وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تدقيق ومراقبة

محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية .

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بمستغانم

اشراف الاستاذ:

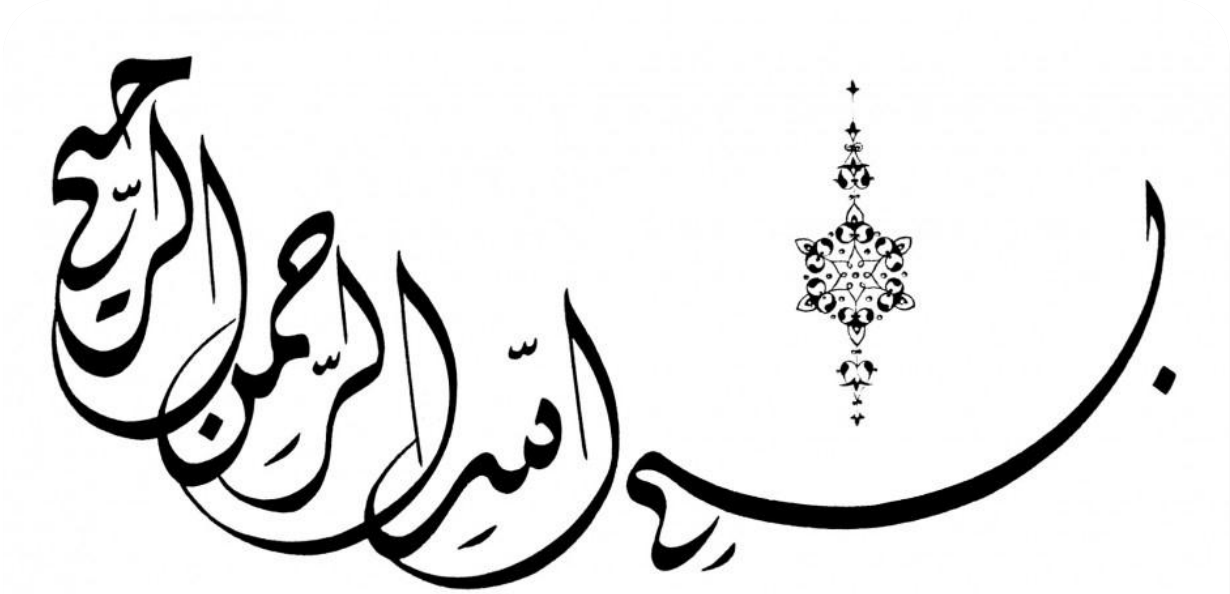
- طاري عبد القادر

إعداد الطالبتين:

- قدوري يسرى
- قندوز اميرة

الصفة	*الاسم واللقب*	*الرتبة*	*عن الجامعة*
رئيساً	*بن زيدان حاج*	*أستاذ التعليم العالي*	مستغانم
مشرفاً	*طاري عبد القادر*	*أستاذ متعاقد*	مستغانم
مناقشاً	*بوظراف الجيلالي*	*استاذ محاضر" أ"*	مستغانم

السنة الجامعية: 2020-2021


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والتقدير

الحمد الله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعد...

لا يسعنا في هذا المقام الا ان نتوجه بخالص الشكر لله عز وجل الذي أمدنا بالصبر والايمان والقوة، وأكرمنا بنعم لا تعد ولا تحصى...

من باب العرفان بالفضل نتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذنا الفاضل "طاري عبد القادر" لقبوله الإشراف، وعلى ما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات وإرشادات، لقد كان نعم المرشد.

جزاه الله خير عن كل خير...

إ هـد ا ء

بـسم الله الـرحمن الـرحيم

" وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ " الآيـة (105) من صورة الـتوبـة.

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك،

ولا يطيب النهار إلا بطاعتك،

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك،

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك،

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك " الله عز وجل"

الحمد لله وحده الذي لا يدوم غيره والصلاة والسلام على من لا نبي بعده...

نهدي ثمرة جهدي هذا وحصاد مشواري إلى كل من يحمل هذه المذكرة بين كفيه ويمد بصره على عنوانها ويتصفح أوراقها...

أولى الناس بالشُّكر هما الأبوان الكريمان، لما لهما من الفضل ما يبلغ عنان السماء؛ فوجودهما سبب للنجاة والفلاح في الدينا والآخرة.

إلى من أُفضلها على نفسي، فلقد ضحَّت من أجلي ولم تدَّخر جُهدًا في سبيل إسعادي على الدَّوام أُمِّي الغالية **جميلة** أطال الله في عُمرها.

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المُستنير، فلقد كان له الفضل الأوَّل في بلوغي التعليم العالي والدي الحبيب **قدوري العربي** أطال الله في عُمره.

إلى إخوتي الذين أعتمد عليهم في كل كبيرة وصغيرة **أسامة وإسراء**.

إلى من كان العون الدائم والسند لي زوجي **تكوك محمد**.

إلى صديقاتي العزيزات **قندوز أميرة، زبيدة وأسماء.**

إلى أساتذتي بكلية.....إلى كل هؤلاء أُهدي لكم بحث تخرجي.

يسرى

إ هـد ا ء

وُجد الإنسان على وجه البسيطة، ولم يعش بمعزل عن باقي البشر، وفي جميع مراحل الحياة، يُوجد أُناس يستحقُّون منَّا الشُّكر

إلى من وضعتني على طريق الحياة... وجعلتني رابط الجأش... وراعتني حتى صرت كبيرةً... أمي الغالية **رشيدة** أطال الله في عُمرها.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي... ولم يبخل عني بشيء... إلى الذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي.... والدي **قندوز عبد القادر** أطال الله في عُمره.

إلى إخوتي... من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب... **بلال، إيمان وسمية** وإلى أولادهم وبناتهم... **أنس، سامي، إيمان، صوفيا، لين وإلياس.**

إلى أصدقائي الأعزاء **قدوري يسرى، زبيدة، أسماء، وصديقي العزيز ب.مصطفى.**

إلى أساتذتي في كلية....

