسة التّغير في رأس المال أجريت مع محافظ الحسابات	47
3-11	قيمة رأسمال المؤسّسة	47
3-12	مقابلة حول سياسة الإعتراف بالإيرادات أجريت مع محافظ الحسابات	48
3-13	قيمة الضّرائب	48

قائمة الأشكال

الرّقم	العنوان	الصّفحة
(1-1)	العقوبات المتعلقة بمسؤوليات محافظ الحسابات	10
(1-2)	معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات	17
(3-1)	الهيكل التّنظيميّ لمكتب محافظ الحسابات محلّ الدّراسة	40

قائمة الإختصارات

الإختصار	تفسير الإختصار باللغة الأجنبية (الإنجليزية أو الفرنسية)	ترجمة الإختصار باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Committee	**لجنة معايير المحاسبة الدّولية**
SCF	Systeme Comptable Et Financier	**النّظام المحاسبيّ المالي**
IAS	International Accounting Standards	**معايير المحاسبة الدّولية**
IFRS	International Financial Reporting Standards	**المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**
GAAP	Generally accepted accounting principles	**المبادئ المحاسبية المقبولة عموما**
FASB	Financial Accounting Standards Board	**مجلس معايير المحاسبة المالية**
GASB	Governmental Accounting Standards Board	**مجلس المعايير المحاسبية الحكومية**
LIFO	Last In First Out	**الوارد أخيرا الصّادر أوّلا**
FIFO	First In First Out	**الوارد أوّلا الصّادر أوّلا**
CUMP	Coût Unitaire Moyen Pondéré	**التّكلفة الوسطية المرجّحة**
SARL	Société Commerciale à Responsabilité Limitée	**شركة ذات مسؤولية محدودة**
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	**الرّسم على القيمة المضافة**
TAP	Tax Activité Professionnelle	**الرّسم على النّشاط المهنيّ**

مقدمـــــة

مقدمة

يشهد العالم بين الفترة والأخرى تغيّرات وتطوّرات على مستوى جميع المجالات، ولعلّ التّغيّرات التّي طرأت على مهنة المحاسبة بإصدار معايير المحاسبة الدّولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدّولية (**IASC**)، من بين أهمّ التّغيرات التّي عرفتها مهنة المحاسبة والتّي هدفت بشكل رئيسيّ لتوحيد العمل المحاسبيّ بين مختلف دول العالم.

وبعد إصدار هذه المعايير سارعت الجزائر لمواكبة هذه التّطورات والإلتحاق بركب الدّول الأخرى بتبنّي النّظام المحاسبيّ المالي (**SCF**)، فعرفت مهنة المحاسبة في الجزائر بداية من سنة 2010 تغيّرات جذرية، وعندما نقول مهنة المحاسبة فلا بدّ أن نشير للمهن الثّلاث الأساسية التّي تندرج أسفلها ومن بينها مهنة محافظ الحسابات. فبعد التّوجه الجديد ومحاولة تصحيح المسار وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، صدر عن المشرّع الجزائريّ القانون91 -08 والقانون 10-01 المؤرّخ في 29 جوان 2010 الذّي جاء كمصحّح للقانون الأوّل، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذّي هدف للتّعريف بهذه المهن ومهام أصحابها وطرق تعيينهم.

وتعتبر مهنة محافظ الحسابات واحدة من هذه المهن التّي أولاها القانون 10-01 إهتماما نظرا لأهمية العمل الذّي يقوم به صاحب هذه المهنة من تدقيق ومراقبة حسابات المؤسّسات والإدلاء برأي فنّي محايد حول مصداقية القوائم المالية من عدمها.

وإنّ إعداد قوائم مالية تتسّم بالمصداقية والشّفافية ومعدّة حسب المعايير المحاسبية الدّولية هو ما تطمح إليه المؤسّسات جميعا، وهذا لا يتمّ إلاّ بإتّباع مجموعة من السّياسات المحاسبية المختلفة بإختلاف الأحداث والعمليات الإقتصادية التّي تمرّ بها المؤسّسات. إذ أنّه وبإختلاف هذه العمليات والممارسات المحاسبية إختلفت طرق وسياسات تقييمها وعرضها، إذ على المؤسّسات إختيار سياسة محاسبية تزيد من مصداقية القوائم إلاّ أنّه قد يلجأ بعض المسيّرون أحيانا إلى إستخدام طرق وسياسات محاسبية معيّنة للتّلاعب بالحقائق وتغطية التّدليس الذّي يقومون به. هذا ما جعل من فكرة وجوب وضع هيئة رقابية خارجية لا صلة لها بالمؤسّسة تسهر على مراقبة عمل المؤسّسة وما إذا كان يتمّ حسب المعايير المحاسبية والنّظام المحاسبيّ المالي. لذلك يتمّ تعيين محافظ الحسابات كمسؤول عن مراقبة حسابات المؤسّسة وقوائمها المالية، ومختلف السّياسات التّي تمّ إستخدامها لإعداد وعرض القوائم المالية المحاسبية.

من هذا المنطلق إرتأينا أن نقوم بهذا البحث أين سنحاول فيه معرفة دور محافظ الحسابات في إختيار وإستخدام السّياسات المحاسبية التّي تعتمد عليها المؤسّسات وذلك من خلال الإجابة عن الإشكالية التّالية:

ما هو دور محافظ الحسابات في إستخدام وإختيار السّياسات المحاسبية؟

وللإجابة عن هاته الإشكالية المطروحة نقوم بتجزئتها إلى أسئلة فرعية تعيينا على الوصول لإجابة حول إشكالية بحثنا.

الأسئلة الفرعية:

- كيف إهتمّ المشرّع الجزائري بمهنة محافظ الحسابات؟
- فيما تتمثّل مهام محافظ الحسابات الأساسية؟
- بأيّ طريقة يعتمد محافظ الحسابات على إبداء رأيه عند الإنتهاء من مهمّة مراقبته؟
- ما هو تعريف السّياسات المحاسبية؟
- هل تغيير السّياسات مسموح به أم هناك طرق تحدّد ذلك؟
- ما هو موقف محافظ الحسابات من السّياسات المحاسبية والتّغيير فيها؟

وقبل أن نبدأ في رحلة البحث عن إجابة حول هذه التّساؤلات المطروحة نقترح مجموعة من الفرضيات التّي سنسعى للتّأكد إمّا من صحتها أو عدمها.

فرضيات الدّراسة:

- ✓ لمحافظ الحسابات دور من خلال تقديم آرائه.
- ✓ السّياسة المحاسبية مرنة في المؤسّسة.
- ✓ تقوم المؤسّسة بتعديل سياساتها المحاسبية التّي لا تخدم مصالحها.
- ✓ تعديل المؤسّسة لسياساتها المحاسبية يعني بالضّرورة الحصول على نتائج وكشوفات مالية أفضل.
- ✓ لمحافظ الحسابات موقف يبديه عند تغيير المؤسّسة لسياستها المحاسبية.

أهمية وأهداف الدّراسة:

تكمن أهمية دراستنا هاته في التّعريف بمهنة محافظ الحسابات على ضوء ما جاء به المشرّع الجزائري وتوضيح مهامه من خلال دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات أين سنتعرّف فعلا على مهامه وخاصّة فيما يخصّ السّياسات المحاسبية التّي تتبعها المؤسّسة في تقييم عناصرها، لذلك فإنّ هدفنا هو التّحقق من مدى أهمية ودور محافظ الحسابات في إختيار وتطبيق السّياسة المناسبة.

حدود الدّراسة:

تمتّ هذه الدّراسة بين شهري فيفري وجوان للعام الحالي.

وقد أجرينا الدّراسة التّطبيقية للبحث بمكتب محافظ الحسابات؛ السيّد"معلى محمّد" بولاية بسكرة.

منهجية الدّراسة:

إنّ الطريقة المثلى في إعتقادنا بعد دراسة بعض من المصادر والمراجع التّي اهتمت وعالجت متغيّرات بحثنا هذا هي إستعمال المنهج الوصفيّ التّحليلي للإجابة عن تساؤلاتنا وهذا بالنّسبة للجانب النّظري من الدّراسة. أمّا لتطبيق وإسقاط التّعاريف النّظرية فسنستخدم منهج دراسة حالة المؤسّسة في الجانب التّطبيقيّ عن طريق زيارة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات وتحليل حسابات وقوائم المؤسّسة المسؤول عنها.

الدّراسات السّابقة:

بعد عملية البحث والتّمحيص أو بما يسمّى المسح المكتبيّ، إرتأينا أن نقسّم الدّراسات السّابقة التّي عالجت متغيّرات موضوعنا إلى دراسات اهتمّت بمهنة محافظ الحسابات فأولته العناية للتّعريف به وبمهامه وكلّ ما يتعلّق بالمهنة، ودراسات أخرى كان هدفها هو البحث عن السّياسات المحاسبية في ظلّ ما جاء به المعيار المحاسبي الثّامن (**IAS 8**)، وقد وقع الاختيار على الدّراسات الآتية:

أوّلا: الدّراسات باللّغة العربية.

- **الدّراسة الأولى: (خرف الله محمّد راسم، 2014/2013، دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، مذكّرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير، جامعة بسكرة).**

تطرّق الباحث في مذكّرته إلى الإطار النّظري لمحافظ الحسابات ودوره الجسيم في تأكيد موثوقية المعلومات التّي توجد في جدول سيولة الخزينة. ومن خلال دراسته التّطبيقية التّي أجراها عن طريق دراسة لعيّنة من محافظي الحسابات لولايتي بسكرة والجزائر العاصمة وذلك بالإجابة على الإستبيان الذّي قام بتحضيره ليستطيع في الأخير بناء على الإجابات التّي تلقاها أن يجيب على إشكاليته وأسئلته الفرعية. وقد توصّل إلى النّتائج التّالية التّي تقول: أنّ القانون 10-01 يساهم في ضبط مهنة محافظ الحسابات، رغم هذا فهي لا تزال تعاني من بعض النّقائص التّي وجب على الدّولة أخذها بعين الإعتبار ومحاولة تقويمها. كما أكّد الباحث أنّ دور محافظ الحسابات لا ينحصر فقط في مراقبة الحسابات وإعداد بضع تقارير وإنّما يتعدّى ليكون أداة وقاية وحماية من أيّ تلاعب أو إختلاس يمسّ البيانات المحاسبية، بالإضافة إلى دوره في تأكيد مصداقية المعلومة المحاسبية بصفة عامّة والمعلومة المحاسبية التّي تكون في جدول سيولة الخزينة بصفة خاصّة.

- **الدّراسة الثّانية: (النّجار عماد غفوري عبود، الغرباوي سجاد مهدي عباس، 2017، دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الإدارة العليا لبعض السّياسات المحاسبية في ظلّ المدخل الأخلاقيّ، مجلّة الإدارة والإقتصاد، العدد 112، العراق، ص ص 180-195).**

جاءت هذه الدّراسة للإجابة عن التّساؤل القائل: "هل لمراقب الحسابات دور في تحديد خيارات الإدارة العليا في إعتماد السّياسات المحاسبية التّي من شأنها أن تخفّض من ممارسات إدارة الأرباح وتحقّق الرّفاهية الإجتماعية وفقا لمتطلّبات المدخل الأخلاقيّ لمهنة المحاسبة والتّدقيق؟" .وللإجابة على هذه الإشكالية المطروحة عمد الباحثان إلى إعداد إستمارة إستبانة يتمّ الإجابة عنها من طرف المدقّقين ومراقبي الحسابات ليتضّح لهما في نهاية عملية البحث كنتيجة لما قاما به أنّ هناك إرتباط قويّ بين الدّور الذّي يؤدّيه مراقب الحسابات وبين خيارات الإدارة في إختيار السّياسة المحاسبية.

- **الدّراسة الثّالثة: (سي محمّد لخضر، 2019، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسّسة الإقتصادية –دراسة حالة– مجمّع أفيكول سكيكدة، مجلّة دراسات وأبحاث إقتصادية في الطّاقات المتجدّدة، المجلّد 6، العدد 2، الجزائر).**

إنّ هدف الباحث وراء كتابة هذا المقال وإنجاز هذه الدّراسة هو معرفة دور محافظ الحسابات في تقويم ومصداقية الحسابات المالية في المؤسّسات الاقتصادية، حيث قام الباحث بدراسة حالة مؤسّسة أفيكول المتواجدة بولاية سكيكدة للوقوف على الدّور والمهام التّي تقع على عاتق محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسّسة والمصادقة عليها، حيث توصّل الباحث عن طريق معاينته لتقارير محافظ الحسابات المنجزة بعد فحصه لحسابات المؤسّسة محلّ الدّراسة أنّ هذا الأخير له دور أساسيّ في تقويم حسابات المؤسّسة من خلال رأيه الفنّي المحايد.

ثانيا: الدّراسات باللّغة الأجنبية.

- **الدّراسة الأولى: (Nahed Habis Hamed Al Rawashdeh, 2013, The Role of the Auditor in Verified of the Unethical Practices in Accounting, Department of Commerce, Aligarh Muslim University,Volume 3, India, 9 pages).**

إنّ موضوع المحاسبة الإبداعية والممارسات اللاّأخلاقية التّي أصبحت تطال مجال المحاسبة أصبحا من المواضيع المهمّة التّي يتطرّق إليها الباحثون. وهذا ما قامت به الباحثة من خلال إنجاز هذا المقال الذّي يهدف إلى إكتشاف دور محافظ الحسابات أو كما يصطلح عليه البعض بمدقّق الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وما تقوم به المؤسّسات من تلاعبات حتّى تصل لتحقيق أهدافها وإن كان على حساب المتعاملين مع المؤسّسة. وتوصّلت الباحثة لجملة من النّتائج أهمّها:

- أنّ المؤسّسات التّي تلجأ لِاستعمال المحاسبة الإبداعية هدفها التّضليل وإخفاء الحقائق من أجل خدمة أغراض المسيّرين.
- ظهور المحاسبة الإبداعية أحد الأسباب التّي أدّت إلى التّحول نحو نظام المعايير المحاسبية الدّولية.

ولمحاربة هذه الأفعال والتّصدي لها أشارت الباحثة لمجموعة من التّوصيات التّي بإمكانها مواجهة خطر المحاسبة الإبداعية ولعلّ أهمّ ما يجب القيام به هو تفعيل دور محافظ الحسابات عن طريق تطوير مهامه وتدريبه للحدّ من هذه الإستعمالات.

- **الدّراسة الثّانية: (American Institute of Science, 2015, Choice of Accounting Policy: Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements, American Journal of Economics Finance and Management, Volume 1, No 3, Nigeria, pp. 190-194).**

يكمن الهدف من هاته الورقة البحثية المعنونة بـ: إختيار السّياسة المحاسبية: "تأثيره على تحليل وعرض القوائم المالية" في معرفة ما إذا كانت السّياسات المحاسبية تؤثّر فعلا على القوائم المالية، حيث ذكرت الدّراسة مجموعة من النّقاط الواجب على المؤسّسات الإعتماد عليها في إختيار السّياسة المحاسبية الأنسب لهم. ومن خلال هذا الحث تمّ التّوصل إلى أنّ السّياسة المحاسبية لها تأثير على المركز المالي للمؤسّسة وبالتّالي على جميع قوائمها المالية.

من خلال الدّراسات السّابقة التّي تمّ عرضها نلاحظ أنّ هناك قصور في معالجة موضوع محافظ الحسابات ودوره في إختيار السّياسات المحاسبية الأمثل للمؤسّسة. حيث أنّ جلّ الدّراسات والأبحاث اهتمّت فقط بعرض وتقديم مهنة محافظ الحسابات دون ذكر الأهمية الكبيرة التّي يقوم بها من خلال إبداء رأيه حول السّياسات المحاسبية من ثبات وتغيير فيها. لذلك سنحاول أن يكون هذا البحث إثراء لهذا الموضوع الذّي يعتبر مهمّا جدّا نظرا لأهميّة كلّ من محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية والمرونة في إستخدام البدائل المحاسبية من قبل المؤسّسات.

خطّة مختصرة للدّراسة:

للإجابة عن إشكالية بحثنا المطروحة قسّمت هذه الدّراسة إلى ثلاث فصول، أوّل إثنين منها عبارة عن دراسة وبحث نظريّ للتعاريف والأهمية وغيرها من العناصر التّي تدرس كلّ من محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية نظريا. حيث جاء الفصل النّظري الأوّل بعنوان "الإطار النّظري لمحافظ الحسابات" أين تطرّقنا فيه إلى تعريف محافظ الحسابات ومهامه التّي توكلّ إليه، دون أن نستثني بالذّكر التّقارير التّي يقوم بإعدادها في نهاية عمله كملخصّ لما قام به أثناء عهدته في المؤسّسات. أمّا الفصل الثّاني فتمّ عرضه تحت عنوان "السّياسات المحاسبية" وقد ذكرنا في طيّات هذا الفصل تعاريف للسّياسات المحاسبية، أنواعها، أهدافها وحتّى مصادرها التّي تستسقى منها. أمّا بالنّسبة للفصل الثّالث فقد خصّص للدّراسة التّطبيقية الميدانية والتّي كانت بمكتب محافظ الحسابات وذلك للوقوف حول حقيقة وطبيعة العمل الميدانيّ. وفي محاولة منّا لخلق التّوازن بين الفصول الثّلاث تمّ تقسيم كلّ فصل إلى مباحث ومطالب تساعد في عملية عرض المعلومات مع إرفاقها بشروحات وتوضيحات.

ويمكن عرض هيكل البحث كالآتي:

1. **الفصل الأوّل: الإطار النّظري لمحافظ الحسابات.**
2. **الفصل الثّاني: السّياسات المحاسبية.**
3. **الفصل الثّالث: دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات.**

الفصل الأوّل

الإطار النّظري لمحافظ الحسابات

تمهيد:

هدفت هذه الدّراسة إلى البحث عن دور واحدة من أهمّ المهن المحاسبية في العالم الحالي، والتّي يقوم بها شخص معتمد يعيّن من طرف جهة قانونية بموجب قوانين ومراسيم تنفيذية. وإنّه ليس من المعقول أن نبحث عن دور محافظ الحسابات دون التّطرق لمهنته والتّعريف بها، ولذلك خصّصنا هذا الفصل النّظريّ الأوّل للدّراسة النّظرية لماهية محافظ الحسابات من تعريف للشّخص المخوّل له للقيام بهاته المهنة إلى التّعمق في طريقة تعيينه ومهامه التّي توكّل إليه.

وقد تمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية تفرّع كلّ واحد منها بثلاث مطالب لزيادة في الشّرح والإستفاضة في التّوضيح.

وكبداية تطرّقنا في المبحث الأوّل لتعريف محافظ الحسابات حسب ما جاء به المشّرع الجزائريّ، وكما تمّت الإشارة إلى الشّروط التّي يجب أن يستوفيها الشّخص حتّى يتمكن من مزاولة هاته المهنة وطريقة تعيينه.

أمّا بالنّسبة للمبحث الثّاني والذّي حمل عنوان" بيئة عمل محافظ الحسابات" فإنّه كان الضّروريّ أن نلج البيئة العملية لمحافظ الحسابات حتّى يتسنّى لنا معرفة ما له من حقوق يتمتّع بها وما عليه من واجبات عليه تأديتها، وما يقوم به من مهام تفرض عليه والتّي قد تنتهي بجملة من المسؤوليات التّي يتعرض لها، وقد تكون من العيار الثّقيل تؤدي به إلى المساءلة في حال أخلّ بأخلاقيات المهنة أو قام بالتقصير في أداء مهامه.

وفي الأخير خصّصنا المبحث الثّالث لواحدة من أهمّ الوثائق المحاسبية التّي يتمّ الإعتماد عليها من قبل العديد من الأطراف والهيئات ألا وهي تقرير محافظ الحسابات، وذلك من خلال استعراض مفهوم هذه الوثيقة، أنواعها، أهميتها والمعايير التّي يستند عليها لإعدادها.

ممّا سبق يمكن عرض مباحث الفصل النّظري الأوّل كالآتي:

- **المبحث الأوّل: ماهية محافظ الحسابات.**
- **المبحث الثّاني: بيئة عمل محافظ الحسابات.**
- **المبحث الثّالث: تقرير محافظ الحسابات.**

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات.

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات أولى المشرّع الجزائريّ عناية كافية بها وهذا ما يظهر في القوانين والمراسيم التنظيميّة التي جاءت بتعريف دقيق لهاته المهنة وللشّخص المؤهل للقيام بها ألا وهو محافظ الحسابات، وفيما يلي سنتطرّق للتّعرف على ماهية محافظ الحسابات من تعريف وشروط تعيينه ومهامه العملية الّتي تسند إليه القيام بها.

المطلب الأوّل: تعريف محافظ الحسابات.

التعريف الأوّل: حسب المادّة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في أفريل 1991 والذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عرّف محافظ الحسابات على أنّه"كلّ شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشّهادة بصحة وانتظامية حسابات الشّركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه بموجب أحكام التشريع المعمول به." (الجزائرية ا.، 1991، صفحة 654).

وبعد صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 فقد ألغي القانون السّابق وجميع أحكامه ولكن حافظ محافظ الحسابات على نفس الماهية إذ أنّه وحسب المادة 22 من هذا القانون الأخير والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإنّ مفهوم محافظ الحسابات بموجبه هو "كلّ شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها." (القانون10-01، 2010، صفحة 7).

ونجد أحيانا مسمّيات أخرى تطلق عليه مثل المحاسب القانوني ومراقب الحسابات والمراجع الدّاخلي، حيث يقوم بمزاولة مهنة المراجعة من خلال مكتب خاصّ ويفرض منه صفة الإستقلالية. وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التّاريخية المنشورة للمؤسّسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو خدماتية، ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين المشرّعة لهاته المهنة. (عمار، 2014، صفحة 54).