أُهدي لكم بحث تخرجي...

أميرة

الفهـــــرس

الفهرس

الشكر والتقدير
الإهداء
الفهرس
قائمة الجداول
قائمة الأشكال
مقدمة عامة
الفصل الاول: دور محافظ الحسابات في تعزيز جودة ومصداقية الكشوفات المالية
تمهيد
مبحث الأول: نظرة عامة عن محافظ الحسابات
المطلب الأول: مفهوم مهنة المحافظة ومحافظ الحسابات
المطلب الثاني: *شروط وموانع ممارسة المهنة*
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
المبحث الثاني: الإطار النظري للكشوف المالية
المطلب الأول: ماهية الكشوفات المالية
المطلب الثاني: قبول المهمة والخطوات التمهيدية للعملية
المطلب الثالث :نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات
المطلب الرابع: تقرير محافظ الحسابات
خلاصة
الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات بمستغانم
تمهيد
المبحث الاول :تقديم مكتب محافظ الحسابات و المؤسسة محل الدراسة
المطلب الأول :التعريف بالمكتب
المطلب الثاني :الخدمات التي يقوم بها المكتب
المطلب الثالث :تقديم عام للمؤسسةX
المبحث الثاني :الاجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتدقيق المؤسسة
المطلب الأول :الإجراءات الأولية لتدقيق مؤسسة
المطلب الثاني :فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
المطلب الثالث :مراقبة الحسابات
المبحث الثالث :اعداد التقرير النهائي
المطلب الأول :تقرير المصادقة على الحسابات
المطلب الثاني :تقديم القوائم المالية
المطلب الثالث :التعليقات على القوائم المالية(الملاحظات).
خلاصة
خاتمة
قائمة المراجع
قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	جدول لميزانية 2019 (الأصول) لمؤسسةXXXXX	48-47
2-2	جدول لميزانية 2019 (الخصوم) لمؤسسةXXXXX	49-48
3-2	جدول حسابات النتائج 2019 لمؤسسةXXXXX	50-49
4-2	جدول تدفقات النقدية 2019 لمؤسسةXXXXX	51-50
5-2	جدول تغير الأموال الخاصة 2019لمؤسسة XXXXX	51
6-2	جدول الاصول الثابتة غير الجارية لمؤسسةXXXXX	52
7-2	جدول الأصول الثابتة غير الملموسة لمؤسسة XXXXX	53
8-2	جدول المتثبتات المادية قيد الإنجاز لمؤسسة XXXXX	53

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-2	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	36
2-2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة xxxxx	39

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

تعد المحاسبة من اهم الوسائل التي يعتمد عليها المسيرون في اتخاذ القرارات المناسبة، و كذا الدولة في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة، وتمارس المحاسبة داخل المؤسسات من خلال قسم المحاسبة والمالية. لكن هناك اشخاص يمارسونها باستقلالية في المكتب الخاص بهم، من بينهم محافظ الحسابات الذي تعتبر من اهم المهن التي توفر للمؤسسة نوعا من الصدق والشرعية على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها و مراقبة النظام الداخلي و ترتكز اساس على الابلاغ عن الاخطاء او الغش.

فقد اصبح من الضروري وجود طرف اخر محايد و مؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة , بحيث اصبح محافظ الحسابات يلعب دورا مهما في الاوساط المالية و الاقتصادية من خلال المصادقة على الحسابات و اصدار التقارير النهائية. وعلى هذا الاساس يمكن طرح الاشكالية كما يلي : **ما مدى اهمية محافظ الحسابات في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ؟**

تحت هذه الاشكالية تندرج الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مهمة محافظ الحسابات ؟
- ماهية الكشوف المالية , و اهميتها ؟
- ما دور محافظ الحسابات في مصداقية الكشوف المالية ؟
- ماهي الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات لتدقيق الكشوف المالية ؟

للإجابة عن هذه الأسئلة نطرح الفرضيات التالية:

- ان استقلالية محافظ الحسابات تدعم مصدقيه و جودة القوائم المالية؛
- يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق و اساليب محاسبية؛
- تعتبر الكشوف المالية المرآة العاكسة للوضعية المالية للأطراف ذات المصالح وللمؤسسة.

اهمية البحث:

تمكن اهمية البحث بانه من اهم المواضيع النظرية التي تشمل كل من الجوانب العلمية والعملية، فهو يسعى الى تسليط الضوء على مهمة محافظ الحسابات في الجزائر كونها تعتبر من المهن العريقة في العالم فهي تعد الركيزة والاداة الاساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية.

اهداف البحث :

- بيان مدى استجابة مهنة مراجعة الحسابات لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية محافظ الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات؛
- ابراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم لنظام الرقابة الداخلية؛
- التعرف على مخرجات النظام المحاسبي المالي (القوائم المالية)، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة ودورها في تزوي الاطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا بما هو موجود ميدانيا.

أسباب اختيار البحث: هناك أسباب عديدة أدت إلى اختيار هذا الموضوع نذكر منها ما يلي:

الاسباب موضوعية:

- اصبحت كل المؤسسات الجزائرية ملزمة بالتدقيق الخارجي لتأكيد عمليتها قصد اخراج كشوف مالية تتميز بالمصداقية
- تعتبر دراسة المراجعة بمثابة المرحلة النهاية في مجال الدراسات المحاسبية
- محاولة الاطلاع أكثر على الواقع العلمي باعتبار ان مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي.

الاسباب الذاتية:

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية؛
- اهمية الموضوع في الميدان العملي.

حدود الدراسة:

يتحدد اطار الدراسة في مكتب محافظ الحسابات (قودار حراق) -مستغانم- وتزامنا مع تطبيق القوانين المشرعية حديثا من اجل تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر و لعل اخرها القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 26يوليو 2010.