من خلال التّعريفات السّابقة يمكن أن نلمس الأهمية الكبيرة التي أولاها المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات من خلال تقديم تعريفات واضحة وصريحة نستخلص منها أنّ محافظ الحسابات هو كلّ شخص يقوم باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وتبعا للقوانين المنصوص عليها مهمّة الاطّلاع على القوائم المالية ومراجعتها والإدلاء برأي فنّي محايد حول مصداقية تلك القوائم المالية في نهاية عملية المراقبة. والشخص الموكّل له مهمّة القيام بهذه العمليات عليه أن يتميّز بمجموعة من الصّفات أهمّها:

- الإستقلالية التّامة في العمل؛
- الإلمام والمعرفة التامّة للقوانين والتّشريعات المحاسبية والجبائية؛
- أن يكون مواكبا للتّطورات على النّطاق الدّولي.

المطلب الثّاني:شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وما يتنافى مع المهنة.

الفرع الأوّل: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

لا بدّ على الرّاغب في ممارسة أيّ مهنة أن يتقيّد بمجموعة من الشّروط التّي إن توفرّت فيه يسمح له بممارستها، وهذا ما جاء في القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وفي هذا المطلب سنستعرض هذه الشروط.

حسب المادّة 6 من القانون المذكور أعلاه فإنّ شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات هي كالتالي (الجزائرية ا.، 1991، صفحة 652):

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات المحددة في المادة الأولى من هذا القانون؛
- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها هذا القانون؛
- تأدية اليمين المنصوص عليها في المادّة 4 من هذا القانون.

الفرع الثّانيّ: حالات التّنافي والموانع.

حتّى يتمكن محافظ الحسابات من أداء مهامه بِاستقلالية فكرية وأخلاقية، حدّد القانون 10-01 مجموعة من حالات التّنافي والموانع مع مهنة المحافظ (الجزائرية ا.، القانون 10-01، 2010، الصفحات 10-11):

1. حالات التّنافي: تعتبر منافية للمهنة كلّ ما ذكر في المادّة 64 من نفس القانون وهي الحالات الآتية:
   - كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
   - كلّ عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانونيّ؛
   - كلّ عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسّسات التّجارية المنصوص عليها في القانون التّجاري؛
   - الجمع بين المهن الثّلاث " الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" في نفس الشّركة؛
   - كلّ عهدة برلمانية وكلّ عهدة انتخابية في الهيئة التّنفيذية للمجالس المحليّة المنتخبة.

ومن خلال دراسة القانون 10-01 نجد أنّه وفي نفس المادّة المذكورة أعلاه من هذا القانون أنّه سمح لأصحاب هاته المهن ومنهم محافظ الحسابات بمزاولة مهنة التّعليم والبحث في مجال المحاسبة، وهذا يعتبر كنقطة إيجابية لهذا القانون الذّي عمل على النّهوض وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر. إذ أنّ حالات التّنافي التّي ذكرناها ما هي إلاّ للتّنظيم وليس للتّضييق على ممتهني هذا المجال.

2. حالات الموانع: يمنع محافظ الحسابات من: (الجزائرية ا.، القانون 10-01، 2010، صفحة 11)

- القيام بمراقبة حسابات مؤسسات يمتلك فيها حصصا أو مساهمات أو له فيها مصالح بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بمهام مؤسّسات يحوز فيها أقاربه من الدّرجة الرّابعة على جزء من رأس المال أو أيّ شكل من المنافع؛
- أن يجمع المحافظ بين المهام التّعاقدية والمصادقة القانونية على الحسابات في نفس المؤسّسة؛
- قبول مهمة محافظ حسابات في مؤسّسة بها مهنيّ آخر يمارس مهامه ينتمي لنفس شركة محافظة الحسابات التابع لها الأوّل؛
- أن يشغل مهمة خبير قضائي أو مستشار جبائي في مؤسّسة يقوم بمراقبة حساباتها.

المطلب الثالث: تعيين محافظ الحسابات.

يتم تعيين محافظ الحسابات كما يلي (الجزائرية ا.، 2010، صفحة 7،8):

- تعيّن الجمعية العامة أو الجهاز المكلّف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية؛
- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرّة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات؛
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميّا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تحديد عهدة محافظ الحسابات؛
- عندما تعيّن شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإنّ هذه الأخيرة تعيّن من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها؛
- عندما تعين شركة أو هيئة أكثر من محافظ حسابات فإنّ كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام القانون المنصوص عليها؛
- يتعيّن على محافظ الحسابات أو مسيّر شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

المبحث الثاني: بيئة عمل محافظ الحسابات.

حتى يتمكن محافظ الحسابات من القيام بعمله بشكل صحيح وآداء المهام الموكلة له بمصداقية وشفافية لا بدّ أن تكون بيئة عمله ملائمة كي يترتب منها نتائج جيّدة، وهذا ما سنراه في مبحثنا هذا.

المطلب الأوّل: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

إنّ لكل شخص في هذه الحياة ما له من حقوق يحصل عليها وما عليه من واجبات عليه تأديتها، وهذا أيضا بالنسبة لمحافظ الحسابات الذي عليه أن يعرف حقوقه وواجباته حتى يؤدي مهنته على أكمل وجه.

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات.

لمحافظ الحسابات جملة من الحقوق التي يتمتع بها، نذكر منها:

- الحق في الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة و محاضر مجالس الإدارة والجمعية العامّة حسب ما نص عليه القانون 91-08 في المادة 35 حيث وضح أنّه:" يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات و المحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها..."
- الحق في الاستفسار والسؤال عن أي بيانات أو توضيحات يراها المحافظ لازمة وتساعد في عمله وذلك حسب المادة 35 من القانون المذكور أعلاه والتي جاء في نصها:"... ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كلّ التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة".
- الحق في المشاركة في اجتماع مجلس إدارة الشركة أو الهيئة، حيث يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع الإدارة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده وهذا حسب ما ورد في المادة 40 من القانون السابق.
- وحسب ما جاء المادة 42 له الحق في الاستعانة بخبير مهني آخر أثناء ممارسة مهامه على حسابه وتحت مسؤوليته.
- الحق في التحقق من جميع موجودات الشركة؛ إذ أنّ رأيه الفنّي المحايد في تقريره حول عدالة القوائم المالية لا يتحقق دون هذه العملية، لذلك على إدارة الشركة تسهيل هاته العملية حتى يتمكن محافظ الحسابات. (اشتيوي، 1996، صفحة 46).

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات.

يجب على محافظ الحسابات أثناء القيام بمهامه بذل العناية المهنية الكافية والمعقولة للقيام بمجموعة من الواجبات المنصوص عليها في قانون أخلاقيات المهنة، والتي صنّفت إلى ثلاثة أقسام و تتمثّل في:

- ❖ أوّلا: واجبات محافظ الحسابات اتجاه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يجب على العضو المنتمي للغرفة أن يبلغ المجلس الوطنيّ للمحاسبة عن طريق رسالة خلال مدّة لا تتجاوز خمسة عشر يوما عن أيّ توكيل جديد أو حدث طرأ في حياته المهنية كالمتابعات القضائية أو النّزاعات بين زملائه في المهنة أو تغيير المحلّ المهني.

- ❖ ثانيا: واجبات محافظ الحسابات اتجاه زملائه في المهنة.

من بين الأسس والمبادئ التي جاء بها قانون أخلاقيات المهنة هي التعاون والعلاقة الطيّبة التي تجمع زملاء المهنة، كما أنّها تزيد من فعالية وتطوّر وتنظيم المهنة ومن بين الواجبات التي يجب على محافظي الحسابات التقيّد بها مع زملائه ما يلي:

- في حالة تعيين محافظ حسابات محلّ زميله، فإنّ على محافظ الحسابات الجديد التّأكد من أسباب عزل الأوّل قبل قبول المهمة وإذا كان قد استلم حقوقه أم لا؛
- يجب على محافظ الحسابات القديم إعطاء أيّ معلومات أو توضيحات في شأنها مساعدة زميله الجديد الذّي عيّن مكانه وذلك لتسهيل عمله؛
- يجب عليه أن يمتنع عن أيّ ملاحظات في شأنها إلحاق الضرر بزملائه أو تشويه سمعتهم في العمل؛
- في حالة حدوث خلافات بين الزّملاء في المهنة فإنّ على محافظ الحسابات أن يحاول حلّ هاته الخلافات وديّا على مستوى المجلس الوطنيّ للغرفة قبل تحويلها إلى لجنة التأديب والتحكيم بالمجلس الوطني للمحاسبة.

❖ ثالثا: واجبات محافظ الحسابات اتجاه العملاء.

أثناء العمل تنشأ علاقة بين محافظ الحسابات والأطراف التي يعمل معها أو هو بصدد مراجعة حساباتها، لذلك فإنّ العميل يضع ثقته الكاملة في محافظ الحسابات وهذا الأخير عليه أن يكون محلّ هاته الثقة وذلك بـ :

- المحافظة على سريّة المعلومات التي لا يرغب عميله الكشف عنها، فإنّ إفشاء المعلومات دون موافقة العميل لا تسيء فقط إلى محافظ الحسابات وإنّما إلى المهنة وأخلاقياتها ككلّ. كما يجدر التنويه إلى أنّه هناك حالات تستدعي الكشف وإعطاء المعلومات اللازمة دون الرجوع للعميل وأخذ موافقته في حالة المساءلات القضائية مثلا.

❖ رابعا: واجبات محافظ الحسابات أثناء تأطير المتدربين (المتربصين).

- يجب على المشرف على تدريب المتربصين الرّاغبين في الحصول على الاعتماد لمزاولة المهنة تأطيرهم وتكوينهم مهنيا عن طريق إشراكهم في حصص تطبيقية، كما يجب عليهم منحهم إجازة غير مدفوعة وذلك ليتمكنوا من التحضير للاختبارات التي تعتبر مرحلة من مراحل الحصول على الاعتماد.

المطلب الثّاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

تترتب عن مهنة محافظ الحسابات بعض المهام والمسؤوليات التي يتولى مهمة القيام بها.

الفرع الأوّل: مهام محافظ الحسابات.

بيّن القانون 10-01 مهام محافظ الحسابات من خلال المواد(23-24-25)، والمتمثلة في النقاط التالية (القانون10-01، 2010، صفحة 7):

- يشهد بأنّ الحسابات السّنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- كتم السر المهني تحت طائلة قانون العقوبات، إلاّ في الحالات المنصوص عليها في القانون لا سيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيّ، فإنّ الإدارة الجبائية قد تطلع على الوثائق المقررة، وقد يتم استدعاء محافظ الحسابات للمثول أمام لجنة الإنضباط لتقديم شهادته. (قالب، 2021، صفحة 960)

الفرع الثّاني: مسؤوليات محافظ الحسابات.

خلال آداء مهامه يتعيّن على محافظ الحسابات أن يتحمّل جملة من المسؤوليات التي تنشأ نتيجة العقد الذي بينه وبين الشركة أو العميل وذلك في حالة حدوث إخلال أثناء المهمّة الموكلة له (عبد الله خ.، 2014، صفحة 80)، والتي تنقسم إلى:

- المسؤولية التأديبيّة (الجزائرية ا.، القانون 10-01، 2010، صفحة 10):

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطنيّ للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسته لوظائفه.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها في: التوبيخ، الإنذار، التوقيف المؤقت لمدّة أقصاها ستة (6) أشهر، التوقيف النهائيّ أو الشّطب من الجدول. وذلك حسب خطورة الخطأ.

- المسؤولية الجزائية:

إنّ محافظ الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العامّ مثل: النّصب وخيانة الأمانة، أو مخالفة التشريع الضّريبيّ...إلخ. هذه الوضعيات تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست متعلقة فقط بمهنة محافظ الحسابات وبالتالي يعاقب عليها القانون. (شريقي، 2012، صفحة 97)

كما توجد مخالفات متعلقة بالمهنة كتدوين بيانات كاذبة في التقارير أو المصادقة على وقائع غير مطابقة للحقيقة والوضع الحقيقيّ. (أبو رقبة و المصري، 2014، صفحة 83).

وقد حدّد القانون العقوبات النّاجمة عن المخالفات السّابق ذكرها أعلاه والتّي قد تتجسّد إمّا في غرامات أو السّجن، والجدول التّالي يوضح هذا (عبد الصمد، 2022، صفحة 58،59):

الجدول (1-1):العقوبات المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات.

العقوبات		**المواد التّي تنصّ عليها**	**الأفعال المرتكبة**
الغرامة	السّجن		
من 500000دج إلى 2000000دج وتضاعف في حالة العود	من ستة أشهر إلى سنة في حالة العود	المادّة 73 من القانون 01/10 الذي ينظم المهنة.	الممارسة غير المشروعة للمهنة.
من 20000دج إلى 500000دج	من سنة إلى خمس سنوات	المادّة 830 من القانون التّجاري.	– إعطاء/تأكيد معلومات كاذبة عن المؤسسة محلّ المراقبة. – عدم الإبلاغ عن الأحداث الجنحية.
من 20000دج إلى 200000دج	من ستة أشهر إلى سنتين	المادّة 837 من القانون التّجاري.	– عدم الإشارة في التّقرير إلى مساهمة الشّركة محلّ المراقبة أو حيازتها لنصف رأسمال شركة لها مقرّ على التراب الوطني.
من 20000دج إلى 500000دج	من ستة أشهر إلى سنتين	المادّة 825 من القانون التّجاري.	– المنح العمديّ / الموافقة على بيانات غير صحيحة واردة في تقارير القائمين على إدارة المؤسسة المقدمة إلى الجمعية العامّة التّي تمّ استدعاؤها للبت في إلغاء حقّ الأفضلية في اكتتاب المساهمين.
من 20000دج إلى 200000دج	من شهرين إلى ستة أشهر	المادّة 829 من القانون التّجاري.	– قبول مهمّة أو الاحتفاظ بها رغم الوقوع في حالة الموانع المنصوص عليها في القانون.
من 500دج إلى 5000 دج	من شهر إلى ستة أشهر	المادّة 830 من القانون التّجاري. المادّة 301 من قانون العقوبات.	– كشف السّر المهني.

➢ المسؤولية المدنية:

حسب المادّة 60 من القانون 10-01 فإنّ محافظ الحسابات وأثناء ممارسته لمهامه يعدّ مسؤولا مدنيا اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية. (الجزائرية ا.، القانون 10-01، 2010، صفحة 10)

حيث يحقّ لهم طلب تعويض في حال لم يبذل محافظ الحسابات العناية المهنية الكافية للقيام بمهامه، ولكي تقوم المسؤولية المدنية لا بدّ من توفرّ ثلاثة أركان وهي (عبد الله خ.، 2014، صفحة 85):

- إذا تبيّن حدوث إهمال أو تقصير متعمّد من طرف محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه؛
- إصابة المدّعي ضرر؛
- وجود علاقة سببية تربط بين الخطأ والضّرر، وإثبات هذا يقع على المدّعي.

ويمكن تلخيص ما سبق من خلال الشّكل (1-1) الآتي، والذّي يوضّح الإخلال والخطأ الذّي قد يقع فيه محافظ الحسابات أثناء عمله وما ينجم عن ذلك من مسؤوليات:

الشّكل (1-1) العقوبات المتعلقة بمسؤوليات محافظ الحسابات.

المسؤولية التّأديبيّة	• تقصير عمديّ عند القيام بوظيفته.
المسؤولية الجزائية	• المصادقة على بيانات غير مطابقة للوضع الفعليّ، ومحاولة التّستر عنها.
المسؤولية المدنية	• إلحاق ضرر بالزّبون.

المصدر:من إعداد الطّالبان بالإعتماد على الجريدة الرّسمية والقانون التّجاري.

المطلب الثالث: اِستقلالية محافظ الحسابات.

تعتبر الإستقلالية من أهمّ النقاط الواجب توفرها في محافظ الحسابات حتى تكون نتائج عمله صادقة، خالية من التّدخلات والتّلاعبات التي قد تمسّ بمصداقية عمله وتقاريره، ولعلّ هذا ما يوضّحه لنا التشريع القانوني المنظّم لهذه المهنة حين قام بتحديد عدد عهدات محافظ الحسابات في مؤسسة ما، إذ لدى هذا الأخير الحق في تجديد عهدته لمرّة واحدة وهذا حتّى لا تتولدّ علاقات بينه وبين أصحاب المؤسسة محلّ المراقبة، والتّي قد تكون عائق بينه وبين العمل الحياديّ الفنّي الذّي يجب أن يقدمه. فقد يتعارض أحيانا ما يصرّح به محافظ الحسابات مع أهواء مسيّري المؤسسة فيلجأ للتغيير الذي سيمسّ بمصداقية واستقلالية عمله. دون أن ننسى القسم الذّي يؤدّيه والذّي يتعهد أثناء تأديته بالتّفاني في عمله وتأديته على أكمل وجه وعدم الإنحياز لأيّ جهة مهما كانت الأسباب والظّروف وهذا حفاظا على مصداقية وصحة المعلومات الصّادرة من تقاريره وآرائه.

المطلب الرابع: أتعاب محافظ الحسابات.

تتمّ عملية تحديد أتعاب محافظ الحسابات عند الاتفاق مع العميل على آداء خدمة معيّنة في إطار ما يحدده القانون وهذا ما جاء في المادّة 45 من القانون رقم 91 – 08 التي حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث ذكر فيها: "تحدد الجمعية العامّة للمساهمين باتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسّعر الذي تحدده السّلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية، في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى محافظو الحسابات فضلا على الأتعاب أيّ أجر أو اِمتياز تحت أيّ شكل كان. ومن هذا المنطلق تمّ وضع جدول أتعاب يسهل عملية حساب أتعاب محافظ الحسابات بناء على مؤشرات ومعايير هي :

- المجموع الإجماليّ للميزانية بدون تخفيض الإهتلاكات والمؤونات.
- مجموع الإيرادات المصنفة في الصنف (7)، باستثناء حسابات التحويل حساب (75 و 78).

إلاّ أنّه لا يمكن تطبيق جدول الأتعاب لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها **1 000 000.00** حسب القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق في 7 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء في مادته رقم 2 مايلي: يتقاضى محافظ الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية، في إطار مهامه العادية ومع احترام العينات المهنية .

تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي :

- **30 %** عند بداية الأعمال؛
- **20%** بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛
- **30%** عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات؛
- **20%** بعد اجتماع الجمعية العامة العادية. (شاشوة، 2021، صفحة 14)

الجدول رقم(2-1): سلّم أتعاب محافظ الحسابات. (الجزائرية ا.، 2007، صفحة 19)

المبلغ الإجمالي الخامّ عن الموازنة السّنوية(الاستثمارات غير المعادة التّقييم وإيرادات الاستغلال)	**العدد العادي لساعات العمل**	**الأتعاب حسب كلم/دج(يحصل عليها بضرب عدد السّاعات في معدّل السّاعة بمبلغ 500دج)**
حتى أقلّ من 50 مليون دينار	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقلّ من 100 مليون دينار	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقلّ من 200 مليون دينار	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1.600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1.600 إلى أقل من 3.200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1.030	من 380 إلى أقل من 515
من 3.200 إلى أقل من 6.400 مليون دج	من 1.030 إلى أقل من 1.400	من 515 إلى أقل من 700
من 6.400 إلى أقل من 12.800 مليون دج	من 1.400 إلى أقل من 1.800	من 700 إلى أقل من 900
من 12.800 إلى أقل من 25.600 مليون دج	من 1.800 إلى أقل من 2.400	من 900 إلى أقل من 1.200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2 %أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5.000 مليون دج حتى الحد الأقصى4.500 ساعة.	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه بإعداد مجموعة من التّقارير التّي يعبر فيها عن رأيه والتي يجب أن تتصف بالموضوعية والحياد، وفي هذا المبحث سنعرف ماهية التّقرير وأنواعه التّي نصّ عليها القانون والتي تختلف باِختلاف مهام محافظ الحسابات التي أدّاها.

المطلب الأول : مفهوم تقرير محافظ الحسابات.

التّعريف الأول: هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توفرت فيه مقوّمات عملية وعلمية وشخصية معيّنة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فنيّ محايد، حيث يتضمن التّقرير رأي المحافظ حول صحة ودقة النّتائج التي تحتويها السّجلات والدّفاتر المحاسبية. (مسعد و الخطيب، 2009)

التعريف الثاني: عرف أيضا بأنّه المنتج النهائي (**le Produit Final**) لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات على القوائم المالية. (عشماوي، 2007)

من خلال هذه التّعريفات يمكننا القول بأنّ التقرير هو بمثابة حوصلة لكلّ ما توصل إليه محافظ الحسابات من خلال مراقبته ودراسة أنشطة وسجّلات المؤسسة ليتمكن من إبداء رأي فنّي محايد حول مدى انتظام الدّفاتر والسّجلات ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النّشاط وما إذا كانت المؤسّسة ممتثلة فعلا لمعايير التّدقيق والمحاسبة على حدّ سواء، فتقرير المحافظ حول مصداقية وعدالة القوائم يمثّل مرجعا أساسيّا لمعلومات تهمّ الأطراف المتعاملة بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسّسة.

المطلب الثاني : أنواع تقارير محافظ الحسابات.