المنهج المتبع:

استخدمنا المنهج الوصفي في الاجزاء المرتبطة بالمدخل محافظة الحسابات ويعتبر من المناهج الاكثر استخداما، بالإضافة الى المنهج التحليلي ودراسة الحالة لنكشف من خلالها الابعاد الحقيقية الميدانية لمحافظة الحسابات خلال تدقيق مؤسسة اقتصادية.

هيكل البحث:

قمنا بتقسيم البحث الى فصلين بحيث تطرقنا في الفصل الاول لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال التطرق الى الإطار المفاهيم لمحافظ الحسابات والمتمثل في التعاريف المختلفة وخصائصه، المهام الموكلة اليه ومعايير ممارسة المهنة المتعارف عليها. اما الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات فقد شملت تنظيم المهنة وشروط وموانع ممارستها وكذا مسؤولية محافظ الحسابات. كما تطرقنا الى القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي. تعريفها وخصائصها والاطراف المستخدمة لها وكذا دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية لها. اما في الفصل الثاني فقد خصصناه للدراسة الميدانية على المؤسسة XXXXX.

الدراسات السابقة:

1. **دراسة لقليطي الاخضر تحت عنوان " مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية – دراسة حالة من خلال استبيان موزع على مكاتب الخبرة " مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة سنة 2009،** هدفت الدراسة الى تشخيص الواقع العلمي للمراجعة في الجزائر من اجل محاولة تصنيف بين الاطراف المهتمة بمراجعة الحسابات، ومعرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر والتقارب في وجهات النظر بين الاطراف المهتمة بمهنة المراجعة في الجزائر. وخلصت الدراسة إلى أن تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر يتطلب التعرف على مشاكل مهنة المراجعة واسبابها وطرق علاجها، ووجود تضارب بين وجهة النظر المراجعتين، وبين مستخدمي البيانات المالية. وعدم وجود رضا عن مهنة مراجعة الحسابات في الواقع الجزائري.
2. **دراسة بن يخلف امال تحت عنوان "المراجعة الخارجية في الجزائر " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر-3- 2012،** هدفت الدراسة الى عرض الاجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات وخصائص المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيمها وكذا حدود مهمة المراجع الخارجي ومنهاجيته وتوصلت الدراسة الى أن تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يفصح عن درجة التحكم في العمليات التي تقوم بها الشركة و ان الشركة التي لا تراقب نفسها مآلها الى الزوال، وأن عمل مراجعة الخارجي يعطي الصفة القانونية للعمليات المالية و المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة.

3. **دراسة تواتي بلال تحت عنوان " دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة – دراسة حالة من خلال مكاتب الخبرة " مذكرة ماستر جامعة سطيف 2012**، هدفت الدراسة الى التعرف على واقع الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومدى اعتماد المدققين على نظام الرقابة الداخلية اثناء ادائهم لمهامهم. بحيث توصلت الى أن لمحافظ الحسابات دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وبتالي زيادة فعالية تسيير المؤسسات.
4. **دراسة مولاي نصيرة تحت عنوان دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية مذكرة لنيل شهادة الماستر غير منشورة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012**، هدفت الدراسة الى ابراز ضرورة الملحة لتطوير دور و اداء المراجع الخارجي في ظل المؤسسات الافتراضية و التي تنشر بياناتها و معلوماتها المحاسبية على الشبكة المعلوماتية العالمية، والتأكيد على أهمية المراجع الخارجية و الدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحاسبات الخارجي , في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، وكذا اثر الاصلاح المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية. وتوصلت الى أن المراجعة الخارجية هي عملية هادفة، تهدف الى ابداء راي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعية مع ضرورة ايصال هذا الراي الى اطراف معنية، وان القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد , لا يختلف كثيرا عن القانون 91-08 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وحل المصف الوطني و تقسيمه، حيث يقوم المراجع الخارجي في المؤسسة بوظيفة كمراجع فقط , و لا يتعدى حدود ذلك الى تصحيح الاخطاء المحاسبية , بل يكتفي بالتبليغ عنها و لا القيام بتقديم اقتراحا ت للمؤسسة , انما دوره يكمن في اعطاء راي فني و محايد عن مدى صدق و دلالة القوائم المالية. ولا يتم التقيد في الجزائر بمعايير المراجعة الجزائرية فحسب بل يتم تطبيق المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ولا يعتبر ذلك مخالف توجب العقوبة.
5. **دراسة اوصالح محمد، تحت عنوان " دور المراجعة المحاسبية في اضفاء مصداقية على القوائم المالية" جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015**، ولقد كانت الدراسة مبنية على جملة من الاهداف منها ابراز حتمية تطبيق المراجعة من قبل المؤسسة إذا ارادت ضمان البقاء والاستمرارية في الساحة الاقتصادية، تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية والاشارة الى وجود مصادر معلومات دقيقة بفضل وجود مراجعة خارجية دقيقة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة من اجل تنظيم الرقابة. حيث توصلت الى أن القوائم المالية تعتبر محور التقرير المالي والمراجعة تهدف الى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمنشاة والنتيجة المسجلة. في حين للمراجعة المحاسبية دور جوهري واساسي في التحقق من سلامة وصحة القوائم المالية المعدة من طرف الادارة.

الفصل الأول

دور محافظ الحسابات في تعزيز جودة ومصداقية الكشوفات المالية

تمهيد:

لقد شهد تدقيق الحسابات تطورا ملحوظ أدى إلى احتلاله أهمية خاصة في ترشيد القرارات، حيث انه وسيلة لمراقبة اعمال المسيرين، نلجأ اليه مختلف الهيئات التي تستخدم الكشوف المالية. بحيث تهدف لإبداء رأي فني محايد حول صدق الحسابات التي تتضمنها الكشوف المالية.

تعرض الإدارة الكشوف المالية بصورة عادلة تتضمن مسؤولية الاحتفاظ على نظام رقابة داخلي خاص، كما يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حولها استنادا على المعايير المذكورة لتأكد بأن الكشوف المالية تعكس المركز المالي وأداء المؤسسة وكذا تدفقاتها النقدية.

هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل الذي يجمع بين مهمة محافظ الحسابات والإطار النظري للكشوف المالية حيث ستكون دراستنا وفق التقسيم التالي:

- مبحث الأول: نظرة عامة عن محافظ الحسابات
- مبحث الثاني: الإطار النظري للكشوف المالية

المبحث الأول: نظرة عامة عن محافظ الحسابات

يهدف هذا المبحث إلى توضيح جوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من تعريف المهنة وتعريفه وشروط ممارسة هذه المهنة.

المطلب الأول: مفهوم مهنة المحافظة ومحافظ الحسابات

اولا: مفهوم مهنة محافظة الحسابات:

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف مهنة محافظ الحسابات وهذا باختلاف أطراف الصادرة عنها ورغم الاختلاف بين المفاهيم إلا أنها تشير إلى نفس الهدف ومنها:

تعريف الأول: هي عملية منظمة يقوم بها المراجع المستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

تعريف الثاني: هي عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.[1]

تعريف الثالث: هي عملية فحص البيانات والمستندات والحسابات فحصا انتقاديا منظما خاص بإعطاء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على الوضع المالي للمؤسسة.[2]

ثانيا: مفهوم محافظ الحسابات:

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات ومنها:

التعريف الأول: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة715 مكرر4 على أنه : "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ، حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها ، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة و الموازنة وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".

التعريف الثاني: حسب المادة 10-01 المؤرخ في 29-07-20210 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[3]

---

[1] الجمهوية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، **القانون التجاري** مطبوعات بريتي، 2007 الجزائر، ص 188

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 01/10** المؤرخ في 29جويلية 2010 العدد42 المادة 22 ، ص 7

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية **القانون رقم 01/10** ، المؤرخ في 29جويلية 2010 العدد42 المادة22 ، ص 7

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني: *شروط وموانع ممارسة المهنة*

أولا: شروط ممارسة المهنة:

حسب المواد 16،18 من القانون رقم 91-19تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا ، وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية ، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين ، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.
وصدر المرسوم التنفيذي رقم 31-11تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:

1- خلال أجل أقصاه شهر بعد اقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.
2- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:
   - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج،
   - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات،
   - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها،
   - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها،
   - نموذج رسالة الترشح،
   - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة،
   - المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.
3- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه،
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة،
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

4- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

5- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

- الموارد المرصودة،
- المؤهلات المهنية للمتدخلين،
- برنامج عمل مفصل،
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها،
- آجال ايداع التقارير.

6- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7- يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط ألا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

9- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

10- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي 1/3سلم التنقيط الإجمالي.

11- يقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا؛
- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث 3 مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

12- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية 8 أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13- طبقا لأحكام المادة 818 مكرر 1 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات[1]

المادة 818مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر1/10رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر1/10رأس مال هذه المؤسسات.[2]
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وضائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم. وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي:
  - ✓ كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،
  - ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

[1] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية **القانون التجاري الجزائري**، المادة 818 مكرر6.

[2] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية **القانون التجاري**، مرجع سابق، ص11

- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري،
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة،
- ✓ كل عهدة برلمانية،
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة،
- ✓ يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد 1 من تاريخ مباشرة عهدته، يتم تعيين مهني لاستخفافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

يمنع محافظ الحسابات من:

1. القيام بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،
2. القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،
3. قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،
4. قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،
5. ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها،
6. شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3)سنوات من انتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع:

1. يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
2. إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة ولا تربطهم أية مصلحة ولا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة
3. محافظة الحسابات.
4. إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفالها من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية بنشاطها وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

5. يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتكم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

اولا: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي: [1]

1- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

2- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمها المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

3- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

4- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

5- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفها أو اطلع عليها، ومن طبيعتها أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير وعندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء

[1] نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ،2009.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات،
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

1- **المسؤولية المدنية:** تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

2- **المسؤولية الجزائية:** هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:

- تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.
- تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

3- **المسؤولية التأديبية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الانذار،
- التوبيخ،

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة 6 أشهر،
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المبحث الثاني: الإطار النظري للكشوف المالية

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

وتعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة لأن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات عن نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة مالية سابقة، وتعتبر من أهم مخرجات النظام المحاسبي، فهي عرض منظم للبيانات والمعلومات المالية التي تقدم للمستفيدين منها بمختلف تخصصاتهم ومستوياتهم، بما في ذلك من لهم قدرة محدودة على فهمها.

المطلب الأول: ماهية الكشوفات المالية

أولا: تعريف الكشوف المالية

هناك العديد من التعاريف للكشوف المالية سنكتفي بثلاث تعاريف المتمثلة كما يلي:

تعريف الأول: عرفت الكشوف المالية حسب معيار IAS/IFRS1 (معايير المحاسبة الدولية/معايير الدولية لإعداد التقارير المالية) ,على انها هي الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة , والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج.[1]

التعريف الثاني: هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات...). [2]

[1] عبد الوهاب نصر علي، **القياس والافصاح المحاسبي**، الاسكندرية، مصر، الجزء الاول، الدار الجامعية ،2007، ص10.

[2] احمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، اسكندرية، مصر، الدار الجامعة ،2003، ص43.

التعريف الثالث: هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان وناجعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربع أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية.

توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.[1]

من التعاريف السابقة نستخلص تعريفا شاملا للكشوف المالية كما يلي: هي نتاج للمحاسبة بعد معالجة العمليات المالية اليومية للمؤسسة وفق أسس وقواعد محددة والتي تقع على عاتق مسؤولية الإدارة خلال أربع الأشهر الموالية لإقفال الحسابات، فهي تعطي الصورة الأمامية والخلفية للمؤسسة اتجاه الأطراف ذات المصالح (داخلية، خارجية) خاصة في عملية اتخاذ القرار

كما بين الإطار العام لتقديم الكشوف المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة، فالنظام المحاسبي المالي يبين الكشوف المالية الواجب على الوحدة إنجازها سنويا تعد طبقا للفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتهدف أساسا إلى إعلام الأطراف الخارجية والداخلية وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتتمثل هذه الكشوف في :[2]

- ✓ الميزانية (قائمة المركز المالي) ....أنظر الملحق رقم9
- ✓ جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل).....أنظر الملحق رقم10
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية).....أنظر الملحق رقم13
- ✓ جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) .....أنظر الملحق رقم14
- ✓ الملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميلية على الميزانية وجدول حسابات النتائج .

ثانيا: خصائص الكشوف المالية

تتمثل الخصائص في اربعة صفات هي: القابلية الفهم الملائمة الموثوقية القابلية للمقارنة.

1. **القابلية الفهم:** يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها.
2. **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في الكشوف المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة، وفي الوقت المناسب من جهة أخرى

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية –اسس الاعداد والعرض والتحليل**، مصر، الدار الجامعة ،2002، ص39

[2] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية**، رسالة ماجيستر، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2009، ص43.

3. **الموثوقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتمتلك المعلومات خاصة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، وحتى تتسم المعلومات المالية بصفة الموثوقية يجب أن تكون :
   - التمثيل الصادق: يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى.
   - الحياد: يجب أن تكون محايدة خالية من التحيز.
   - الحيطة والحذر: يعني تبني درجة من الحذر والاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية.
   - الاكتمال: حيث يجب أن تكون المعلومات الواردة في القواتم المالية كاملة دون أي حذف لبعض المعلومات.
4. **القابلية للمقارنة:** المعلومة الظاهرة بالكشوف المالية تسمح لمستعمل القيام بمقارنات داخل المؤسسة نفسها وما بين المؤسسات كما سمح لها نسبيا بتقييم وضعيتها المالية وأدائها وتغيرات وضعيتها المالية، وهذا يجبر المؤسسات على إعلام المستعملين بالطرق المحاسبية المستعملة وكل تغيير مس هذا الطرف إن وجد واثار هذا التغيير

ثالثا: اهداف والكشوفات المالية

تعتبر الكشوف المالية جزء من عملية التقرير المالي ويهتم الإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكشوف المالية ذات الغرض العام , مشتملة على الكشوف المالية الموحدة, التي تعدها الوحدات التجارية والصناعية والمالية, سواء في القطاع العام أو الخاص.[1]

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

يمكن تلخيص بعض هذه الأهداف في العناصر التالية[2]:

- الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية (سواء كان النشاط جاريا أو عرضيا) والبنود التي تؤثر في عملية تحديده؛
- تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة؛ أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام؛

[1] سالمي محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر ،2009، ص25.

[2] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك**، بيروت، لبنان اتحاد المصارف العربية ،2000، ص28

- إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية على كل حال لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية؛
- تظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الإدارية، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخذين الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من اجل صنع قرارات اقتصادية تصنع على سبيل المثال، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانه.

رابعاً: مستخدمي الكشوفات المالية واساليب القياس

1. **مستخدمي الكشوفات المالية:** تتعدد الاطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع اغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قرارتهم المبنية بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة اخرى. يشمل مستخدمو القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي

أ- **المستثمرون:** يهتم مقدمي رأس المال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطرة والمصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع؛ كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم .

ب- **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقديم وتقييم الكيان على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

ت- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق '.

ث- **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالكيان على مدى أقصر من اهتمام المقرضون إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار الكيان كعميل رئيسي لهم.

ج- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الكيان، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها، هم بحاجة الى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المنشاة من اجل معرفة قدرة المنشاة على دفع التعويضات، المكافآت ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

ح- **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتهما بعملية توزيع الموارد المالية وبالتالي أنشطة الكيانات كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

خ- **الجمهور:** وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيادي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي والتنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات.

من الجدير ذكر أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ومن بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الإطار المفاهيمي نجد: إدارة المؤسسة، المحلاسون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون.

2. **اساليب القياس:** القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في الكشوف المالية وتظهر بها في الميزانية العمومية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس[1].

- يستخدم عدد من الأساس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في الكشوف المالية وهذه الأسس تشمل[2]:

- التكلفة التاريخية: هي القيمة المقدمة في تاريخ الاقتناء وخاصة بقيمة الحصول على الموجودات في تاريخ الشراء وكذا القيمة التي تسجل بها عناصر الخصوم والأعباء والنواتج في تاريخ نشوئها.
- التكلفة الجارية: هي القيمة المكافئة لحيازة الأصل أو التي ستسدد للوفاء بدين في تاريخ التقييم؛ فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو النقدية المكافئة لحيازة الأصل أو التي ستسدد مقابل الأصل المتحصل عليه حالا أما الخصوم فتسجل بالمبالغ غير المحنية للنقدية الخاصة بتسديد الالتزام فورا.
- القيمة القابلة للتحصيل (قيمة التحقيق): معناه قيمة التنازل، وبمعنى أن يتم التقييم بالقيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي وقيمة الاستخدام.
- قيمة الاستخدام (قيمة المحنية): هي التقدير الحالي للقيمة المحنية للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

[1] طارق عبد العال حماد، **تقارير المالية-اسس الاعداد والعرض والتحليل**، مرجع سبق ذكره، ص43.

المطلب الثاني: قبول المهمة والخطوات التمهيدية للعملية

اولاً: قبول المهمة

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع، فهناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، والمتمثلة فيما يلي:[1]

1- **التحقق من صحة تعيينه:** والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق

2- **الاتصال بالمدقق السابق:** وهي قاعدة من قواعد أدب السلوك المهني فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته» فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.