يترتّب عن مهمّة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010)

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاصّ حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاصّ حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاصّ حول الامتيازات الخاصّة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاصّ حول إجراءات الرّقابة الدّاخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

حتى يمكن معرفة محتوى تقرير محافظ الحسابات المنصوص عليها في القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يجب أن نتطرق إلى أنواع التقارير التي يقوم بها محافظ الحسابات من ناحية، ومن ناحية أخرى المعايير التي يجب أن يتقيد بها محافظ الحسابات في كتابة هذه التقارير. (لبوز و بوعلاق، 2019)

1-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السّنوية وصورتها الصّحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر:

يعتبر هذا أهم تقرير يقوم به محافظ الحسابات لأنّه يلخص جميع المهام التي قام بما محافظ الحسابات على مستوى الكيان خلال السنة، ويكون فيه القرار الأخير على أنّ تلك الوثائق سليمة ومسجلة وفق ممارسات محاسبية مقبولة، أو أنّ هناك بعض الاختلالات الواجبة التّصحيح، أمّا إذا رأى محافظ الحسابات أنّ تلك الاختلالات فاقت ما هو مسموح به، كان له الحقّ في رفضها وعدم مصادقتها و تبرير ذلك الرّفض وتبليغ الجمعية العامّة بتلك الاختلالات حتى يكون لها الحق في التصدي لذلك بقرار لمواجهة تلك الاختلالات. ويجب على محافظ الحسابات إذا رفض المصادقة للسّنة الثانية على التوالي تبليغ وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

2-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء:

في حالة الكيانات الجماعية كالشركات والجمعيات والتي تحتوي على فروع مختلفة أو في حال وجود حسابات واجبة الدّمج، وجب على محافظ الحسابات للشركة الأمّ بالتعاون مع محافظ الحسابات للفروع التأكد من العمليات التي تمت بينها وبين الفروع والمصادقة على تلك الحسابات إذا لم يكن هناك تحفظات.

3-تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:

من الضروري على محافظ الحسابات الاطلاع على جميع الاتفاقيات المبرمة مع الكيان محلّ المراجعة حتى يتأكد من أنّ الاتفاقيات خالية تماما من المصالح الضّيقة لأصحاب الإدارة، وفي حالة وجود أيّ علاقة من هذا النّوع وجب على محافظ الحسابات الإشارة بصفة وافية لهذه الاتفاقية، وهذا تطبيقا لنص المادّة 628 من القانون التجاري حيث يمنع على القائمين على الإدارة التعاقد الشركة نفسها سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلاّ بعد استئذان الجمعية العامّة للملاك المساهمين مسبقا بعد تقرير من محافظ الحسابات، بل يتعداها الأمر إلى الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة والشركات الأخرى التي يملك فيها أحد القائمين بالإدارة أسهما أو حصصا إلاّ بعد التصريح إلى مجلس الإدارة.

4-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات:

وفي هذا التقرير يقوم محافظ الحسابات بتحليل وتفصيل أعلى خمس تعويضات من الأجور الممنوحة للعمّال حسب نصّ المادّة 680 الفقرة 03 من القانون التجاري، وتفسير تلك المبالغ و سبب منحها لهاته الفئة إن وجد حسب ما هو معمول به في الاتفاقات مع الإطارات.

5-تقرير خاص حول الامتيازات الخاصّة الممنوحة للمستخدمين:

ويذكر في هذا التّقرير الامتيازات الخاصّة التي قد تمنح لفئة معيّنة من المستخدمين؛ كالسكنات الوظيفية والسيارات الخاصة والهاتف وما إلى ذلك، بسبب الحاجة الخاصّة لهاته الفئة كالمديرين وأصحاب الأفكار البحثية الذين لا يمكن الاستغناء عنهم واستقطابهم بهذه المزايا.

6-تقرير خاص حول تطور نتيجة السّنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السّهم أو حسب الحصّة الاجتماعية:

ويذكر في هذا التّقرير النتائج الخاصّة بالخمس السّنوات الأخيرة ومقارنتها، حتى يتبين لملاك الشركة الوضعية المالية من خلال جدول حسابات النتائج. وهذا ما نصّت عليه المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري، ويهدف هذا التّقرير أساسا إلى معرفة

النّتيجة الإجمالية بصفة دقيقة وحصّة السّهم أو الحصّة الاجتماعية من الربح، وهذا الأمر يسهل على الجمعية العامّة للمساهمين قرار توزيع الأرباح إن أرادت.

7-تقرير خاصّ حول إجراءات الرّقابة الدّاخلية:

إنّ من بين أهمّ مهام محافظ الحسابات في الكيانات الاقتصادية تقييم مدى جدوى ومصداقية نظام الرّقابة الدّاخلية المتبع داخل الكيان، لذلك وجب على محافظ الحسابات تقديم تقرير خاصّ يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلي بإيجابياته وسلبياته، حتى يتمكن القائمون على الإدارة من تصحيح الثّغرات التي من شأنها خلق خطر على نشاط الكيان.

8-تقرير خاصّ في حالة ملاحظة تهديد يؤثّر على اِستمرارية الاستغلال:

إنّ ما يرمي له الفكر الاقتصادي الحديث لتسيير الكيانات الاقتصادية هو مواصلة الاستغلال، أكثر من رغبته في تحقيق الأرباح. ولعلّ ما جاء به المشرع الجزائري في القانون 10-01 المذكور أعلاه حول التّقرير الخاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال لهو أهمّ دليل على أنّ مواصلة الاستغلال للكيانات الاقتصادية هو الهدف الأسمى، وعليه كان من الواجب على محافظ الحسابات إذا رأى أنّ هناك خطر قد يهدد استمرارية نشاط الكيان سواء في مجال المعاملات الدّاخلية أو الخارجية من مديري الكيان أو من غيرهم، أن يبلّغ الجمعية بذلك في شكل تقرير خاصّ يذكر فيه كلّ المخاطر والتّهديدات الملاحظة من طرفه، إضافة إلى ذكر المؤشرات التي ولّدت له هذا الشّك بشأن خطر عدم استمرار نشاط الكيان.

المطلب الثّالث: خصائص وأهمية تقرير محافظ الحسابات.

الفرع الأول: خصائص تقرير محافظ الحسابات.

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتف بها المدقق، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي: (مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 2012)

- الترابط: يعتبر تقرير المراجع بمثابة حلقة الصلة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها، وهم مجلس إدارة المنشأة وكبار المسؤولين فيها وحملة الأسهم والجهات الحكومية، وفي كثير في الأحيان يعتبر تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المنشأة، وغالب ما يتم الحكم على المراجع بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية
- الصحة و الدقة: ينبغي أن يتذكر المراجع المسؤول عن الفحص دائم عند إعداده للتقرير استخدام المعلومات الواردة فيه، ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المنشأة كلما كان ذلك ممكن ، ويجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة، دون أن يشمل على أية تفاصيل غير ضرورية، ويسمح هذا العرض المنظم والمحدد للتقرير للقارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه.

- الوضوح: يجب أن لا تكون الملاحظات الموضوعة غامضة، بل يجب ان تكون العبارات مختصرة وشاملة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الابتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنا.
- المصداقية: يجب أن يكون تقرير المحافظ مدعما بأوراق ووثائق تدلّ على صدق ما ورد في التّقرير والتّي تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.
- الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة و التي تفقد التركيز.

الفرع الثّاني: أهمية تقرير محافظ الحسابات.

يحظى تقرير محافظ الحسابات باهتمام العديد من الأطراف، وتختلف أهميّته باختلاف المستخدمين له وما سيقدّمه لهم كمعلومة أو إضافة تساعدهم في اتخاذ القرارات أو الاطّلاع على نشاط المؤسسة وسيرورة أعمالها.

1. **أهمية التقرير لمحافظ الحسابات:**

طالما أن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النّهائي لعملية المراقبة وأداة لتوصيل رأيه الفنّي على القوائم المالية مجال المراقبة، فإنّ هذا التّقرير يمثل له أهمية خاصة باعتباره دليل أو مؤشر على إنجازه للتكليف بمراجعة حسابات الشّركة. وبما أنّه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للإستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره إن أمكن، ويعتبر نجاحه في إعداد التّقرير وعرضه أحد المؤشرات الهامّة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية، ما سيؤثر إيجابا على الجودة الكلية لعملية المراجعة وهي خاصية مطلوبة مهنيا وإقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته.

2. **أهمية التقرير لإدارة الشركة:**

إضافة إلى الأهمية التي يمثلها التّقرير لمحافظ الحسابات نفسه، تهتم إدارة الشّركة كثيرا بهذا التقرير لأنّه دليل على وفائها بمسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية ومؤشر على مدى اِلتزامها بالمبادئ المحاسبية، وبما أنّه وسيلة لإضفاء صدق وانتظام حسابات الشّركة فإنّ رأي محافظ الحسابات؛ خاصّة الرّأي النّظيف، دليل على أنّها لم ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية، وهو بذلك يطمئن أصحاب المصلحة في الشركة وخاصة الملاك بأنها تلتزم بالتشريعات والقوانين ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.

3. **أهمية التقرير للمتعاملين في السوق المالية:**

من المعلوم أنّ المتعاملين في سوق المال هم من متخذي القرارات، وتعتمد معظم هذه القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمشروع، ويمثل تقرير محافظ الحسابات أهمية خاصّة لهم لأنّه بما يحمله من رأي فنّي يعتبر مستندا أساسيا للعديد من القرارات لهؤلاء المستخدمين، ومن أمثلة هذه القرارات قرار منح القروض من طرف البنوك للشركة، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة، قرار المستثمر المحتمل بالإستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة ...وغيرها، كما أنّ تقرير محافظ الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات السارية خاصة الإقتصادية منها، ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم.

4. **أهمية التّقرير للمنظمات المهنية:**

لكي تطمئن المنظمات المهنية المعنية أساسا بالعمل المستمر، وتتابع مدى التزام المحافظ المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير وعرضه وحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة في مجال إعداد محافظ الحسابات لتقريره وتوصيله، فهي تهتم بتطوير المهنة حرصا منها على ضمان إستمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين، وبالتالي يمكنها تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمها.

المطلب الرابع: معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات

للقيام بإعداد التّقرير على محافظ الحسابات إتباع أسس ومعايير معيّنة نذكر منها (عبد اللاوي، 2013، صفحة 196):

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

2- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة؛

3- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، أمّا في حالة عدم إحتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللاّزمة فيجب أن يذكر هذا الخلّو في التّقرير؛

4- يجب أن يشمل التّقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

وفي حالة عدم تمكن المحافظ من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب، وفي جميع الحالات يجب أن يذكر في تقريره مدى وطبيعة عمليات ال التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله.

والشّكل (2-1) يوضّح معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات.

المصدر: من إعداد الطّالبان بالاعتماد على ما سبق.

خلاصة الفصل الأوّل:

إنّ النّقطة الأساسية التّي دار حولها هذا الفصل وحاولنا دراستها هي مهنة محافظ الحسابات، واحدة من بين أهمّ المهن المحاسبية في العالم عامّة وفي الجزائر خاصّة. حيث ومن خلال بحثنا تبيّن لنا العناية الكبيرة التّي أولاها المشرّع الجزائري بعد تبنّيه للنّظام المحاسبي المالي حين قام بسنّ قوانين لإصلاح مهنة المحاسبة، ولعلّ القانون 10-01 الصّادر سنة 2010 الذّي احتوى في طيّاته كلّ ما يتعلّق بمهنة محافظ الحسابات من تعريف للشّخص المؤهلّ له القيام بهذه المهنة إلى المهام الموكلة إليه والكثير من الأمور التّنظيمية لهذه المهنة.

فمحافظ الحسابات هو شخص مهنيّ حاصل على إعتماد من وزارة المالية يمارس مهمّة المصادقة على صحّة حسابات المؤسّسات والهيئات وموافقتها للتّشريع والمعايير المعمول بها، فخلال تولّيه فترة تعيينه كمحافظ حسابات لدى مؤسّسة ما يتوجّب عليه في النّهاية إعداد تقريره الفنّي المحايد كملخصّ لما قام به أثناء آداء مهامه. لذلك جاءت المواد في القانون 10-01 شارحة وموضّحة لمهام التّي يتوجّب عليه القيام بها ولجميع أنواع التّقارير التّي ينجزها والتّي تعبّر عن رأيه عن المؤسّسة محلّ المراقبة وعن عملياتها ونشاطها، كما وضّح القانون مسؤوليات محافظ الحسابات التّي تترتّب عليه إذا ما أخلّ بالقوانين أو ثبت عليه خطأ عمديّ أثناء آدائه لمهامه نتج عنها أضرار على زبائنه. ومن هنا نستخلص أنّ مهمّة المصادقة على حسابات مؤسّسة ما ليس بالأمر الهيّن لذلك يلجأ القانون لتعيين شخص من خارج المؤسّسة ليقوم بهاذه العملية، هذا ما يجعل من مهمّة محافظ الحسابات مهمّة تتطلّب الكفاءة والمصداقية حتّى تكون عملية المصادقة ومراقبة الحسابات تتميز بطابع من الصّحة والموثوقية، ينتج عنها معلومات محاسبية صحيحة يمكن الإعتماد عليها.

الفصل الثّاني

السّياسات المحاسبية في المؤسّسة الإقتصادية

تمهيد:

عمدت الجزائر إلى تبنّي النّظام المحاسبيّ المالي **(SCF)** بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذّي يعتمد هذا الأخير على المعايير المحاسبية الدّولية **(IFRS/IAS)**. حيث يتيح للمؤسّسة تحديد الطّرق والسّياسات التّي تقيّم بها عناصرها المحاسبية من أصول وخصوم، وكذا طريقة عرضها في القوائم المالية.

ومن خلال هذا الفصل سنعرف مفهوم السّياسات المحاسبية وما إذا كان الاستمرار على طريقة واحدة أمر حتميّ، أم هناك حالات يسمح فيها بالتّغيير، وفي حال ما تم التّغيير من سياسة محاسبية إلى أخرى كيف يتم التّعامل معه، وللبحث في هاته العناصر والتّعمق فيها قسّمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالتّالي:

- **المبحث الأوّل: ماهية السّياسات المحاسبية.**
- **المبحث الثّاني: التّغير في السّياسات المحاسبية**
- **المبحث الثّالث: محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية.**

المبحث الأوّل: ماهية السّياسات المحاسبية.

يعتبر معيار السّياسات المحاسبية من أهمّ المعايير التّي تهتمّ بها المنشأة والأطراف المعنية بها على حدّ سواء، إذ أنّ نوع ونجاعة السياسة المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة يعني قوائم مالية ذات جودة ومصداقية، وهذا ما تحاول المؤسسة الحصول عليه، ويسعى محافظ الحسابات لمراقبته ومسار المؤسسة وسياستها في حال وجد أنّها هناك إعوجاج أو خطأ في سياستها المحاسبية.

المطلب الأوّل: مكوّنات السّياسات المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم السّياسات المحاسبة.

بدأ العمل على المعيار المحاسبي الدّولي الثّامن الحامل لاسم "السّياسات المحاسبية والتّغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" منذ أكتوبر 1976 وقد عرّفت السّياسات المحاسبية بأنّها مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محدّدة، التّي تطبقها المنشأة في إعداد وتقديم البيانات المالية.(**The #1 website for global accounting news**)

كما ورد في الفقرة (21) من المعيار الدّولي رقم (1) المعنون بـ "عرض البيانات المالية " أنّ السّياسات المحاسبية هي"المبادئ والقواعد والأعراف والأحكام والإجراءات التّي تتبعها الإدارة في إعداد وعرض البيانات المالية. ونظرا لتعدّد بدائل السّياسات المحاسبية التي يمكن للإدارة الاختيار من بينها السياسة التي تستخدمها في معالجة الموضوع ذاته، لابدّ حينئذ أن تختار الإدارة من بين هذه البدائل السّياسة الفضلى التي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة و بشكل يوفر أكثر المعلومات إفادة لمستخدمي البيانات المالية للمؤسسة. (محمّد م.، 2004، صفحة 356)

إلاّ أنّ المشرّع الجزائري إصطلح عليها اسم" الطّرق المحاسبية"، حيث ورد في المادّة 5 من المرسوم التّنفيذيّ 156_08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمّن تطبيق أحكام القانون المتضمّن النّظام المالي المحاسبيّ أنّها تتمثّل في المبادئ والإتفاقيات والقواعد والتّطبيقات الخصوصية، والتّي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم وثابت يسمح بالمقارنة من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية. (الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 156-08، 2008، صفحة 11)

وممّا سبق يمكننا تعريف السّياسات المحاسبية على أنّها مجموعة الطّرق والمسارات التّي تتبعها المؤسّسة من أجل معالجة العمليات المحاسبية والإفصاح عنها وكذا إعداد الكشوف المالية بطريقة تزيد من ثقة المتعاملين مع المؤسّسة وتجعل الكشوف المالية ذات مصداقية وشفافية، وهذا كلّه عائد لإختيار المؤسّسة للسّياسة المحاسبية الأنسب لها ولنشاطها مع الأخذ بعين الإعتبار منفعة الأطراف المعنية بالمؤسّسة. وقد تختلف السّياسات المحاسبية من شركة إلى أخرى ومن نظام إلى آخر لكن لابد أن تكون متوافقة مع مبادئ المحاسبة العالمية (**GAAP**) ومعايير التّقارير الدولية (**IFRS**) وهذا كي تضمن الصّورة الصّادقة والصّحيحة التّي تسعى لتقديمها.

الفرع الثاني: أنواع وتصنيفات السّياسات المحاسبية.

1. أنواع السّياسات المحاسبية:

عرّفت السّياسات المحاسبية بأنّها رأي مستقر يستخدم في ترشيد عملية اختيار أو تطبيق إجراء محاسبي معيّن من بين مجموعة إجراءات متاحة للتّطبيق وذلك لإعداد وعرض القوائم المالية (عبد الله ع.، 2016، صفحة 96)؛ من خلال هذا التّعريف نستخلص أنّها عبارة عن مجموعة أو أنواع متعدّدة يتمّ إختيار الأنسب منها ليتم تطبيقه، وفي الجدول أدناه سنعرض أنواع السّياسات المحاسبية.

الجدول(1-2): يبيّن لنا أنواع السّياسات المحاسبية في المؤسّسة: (عباسي و زنودة، 2021، صفحة 22)

سياسة مرتبطة بعناصر الميزانية	سياسة عامّة	سياسة مرتبطة بعناصر قائمة الدّخل
– سياسة خاصّة بالأصول الثّابتة؛ – وأخرى خاصّة بالأصول المتداولة؛ – سياسة خاصة بالخصوم غير الجارية؛ – وأخرى خاصّة بالخصوم المتداولة.	– سياسة توحيد البيانات المالية؛ – سياسة ترجمة العملات الأجنبية؛ – سياسة التّقييم.	– سياسة الاعتراف بالإيرادات؛ – تكوين الإحتياطات؛ – المكاسب والخسائر المتعلّقة بالتّخلص من الأصول.

ولهذه الأنواع من السّياسات المحاسبية بدائل أخرى، وهي حسب النّظام المحاسبيّ المالي تلك الخيارات التّي تلجأ إليها المؤسّسة للتّغيير والإعتماد عليها في حال لم تكن السّياسة المحاسبية الفضلى مناسبة لها. (مرحوم و بشوندة، 2015، صفحة 299)

ومع التّطورات التّي يشهدها مجال المحاسبة ظهرت البدائل المحاسبية وفكرة تعدّد السّياسات، وهذا نظرا لتشعّب العمليّات المحاسبية والأحداث الإقتصادية الكثيرة والمختلفة والتّي تتطلّب أيضا طرق أو سياسات مختلفة لمعالجتها، ورغم أنّ فكرة التّعدد في السّياسات المحاسبية لاقت معارضة الكثير من المفكّرين المحاسبين إلاّ أنّها أصبحت حقيقة تعتمد عليها الكثير من النّظم والمؤسّسات. نستخلص إذن أنّ هناك أنواع وبدائل للسّياسات المحاسبية التّي تعطي مساحة وحقّ للتّغيير في السّياسة المحاسبية بما يتوافق والمعايير المحاسبية في إختيار الأنسب للمؤسّسة بما يتلاءم مع نشاطها، وذلك لزيادة الشفافية والمصداقية في القوائم المالية.

2. تصنيفات السّياسات المحاسبية (عتير، 2017، الصفحات 11-12):

تصنّف السّياسات المحاسبية حسب مجموعة من المعايير، حيث أنّ كل معيار يقسّم السّياسة المحاسبية إلى أنواع مختلفة وذلك بناء على مؤشّر معيّن يعتمد عليه في التصنيف، ومن بين هذه المعايير نذكر:

- معيار الأدوات المستخدمة في التّقدير:

حسب هذا المعيار فالسّياسات المحاسبية مقسّمة إلى نوعين وهي:

❖ سياسات كميّة:

وهي السّياسات المحاسبية التّي تتضمنّ أسس وطرق تقييم بعض عناصر القوائم المالية، كسياسة الإهتلاكات وسياسة تقييم المخزون.

❖ سياسة نوعية:

وهي السّياسات المحاسبية التّي يتمّ اِستخدامها حسب تقديرات الإدارة والعمليات المحاسبية التّي تقوم بها المؤسّسة مع المستخدمين، كسياسة تصنيف الزّبائن العاديين والمشكوك فيهم.

- معيار القوّة الإلزامية:

السّياسات المحاسبية التّي تصنّف حسب هذا المعيار هي التّي يتمّ فرضها على المؤسّسة من قبل جهة معيّنة أو قانون أُصدر وبالتّالي تكون المؤسّسة ملزمة بتطبيقها، أو تلك السّياسات التّي تختارها المؤسّسة عند وجود بدائل عديدة؛ ومنه فإنّ صنّفت السّياسات المحاسبية حسب هذا المعيار إلى:

❖ سياسات إلزامية؛

❖ سياسات اِختيارية.

الفرع الثالث: مصادر السّياسات المحاسبية.

أولا: المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عامّا من أعضاء المهنة.

جاء تعريفها على أنها عبارة عن مجموعة من والإجراءات القواعد المعترف بها بشكل عام، والتي يتم استخدم لتنظيم مُحاسبة الشركات والتقارير المالية ، فهي مجموعة شاملة للمُمارسات المحاسبية المطوّرة من قِبل مجلس معايير المحاسبة المالية (**FASB**) ومجلس معايير المحاسبة الحكومية(**GASB**)، وتستخدم المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا لتنظيم عدّة أمور، مثل: وحدات العملة الموحدة، التكاليف والإيرادات، طريقة عرض البيانات المالية، إذا الهدف من استخدام هذه المبادئ هو توحيد التقارير المالية والمحافظة على شفافيتها باستخدام المصطلحات والإجراءات المقبولة عموما، وذلك مما يسهل على المستثمرين والأطراف المعنية فهم البيانات المالية بسهولة وإمكانية مقارنتها، ونذكر من أهم المبادئ المحاسبية الأساسية (**سطور–sotor**، 2020):

1-مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات.

2-مبدأ الحيطة والحذر.

3-مبدأ التكلفة التاريخية.

4-مبدأ الثبات في إتباع النسق.

5-مبدأ الإفصاح التام.

6-مبدأ الموضوعية.

7-مبدأ الأهمية النسبية.

8-مبدأ تحقق الإيراد.

9-مبدأ الإستمرارية.

ثانيا: الجهة الحكومية المختصة أو المفوضة بذلك.

تتيح سيادة الحكومة وسلطة القانون للجهات الحكومية فرص لسياسات محاسبية معينة ,كما قد تلجأ اللجنة المختصة ببناء سياسة محاسبية إلى القواعد والمبادئ المحاسبية لفرض السياسة المحاسبية على المنشئات العمة في المجتمع .ومن عيوب هذا المصدر نجد الجمود والمشاكل التطبيقية التي تؤدي إلى البطء و التأخير في إيجاد الحلول , وكما تعاني أيضا في بعض الأحيان إلى التخلف في مسايرة و مواكبة التطورات فيل المجال المحاسبي.

ثالثا: أعضاء مهنة المحاسبة.

تعتبر المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة والمحاسب من أهم و أبرز المصادر وبالأخص إذا كان هناك التزامات لأعضائها، حيث يعد هذا المصدر مصدرا مميزا وذلك لأسباب عديدة نذكر أهمها: القابلية للتطبيق، المرونة، والإلتزام المهني (محمّد ع.، 2019)

المطلب الثّاني: أهمية وأهداف السّياسات المحاسبية.

الفرع الأوّل: أهمية السّياسات المحاسبية.

تكمن أهميّة السّياسات المحاسبية في كونها الطّرق التّي يتم الإعتماد عليها في تقييم العناصر المحاسبية وإعداد القوائم المالية، فبموجب القانون 07-11 المؤرّخ في 2007/11/25، المتضمّن النّظام المالي المحاسبيّ فإنّ المؤسّسات التّي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون عليها إعداد مجموعة من الكشوف المالية والمتمثّلة في:

1- الميزانية؛
2- جدول حساب النّتائج؛
3- جدول سيولة الخزينة؛
4- جدول التّغير في الأموال الخاصّة.

ويتمّ إرفاق هذه الكشوف المالية بملحق يبيّن السّياسات المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسّسة، كما يحتوي على معلومات مكمّلة للكشوف المالية. وتكمن أهمية السّياسات المحاسبية في النّقاط التّالية التّي سنذكرها (محمّد ع.، 2019):

- توضح العلاقة ومدلولات الأرقام الواردة بالقوائم المالية للمنشأة؛
- تساعد هذه السّياسات في اِختيار البدائل المحاسبية الملائمة للعوامل والظروف السائدة سواء على مستوى المؤسّسة أو المجتمع، ما يؤدى إلى التوصل لقوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل، كما تساعد على عدم تفضيل مصالح فئة معينة على فئة أخرى؛
- تساعد على المقارنة بين بيانات القوائم المالية للفترات المختلفة، وهذا ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسّسة؛

- الإلتزام بالسّياسات المحاسبية التّي سنّتها المعايير المحاسبية الدّولية يضمن القابلية للمقارنة، وهي واحدة من أهم المقومات الواجب المحافظة عليها عند تحديد السياسات المحاسبية وتطبيقها؛
- تؤدى مرونة السياسة المحاسبية إلى إستيعاب وفهم الإختلافات القائمة بين القطاعات الإقتصادية المختلفة، وبذلك إنعدام أو التقليل من هذه الإختلافات على مستوى القطاع الإقتصادي الواحد، وهذا ما يضمن إمكانية إجراء المقارنات بين نتائج الأنشطة الاقتصادية للمنشآت بناء على ما يرد بقوائمها المالية؛
- إستخدام سياسة محاسبية سليمة ومناسبة يؤدي إلى تحقيق مبدأ المقارنة الذي يساعد بدوره في عدم التحيز والدقة والموضوعية في الإفصاح عن كفاءة وقدرة المنشأة ومستوى تحقيقها للأهداف التي قامت من أجلها.

الفرع الثاني: أهداف السّياسات المحاسبية.

تتمثل أهداف السّياسات المحاسبية بالآتي: (عبد الله ع.، 2016، صفحة 98)

- ممارسة الإدارة حقوقها الأساسية في اختيار السياسات المحاسبية التي تتفق مع ظروف المشروع؛
- تحقيق المرونة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والبيئية التي تحدث على مستوى الدّولة أو على مستوى المنشأة، من خلال تعدد السّياسات المحاسبية؛
- تساعد الفكر المحاسبي في التطور وإجراء التعديلات المرغوبة التي تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية، من خلال الاختيار من البدائل المحاسبية المختلفة؛
- المحافظة على رأس المال، حيث أن الدخل يعتبر الفائض بعد المحافظة على رأس المال سليما؛
- تضييق الخلاف بين المنشآت في القياس والإفصاح عن طريق إلزامها إتباع سياسات محاسبية معينة في قطاع واحد، والثبات في تطبيقها بما يتفق مع الإطار الفكري المحاسبي للدولة؛
- تحقيق أهداف معدي ومستخدمي القوائم المالية؛
- توزيع الثروات بين أفراد المجتمع، والرفاهية الاجتماعية على المستوى القومي؛
- توفير معلومات محاسبية تتصف بأنها ملائمة لاحتياجات مستخدميها، تعبر عن نتائج المنشأة ومركزها المالي، تمثل الجوهر الاقتصادي للأحداث وليس فقط شكلها القانوني، محايدة وغير متحيزة لفئة معينة، وكاملة من كافة النواحي المادية؛
- توفير إطار عام للمعلومات المحاسبية لجعلها سهلة الفهم وقابلة للمقارنة بين المنشآت وبين الفترات المالية، وتوفيرها في الوقت المناسب، وإمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدميها.

المطلب الثّالث:اختيار وتطبيق السّياسات المحاسبية.

1. عندما يطبق معيار محاسبة دولي محدّد على معاملة أو حدث، فيجب تحديد السّياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسّسة على تلك المعاملة أو الحدث؛

2. عند عدم وجود معيار محاسبي ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر، تستخدم الإدارة حكمها في وضع وتطبيق السّياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:

- ملاءمة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.
- الاعتماد عليها، من خلال أنّها تجعل القوائم المالية:
  - تعبّر بصدق وأمانة عن المركز المالي والأداء المالي والتّدفقات النّقدية للمؤسّسة؛
  - تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانوني لها؛
  - محايدة أي خالية من التحيز؛
  - تتسم بالحيطة والحذر. (حسوبة، عوض، فرنوي، و إسماعيل، 2022، الصفحات 94-95)

المبحث الثاني: التّغير في السّياسات المحاسبية.

في ظلّ التّطورات في عالم المحاسبة أصبح التّجديد والتّغيير من صفات هذا العالم، حيث لا تثبت الأمور على شاكلتها لوقت طويل وهذا أيضا بالنّسبة للسّياسات المتبعة في المنشأة، إذ أنّ الظّروف قد تضطر بها لتغيير سياساتها.

المطلب الأول: الثّبات والتّغير في السّياسات المحاسبية.

الفرع الأوّل: تعريف التّغير في السّياسات المحاسبية.

عرف بأنّه الاختيار و التغيير في بدائل السياسات المحاسبية وذلك لإعداد و الإفصاح عن القوائم المالية التي يفترض أن تبين الحقائق الاقتصادية للمركز المالي و التغيير فيه وفي نتيجة النشاط. وعادة ما يحدث التغيير نتيجة أحداث جديدة ومعلومات وخبرات إضافية مكتسبة، أو بسبب تغييرات أخرى كتغيير الوحدة المحاسبية.(طاحون، 1998، صفحة 71)

وبصورة أبسط يمثّل التحول من سياسة محاسبية متعارف عليها إلى سياسة محاسبية أخرى، لمعالجة نفس المشكلة عند إعداد القوائم المالية؛ ولا يجوز لإدارة المنشأة ذلك إلا إذا كان التغيير تنفيذا لقانون أو لمعيار محاسبي صادر، أو أن يكون الغرض منه تحسين عرض البيانات المالية لمستخدميها؛ كما أنّ التغيير في السياسات المحاسبية لا يشمل استخدام سياسة محاسبية جديدة لأحداث تختلف جوهريا عن عمليات حدثت سابقا، وعن عمليات لم تحدث في السابق أو حدثت وكانت غير جوهرية. (عبد الله ع.، 2016، صفحة 115)

إذن نستنتج من تعريف التغيير في السياسات المحاسبية أنّ:

- التّغيير الإداري للسّياسات المحاسبية يعبر عن سلوك إدارة المنشأة في اختيار وتغيير السّياسات المحاسبية المتعارف عليها لنفس الحدث عبر الفترات المالية، حيث متاح لها الحرية في ذلك.
- صعوبة التمييز بين تغير البيانات المالية نتيجة التغيير في السياسات المحاسبية وتغيرها نتيجة العوامل التشغيلية والاقتصادية للمنشأة، وهذا يؤدي إلي تشويه بيانات القوائم المالية وعدم فهمها وتفسيرها، ومن ثم تضليل مستخدميها.

- تغيير السياسات المحاسبية يكون لزاما على المؤسّسة إذا كان تنفيذا لقانون أو لمعيار محاسبي صادر، أو أن يكون الهدف منه تحسين عرض بيانات القوائم المالية لمستخدميها.

إذن يستطيع الباحث تعريف تغيير السياسات المحاسبية بأنّه سلوك إداري تلجأ إليه المؤسّسة عبر الفترات المالية لإعداد القوائم المالية حسب متطلبات الإدارة، لغرض التأثير على الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية؛ يكون غالبا الهدف منه تحسين طريقة عرض وزيادة مصداقية القوائم المالية أو تطبيق قرار صادر.

الفرع الثّاني: الثّبات على سياسة محاسبية.

حسب المادّة 15 من المرسوم التّنفيذي 156-08 فإنّ ديمومة السّياسات المحاسبية أو بمصطلح آخر "الثّبات على السّياسات المحاسبية" هو مبدأ من المبادئ المحاسبية التّي نصّ عليها النّظام المحاسبي المالي.

فرغم تنوع السّياسات المحاسبية والبدائل الكثيرة التّي فرضتها بيئة العمل والعمليات المحاسبية الكثيرة إلاّ أنّه يجب على المؤسّسة الثّبات على سياسة محاسبية واحدة لفترة من الزّمن ، ولا تلجأ للتّغيير إلاّ في الحالات التّي تفرض تغييرا حقيقيّا، لأنّ التّغيير في السّياسة المحاسبية له أثر على قوائم المؤسّسة وللثّبات على سياسة محاسبية واحدة ميزات عدّة أهمّها:

- إمكانية وسهولة المقارنة بين القوائم المالية للفترات المحاسبية المختلفة؛
- إعطاء صورة واضحة لمستخدمي القوائم المالية حول الوضع الحقيقيّ للمؤسّسة.

المطلب الثاني: الحالات التّي يُسمح فيها للمؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية.

قد تعمد المنشأة في فترة ما إلى تغيير في سياساتها المحاسبية وهذا التّغيير لا بدّ أن تكون له أسباب ودوافع على المؤسسة الإفصاح عنها، إذ أنّ هذه التّغييرات قد تنجم عنها مشاكل ومعوّقات كعدم القدرة على مقارنة وتحليل بيانات السّنوات الماضية بالسّنة الحالية، لذلك فإنّه ووفقا للفقرة 14 من المعيار المحاسبي الدّولي رقم 08 "السياسات المحاسبية" فإنّه لا يمكن تغيير الطّرق المحاسبية من الكيان إلا إذا كان هذا التغييرات تمّت بسبب الحالات التّالية:

1. أن يكون هذا التغيير مطلوبا وفق معيار آخر أو تغيير آخر:

على سبيل المثال: أن تقوم المؤسّسة بإتباع إحدى طرق تقييم المخزون ولتكن مثلا طريقة "الوارد أخيرا يصرف أولا"(**LIFO**) ثم يأتي معيار المخزون ويقوم بإلغاء هذه السياسة، ويمنع اِستعمالها ويصرح بعدم قبول القوائم المالية المتبعة لهاته الطّريقة، ومنه وفقا لهذا التّعديل في المعيار يجب على المؤسّسة عدم إتباع هذه السّياسة القديمة ويجب أن تغيرها وتتبع السياسة الأخرى الجديدة وهو ما يطلق عليه "تغير" بالرّغم عنها. وهي أن تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية رغما عنها نتيجة أنّ المعيار قام بإلغاء السّياسة أو اقترح سياسة جديدة. (**learning IFRS**، 2021)

2. أنّ النتائج الواردة بالقوائم المالية سوف تصبح أكثر موثوقية وملاءمة:

ويعني هذا أنّ التّغيير في السّياسة المحاسبية سيؤدي لزيادة إعتمادية ودقّة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمنشأة، وما سينعكس على ميزانيتها وتدفقاتها المالية بصورة جيّدة. (أبو نصار و حميدات، 2017، صفحة 137)

إذن للمنشأة مساحة من الحريّة التّي يسمح لها فيها بتغيير سياساتها المحاسبية وفق الحالات السّابق ذكرها وبما يتراءى لها أنّه مناسب لتحسين في عملية عرض كشوفها المالية وتحقيق أهدافها.

المطلب الثالث: الإفصاح عن السّياسات المحاسبية وفق النّظام المحاسبيّ الماليّ.

يجب على المؤسسة الإفصاح عن كل السّياسات المحاسبية المتبعة في إعداد قوائمها المالية، سواء تتعلق بسياسات تصريف المخزون أو أيّ سياسة أخرى، إضافة إلى تحديد أسباب تغيير سياسة معينة مع إيضاح إن كان التغيير إجباريا بموجب معيار محاسبي دولي، أو كان اختياريا مع بيان الدّوافع والأسباب والآثار النّاجمة عن هذا التغيير. كما يجب على المؤسسة أن تفصح عن التالي:

- اسم المعيار الدّولي لإعداد التقارير المالية؛
- الإلتزام بالفرضيات والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- الإفصاح عن أهمّ السّياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار أنّ الإفصاح عنها جزءا مكملاً للقوائم المالية، ويجب الإفصاح عنها في مكان واحد؛
- لا يمكن تبرير أيّة معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة أنّه تم الإفصاح عن هذه المخالفة؛
- يجب الإفصاح عن أيّ تغيير في السّياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة أو عن الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير؛
- في حالة إذا ما تم تغيير في السّياسات المحاسبية وكان لهذا التغيير أثر على نتائج المؤسسة خلال الفترة المالية أو الفترات اللاحقة، فإنّه يجب الإفصاح عن هذا التغيير وتحديده كميا؛
- عند إعداد القوائم المالية يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة. (قايد و سعيدي، صفحة 205)

أمّا ما يجب تبيانه في الإفصاح عن السّياسات المحاسبية في الملحق المتمم للقوائم المالية هو ما يلي (القاضي و الريشاني، 2012، صفحة 156):

- أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية .
- كل سياسة محاسبية محددة لازمة لفهم الأوضح للقوائم المالية.

بالإضافة إلى السّياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في القوائم المالية من المهمّ بالنّسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأساس (أسس) القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأن تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم موجودات معينة غير متداولة فإنه يكفي تقديم دلالة على فئات الموجودات والمطلوبات التي طبق عليها كل أساس للقياس كما جاء في (الفقرة 98 من المعيار المحاسبي الدولي **IAS01**).

المطلب الرّابع: السّياسات المحاسبية في الجزائر.

تصطدم المؤسّسات في الجزائر بواقع السّياسات المحاسبية التّي عليها اِستخدامها لإعداد قوائمها المالية، وهذا نظرا لعدم وجود قوانين تنظّم السّياسات المحاسبية في البيئة الإقتصادية الجزائرية. لذلك تجد المؤسّسات عائق بين اِستخدام السّياسات المحاسبية المتعارف عليها وذلك لرغبتها في تحقيق أهدافها ومصالحها وكذا مواكبة التّطورات في العالم عن طريق اتباع المعايير المحاسبية الدّولية، وبين ما يفرضه النّظام الجبائي في الجزائر. فبالرّغم من أنّ الجزائر تعتمد على النّظام المحاسبيّ المالي الذي بدوره مستمد من المعايير المحاسبية الدّولية إلاّ أنّها لا تزال تلزم المؤسّسات باتّباع طرق وسياسات محاسبية بعضها غير واضح المعالم، والبعض الآخر مغاير لما جاءت به المعايير المحاسبية الدّولية. (عتير، 2017، صفحة 21)

المبحث الثّالث: محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية.

إنّ السّياسات المحاسبية التّي تعتمدها المؤسّسة في إعداد وعرض بياناتها المالية ذات أهمية بالغة في الحكم على آداءها، لذلك تعمل على اختيار السّياسة المحاسبية المناسبة لها والتّي تعود عليها بنتائج أفضل. وهنا يتجلّى لنا دور محافظ الحسابات في إبداء رأيه حول ما تنتهجه المؤسّسة من سياسات، ليقرّر ما إذا كانت المؤسّسة تلتزم بالمعايير اللّازمة والمتفق عليها في اختيار وتطبيق السّياسة، كما قد يلجأ لتقديم بعض التّوصيات حولها في تقريره. و في هذا المبحث سنقوم بالتّعرف على رأي محافظ الحسابات حول بعض السّياسات المحاسبية التّي تعتمد عليها المؤسّسة و تأثير هاته السّياسات على الحسابات والكشوف المالية الخاصّة بها.

المطلب الأوّل: العلاقة بين محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية.

إنّ من بين الأسباب وراء تحديد عدد عهدات محافظ الحسابات بعهدتين متتاليتين غير قابلتين للتّجديد إلاّ بعد مضي ثلاث (03) سنوات، وإشتراط أن يتميّز هذا الأخير بالإستقلالية وأن يكون محايدا في عمله وإصدار رأيه الفنّي المحايد البعيد عن أيّ تلاعبات وتدخلات؛ هو الرّغبة في الحدّ من التّلاعبات والتّدليس وتغيير الحقائق التّي قد تحدث من قبل الإدارة والمسيّرين، فعند اِختيارهم للسّياسات المحاسبية يلجؤون لِاختيار السّياسات المحاسبية التّي تخدم مصالحهم الشّخصية. لذلك فإنّ رأي محافظ الحسابات حول السّياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسّسة له دور كبير في معرفة مصداقية قوائمها المالية وزيادة الشّفافية والإفصاح حول ما تستخدمه المؤسّسة من سياسات محاسبية.

المطلب الثّاني: العوامل الواجب مراعاتها عند اِختيار السّياسات المحاسبية.

تسعى إدارة المؤسّسات إلى إعداد كشوف مالية تتّسم بالمصداقية وتسير بمنهجية متعارف عليها ألا وهي منهجية ومبادئ المعايير المحاسبية الدّولية وما جاء به النّظام المحاسبيّ المالي. وحتى يتحقّق هذا عليها اِختيار سياسات محاسبية تتناسب مع نشاطها، خصوصية مؤسّستها، الأطراف المتعاملين معها وكذا أهدافها. وإنّ اِختيار السّياسة المحاسبية الأمثل للمؤسّسة هو من مسؤوليات المسيّرين ولكن هذا لا يمنع من تدخلّ محافظ الحسابات في هذا الأمر وإبداء رأيه وإعطاء بعض التّوجيهات التّي من شأنها مساعدة المسيّرين في اِختيار السّياسة المحاسبية المناسبة.

إذ يلجأ المسيّرون عادة لمحافظي الحسابات طلبا لآرائهم وتوجيهاتهم وذلك لمعرفتهم وخبرتهم في مجال المحاسبة ودرايتهم بالقوانين الجبائية وكلّ ما يتعلّق بالمهنة، حيث يتوجّب على محافظ الحسابات المسؤول عن مراقبة وفحص حسابات المؤسّسة أن يراعي بعض الإعتبارات قبل تفضيله وإختياره لسياسة محاسبية عن أخرى، ومن أهمّ العوامل التّي يجب مراعاتها ما يلي:

- المعايير الدّولية والتّشريعات القانونية: يجب على محافظ الحسابات أن يعطي أولية وأهميّة للتّشريعات والقوانين التّي تصدرها الدّولة وتتبنّاها، إذ عليه أن يكون مطّلع على كلّ تغيير وتجديد في القوانين والتّنظيمات. لذا إن فرضت الدّولة سياسة محاسبية معيّنة على المؤسّسة الإلتزام بها واِتّباعها ومن واجبات محافظ الحسابات مراقبة ما إذا كانت المؤسّسة تسير وفق ما أمر به القانون من سياسة أم تخالفه.
- أهداف المؤسّسة: إنّ للسّياسات المحاسبية تأثير مباشر على النّتيجة المحاسبية، وبالتّالي النّتيجة الجبائية التّي تفرض عليها مجموعة من الضّرائب، لذلك تلجأ المؤسّسات الرّاغبة في تخفيض النّتيجة المحاسبية إلى اِختيار سياسات محاسبية تؤدّي إلى تخفيض الأرباح. ومنه نستنتج أنّ اِختيار سياسة واحدة من بين مجموعة بدائل متوفرّة يعود لما ستؤثّر به هاته السّياسة على أهداف المسيّرين والمؤسّسة.
- تأثير السّوق (المحيط الإقتصاديّ): علاقة المؤسّسة بمحيطها الإقتصاديّ هي علاقة تأثير وتأثّر، إذ أنّ هذا الأخير يؤثّر في قرارات المؤسّسة وتوجهاتها، وبالتّالي نجد محافظ الحسابات يسعى لأن تكون السّياسات المحاسبية للمؤسّسة التّي تشترك في نفس النّشاط مع مؤسّسات أخرى أن تكون متقاربة وذلك حتّى يضمن إمكانية المقارنة بينهم. كما نجد أنّ المؤسّسة التّي من أهدافها الوصول إلى الأسواق العالمية اِتّباع سياسات محاسبية متعارف عليها دوليا، هذا يتيح لها الفرصة للمشاركة في المعارض الدّولية واِستقطاب شركاء أو مساهمين أجانب.