3- **التأكد من نطاق عملية التدقيق**.

4- **اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق:** إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها. [2]

5- **فحص وتقييم النظام المحاسبي:** يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها: [3]

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
- كيفية القدد والترحيل.
- دقة السجلات وكفايتها.
- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- طرق الإهتلاك المنتهجة.
- طريقة تقييم المخزونات.
- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، ط 1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص 139

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديو ان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 69

[3] Robert OBERT. **Révision et certification des comptes**. Dunod. Paris. 1995. p40.

6- **الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة:** فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المدقق السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق ودراسة تقرير مجلس الإدارة.

7- **فحص التنظيم الإداري:** حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة، ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.

8- **النظام الضريبي:** رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق إلا أنه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

ثانياً: مخطط التدقيق

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم،

ومن بين ما يتضمنه ما يلي[1]

- الأهداف الواجب تحقيقها؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة و إجراء؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة و إجراء؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة والإجراء التي نفذت؛
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعدته لتنفيذها، فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.[2]

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 143.

[2] نفس المرجع، ص 144

على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها. ويمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما؛
- برامج تدقيق متدرجة.

ثالثا :الإشراف على مهمة التدقيق

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:[1]

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- إ زالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات؛
- فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض
- الاستغلال الأمثل للطاقات؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين
- لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعا :تكوين أوراق العمل

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الالتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق. الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه .[2]

[1] زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص 79

[2] نفس المرجع، ص 80.

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما: [1]

1- **الملف الدائم:** يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر،

وعموما يمكن يشتمل أن هذا الملف على:[2]

- **عموميات:** تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمون مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية، مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولون داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.
- **وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:** يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية، مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف.
- **الحسابات السنوية والتقارير:** يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم، حسابات النواتج والأعباء، حسابات النتائج، برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.
- **التحاليل الدائمة للحسابات:** يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات، بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن المؤونات، الموردون، المخزونات والى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.
- **كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:** يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب إتباعه وعلى المعدلات الواجب الخضوع لها وكل ما تعلق بالرقابة الجبائية
- والشبه جبائية والاشتراك في الضمان الاجتماعي نظراً لأهمتها، وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 128-130

- **كل ما يتعلق بالجانب القانوني:** تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة، وكذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

2- **الملف الجاري(ملف الدورة الحالية) :** يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبة مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق، ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية[1]:

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، الوسائل
- المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء،
- والموردون؛
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته.

المطلب الثالث :نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين" نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة[2].

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقبات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعرفها وتطبقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 131

[2] Reda KHELASSI. L'audit interne-audit opérationnel. HOUMA. Alger. 2005. P71.

- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

- جمع الإجراءات؛
- الاختبارات التطابق؛
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية؛
- الاختبارات الاستمرارية؛
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

1- **جمع الإجراءات** :سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل....)، و معرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام و مقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات و الأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة ، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة.

2- **الاختبارات التطابق:** تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليتأكد المدقق من درجة الاعتماد، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

3- **تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:** إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام، فإن كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- الأولى تمكن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام؛

[1] J. E. Combes et M. C Labrousse Publi. **Audit Financier et Contrôle de Gestion**. Union éditions. 1997. P 17.

- والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

4- الاختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة غي الواقع وبصحة مستمرة ودائمة.

5- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات» تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تحقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد يظهر ويحدد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع

- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛ كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة

-ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

ثانياً: تجميع أدلة الإثبات

حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 899 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم .[1]

[1] ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية،1991 ص391.

1. **طبيعة أدلة الإثبات :**لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع, مثل عند قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالاستثمارات, كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة, ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين. الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية, أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى, فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة[3] ,[1]فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة, أما أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نظرا لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقها لإجراءات التدقيق[2] ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يستنتج استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليها رأيها المهني ، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى، [3]ونعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي ، كما تعني الإجراءات الجوهرية الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكتشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين :

- الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة .
- إجراءات تحليلية جوهرية .

يحصل محافظ الحسابات على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات مدى الالتزام واجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

- **الفحص المادي:** هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة

[1]-محمد السيد سرايا، مرجع سابق ، ص.31

[2]يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص .181

[3]رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص ص .181،183

الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلا يمكن الاعتماد عليها بالنسبة لوجود الأصل ولكنها لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم، ويمكن القول بصفة عامة أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المزاعم حول كل من مقدار ووصف الأصل، كما أنه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل.

- **المصادقات :** هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المحافظين، وتكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات لذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها ، حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكن، فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلا عن أنها تعطي تدعيما أكثر له متى كان ضروريا توضيح المعلومات الواردة بشأنها، وعند استخدام المصادقات كأدلة إثبات في تدقيق الحسابات فلا بد الأخذ في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها ويتمثل النوع الأول في المصادقة الايجابية مع طلب معلومات من المصادر والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الأحوال، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها ،ويعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات ، وأظهرت البحوث أن معدلات الاستجابة للنوع الأول تكون قليلة ، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهدا لاستفاء و اتمام المصادقة ، ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات ، ونظرا لأن المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الايجابية[1]

- **التوثيق:** يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة الأكثر اقناعا مما لو كان هذا المستند قد أنشئ على نطاق واسع في كل عملية المراجعة كما يجب عدم إغفال نظام

[1] ألفين أرنيز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص ص.11،116

الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي[1].

- **الملاحظة** :تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أداؤه من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء ، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها ، كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية ، وعموما فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أن أفراد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل محافظ الحسابات إذا توهم بأنهم فعلا ينفذون أعمالهم وفقا للسياسات الموضوعة بينما هم في الحقيقة عكس ذلك

- **الاستفسار:** يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها، والاستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق، وكثيرا ما يكون مكملا لأداء إجراءات التدقيق الأخرى، وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية، وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار ، وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى.