لذا على محافظ الحسابات أن يأخذ بالحسبان هذه العوامل قبل أن يوصي بسياسة محاسبية معيّنة، خاصّة وأنّ الظّروف الإقتصادية تتغيّر وتتطوّر وأهداف المسيّرين تختلف، دون أن ننسى الأهمية الكبيرة التّي يجب أن يوليها اِهتماما وهي الجانب القانونيّ؛ فقبل أن تختار المؤسّسة سياسة ما عليها أن تطّلع على رأي القانون فيها، كما يجب على محافظ الحسابات أن يكون على علم بأيّ تغيير للسّياسات المحاسبية للمؤسّسة والأسباب التّي دعت إلى هذا التّغيير وما إذا كانت فعلا تزيد من مصداقية الكشوف المالية وتمثّل المركز المالي بعدالة.

المطلب الثّالث: رأي محافظ الحسابات حول سياسة الإهتلاكات وطرق تقييم المخزون.

عند تعيين محافظ الحسابات كمسؤول عن حسابات المؤسّسة تصبح على عاتقه العديد من المهام من بينها فحص نظام الرّقابة الدّاخلية وتسيير المؤسّسة، أين يهتم بالطّرق المحاسبية الّتي هي محلّ دراستنا. ومن بين السّياسات المحاسبية الّتي يعنى بها هي سياسة الإهتلاكات وطرق تقييم المخزون، وذلك لأنّ التّغيير في هذه السّياسات على وجه الخصوص يؤثّر على القوائم المالية، بحيث يؤدّي التّغيير في كلّ من سياسة الإهتلاكات وطرق تقييم المخزون إلى تغيير النّتائج، وهذا التّغيير يظهر أثره في القوائم المالية وعلى وجه الخصوص قائمتي الدّخل والمركز المالي للمؤسّسة.

الفرع الأوّل: رأي محافظ الحسابات حول سياسة الإهتلاكات.

تتميز الأصول الثابتة عن غيرها من الأصول بالميزانية بأنّ لها عمر إنتاجي محدد تستهلك من خلاله جميع المنافع المرتبطة بالأصل، وتكون عادة أكبر من السنة المالية مما يؤدي إلى انخفاض مردودية الأصل أثناء قيامه بتقديم خدماته من خلال الاستعمال، وبالتالي وجب تكوين مخصصات الإهتلاكات؛ وهي مبالغ مالية تكوّن من قبل المؤسسة من أجل إعادة تمويل شراء أصل آخر يماثله في العملية الإنتاجية أو أكثر من ذلك. وهذا ما يسمى بأسلوب التمويل الذاتي وبالتالي فهي أعباء مالية على المؤسسة تكون بغرض مواجهة تدني قيمة الأصل محل الاستعمال. (الدوسقي، 2002، صفحة 165)

1. تعريف الإهتلاكات:

عرف النّظام المحاسبي المالي الإهتلاكات على أنّها توزيع منظّم للقيمة القابلة للإهتلاك والتّي هي تكلفة تملك الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية؛ على مدار العمر الإنتاجي (أبو نصار و حميدات، 2017، صفحة 238).

2. طرق الإهتلاك حسب النّظام المحاسبيّ المالي:

تنقسم طرق الإهتلاك حسب العمر الإنتاجي وفقا لما جاء في النّظام المحاسبيّ المالي إلى أربع طرق هي كالآتي:

- الإهتلاك الخطّي أو ما يعرف بالإهتلاك الثّابت: تعدّ هذه الطّريقة من أسهل الطّرق وأكثرها شيوعا، حيث إستنادا عليها يتمّ توزيع القيمة القابلة للإستهلاك من الأصل على مدار عمره الإنتاجيّ بالتّساوي؛ أيّ بقيمة ثابتة متساوية لا تتغيّر.
- الإهتلاك المتناقص: تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء متناقص على مدة المنفعة للأصل.
- الإهتلاك المتزايد: أمّا بالنّسبة لهذه الطّريقة فهي عكس طريقة الإهتلاك المتناقص حيث تعمل هذه الطريقة على توزيع العبء بطريقة متزايدة على مدّة منفعة للأصل.
- الإهتلاك حسب الوحدة المنتجة.

ومن هذا المنطلق يمكن أن نقول أنّ للمؤسّسة عدّة بدائل يمكنها اِختيار من بينها طريقة الإهتلاك الأنسب لها ولنشاطها ولنوعية أصولها. هنا يظهر لنا دور محافظ الحسابات في تقديم رأيه وتوجيه المؤسّسة نحو طريقة الإهتلاك الأمثل مع وجوب الإشارة إلى أنّ المعايير المحاسبية لم تلزم المؤسّسات بإتّباع طريقة إهتلاك معيّنة، غير أنّ البيئة النّظام المحاسبيّ المالي يعتبر طريقة الإهتلاك الخطّي هي الطّريقة أو السّياسة المحاسبية التّفضيلية، وبموجب قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة فإنّها الطّريقة التّفضيلية المعتمد عليها في الجزائر، والتّي قد لا تتناسب وكلّ المؤسّسات.

ويتوجّب على محافظ الحسابات أن يتأكدّ من:

- اتّباع المؤسّسة لطريقة إهتلاك واحدة لجميع الأصول وتستخدمها بثبات من فترة لأخرى؛
- القيام بإجراء مراجعات دورية للعمر الإنتاجيّ للأصول؛
- معدّلات الإهتلاك بأنّها كافية لمواجهة التّدهور الحاصل.

لذا فإنّ لمحافظ الحسابات دور كبير في اِختيار وإبداء رأيه للمؤسسة حول طريقة إهتلاك تتناسب معها وتدر عليها بمنافع إقتصادية. وخلال عملية تدقيقه للحسابات يقوم بالاِطّلاع على الأسس والمبادئ التي استخدمتها الإدارة في تقييم الأصول الثابتة، والتّحقق من أنها التكلفة التاريخية مخصوماً منها مجمع الإهتلاك حتى تاريخ الميزانية والثّبات عليها من فترة لأخرى. كما يعمل على فحص معدّلات الإهتلاك المستخدمة والتّأكد من أنّها كافية لمواجهة تدهور الأصل؛ حيث قد يجد في بعض الحالات مغالاة أو عدم كفاية قيمة الإهتلاك وقد يكون هذا بسبب طريقة الإهتلاك المتّبعة أو بسبب المعدّلات أو الأعمار الإنتاجية للأصول، وذلك لأنّ الإختلاف في طريقة حساب إهتلاك الأصول سيجعل من القيمة المحاسبية الصّافية للأصل تختلف، وهذه القيمة ستؤثّر بالطّبع على المركز المالي للمؤسّسة وعلى مصروف الإهتلاك في قائمة الدّخل. لذا يتوجّب على محافظ الحسابات تقديم رأيه الفنّي لإدارة المؤسّسة لإستدراك الوضع، وقد يلجأ إلى ذكر هاته النّقائص في تقريره الخاصّ بإبداء الرّأي أين يذكر تدقيقه ومراقبته لطريقة الإهتلاك المتّبعة ومدى تأثيرها على النّتيجة المحاسبية وأيضا الجبائية.

الفرع الثّاني: رأي محافظ الحسابات حول طرق تقييم المخزون.

يمكن تعريف المخزونات على أنّها مجموعة السّلع التّي تقوم المؤسّسة بشرائها لغرض واحد وهو بيعها بالنّسبة للمؤسّسات التّجارية، أو إعادة تصنيعها وإنتاج سلع ثمّ بيعها بالنّسبة للمؤسّسات الصّناعية. ويتمّ الإحتفاظ بالمخزون عادة لمدّة تقلّ عن سنة وبالتّالي فقد صنّف ضمن الأصول الجارية في الميزانية.

وقد أوجب المعيار المحاسبي الدولي (**IAS 2**) وكذلك النّظام المحاسبي المالي (**SCF**) اِستعمال طريقتين لتقييم المخزونات وهما (شنوف، 2021، صفحة 76):

- طريقة الوارد أولا الصّادر أوّلا (**FIFO**): وتبعا لهاته الطّريقة فإنّ عناصر المخزون المشتراة أوّلا هي التّي يتمّ بيعها أوّلا، مع تقييم عناصر المخزون المشتراة بعد العناصر الأولى بأسعارها المشتراة بها.

ولتوضيح التّعريف نفترض أنّ مؤسّسة ما قامت بشراء 10 كميّات من بضاعة معيّنة، سعر الواحدة 1دينار، ثمّ بعدها قامت بعملية شراء 10 كميّات أخرى لنفس البضاعة لكن سعر الوحدة الواحدة الآن هو 2دينار. إستنادا لطريقة الوارد أوّلا الصّادر أوّلا فإنّه وأثناء عملية تقييمها للمخزون لبيعه فإنّ الكمية الأولى المشتراة تقيّم بقيمة 1دينار، أمّا البضاعة الثّانية فيتمّ تقييمها بقيمة 2دينار.

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (**CUMP**): تتطلّب هاته الطّريقة من التّقييم إعادة اِحتساب متوسّط تكلفة المخزون عند القيام بكلّ عملية شراء جديدة.

وحتّى يقوم محافظ الحسابات بعملية مراقبة المخزونات وطرق تقييمها عليه أن (سفاحلو و كتوش، 2017، صفحة 96):

- يتأكدّ من صحّة عدّ وتقييم المخزونات وأنّ المؤسسة تولي أهمية لهذا الجانب، وأنّ تقوم بتعيين لجان للقيام بهذا العمل خاصّة بالنّسبة للمؤسّسات كبيرة الحجم؛
- الإشراف على عملية الجرد وفحص الوثائق الضّرورية؛
- يتأكد من أن الطّرق المستعملة تضمن عدم نسيان أو إضافة عناصر من المخزون؛ والتعامل مع خسارة قيمة المخزونات؛
- يقوم بفحص مجموعة إجراءات مسك المخزون وإحصائه خلال الجرد، والتّأكد من التّطبيق الجيّد لها.

لا شكّ أنّ الإختلاف في طرق تقييم المخزون سيؤدي إلى إختلاف في تكلفة المخزون، ومع الأخذ بعين الإعتبار سرعة حركة عناصر المخزون ووجود إمكانية التلف السّريع لبعض الأنواع من المخزونات، فإنّ التّلاعبات والإختلاسات التّي تطال هذا العنصر من الأصول كثيرة وكبيرة، نجد مقابلها إهتمام وعناية من طرف محافظ الحسابات في التحقق من طريقة التّقييم المناسبة والملائمة والدّوافع وراء اِختيار تلك الطّريقة في التّقييم دون غيرها من الطّرق. ومنه يؤدي الاختلاف في اِختيار طريقة التقييم إلى التأثير في الحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصانه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية، وعليه فالطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة لتقييم المخزون تكون حسب ميول الإدارة والمسيّرين ورغبتهم في التأثير على الربح لمحاسبي، فإذا كان للمسيّرين نيّة في زيادة الرّبح المحاسبي هنا يتمّ اِختيار طريقة (**FIFO**) وفي حالة الرّغبة في تخفيض الربح تختار الإدارة طريقة (**CUMP**).

وتجدر الإشارة إلا أنّ المعايير المحاسبية الدّولية لم تفرض طريقة معيّنة لتقييم المخزون، إلاّ أنّ التّشريع الجزائري وبيئته الإقتصادية تعارفا على طريقة التّكلفة الوسطية المرجّحة في تقييم المخزون، غير أنّه يمكن للمؤسّسة اِختيار طريقة الوارد أوّلا الصّادر أوّلا، حيث أنّ لمسيّري المؤسّسة كلّ الحق في اتباع ما يرونه مناسب لمؤسّستهم وخصوصياتها. لكن على محافظ الحسابات أن يتحققّ من الدّوافع الحقيقية من اختيار سياسة بدل أخرى، وأن يتأكد من أنّ السّياسة المعتمد عليها في تقييم المخزون مفصح عنها في دليل السّياسات المحاسبية الذّي يتمّ إرفاقه

بملحق الكشوف المالية، كما يحرص على إبداء رأيه في حال ثبت أنّ السّياسة المتبعة لا تتلاءم مع المؤسّسة أو أنّ المؤسّسة تلجأ للتّغيير قي طريقة تقييم مخزونها الذّي تتشابه عناصره بسبب الإختلاف الجغرافيّ للمخزون أو بسبب إختلاف القوانين الجبائية.

كما ينصّ النّظام المحاسبيّ المالي على أنّه من المهمّ الثّبات على طريقة واحدة للتّسيير، فعلى المسيّرين اِختيار طريقة تتناسب مع خصوصية مؤسّستهم وتسيير مخزونها إمّا عن طريق الجرد الدّائم أو المتناوب، ويحرص محافظ الحسابات على التّأكد من الطّريقة المستعملة في تسيير المخزون كما يحرص على مراقبة ثبات السّياسة من سنة لأخرى وعدم إجراء أيّ تغيير دون صدور معيار يفرض التّغيير أو وجود حالة أو سبب يجعل من خيار التّغيير في سياسة تسيير المخزون أمر حتميّ ولا بدّ منه.

المطلب الرّابع: محافظ الحسابات وسياسة التّغير في رأس المال وسياسة الإعتراف بالإيرادات.

الفرع الأوّل: رأي محافظ الحسابات حول سياسة التّغير في رأسمال المؤسّسة.

تلجأ المؤسّسات في بعض الأحيان كما ذكرنا آنفا إلى تغيير سياستها المحاسبية، وقد يطال هذا التّغيير واحد من أهم عناصر الخصوم وهو رأس المال، بحيث يمكن أن يتغيّر رأسمالها إمّا بالزّيادة أو النّقصان. فكيف يتعامل محافظ الحسابات في هاته الحالة من التّغيير.

1. عملية الرّفع في رأس المال (عبد الصمد، 2022، الصفحات 76-77):

حين تقوم المؤسّسة برفع رأسمالها على محافظ الحسابات التّأكد من بضع معلومات تتواجد في تقرير الهيئة المختصّة المقدّم للجمعية العامّة التّي تستدعى لترخيص عملية الزّيادة في رأس المال، حيث يشمل هذا التّقرير على:

- مبلغ الزّيادة والدّوافع وراء رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب إقتراح إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب؛
- كيفية تحديد سعر الإصدار.

وحسب ما ذكرنا سابقا أنّ أهمّ عملية لمحافظ الحسابات هي إصدار التّقارير، فإنّ التّغير في رأسمال المؤسّسة يفرض على المحافظ تقرير يقدّم للجمعية العامّة غير العادية وللجهاز التّداولي المؤهل الذّي يرخصّ عملية رفع رأس المال، يذكر في تقريره النّقاط التّالية:

- التّذكير بالنّصوص الشّرعية والتّنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمّن الفحوصات المنجزة وخاصّة تلك التّي تتعلق بكيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول إحترام حقّ الأفضلية في الإكتتاب؛
- إستنتاجات للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية الرّفع في رأس المال.

2. عملية تخفيض رأس المال:

في الحالة المقابلة من سياسة التّغير في رأس المال قد تختار المؤسّسة التّخفيض من رأسمالها، وهنا على محافظ الحسابات دراسة الأسباب التّي أدّت إلى هذا التّخفيض، وهل كانت شروط عملية التّخفيض تستند إلى القانون.

حيث يتأكدّ محافظ الحسابات من: (عبد الصمد، 2022، الصفحات 77-78)

- أنّ مبلغ رأس المال لا يخفضّ أقلّ من الحدّ الأدنى الذّي ينصّ عليه القانون؛
- أنّ المؤسّسة وخلال عملية التّخفيض تحرص على إحترام المساواة بين الشّركاء والمساهمين؛
- إتّباع جلّ الأحكام القانونية والتّشريعية المنظّمة لعملية التّخفيض.

ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول هاته العملية يذكّر فيه بضرورة إتّباع النّصوص القانونية، كما يخصّص فقرة في التّقرير حول الفحوصات التّي أنجزها لفحص ومعاينة عملية التّخفيض، كما يقوم بإعطاء ملاحظات حول العملية وفي حال غياب ملاحظاته يشير إلى هذا كذلك.

إنّ عملية الرّفع من رأس المال أو التّخفيض منه هي عملية لتغيير في سياسة المؤسّسة المحاسبية حيث أنّ هذا التّغيير سيمسّ حسابات المؤسّسة الختامية وبالتّالي سيؤثر على الحسابات الإفتتاحية للسّنة المقبلة إذن لا بدّ لمحافظ الحسابات المسؤول عن مسك ورقابة حسابات تلك المؤسّسة أن يقوم بالإجراءات اللاّزمة وأن يتأكدّ من أنّ هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامّة والجهاز التداولي المؤهل للمؤسّسة.

الفرع الثاني :رأي محافظ الحسابات حول سياسة الإعتراف بالإيرادات.

تقوم المؤسسة بالإعتراف بإيراداتها تحت مسمّى سياسة الإعتراف بالإيرادات، والتي هي من بين السّياسات المرتبطة بعناصر قائمة الدّخل والتي بدورها لها العديد من البدائل التّي مكن للمؤسّسة الإعتماد عليها.

1. مفهوم سياسة الإعتراف بالإيرادات:

إنّ الإيراد في مفهومه اللّغوي هو مجموعة التّدفقات الواردة للمؤسّسة والتّي تحصل عليها نتيجة بيع سلع أو تقديم خدمات خلال فترة معيّنة من نشاطها العاديّ. ويمكن القول أنّ الإعتراف بالإيراد هو مبدأ تنتهجه المؤسّسة بحيث تعترف بما ستحصل عليه من إيرادات قبل تحقّقها فعلا. وحتّى يتمّ الإعتراف بالإيراد لا بدّ من تحقّق شرطين أساسين هما (سردون و صغيرموح، 2011، صفحة 236):

- أن يكون الإيراد قد تحقّق فعلا أو قابل للتّحقق؛
- أن تكون العمليات المتسبّبة في اِكتساب الإيراد قد حدثت وتمّ تسجيلها محاسبيا.

2. أسس الإعتراف بالإيرادات:

وللإعتراف بالإيرادات على المؤسّسة اِختيار على أيّ أساس أو طريقة ستقوم بالإعتراف بإيراداتها، حيث أنّ للإعتراف بالإيرادات أساسان يختلفان في الجوهر وهما أساس الإستحقاق وأساس النّقد.

- ✓ أساس الإستحقاق (**Accrual Basis**):

يقوم هذا الأساس على اِعتبار أنّ الإيراد قد تحقّق حالما يحصل الزّبون أو المشتري على السّلعة أو الخدمة المطلوبة حتّى إذ لم تتحصّل المؤسّسة على مستحقّاتها النّقدية.

- ✓ الأساس النّقدي (**Cash Basis**):

بموجب الأساس النّقدي فإنّ تسجيل الإيراد لا يتمّ إلاّ عند اِستلام النّقدية دون إعطاء اِعتبار لتاريخ عملية البيع أو تقديم السّلعة أو الخدمة. أيّ عند اِستلام المؤسّسة وقبضها للنّقدية تعترف بالإيراد بغضّ النّظر عن الفترة المالية التّي تخصّ هذا الإيراد.

- ✓ الفرق بين الأساس النّقدي وأساس الإستحقاق:

يبيّن لنا الجدول(2-2) التّالي مزايا وعيوب كلّ من سياسة الإعتراف بالإيراد على أساس الِاستحقاق أو على الأساس النّقدي.

الأساس	الأساس النّقدي	أساس الِاستحقاق
المزايا	– يبيّن حقيقة ما تحتويه الخزينة فعلا؛ – يسجّل الإيرادات التّي تمّ تحصيلها فعلا؛ – تعتبر عملياته واقعية لا تحتاج للتّقدير المستقبلي.	– يظهر النّفقات بشكل واقعيّ؛ – يتيح عملية اِتّخاذ القرارات؛ – يساعد في التّقدير للسّنة المالية القادمة.
العيوب	– يسجّل العمليات التّي ينتج عنها مدفوعات نقدية فقط؛ – خرق مبدأ اِستقلالية الدّورات المالية.	– الإعتماد على التّقديرات المستقبلية التّي قد تكون خاطئة؛ – صعوبة تحديد الدّيون المشكوك في تحصيلها.

من خلال الجدول أعلاه الذّي يوفّر لنا نظرة شاملة نوعا ما على ما يميّز ويعيب أساس الِاستحقاق والأساس النّقدي للإعتراف بالإيرادات، يمكن القول أنّ للمؤسّسة الحقّ والحريّة في اِختيار الأساس أو السّياسة الأنسب التّي تعتمد عليها للإعتراف بإيراداتها، شريطة ألاّ تكون السّياسة المختارة تساعد في ممارسات غير قانونية أو تؤدّي إلى التّهرب الضّريبيّ. لذلك على محافظ الحسابات مراقبة وفحص الوثائق اللاّزمة والكشوف المالية والتّأكد من أنّها معدّة بطريقة صحيحة، وأنّ الإعتراف بالإيرادات والمصروفات قد تمّ وفق ما تنصّ عليه المعايير المحاسبية الدّولية.

خلاصة الفصل الثّاني:

تبيّن لنا أنّ السّياسات المحاسبية أو كما اِصطلح عليها المشرّع الجزائريّ لفظ الطّرق المحاسبية؛ هي مجموعة قواعد تتبنّاها المؤسّسة لتسير حسبها أثناء إعداد وعرض بياناتها المالية وفق ما يلائم نشاطها وخصوصيته. وفي ظلّ التّغيّرات الكثيرة وتوفر البدائل العديدة للسّياسات المحاسبية التّي قد تفرضها العمليات المختلفة التّي تقوم المؤسّسة بها أو يفرضها محيطها الإقتصاديّ، يقع على عاتق المؤسّسة اِختيار السّياسة المحاسبية الأفضل لتواكب التّغيرات الحاصلة في محيطها الإقتصاديّ والتّي تتماشى مع أهدافها وتعطيها القدرة للوصول لكشوف مالية وبيانات محاسبية صادقة.

وإنّ عملية اِختيار السّياسة المحاسبية الأنسب ومراقبة النّتائج التّي تصدر بعد الإعتماد عليها كطريقة لعرض وتقييم عناصر المؤسّسة تُظهر لنا دور محافظ الحسابات في اِختيار السّياسة المناسبة للمؤسّسة وذلك من خلال التّأكد من نوع السّياسة المعتمد عليها في معالجة العمليات وما إذا كانت تتوافق مع المعايير والتّشريعات القانونية وما إذا كانت المؤسّسة تسعى للثّبات على سياسة واحدة أم هناك تغيير في سياساتها المحاسبية مع ذكر دوافع هذا التّغيير وأثره على القوائم المالية.

الفصل الثّالث

دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات بولاية بسكرة

تمهيد:

كنّا قد تطرّقنا في الجانب النّظري للفصلين الأوّل والثّاني إلى أنّ السّياسات المحاسبية هي مجموعة طرق ومسارات تختارها المؤسّسة من أجل إعداد قوائمها المالية، وذلك من خلال مجموعة خيارات وبدائل تختار المؤسّسة السّياسة المحاسبية الأنسب لها ولنشاطها.

وبما أنّه من بين مهام محافظ الحسابات مراجعة حسابات المؤسّسة والمصادقة على قوائمها المالية فإنّ له دور في إختيار سياسات المؤسّسة المحاسبية، ولأنّ الدّراسة النّظرية البحتة لا تكشف لنا عن حقيقة الأمور وصورتها الصّادقة، ونتيجة لهذا ورغبة منّا في زيادة المعرفة وإثراء بحثنا هذا قمنا بدراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات حتّى نقف على طبيعة العمل وكيفيّة سيرورته.

ومن خلال هذا الفصل التّطبيقي الذّي يعتبر إسقاط للمفاهيم النّظرية التّي تناولناها سابقا حول محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسّسات، سنحاول معرفة دور محافظ الحسابات في الإستخدام الأمثل للسّياسات المحاسبية وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالآتي:

- **المبحث الأوّل: لمحة عن مكتب محافظ الحسابات محلّ الدّراسة.**
- **المبحث الثّاني: دور محافظ الحسابات في إختيار السّياسات المحاسبية للمؤسّسة.**
- **المبحث الثّالث: تقرير محافظ الحسابات حول السّياسات المحاسبية للمؤسّسة.**

المبحث الأوّل: لمحة عن مكتب محافظ الحسابات محلّ الدّراسة.

سنتطرّق بداية في هذا المبحث الأوّل الخاصّ بالدّراسة الميدانية إلى تقديم وتعريف لمكتب محافظ الحسابات محلّ الدّراسة وهيكله التّنظيميّ كما سنشير إلى بعض من المهام والخدمات التّي يوفرها هذا الأخير.

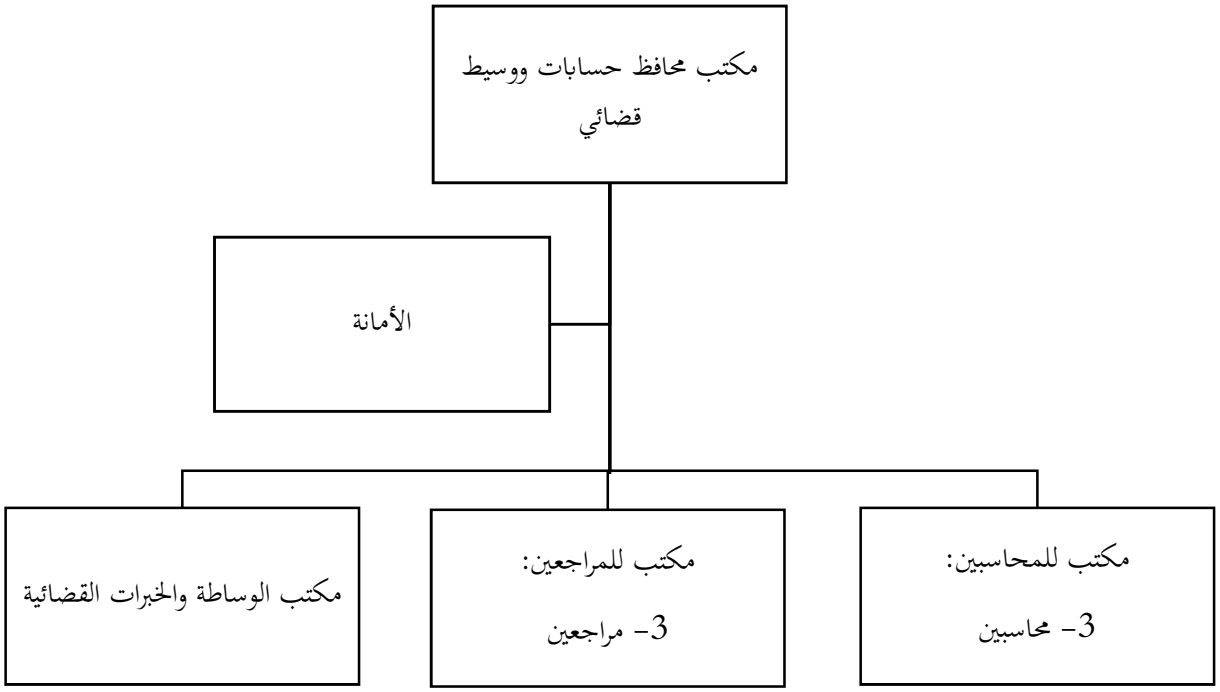
المطلب الأوّل: تقديم المكتب وهيكله التّنظيميّ.

الفرع الأوّل: التّعريف بمكتب محافظ الحسابات.

إنّ المكتب المعنيّ بالدّراسة هو مكتب محافظ الحسابات والخبير القضائي السيّد "معلى محمّد"، الحاصل على الإعتماد رقم 503 المؤرخ في 1993/11/3. يتواجد مقابل لحيّ 300 مسكن العالية الشّرقية – بسكرة.

الفرع الثّاني: الهيكل التنظيمي للمكتب.

يمثّل الشّكل (1-3) الهيكل التّنظيميّ لمكتب محافظ الحسابات محلّ الدّراسة.



المصدر: من إعداد الطّالبان بعد معاينة المكتب.

المطلب الثّاني: الخدمات المقدّمة من طرف المكتب.

يسهر المكتب على تقديم وتوفير جملة من الخدمات بداية من مكتب الأمانة الذّي يقوم بإستقبال الزّبائن وكذا تسجيل كلّ عملية لها علاقة بالمكتب ونشاطه. أمّا بالنّسبة للعمل الميدانيّ فذلك يتمّ بالإعتماد على ثلاث محاسبين وثلاث مراجعين تحت إشراف محافظ الحسابات صاحب المكتب، ومن بين ما يقدّمه هذا المكتب من خدمات وأعمال نذكر ما يلي:

- مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية للأشخاص الطّبيعيين و الأشخاص المعنويين؛
- إعداد القوائم المالية والتّصريحات الجبائية، والقيام بكلّ الأعمال المحاسبية الدّورية للزّبائن؛
- تقديم إستشارات جبائية وقضائية بحكم أنّ المكتب به مكتب خاصّ للوساطة القضائية التّي يقوم بها محافظ الحسابات بنفسه؛
- إعداد الخبرات القضائية؛
- تدقيق حسابات المؤسّسات والمصادقة عليها؛
- إعداد التّقارير اللّازمة عند نهاية كلّ عملية مراجعة.

المطلب الثّالث: التّعريف بالمؤسّسة المقدّمة من طرف محافظ الحسابات.

المؤسّسة محلّ الدّراسة التّي أشرف محافظ الحسابات على مراقبة وفحص حساباتها والمصادقة على كشوفها هي شركة خاصّة، ذات المسؤولية المحدودة (**SARL X**)، تأسّست سنة 2014 برأس مال قدره: 100 مليون دينار جزائريّ. تعمل حاليا على إنتاج وبيع البسكويت المحشو بمستخلصات يتمّ إستيرادها من خارج الوطن.

تقع بولاية بسكرة ولديها العديد من الفروع على مستوى التّراب الوطنيّ وأكبر فرع لها متواجد على مستوى عاصمة الوطن. قام محافظ الحسابات بمراجعة حساباتها والمصادقة عليها وعلى قوائمها المالية وكلّ العمليات التّي قامت بها في الدّورة المالية التّي أُغلقت في 2018/12/31، وكلّلت عملية مراجعته هذه بمجموعة من التّقارير التّي أصدرها بناء على خبرته وما قام بتدقيقه ومراقبة وثائق ومستندات المؤسّسة.

المبحث الثّاني: دور محافظ الحسابات في إختيار سياسات المؤسّسة المحاسبية.

- دور محافظ الحسابات في إختيار سياسة المبيعات.

تسعى كلّ مؤسّسة إلى تعظيم مبيعاتها وزيادة أرباحها، وحتى تحصد هاته النّتائج عليها إتّباع سياسة مبيعات مناسبة لها ولنشاطها. ولمحافظ الحسابات المسؤول عن حساباتها دور ورأي في إختيارها لسياسة مبيعات تتناسب مع النّشاط وأهداف المالكين.

الجدول(1-3) التّالي يوضّح لنا مبيعات المؤسّسة المحققة خلال سنتي(2017-2018):

جدول(1-3) قيمة مبيعات المؤسّسة خلال سنتي(2017-2018)		
البيان	المبلغ الإجمالي لسنة 2017	المبلغ الإجمالي لسنة 2018
المبيعات والمنتجات	97435357,12	157958299,14
المصدر: تقارير المؤسّسة(جدول حسابات النّتائج لسنة 2018)		

والجدول(2-3) الآتي يوضّح لنا سياسة المبيعات التّي تتبعها المؤسّسة لبيع منتجاتها وكيفية تعاملها مع زبائنها لتحصيل حقوقها:

الجدول (2-3)مقابلة حول سياسة المبيعات أجريت مع محافظ الحسابات

البيـــــان	نعم	لا
1. تعتمد المؤسسة على سياسة البيع بالجملة	×	
2. تعتمد المؤسسة على سياسة البيع بالتجزئة		×
3. هل تمنح المؤسّسة آجال للعملاء من أجل التّسديد؟	×	
4. هل لدى المؤسسة عملاء مشكوك فيهم؟	×	
5. هل لدى المؤسسة نقاط بيع؟	×	
6. هل تقدم المؤسسة تحفيزات لنقاط البيع الأكثر قيمة؟		×
7. هل لدى المؤسسة لجنة خاصة لتحصيل رقم الأعمال؟	×	

من خلال الجدول (2-3) نستنتج أنّ: المؤسّسة تتّبع سياسة البيع بالجملة، حيث أنّها تحقّق رقمي أعمال من خلال بيع منتجاتها؛ وقد بلغت قيمة رقم الأعمال المتعلّق بـ (**Ventes et produits annexes**) سنة 2018 قيمة: 157958299,14 دج، أمّا بالنّسبة لرقم الأعمال المتعلّق بـ (**Variation stocks produits finis et en cours**) فقد شهد إرتفاعا ملحوظا سنة 2018 مقارنة بما سجّل سنة 2017 إذ كان الحساب حينها سالبا بمبلغ: 2475990,18- ليرتفع سنة 2018 ويصبح بقيمة موجبة قدّرت بـ: 14115171,22، أيّ بفارق: 11639181,04 دج.

إلاّ أنّه وبالرّغم من الفارق الجيّد الذّي سجّل فيما يخصّ حسابات المبيعات خلال سنتي (2017 و2018) غير أنّ رأي محافظ الحسابات لم يكن إيجابيا، وهذا راجع للسّياسة التّي تنتهجها المؤسّسة. حيث أنّها تسجّل إرتفاع في المبيعات دون إستحقاق نقدي يقابل هذا الإرتفاع وهذا بسبب منحها لآجال طويلة لزبائنها من أجل التّسديد، وقد قدّرت تلك الآجال الممنوحة بشهرين وهذا ما يفسّر الإرتفاع الكبير في

رصيد الزّبائن سنة 2018 وقد قدّر هذا الإرتفاع بـ : 82083436,75 دج، بينما كان في سنة 2017 بقيمة: 40617796,5، والجدول (3-3) بيّن لنا قيمة حساب الزّبائن خلال سنتي (2017-2018):

الجدول(3-3) قيمة حساب الزّبائن خلال عامي(2017-2018)		
البيان	المبلغ الإجمالي لسنة 2017	المبلغ الإجمالي لسنة 2018
حساب الزّبائن	40617796,5	82083436,75
المصدر: تقارير المؤسّسة (ميزانية الأصول سنة 2018)		

وباطّلاعنا على تقرير محافظ الحسابات االمتعلّق بتقرير إبداء الرّأي نجد أنّه تمّ ذكر هاته النّقطة حول غياب التّأكيدات اللاّزمة التّي تخصّ حساب الزّبائن الذّي شهد إرتفاع ما يقارب 102% حسب تقرير محافظ الحسابات. ومن بين الأسباب المؤدّية لهذا الإرتفاع الكبير هو السّياسة غير المدروسة التّي تلجأ إليها المؤسّسة عن طريق منح إمتيازات للزّبائن مقابل اِقتنائهم لمنتجاتها، ممّا يزيد من إشكالية معاناتها من عدم تحصيلها لحقوقها في الآجال المحدّدة.

ورأي محافظ الحسابات حول سياسة المبيعات المعتمدة من طرف المؤسّسة (**SARL X**) أنّها غير مدروسة بعناية من طرف المسيّرين وتجعل المؤسّسة تقع في مشكلة السّيولة، حيث أنّ المؤسّسة كما سبق وذكرنا لا تقدّم تحفيزات لنقاط البيع الأكثر قيمة والتّي تدّر لها بمنافع كثيرة خاصّة وأنّ أكبر نقطة بيع لها موجودة في عاصمة الوطن -الجزائر-، على العكس هي تلجأ لسياسة تحفيز الزّبائن على الرّغم من عدم تسديدهم لما عليهم من ديون مستحقّة للمؤسّسة هذا ما يجعلها تقع في ضائقة نقدية عند بلوغ آجال تسديدها للدّيون أو الضّرائب المترتّبة عن رقم الأعمال المصرّح به، لأنّ آجال تحصيلها لمستحقّاتها قدّر بشهرين تمنحهما المؤسّسة للزّبائن وقد تطول هاته المدّة وهذا ما تفسّره الزّيادة الكبيرة في حساب الزّبائن، أمّا بالنّسبة لآجال تسديدها للدّيون فيمنح لها أجل شهر واحد لتسديد ما عليها من ديون.

- دور محافظ الحسابات في اِختيار سياسة الأصول الملموسة:

الجدول (4-3) مقابلة حول سياسة الأصول الملموسة أُجريت مع محافظ الحسابات		
البيان	**نعم**	**لا**
1. هل تتبع المؤسسة طريقة الإهتلاك الخطي؟	×	
2. هل تتبع المؤسسة طريقة الإهتلاك المتناقص؟		×
3. هل تتبع المؤسسة طريقة الإهتلاك المتزايد؟		×
4. هل تقوم المؤسّسة بإعادة تقييم أصولها بين كلّ فترة وأخرى؟		×

5. هل يوجد تجديد لِاستثمارات ومعدّات المؤسسة؟		×
6. هل تتنازل المؤسّسة عن إستثماراتها؟	×	

من خلال الجدول (4-3) لسياسة الأصول الملموسة المتّبعة من طرف المؤسّسة نستخلص أنّ المؤسّسة تعتمد على طريقة الإهتلاك الخطّي(الثّابت) بِاعتبارها من أكثر الطّرق اِستخداما ومتعارف عليها في البيئة الإقتصادية الجزائرية، وذلك بسبب غياب الدّراسات التّقني-إقتصادية الّتي توجّه المؤسّسات نحول اِستعمال طرق أخرى للإهتلاك، حيث أنّ نظام التّشريع الجبائي الجزائريّ سيعيد إدراج قيمة الإهتلاكات ويقوم بتغريم الشّركة عليها في حال كانت تستخدم نوع إهتلاك آخر من الإهتلاكات غير الإهتلاك الثّابت.

الجدول(5-3)يوضّح لنا قيمة الأصول الملموسة بين سنتي(2017-2018):

الجدول(5-3) يبيّن قيمة الأصول الملموسة للمؤسّسة لسنتي (2017-2018)

السّنوات / البيان	القيمة الإجمالية		قيمة الاهتلاك لسنة 2018	القيمة المحاسبية الصّافية لسنة2018
	سنة2017	سنة2018		
الأراضي	236240000	236240000	_	236240000
البنايات	77824443,16	164491600	94182152,88	70309447,12
أصول أخرى ملموسة	332214000,72	513042469,21	194029439,44	319013029,77

من خلال الجدول (5-3) نلاحظ اِستقرار في قيمة الأراضي بين سنتي 2017 و2018، بينما يوجد اِنخفاض بالنّسبة للمبانيّ والأصول الملموسة الأخرى وذلك لِاهتلاك هذه الأصول.

وبقراءة الجدولين (4-3) و (5-3) يمكننا اِستنتاج أنّ المؤسّسة لا تقوم بعملية تقييم لأصولها وهذا ما تبيّنه لنا القيم في الجدول، حيث أنّه وبالرّغم من أنّ النّظام المحاسبيّ المالي يسمح بعملية إعادة تقييم الأصول إلاّ أنّ المؤسّسة لا تقوم بها إلاّ في حالة واحدة، حيث تلجأ المؤسّسة لإعادة تقييم أصولها إذا أرادت تصحيح أصلها الصّافي؛ أيّ أنّ أصلها الصّافي سالب. وهذا يتمّ عن طريق إضافة قيمة "إعادة التّقييم" الّتي غالبا ما تكون موجبة بسبب اِرتفاع أسعار العقارات والأصول، وبالتّالي تصحّح قيمة أصلها الصّافي.

- دور محافظ الحسابات في اِختيار سياسة المخزونات:

إنّ اِختيار سياسة مناسبة لتقييم وتسيير المخزونات يساهم في حماية مخزون المؤسّسة من التّلف والإختلاسات الّتي قد تتواطؤ فيها أيادي من داخل المؤسّسة. لذلك وخلال آداء محافظ الحسابات لمهامه يستعمل حقّه في التّدقيق في حسابات المخزونات حتّى وإن كانت المؤسّسة قد قامت بعملية الجرد، حيث عليه القيام بعملية الجرد والإشراف عليها وكذا فحص جميع الوثائق والمستندات وبطاقات دخول وخروج البضائع من المخازن حتّى يتأكّد من سلامته وصحّة تقييمه.

والجدول (6-3) التّالي يبيّن لنا السّياسة المحاسبية التّي تتبعها المؤسّسة لتقييم وتسيير مخزونها.

الجدول (6-3) مقابلة حول سياسة الإهتلاكات أُجريت مع محافظ الحسابات		
البيـــــان	**نعم**	**لا**
1. تعتمد المؤسسة في تقييم مخزونها على طريقة **(FIFO)**		×
2. تعتمد المؤسسة في تقييم مخزونها على طريقة **(CUMP)**	×	
3. تعتمد المؤسّسة في تسيير لمخزونها على طريقة الجرد الدّائم	×	
4. تعتمد المؤسّسة في تسيير مخزونها على طريقة الجرد المتناوب		×
5. المؤسسة لديها لجنة للجرد المادّي للمخزون	×	
6. تعتمد المؤسسة في تسيير مخزونها على مخزون أمان		×
7. تقوم المؤسسة باستغلال (إعادة تدوير) المخزونات التالفة		×
8. تعتمد المؤسسة في تسيير ومراقبة المخزون على نظام آلي تكنولوجي		×

من خلال الجدول (6-3) نستنتج أنّ: المؤسّسة تقيّم مخزوناتها وفق ما جاء به النّظام المالي المحاسبيّ إذ تعتمد على طريقة التّكلفة المتوسّطة المرجّحة (**CUMP**)، وعند تسييرها للمخزون تقوم بتطبيق الجرد الدّائم؛ والجدول (7-3) يبيّن لنا تطوّر قيمة مخزون المؤسّسة بين سنتي (2017 و2018):

الجدول (7-3) قيمة المخزون بين سنتي (2017-2018)	
السّنة	قيمة المخزون
2017	137808183,9
2018	151177081,34

من خلال الجدول(7-3) يظهر لنا التّغير في قيمة المخزون الذّي شهد إرتفاعا سنة 2018 مقارنة بالسّنة السّابقة لها وقد قدّر هذا التّغير بـ: 13368897,44.