- **إعادة الاحتساب:** تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الحساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.

- **الإجراءات التحليلية:** تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

المطلب الرابع: تقرير محافظ الحسابات

أكد المشرع الجزائري في القانونين 08-91 و08- 93 على مهام محافظ الحسابات التالية:

- المصادقة على الحسابات السنونة.
- تدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتوات في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات.
- إعطاء الرأي حول شروط إبرام الاتفاقيات المحددة قانونا، من طرف المسؤولين
- الإعلان عن النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط[2]

[1] ألفين أرنيز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص118

[2] احمد حلمي جمعة مرجع سابق ص 45

وعلى المحافظ في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية .

إن التقريران يحملان التاريخ والإمضاء ويوجها إلى الجمعية العامة للمساهمين كما على المراجع إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة على مجلس الإدارة في اجتماعها حول الحسابات السنوية، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:

- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمتها
- نقاط ضعف نظام المراقبة الداخلية التي وقف عليها أثناء عملها
- العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها .
- ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية .
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة.
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامها بمهامها
- حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.

اولا: التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية

يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات .
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة .
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضي وترفق بالتقرير كملاحق.
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة.
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان أثار ذلك على هذه القوائم.
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.

على المراجع إعطاء رأيه بصفة خاصة حول :

- قائمة ال5 أو ال 10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة.
- الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط .

- المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى التي قامت بها المؤسسة، إن وجدت .
- المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية

تعني المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات إذ هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة ووضعية النتيجة وتعني المصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات ، على أن يذكر بوضوح كالتحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة و نتيجتها أما رفض المصادقة فيعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:

- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراقب القيام بمهمته.
- رفض المسئولين القاطع القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع .

على المراجع في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة لاتخاذ القرارات اللازمة.

إن رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما:

1. **عدم الموافقة**: درجة اللاشرعية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة، وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة.
2. **عدم اليقين:** قد ينجم عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية إما من الظروف مثل تعيين المراجع بعد انتهاء الفترة المراد مراقبتها، حريق أتلف الوثائق المحاسبية كما قدم ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء المراجع للمصادقات الخارجية وامتناعها على تزويده بالمعلومات الكافية داخليا.

ثانياً: التقرير الخاص

أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسئولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع ويتضمن هو الآخر ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين، وقائمة المستفيدين منها .
- شروط إبرامها، والرأي حولها.

على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة ، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة ، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه وعلى المراجع كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال وتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة... الخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص(أو التقارير الخاصة) يكتب المراجع تقارير أخرى هي:

تقرير حول المراقبة الداخلية: تقرير يقدم من طرف محافظ الحسابات بعد انتهائه من تقييم نظام المراقبة الداخلية، بهدف لفت انتباه المسئولين إلى مشاكل النظام وهو في الغالب تقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة، الأخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول.

تأشيرة محافظ الحسابات :تتمثل في تقرير حول النقاط الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كلجوئها إلى قرض إلزامي

تقرير حول الحسابات المجمعة: يشرح فيها، ورأيها حول عملية التجميع على مستوى المجمع وعلى مستوى المؤسسة.

ثالثاً: التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية على المراجع، باعتباره مساعدا للعدالة أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة 715 مكرر الفقرة 10 من المرسوم ،-93 08المشار إليه سابقا لعقوبة السجن لمدة تتراوح ما بين سنة و5 سنوات ، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و 500.000دينار أو إحداهما.

إن عمل الغش يجب أن يتوفر فيها عنصران عنصر مادي وعنصر إرادي أي قيام الفاعل بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز وحتى يدرس المراجع القضية عليها يتأكد من:

- أن العمل معتبر وأنه ليس خطأ أو سهوا من طرف مرتكبه.
- آثار الفعل والهدف منه.
- التعرف على الأشخاص المسئولين عن ارتكابها

يبلغ وكيل الجمهورية كتابيا بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة من طرفها مقابل وصل يثبت وصولها وقبضها.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن مهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق مبادئ و المعايير المهنية بطريقة صحيحة و تحقق من صدق البيانات المحاسبية و المالية ، و الغرض من هذه المهمة هي إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على الكشوفات المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ، كما أعطى القانون الصادر المتعلق بمهن خبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد صورة جديدة لممارسي المهنة في الجزائر ، حيث قام بتحديد شروط التي يجب توفرها في محافظ الحسابات من أجل التمكن من ممارسة مهنته ، و بين مهام ومسؤولياته كما يشترط أن يكون مستقلاً ، ذو خبرة و كفاءة مهنية تضمن له الأحقية في ممارسة المهنة.

بحيث محافظة الحسابات هي الوسيلة القادرة على حكم مدى تعبير الكشوف المالية للمؤسسة عن الواقع الفعلي لها وذلك بالاعتماد على التقرير الذي يعده محافظ الحسابات، فالكشوفات المالية لم تعد تهم المالكين والمساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات في مقدمتهم المستثمرين الجدد والمتوقعين .

وتعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد الكشوف المالية، والذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخر.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات بمستغانم

تمهيد:

نظرا لأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعها، وبعد ان تناولنا الجانب النظري كان لابد من إسقاطه على الواقع. فقمنا بإجراء دراسة ميدانية بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم توصل اليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير الى دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المحاسبية ا والالتزام بمتطلبات قانونية. ولمحافظ الحسابات تاثير ايجابي وفعال في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل،الذي يعتمد على المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، وكذلك بهدف اختبار صحة ا وخطا الفروض التي يقوم عليها البحث.

وبناءا على ما سبق ارتأينا ان نقسم هذا الفصل الى ما يلي :

- المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل الدراسة؛
- المبحث الثاني: الاجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتدقيق المؤسسة؛
- المبحث الثالث : اعداد التقرير النهائي.