يرى محافظ الحسابات أنّ السّياسة المعتمدة فيما يخصّ المخزونات لا تساهم في مراقبة المخزون والحفاظ عليه، وذلك راجع لعدّة أسباب أولها طريقة تقييم المخزون والتّي كما سبق وذكرنا أنّها تعتمد على طريقة التّكلفة الوسطية المرجّحة والتّي لا تعتبر الطّريقة الأنسب

بالنّسبة للمؤسّسة، وهذا يعود لنوعية مخزوناتها ومنتجاتها التّي تعتبر سريعة التّلف وبالتّالي فهي لا تقوم بإعادة تدوير للمخزون التّالف لأنّه يصبح غير صالح؛ لا للإستهلاك البشريّ ولا الحيوانيّ. أمّا بالنّسبة للجرد المادّي فهي تقوم بتكليف لجنتين للقيام بعملية الجرد ممّا يجعل من مخرجات عملية الجرد صحيحة وذات مصداقية معتبرة يمكن الوثوق فيها والإعتماد عليها، إلاّ أنّ محافظ الحسابات قد ذكر في تقريره غياب ما يثبت الجرد المادّي للمخزونات للدّورة المحاسبية المغلقة في 2018/12/31.

- دور محافظ الحسابات في إختيار سياسة الإقتراض:

تلجأ المؤسّسات عادة من أجل الحصول على قروض طويلة الأجل بغية الإستثمار إلى رهن أيّ أصل من أصولها، والجدول (8-3) يبيّن لنا سياسة المؤسّسة المتبعة في عملية الإقتراض.

الجدول (8-3) مقابلة حول سياسة الإقتراض أُجريت مع محافظ الحسابات

البيـــــان	نعم	لا
1. تعتمد المؤسسة على الإقتراض كمصدر أساسي	×	
2. تستعمل قروض المؤسسة بغرض الاستثمار (طويلة الأجل)	×	
3. تستعمل قروض المؤسسة بغرض الاستغلال (قصيرة الأجل)		×
4. تسدد المؤسسة القروض في الآجال المحددة		×
5. تقدّم المؤسّسة ضمانات كبيرة لإبرام عقد القرض	×	

من خلال الجدول (8-3) يظهر لنا أنّ المؤسّسة تعتمد على الإقتراض كمصدر أساسيّ وذلك بغرض الإستثمار، ممّا يجعلها تقدّم مقابل هاته القروض ضمانات كبيرة. وذلك بسبب سياسة البنوك التّي لا تمنح قروض إلاّ بعد الحصول على ضمانات كبيرة تؤكّد للبنك قدرة الرّاغب في الحصول على القرض على تسديده، ممّا يؤدي بالمؤسّسة إلى وضع أصل من أصولها أو ربما العديد منهم تحت رهن البنك. سياسة تقديم ضمانات كبيرة كهذه تعيق المؤسّسة وتحدّ من حريّتها في إستخدام أصولها. كما أنّ اللجوء إلى الإقتراض دون تسديد يزيد من ديون المؤسّسة وهذا ما يظهره لنا الجدول (9-3).

الجدول (9-3)يبّن لنا قيمة القروض والدّيون المالية للمؤسّسة بين سنتي (2017 و2018)

السّنة	2017	2018
قيمة القروض والدّيون المالية	579.589.524,18	602.814.055,82
الميزانية المالية للمؤسّسة لسنة 2018		

من خلال الجدول (9-3) نلاحظ الإرتفاع الكبير في القروض والدّيون المالية التّي على ذمّة المؤسّسة، حيث أنّها سجلّت ما قيمته 579589524,18 دج سنة 2017، وفي المقابل شهدت إرتفاعا بقيمة 23224530,64 دج سنة 2018، نفسّر هذا الإرتفاع بعدم قدرة المؤسّسة على تسديد قروضها وديونها في الآجال المحدّدة، وهذا بسبب سياسة كون آجال تسديد الزّبائن أطول من آجال تسديدها للدّيون، وبالتّالي فهي تقع في مشكلة عدم توفّر السّيولة لتسديد قروضها وديونها، وهذا ما تفسّره لنا قيم الجدول (5-2).

- دور محافظ الحسابات في إختيار سياسة التّغير في رأس المال (زيادة/تخفيض رأس المال):

الجدول (10-3) مقابلة حول سياسة التّغير في رأسمال المؤسّسة أجريت مع محافظ الحسابات

البيـــــان	نعم	لا
1. توجد نية لزيادة رأس المال من قبل الملاّك		×
2. توجد نية لاستثمار جزء من رأس المال		×
3. تسعى المؤسّسة للإندماج مع شركات أخرى	×	
4. يؤثر المحيط الإقتصاديّ على زيادة رأسمال المؤسّسة	×	
5. تعتمد المؤسسة في زيادة رأس مالها على فرص شراء الأسهم		×

من خلال الجدول (10-3) يظهر لنا أنّ المؤسّسة غير مهتمّة بزيادة رأسمالها وهذا راجع لعدم قدرتها، لأنّها تعاني من مشكلة القروض والدّيون غير القادرة على تسديدها وبالتّالي فإنّ المساهمون لن يرغبوا في الإنضمام لمؤسّسة لديها قروض عاجزة عن الوفاء بها.

كما يبيّن لنا الجدول (11-3) التّالي ثبات قيمة رأس المال بين سنتي (2017 و2018) وهو نفس المبلغ الذّي تأسّست به الشّركة أوّل مرة سنة 2014.

الجدول (11-3) قيمة رأس مال المؤسّسة بين سنتي (2017 -2018)

السّنة	2017	2018
مبلغ رأس المال	100.000.000	100.000.000

المصدر: ميزانية المؤسّسة –خصوم-

من خلال الجدولين (10-3) و(11-3) نلاحظ أنّ رأس مال المؤسّسة لسنتي 2017 و2018 بقي بنفس القيمة المقدّرة بـ 100 مليون دينار جزائري وهو نفس قيمة رأسمال المؤسّسة عند تأسيسها سنة 2014، هذا يدلّ على أنّ ملاكّ المؤسّسة ليس لديهم النّية لرفع رأس المال، كما أنّ المؤسّسة لا تسعى للمشاركة في العروض الدّولية هذا قد يكون بسبب عدم قدرة منتجاتها على المنافسة الدّولية. كما

أنّ محافظ الحسابات أشار إلى أنّ كان هناك مشروع للإندماج بين مؤسّستنا محل الدّراسة وبين مؤسّسة أخرى، إلاّ أنّ المشروع لم يرى النّور وذلك بسبب الدّيون الكثيرة المتراكمة على المؤسّسة.

- دور محافظ الحسابات في إختيار سياسة الإعتراف بالإيرادات.

الجدول (12–3) مقابلة حول سياسة الإعتراف بالإيرادات أجريت مع محافظ الحسابات

البيـــــان	نعم	لا
1. تعترف المؤسّسة بإيرادها حسب أساس الإستحقاق	×	
2. تعترف المؤسّسة بإيرادها حسب الأساس النّقدي		×
3. تعترف المؤسّسة بإيرادها حسب مبدأ مقابلة المصروف بالإيراد		×

سبق وتطرّقنا لمفهوم الإعتراف بالإيراد على أساس الإستحقاق، فإنّه ومن خلال الجدول (12–3) يظهر لنا أنّ المؤسّسة تقوم بالإعتراف بإيرادها على هذا الأساس. وكما أشرنا سابقا أيضا لعيوب هذا الأساس فإنّ المؤسّسة تتعامل مع زبائنها على أساس التّسليم الماديّ، حيث أنّه ما إن يستلم الزّبون بضاعته يعتبر إقرارا برقم الأعمال. وينتج عن الإقرار برقم الأعمال ضرائب تفرضها الدّولة على المؤسّسة بإعتبارها وسيط يقوم بتحصيل الضّرائب من الزّبون وتسليمه للدّولة، إلاّ أنّ الحدث المنشئ للضّريبة على القيمة المضافة **TVA** (بإعتبار أنّ المؤسّسة معفية من الرّسم على النّشاط المهنيّ **TAP**) هو التّسليم الماديّ للبضاعة وليس تحصيل قيمتها النّقدية. هذا ما أدّى بالمؤسّسة إلى عدم قدرتها على دفع الضّرائب وهذا يبيّنه لنا الجدول (13–3) التّالي:

الجدول (13–3) قيمة الضّرائب لسنتي (2017–2018)

السّنة	2017	2018
القيمة الإجمالية	5.201.859,05	18.927.132,44

المصدر: الميزانية المالية للمؤسّسة لسنة 2018

يبيّن لنا الجدول (13–3) الضّرائب الواجبة على المؤسّسة بين سنتي 2017 و2018، ويظهر لنا الإرتفاع الكبير الذّي عرفته قيمة الضّرائب خلال سنة واحدة حيث قدّر هذا الإرتفاع بقيمة: 13725273,39 دج، وتعتبر هذه القيمة كبيرة نوعا ما بإعتبار أنّها زادت خلال سنة واحدة فقط، وهذا يدلّ على عدم توفّر السّيولة والقدرة على سداد الضّرائب المفروضة عليها.

المبحث الثّالث: تقرير محافظ الحسابات حول السّياسات المحاسبية للمؤسّسة.

بعد أن دراستنا للسّياسات المحاسبية للمؤسّسة للفترة الممتدّة بين سنة 2017 و2018 وقيامنا بتحليل قوائمها المالية (الميزانية المالية وجدول حسابات النّتائج) وبالإستعانة بتقارير محافظ الحسابات وإجاباته التّي تحصّلنا عليها أثناء المقابلات التّي أجريناها معه لمعرفة السّياسات المحاسبية التّي تعتمد عليها المؤسّسة، سنقوم في هذا المبحث بتحليل سياساتها المحاسبية ومعاينة تقرير محافظ الحسابات حولها.

المطلب الأوّل: تحليل سياسات المؤسّسة المحاسبية.

من خلال قوائم الإستقصاء التّي قدّمت لمحافظ الحسابات أثناء المقابلة للإجابة عنها وتحليل القوائم المالية للمؤسّسة (**SARL X**) الخاصّة بسنتي 2017 و2018، تبيّن لنا أنّ المؤسّسة لا تقوم بتغيير سياساتها المحاسبية وهي بهذا الفعل تعتمد على مبدأ الثّبات على السّياسة المحاسبية بين السّنة والأخرى في إعداد وعرض قوائمها المالية، وهذا قد يكون عائد لعدّة أسباب نذكر منها:

1. الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدّولية والنّظام المحاسبيّ المالي اللّذان يشترطان الثّبات على السّياسة المحاسبية وعدم التّغيير إلاّ في حالة إصدار معيار ينصّ على ذلك أو أنّ التّغيير يزيد من مصداقية القوائم؛
2. إعتقاد المسيّرون أنّ السّياسات ملاءمة لتقييم ومعالجة عمليات المؤسّسة وإعداد قوائمها؛
3. تحقيق أهداف المؤسّسة ومصالح هيئة التّسيير.

غير أنّ هناك بعض النّقائص التّي لاحظنا أنّها تؤثّر على المؤسّسة وقوائمها المالية وهذا بالإعتماد على المقابلات التّي أجريناها مع محافظ الحسابات من خلال إجاباته على قوائم الإستقصاء، وكذا تحليل بعض من القيم المالية المتواجدة في الميزانية المالية وجدول حسابات النّتائج حيث وجدنا:

- المؤسّسة لا تقوم بإعادة تقييم لأصولها؛
- سياسة المخزون المتّبعة والمتمثّلة في تقييم المخزون عن طريق التّكلفة الوسطية المرجّحة لا تتناسب مع طبيعة مخزون المؤسّسة، وهذا بسبب إختلاف عناصر مخزونها وسرعة تلفه؛
- سياسة منحها لآجال لزبائنها أكبر من آجال تسديدها لما عليها ديون، ترتّب عنه عدم قدرتها على تسديد ديونها وقروضها وحتّى الضّرائب المفروضة عليها وهذا بسبب عدم تحصيلها لمستحقّاتها من طرف زبائنها؛
- لا تملك المؤسّسة لجنة خاصّة لتحصيل مستحقّاتها من زبائنها؛
- تراكم ديون وقروض المؤسّسة والتّي شهدت إرتفاعا كبيرا سنة 2018 مقارنة بالقيمة المسجّلة سنة 2017، هذا ما ينقص من فرص الإستثمار والإندماج معها، وحتّى من مشاركاتها في العروض العالمية؛
- عدم لجوءها إلى الرفع من رأس مالها منذ سنة تأسيسها في 2014؛
- تعتمد المؤسّسة على سياسة الإعتراف بالإيراد على أساس الإستحقاق ما يجعل من مديرية الضّرائب تطالبها في كلّ شهر بدفع الضّرائب وهي غير قادرة على تسديدها بسبب عدم تحصيلها لمستحقّاتها من زبائنها.

المطلب الثّاني: تقرير محافظ الحسابات.

قام محافظ الحسابات بمراجعة حسابات المؤسّسة (**SARL X**) الخاصّة بالدّورة المحاسبية لسنة 2018 ونتج عن هذه المراجعة جملة من التّقارير التّي قام بإعدادها بناء على القوانين والمراسيم التّشريعية وكذا الأوامر الصّادرة التّي أوكلت إليه هذه المهمّة. وبعد معاينة ما جاء في هذه التّقارير تبيّن لنا أنّ المؤسّسة منذ بداية نشاطها لم تغيّر في سياساتها المحاسبية، رغم النّقائص التّي شهدتها عملية المراجعة وأدلى بها محافظ الحسابات في تقريره، وأثناء معاينتنا لتقرير محافظ الحسابات وجدنا هذه النّقاط الأساسية التّي سنذكرها فيما يلي:

- غياب الجرد المادّي للمخزونات والذّي لم يسمح لمحافظ الحسابات بالتأكدّ من الوجود الفعلي للمخزون الذّي سجلّ حسابه بقيمة 151.177.081,34 دينار جزائريّ؛
- وجود تباين كبير بين رقم الأعمال المصرّح به لمديرية الضّرائب وبين رقم الأعمال المسجّل في جدول حسابات النّتائج؛
- وجود مخزوم منتهي الصّلاحية وقديم لم تتمّ تسويته؛
- عدم تأكيد حساب "ذمم الزّبائن" والذّي قدّرت قيمته بـ: 82.038.436,75 دينار جزائريّ، أيّ بزيادة بلغت **102%** مقارنة بسنة 2017.

خلاصة الفصل الثّالث:

جاء هذا الفصل التّطبيقيّ ليلخصّ لنا كلّ المفاهيم النّظرية الخاصّة بمحافظ الحسابات وعلاقته بالسّياسات المحاسبية التّي تمّت دراستهما في الفصلين النّظريين، ومن خلال الدّراسة الميدانية التّي أجريناها بمكتب محافظ الحسابات والتّي من خلالها إستطعنا الإطّلاع على القوائم المالية للمؤسّسة (**SARL X**) والمتمثّلة في الميزانية المالية وجدول حسابات النّتائج لسنة 2018، وبعض من التّقارير التّي قام بإعدادها محافظ الحسابات أثناء فترة تدقيقه لحسابات هذه المؤسّسة.

وجدنا أنّ المؤسّسة تعتمد على الكثير من السّياسات المحاسبية التّي نصّ عليها النّظام المحاسبيّ المالي في تقييم عناصر قوائمها المالية كسياسة الإهتلاكات وسياسة تقييم المخزونات، وهي بذلك تعتمد على المرونة في إستخدامها للسّياسات المحاسبية، بالرّغم من أنّ تحليل تلك السّياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسّسة، وبالإستعانة برأي محافظ الحسابات أثناء المقابلات التّي أجريناها معه وجدنا أنّ تلك السّياسات المحاسبية التّي تتبعها المؤسّسة ليست الأنسب لها ولنشاطها.

وبمعاينتنا لتقرير محافظ الحسابات وجدنا أنّه ذكر فيه أنّ المؤسّسة تتبع السّياسات المحاسبية وفق المعايير والمبادئ التّي ينصّ عليها التّشريع الجزائري.

خاتمـــــة

إنّ المتمعّن في المسار الذّي إختارته الجزائر إثر تبنّيها للنّظام المحاسبيّ المالي سنة 2010 يستنتج العناية الفائقة التّي أولتها الجزائر لتنظيم مهنة المحاسبة عامّة ومهنة محافظ الحسابات بصفة خاصّة، ولقد اهتمّ الباحثون كثيرا بدراسة مهنة محافظ الحسابات لما له من دور كبير ومهام عديدة يقوم بها، ولعلّ أهمّها مراقبة ومراجعة حسابات المؤسّسات. إذ أنّ عملية التّدقيق وفحص حسابات المؤسّسات أصبحت ضرورة لا بدّ منها، خاصّة وبعد التّطورات الكثيرة التّي شهدتها مهنة المحاسبة، والتّي قد تؤدي في كثير من الأحيان إلى سوء إستغلال القوانين والمعايير من طرف المسيّرين، فينتج عن هذا هضم للحقوق وتهربات ضريبية وكشوف مالية تفتقد إلى المصداقية والشّفافية التّي يجب أن تتّصف بها. لذا فإنّ لمحافظ الحسابات دور في مراقبة حسابات المؤسّسة والمصادقة على قوائمها المالية بعد أن يتأكدّ من طريقة إعدادها وعرضها، كما يفحص السّياسات المحاسبية التّي تستخدمها المؤسّسة لإعداد قوائمها المالية وتقييم عناصرها، خاصّة وأنّ النّظام المحاسبيّ المالي يتيح للمؤسّسة سياسات وطرق محاسبية عديدة لتقييم وعرض عناصر قوائمها المالية.

لذا جاءت دراستنا هذه لتسلّط الضّوء على الدّور الذّي يقوم به محافظ الحسابات أثناء مراقبته للسّياسات المحاسبية للمؤسّسة، وللوصول إلى إجابة حول إشكاليتنا المطروحة سابقا قمنا بهذه الدّراسة والتّي قسّمت إلى فصلين نظريين لدراسة الأدبيات النّظرية حول محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية؛ حيث تعرّفنا في الفصل الأوّل المتعلّق بمحافظ الحسابات على بعض التّعريفات التّي ذكرت في الدّراسات والبحوث وكذا أمّهات الكتب، وتطرّقنا إلى مهامه التّي يقوم بها وتقاريره التّي يعدّها بموجب القوانين والمراسيم التّي تحدّد معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات.

أمّا بالنّسبة للفصل النّظري الثّاني فقد خصّص لدراسة السّياسات المحاسبية وفق ما جاء به المعيار المحاسبيّ الثّامن (**IAS 8**) وقد حاولنا الإلمام وذكر كلّ العناصر المهمّة حول السّياسات المحاسبية من تعريف وأهمية وحتّى المصادر وطريقة إختيار السّياسة المحاسبية الأنسب للمؤسّسة ونشاطها.

وقد إخترنا مكتب محافظ الحسابات للقيام بدراستنا التّطبيقية فيه، وذلك من خلال دراسة حالة المؤسّسة (**SARL X**) وتحليل قوائمها المالية لسنتي (2017 و2018) بالإستعانة بالميزانية المالية للمؤسّسة وجدول حسابات النّتائج لسنة 2018 وأيضا تقارير محافظ الحسابات التّي تضمّنت العديد من النّقاط التّي ساهمت في حصولنا على مجموعة من النّتائج.

وبناء على ما سبق توصّلنا إلى هذه النّتائج والتّي سنذكرها كالآتي:

أوّلا: نتائج الدّراسة وإختبار الفرضيات.

1. إختبار الفرضيات:

- ✓ من خلال بحثنا والدّراسة الميدانية التّي أجريناها توصّلنا إلى أنّ الفرضية الأولى والتّي نصّت على أنّ "لمحافظ الحسابات دور من خلال تقديم آرائه" هي فرضية صحيحة، حيث أنّ أهمّ ما يقوم به محافظ الحسابات للمصادقة على القوائم المالية هو التّأكد من السّياسات المحاسبية التّي تستخدمها المؤسّسة لتقييم عناصرها وإعداد قوائمها المالية، حيث يقدّم رأيه حول تلك السّياسات المحاسبية وما إذا كان إختيار المسيّرين مناسبا للمؤسّسة وأهدافها. إذ أثناء فحصه للقوائم المالية للمؤسّسة يتحقّق من الملحق الذّي يأتي كوثيقة مكمّلة تحتوي على معلومات تشرح وتزيل الغموض المتواجد في القوائم المالية، كما يحتوي الملحق على دليل به أنواع السّياسات المحاسبية التّي تستخدمها المؤسّسة لإعداد قوائمها المالية، فيقوم محافظ الحسابات بالتّحقق منها وما إذا كانت تستخدمها من فترة لأخرى.

- ✓ أمّا الفرضية الثّانية التّي افترضناها والمتمثّلة في أنّ "السّياسات المحاسبية مرنة" فهي كذلك فرضية صحيحة، نظرا للتّطورات الكثيرة التّي يشهدها العالم والعمليات المحاسبية التّي لا تحصى التّي تمر على المؤسّسة وتقوم بها فإنّ مرونة السّياسات المحاسبية أمر حتميّ لمواكبة هذا التّطور.
- ✓ إنّ إختيار السّياسات المحاسبية هو من حقّ المسيّرين، لذلك يعمل المسيّرون على إختيار السّياسات المحاسبية الأنسب للمؤسّسة والتّي تزيد من مصداقية الكشوف المالية، إلاّ أنّه قد تكون للمسيّرين مصالح أخرى فيلجؤون للتّعديل في السّياسات المحاسبية بما يخدم مصالحهم، لذلك على المؤسّسة إختيار السّياسة المحاسبية الأنسب لها ولنشاطها والإفصاح عن نوع السّياسة في ملحق القوائم المالية، ومنه فإنّ الفرضية الثّالثة صحيحة.
- ✓ التّعديل في السّياسات المحاسبية قد لا يعني دائما الحصول على قوائم مالية أفضل، وهذا ما ينفي الفرضية الرّابعة لدراستنا هذه. حيث أنّه كما ذكرنا في الفرضية السّابقة في بعض الأحيان قد يختار المسيّرون سياسات محاسبية مناسبة لمصالحهم الشّخصية على حساب مصالح وأهداف المؤسّسة. إذا التّغيير في السّياسات المحاسبية قد لا يعطينا النّتائج التّي نتوقعها ولا يزيد من مصداقية القوائم المالية.
- ✓ "لمحافظ الحسابات موقف ورأي يبديه عند تغيير المؤسّسة لسياستها المحاسبية" كانت هذه فرضيتنا الخامسة والتّي قمنا بتأكيد صحتها من خلال دراستنا والتّوصل إلى أنّ رأي محافظ الحسابات حول السّياسات التّي تستخدمها المؤسّسة له أهمية كبيرة في نجاعة هذه السّياسات وذلك لأنّ عملية المصادقة على القوائم المالية لا تتمّ إلاّ إذا كانت السّياسات المحاسبية المختارة والمستخدمة لإعداد هذه القوائم وتقييم العناصر المحاسبية مناسبة.

2. نتائج الدّراسة:

- مهنة محافظ الحسابات من المهن المحاسبية المهمّة في العالم اليوم، وقد أولاها المشرّع الجزائريّ عناية كبيرة وهذا ما يظهر من خلال قراءة القوانين والمراسيم التّنفيذية التّي أصدرها لتنظيم مهنة المحاسبة وخاصّة القانون 10-01.
- تقرير محافظ الحسابات هو خلاصة عمله ومهامه التّي قام بتأديتها، لذلك يجب عليه أن يقوم بإعداده وفق المعايير اللاّزمة بإعتبار أنّه يمثل مرجعا لمتخذي القرار والأطراف المعنية بالمؤسّسة، كما يبّن لنا حالة المؤسّسة وحقيقة قوائمها المالية وحساباتها.
- تعتبر السّياسات المحاسبية المسار أو الطّريقة التّي تعتمد عليها المؤسّسة لتقييم عناصرها وإعداد قوائمها المالية، لذلك عليها أن تسهر على إختيار سياسات محاسبية تتناسب مع أهدافها وخصوصية نشاطها حتّى تحقق أهدافها المرجوة، وتجعل من قوائمها المالية ذات مصداقية.
- إنّ المرونة في إستخدام السّياسات المحاسبية في الجزائر أمر ضمنيّ لا تنظّمه ولا تحدّده القوانين، لذا يقع على عاتق محافظ الحسابات مراقبة السّياسات المستخدمة في المؤسّسة والتّغير فيها لأنّها تؤثّر مباشرة على القوائم المالية، كما عليه التّأكد من المؤسّسة السّياسات المحاسبية المستخدمة مناسبة للمؤسّسة، وأنّها مستمرّة في إستخدام تلك السّياسات المحاسبية من فترة لأخرى لضمان قابلية المقارنة بين قوائمها المالية.

ثانيا: توصيات الدّراسة.

من خلال دراستنا هذه يمكننا تقديم مجموعة من التّوصيات والمتمثلة في:

- زيادة فعالية دور محافظ الحسابات وذلك من خلال التّأكيد على ضرورة اِستقلاليته في العمل وتنظيم مهامه من خلال القوانين والمراسيم التّنفيذية؛
- القيام بتوفير تربصات ميدانية للرّاغبين في الحصول على اِعتماد محافظ الحسابات ممّا يزيد من كفاءتهم وحصولهم على الخبرة؛
- سنّ قوانين تشريعية تنظّم اِستخدام السّياسات المحاسبية في البيئة الإقتصادية الجزائرية؛
- زيادة مرونة السّياسات المحاسبية وذلك بزيادة الوعي الإقتصاديّ لضرورة وأهميّة السّياسات المحاسبية في المؤسّسات؛
- سنّ قوانين تشريعية تهتمّ بمرونة السّياسات المحاسبية.

ثالثا: آفاق الدّراسة.

نعلم جيّدا أنّ دراستنا هذه لا يمكن أن تغطّي جميع الجوانب التّي من الممكن دراستها والبحث فيها، لذلك ومن أجل الإسهاب في البحث العلميّ يمكن للباحثين الاِعتماد على الأسئلة التّالية للتعمّق أكثر:

- كيف يمكن لمحافظ الحسابات اِختيار السّياسات المحاسبية الأنسب للمؤسّسة دون التّدخل في التّسيير؟
- كيف يمكن لمحافظ الحسابات الكشف عن الأسباب الفعلية التّي أدّت إلى تعديل في السّياسة المحاسبية للمؤسّسة؟

وفي الختام، نأمل أن تكون هذه المقترحات بمثابة أبواب يفتحها الباحثون مستقبلا من أجل إثراء البحث العلميّ عامّة، والمواضيع التّي تدرس كل من محافظ الحسابات والسّياسات المحاسبية وكذا العلاقة بينهما خاصّة.

الفهرس

العنـــــــــــــوان	الصفحة
شكر وعرفان	**-**
إهداءات	**-**
ملخص	**-**
قائمة الجداول	**II**
قائمة الأشكال	**IV**
قائمة الإختصارات	**VI**
مقدّمة	**أ-هـ**
❖الفصل الأول: الإطار النّظريّ لمحافظ الحسابات	**1**
تمهيد الفصل الأوّل	**2**
○ **المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات**	**3**
▪ المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات	**3**
▪ المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وما يتنافى مع المهنة	**4**
● الفرع الأوّل: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	**4**
● الفرع الثّاني: حالات التّنافي والموانع	**4**
▪ المطلب الثالث: تعيين محافظ الحسابات	**5**
○ **المبحث الثاني: بيئة عمل محافظ الحسابات**	**5**
▪ المطلب الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	**6**
● الفرع الأوّل: حقوق محافظ الحسابات	**6**
● الفرع الثّاني: واجبات محافظ الحسابات	**6**
▪ المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	**7**
● الفرع الأوّل: مهام محافظ الحسابات	**7**
● الفرع الثّاني" مسؤوليات محافظ الحسابات	**8**
▪ المطلب الثالث: إستقلالية محافظ الحسابات	**11**
▪ المطلب الرّابع: أتعاب محافظ الحسابات	**11**
○ **المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات**	**12**
▪ المطلب الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات	**13**
▪ المطلب الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات	**13**
▪ المطلب الثالث: خصائص وأهميّة تقرير محافظ الحسابات	**15**
● الفرع الأوّل: خصائص تقرير محافظ الحسابات	**15**

• الفرع الثّاني: أهمية تقرير محافظ الحسابات	16
▪ المطلب الرّابع: معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات	17
خلاصة الفصل الأوّل	18
❖الفصل الثّاني: السّياسات المحاسبية في المؤسّسة الإقتصادية	19
تمهيد الفصل الثّاني	20
○ **المبحث الأول: ماهية السياسات المحاسبية**	21
▪ المطلب الأول: مكوّنات السياسات المحاسبية	21
• الفرع الأوّل: مفهوم السّياسات المحاسبية	21
• الفرع الثّاني: أنواع وتصنيفات السّياسات المحاسبية	22
• الفرع الثّالث: مصادر السّياسات المحاسبية	23
▪ المطلب الثاني: أهمية وأهداف السّياسات المحاسبية	24
• الفرع الأوّل: أهمية السّياسات المحاسبية	24
• الفرع الثّاني: أهداف السّياسات المحاسبية	25
▪ المطلب الثالث: اختيار وتطبيق السّياسات المحاسبية	25
○ **المبحث الثاني: التّغير في السّياسات المحاسبية**	26
▪ المطلب الأوّل: الثّبات والتّغير في السّياسات المحاسبية	25
• الفرع الأوّل: تعريف التّغير في السّياسات المحاسبية	26
• الفرع الثّاني: الثّبات على سياسة محاسبية	27
▪ المطلب الثّاني: الحالات التّي يسمح للمؤسّسة بتغيير سياساتها المحاسبية	27
▪ المطلب الثالث: الإفصاح عن السّياسات المحاسبية وفق النّظام المحاسبيّ الماليّ	28
▪ المطلب الرّابع: السّياسات المحاسبية في الجزائر	29
○ **المبحث الثالث: محافظ الحسابات والسياسات المحاسبية**	29
▪ المطلب الأوّل: العلاقة محافظ الحسابات بين السّياسات المحاسبية	29
▪ المطلب الثّاني: العوامل الواجب مراعاتها عند إختيار السّياسات المحاسبية	30
▪ المطلب الثّالث: رأي محافظ الحسابات حول سياسة الإهتلاكات وطرق تقييم المخزون	29
• الفرع الأوّل: رأي محافظ الحسابات حول سياسة الإهتلاكات	31
• الفرع الثّاني: رأي محافظ الحسابات حول طرق تقييم المخزون	32
▪ المطلب الرّابع: رأي محافظ الحسابات حول سياسة التّغير في رأس المال وسياسة الإعتراف بالإيرادات	34
• الفرع الأول: رأي محافظ الحسابات حول سياسة التّغير في رأس المال	34

• الفرع الثّاني: رأي محافظ الحسابات حول سياسة الإعتراف بالإيرادات	36
خلاصة الفصل الثّاني	37
❖الفصل الثّالث: دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات	38
تمهيد للفصل الثّالث	39
○ **المبحث الأوّل: : لمحة عن مكتب محافظ الحسابات محلّ الدّراسة**	40
▪ المطلب الأوّل: تقديم المكتب وهيكله التّنظيميّ	40
• الفرع الأوّل: التّعريف بالمكتب	40
• الفرع الثّاني: الهيكل التّنظيميّ للمكتب	40
▪ المطلب الثّاني: الخدمات المقدّمة من طرف المكتب	41
▪ المطلب الثّالث: تعريف المؤسّسة المقدّمة من طرف محافظ الحسابات	41
○ **المبحث الثّاني: دور محافظ الحسابات في اِختيار السياسات المحاسبية للمؤسّسة**	41
○ **المبحث الثّالث: تقرير محافظ الحسابات حول السّياسات المحاسبية للمؤسّسة**	49
▪ المطلب الأوّل: تحليل سياسات المؤسّسة المحاسبية	49
▪ المطلب الثّاني: تقرير محافظ الحسابات	50
خلاصة الفصل الثّالث	51
خاتمة	53-55
الفهرس	57-59
قائمة المصادر والمراجع	61-63
الملاحق	-

قائمة المصادر والمراجع

1. **learningIFRS**. (12 فيفـــــــري, 2021). تـــــــاريخ الاســـــــترداد 24 أفريـــــــل, 2022، مـــــــن **https**://**www**.**learingifrs**.**com**.

2. **The #1 website for global accounting news**. (بلا تاريخ). تاريخ الاسترداد 12 ماي 2022، من **iasplus**: **https**://**www**.**iasplus**.**com**/**en**/**standards**/**ias**/**ias8**

3. إبراهيم علي عشماوي. (2007). أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية. مصر: طوخي مصر للطباعة.

4. احمد نور الدين قايد، و عبد الحليم سعيدي. (2015). مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم. مجلة العلوم الاقتصادية ، 13 . الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.

5. إدريس عبد السلام اشتيوي. (1996). المراجعة معايير وإجراءات (الإصدار 4). بيروت: دار النهضة العربية.

6. القانون رقم 10-01.(29 جوان 2010).المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر: الجريدة الرّسمية.

7. القانون رقم 91-08. (27 أفريل 1991). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية: الجزائر.

8. المرسوم التّنفيذي رقم 156-08. (28 ماي 2008). الجريدة الرّسمية: الجزائر.الجريدة الرسمية الجزائرية.

9. الفيومي محمد، و لبيب عوض. (1998). أصول المراجعة. الاسكندرية، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة.

10. توفيق مصطفى أبو رقبة، و عبد الهادي أسحق المصري. (2014). تدقيق ومراجعة الحسابات. 1، 83. دار ومكتبة الكندي.

11. حامد بن جميلة. (2011). مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة. رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص قانون خاص،كلية الحقوق ، 88. قسنطينة: جامعة منتوري .

12. حسام الدين ، شاشوة. (2021). دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات. المسيلة.

13. حسين يوسف القاضي، و سمير معذى الريشاني. (2012). موسوعة المعايير المحاسبية الدّولية؛ معايير إعداد التّقارير المالية الدّولية- عرض البيانات المالية (الإصدار 1). الأردن: دار الثّقافة.

14. حمزة بن حمه ريش . محمد . شنوف. (2021). المبسط في تفسير وتطبيق بنود معايير المحاسبة الدولية. 118. الجزائر: النشر الجامعي الجديد.

15. خالد أمين عبد الله. (2014). تدقيق الحسابات. الطبعة 1.الشّركة العربية المتحدة للنشر والتوريدات.القاهرة.

16. دبيح لياس قالب. (2 جوان, 2021). آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة. 2، 960. الجزائر.

17. رشيد سفاحلو، و عاشور كتوش. (1, 2017). مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر. مجلة الإقتصاد الجديد ، صفحة 96.

18. سطور-**sotor**. (08 أوت, 2020). تاريخ الاسترداد 5 جوان 2022. من **https**://**sotor**.**com**.

19. سليمان عتير. (25 ماي, 2017). مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. (أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه). الجزائر.

20. صابر عباسي، و إيمان زنودة. (2021). مشاكل محاسبية معاصرة. تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.

21. عبد الرحمن عبد الله. (2016). التغير الاداري للسياسات المحاسبية. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الادارية.

22. عبد السميع الدوسقي. (2002). أساسيات المحاسبة المالية. الأردن: دار وائل للنّشر والتّوزيع.

23. عمار محمد. (02 نوفمبر, 2019). المحاسب المحترف. تاريخ الاسترداد 05 جوان, 2022، من **https**://**acc**-**jordan**.**blogspot**.**com**/.

24. عمر شريقي. (2012). مسؤوليات محافظ الحاسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التّسيير. سطيف. الجزائر.

25. فاطمة الزهراء عمار. (2014). مهنة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسة في ظل تطبيق نظام محاسبي ماليscf (مذكرة ماستر أكاديمي). الوادي. الجزائر.

26. كريم منصور علي حسوبة، محمد حمدي عوض، مصطفى السيد فرنوي، و محمود إسماعيل محفوظ إسماعيل. (2022). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. القاهرة، مصر.

27. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. (2012). تاريخ الاسترداد22 ماي 2022. من الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية.

28. محمد أبو نصار، و جمعة حميدات. (2017). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدّولية (الإصدار 3). عمان، الأردن: دار وائل للنّشر.

29. محمد الحبيب مرحوم، و رفيق بشوندة. (جوان **2015**). "السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي". مجلة العلوم الإقتصادية ، صفحة 299.

30. محمد بوتين. المراجعة ومراقبة الحسابات من النّظرية إلى التّطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية.

31. محمد عبد الحميد طاحون. (1998). التغيرات الاختيارية في الطرق المحاسبية. المجلة المصرية للدراسات التجارية ، 2 (المجلد 22) ، 71. المنصورة.

32. محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. عمان: دار كنوز المعرفة العلمة للنشر والتوزيع.

33. محمد فيومي. (1998). أصول المراجعة. 11. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة.

34. مطر محمد. (2004). التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية. البترا: دار وائل للنشر .

35. مفيد عبد اللاوي. (31 12, 2013). مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية ، 6 (2).

36. مهدية سردون، و مريم صغيرموح. (ماي, 2011). إشكالية الاعتراف بالإيراد في المحاسبة الدولية في ظل التجارة الالكترونية. مجلة أ.

37. نجوى عبد الصمد. (2022). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات. الجزائر: دار الهدى.

38. نوح لبوز، و نوح بوعلاق. (2019). تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات. تم الاسترداد من مجلة إضافات اقتصادية.

39. هادي التميمي. (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية العملية والنظر. الاردن: دار وائل لنشر–عمان.

الملاحق

Sarl

EDITION DU: **22/05/2022 12:21**
EXERCICE: **01/01/2018 AU 31/12/2018**
PERIODE DU: **01/01/2018 AU 31/12/2018**

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrainsx		236 240 000,00		236 240 000,00	
Bâtiments		164 491 600,00	94 182 152,88	70 309 447,12	
Autres immobilisations corporelles		513 042 469,21	194 029 439,44	319 013 029,77	
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		12 517 685,93		12 517 685,93	
Impôts différés actif		12 089 997,67		12 089 997,67	
Comptes de liaison		9 294 881,70		9 294 881,70	
TOTAL ACTIF NON COURANT		947 676 634,51	288 211 592,32	659 465 042,19	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		151 177 081,34		151 177 081,34	
Créances et emplois assimilés					
Clients		82 083 436,75		82 083 436,75	
Autres débiteurs		12 207 929,23		12 207 929,23	
Impôts et assimilés		33 641 854,19		33 641 854,19	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		4 312 928,81		4 312 928,81	
TOTAL ACTIF COURANT		283 423 230,32		283 423 230,32	
TOTAL GENERAL ACTIF		1 231 099 864,83	288 211 592,32	942 888 272,51	

الملحق(2): الميزانية المالية – خصوم– للمؤسّسة (SARL X) لسنة 2018.

Sarl

EDITION DU: 22/05/2022 12:21
EXERCICE: 01/01/2018 AU 31/12/2018
PERIODE DU: 01/01/2018 AU 31/12/2018

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		100 000 000,00	100 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		128 433 813,89	128 433 813,89
Ecart de réévaluationx		185 200 479,69	185 200 479,69
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-30 299 677,40	-63 662 242,64
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-241 866 557,40	-178 204 314,76
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**141 468 058,78**	**171 767 736,18**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		602 814 055,82	579 589 524,18
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		3 841 037,30	3 841 037,30
TOTAL II		**606 655 093,12**	**583 430 561,48**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		57 807 332,14	27 076 689,83
Impôts		18 927 132,44	5 201 859,05
Autres dettes		95 854 066,52	91 938 422,57
Trésorerie passif		22 176 589,51	22 047 271,06
TOTAL III		**194 765 120,61**	**146 264 242,51**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**942 888 272,51**	**901 462 540,17**

الملحق (3): جدول حسابات النّتائج للمؤسّسة (SARL X) لسنة 2018.

Sarl

EDITION DU: **22/05/2022 12:21**
EXERCICE: **01/01/2018 AU 31/12/2018**
PERIODE DU: **01/01/2018 AU 31/12/2018**

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		157 958 299,14	97 435 357,12
Variation stocks produits finis et en cours		14 115 171,22	-2 475 990,18
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		172 073 470,36	94 959 366,94
Achats consommés		-82 208 637,87	-58 927 652,60
Services extérieurs et autres consommations		-13 214 713,62	-10 903 933,93
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-95 423 351,49	-69 831 586,53
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		76 650 118,87	25 127 780,41
Charges de personnel		-52 514 341,33	-41 067 643,77
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 056 992,41	-116 200,98
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		19 078 785,13	-16 056 064,34
Autres produits opérationnels		360 808,98	195 043,92
Autres charges opérationnelles		-507 601,55	-1 347 280,92
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-46 371 845,39	-44 445 521,64
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-27 439 852,83	-61 653 822,98
Produits financiers			
Charges financières		-2 859 824,57	-2 008 419,66
VI-RESULTAT FINANCIER		-2 859 824,57	-2 008 419,66
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-30 299 677,40	-63 662 242,64
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		172 434 279,34	95 154 410,86
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-202 733 956,74	-158 816 653,50
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-30 299 677,40	-63 662 242,64
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-30 299 677,40	-63 662 242,64

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 632 / ك.ق.ت.ت / 2022

بسكرة في : 12 - 05 - 2022

إلى السيد : مكتب محافظ الحسابات
"معلى محمد" العالية - بسكرة-

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 – فيلالي نسيمة

2 – لزرق صالح

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

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور محافظ الحسابات في الإستخدام الأمثل للسياسات المحاسبية "

تحت إشراف : **د/ عباسي صابر**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

معلى محمد
محافظ حسابات
Tél : 033 50 43 27/28
06 61 70 82 52
بسكرة

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د . غربي وهيبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر-بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

بسكرة في: 2022/06/12

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: عباسي حبار

الرتبة: أستاذ محاضر أ.

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس-للطالب (ة): جلالي نسمة / لزرق حبار 2

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: دور حافظ الحسابات في الإنذار بحالة فشل المؤسسات المحاسبية - دراسة ميدانية لمؤسسة حافظ الحسابات ولاية بسكرة

ارخص بطبع المذكرة المذكورة

الأستاذ المشرف

رئيس القسم

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences financières et de la comptabilité

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد :.....وليد نسيمة.....

الصفة: طالب [X] أستاذ باحث [ ] باحث دائم [ ]

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ...199408040.... الصادرة بتاريخ:.....2017/05/13..

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم: .....العلوم المالية و المحاسبة.....

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج [ ] مذكرة ماستر [X] مذكرة ماجستير [ ]

اطروحة دكتوراه [ ]

تحت عنوان: .....دور حوكمة الحسابات في استخدام الأدلة الجنائية الرقمية.....

.....دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بولاية بسكرة.....

أصرح بشرفي أني 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: .....20/06/2022.....

إمضاء المعني بالأمر

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences financières et de la comptabilité

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد : حالسح لزرة .....

الصفة: طالب ☒ أستاذ باحث ☐ باحث دائم ☐

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 200129636 الصادرة بتاريخ: 2016-04-11

المسجل بكلية: ع. اقتصادية وتجارية قسم: العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج ☐ مذكرة ماستر ☑ مذكرة ماجستير ☐

أطروحة دكتوراه ☐

تحت عنوان: دور محافظ الحسابات في إستخدام الهندسة المالية في السياسات المحاسبية .....

أصرح بشرفي أني 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: 2022/6/20 .....

إمضاء المعني بالأمر