المبحث الأول :تقديم مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل الدارسة

المطلب الأول : التعريف بالمكتب

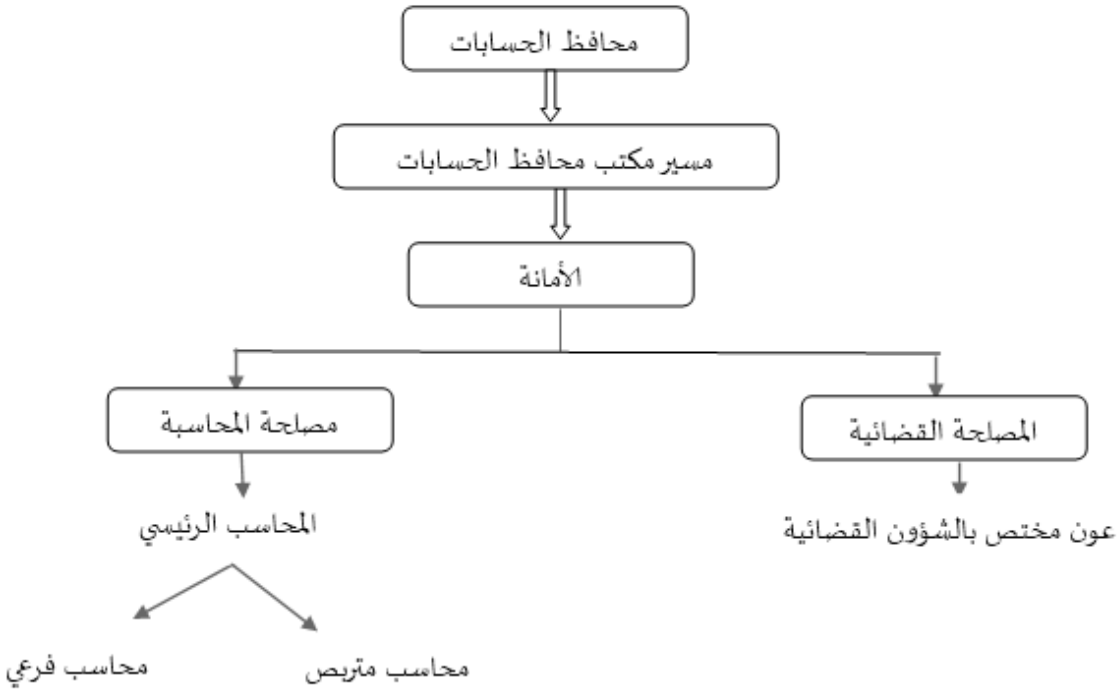
أسس قودار حراق مكتب محاسبة ومحافظ الحسابات في 1997 تحت مسمى شركة المحاسبة الوطنية إلى غاية 2007 تطور عمل المكتب إلى ميادين القضاء والمحاسبة القضائية وذلك بعد حصوله على اعتماد الخبرة القضاة من المجلس. أما في شهر سبتمبر من سنة 2010 توسع مجال العمل في المكتب إلى المراجعة الخارجية للشركات الوطنية بعد الحصول على اعتماد محافظة الحسابات.

زيادة على ذلك يقوم المكتب بمهمات التقنيات الاقتصادية الخاصة بالبنوك. ومن المؤسسات الاقتصادية التي تعامل معها المكتب في كل مجالات سواء المحاسبة العامة أو الجباية أو محافظة الحسابات:

- ✓ الشركات ذات الأسهم
- ✓ الشركات ذات المسؤولية المحدودة
- ✓ الشركات الوحيدة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة
- ✓ شركات التضامن
- ✓ أشخاص طبيعيين

يمثل المكتب عدد معتبر من الموارد البشرية وكل حسب تخصصه كما هو مبين في الشكل رقم 2-1.

الشكل (2-1): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المكتب

المطلب الثاني :الخدمات التي يقوم بها المكتب

يقوم المكتب بالعديد من الخدمات في كل من مجال الميدان المحاسبي والمالي، منها:

1. يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال محاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
2. مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
3. يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
4. يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أ ولأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.
5. تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائيه كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية) .

المطلب الثالث :تقديم عام للمؤسسةXXXXX

اولاً: تعريف المؤسسة

تأسست المؤسسة XXXXX بمستغانم تحت شكل قانوني شركة ذات أسهم في 2001، وبدأت نشاطها برأسمال إجمالي يقدر ب 68000000 د.ج ثم انتقل ل 500000000 د.ج

كما سمحت الاستثمارات الجارية للمؤسسة بزيادة طاقتها الإنتاجية مما أدى لرفع رأسمال الإجمالي في وقت قصير ل: 900000000 د.ج وهذا كله في نفس السنة.

ثانياً: أهداف المؤسسة

- تعظيم الإنتاج والبيع؛
- تخفيض التكاليف بصفة عامة؛
- تعظيم الربح؛
- إيجاد مركز تنافسي جيد في السوق؛
- زيادة الاستثمار؛

- توزيع نشاطاتها من خلال الأسواق الداخلية والخارجة؛
- توفير مناصب شغل للمتخرجين؛
- خلق قيمة مضافة والمساهمة في نجاح النموذج الاقتصادي الجديد للبلد؛
- رفع الفائض المالي والرفع من القدرة الإنتاجية للمؤسسة من خلال تحديد استثماراتها.

ثالثاً: طبيعة النشاط الممارس

- الملاحمة
- حقن البلاستيك
- صفيحات معدنية
- اثاث المكتب
- التجهيزات المعدنية بمختلف الأشكال والاستعمالات
- إشارات السكك الحديدية
- تصنيع الميكانيكي
- طلاء الزنك

رابعا :الأفاق المستقبلية

تطمح هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات الخاصة الاقتصادية إلى تحسين صورتها المالية وكذا الجانب الإداري بفعل إدارتها المتميزة بالانضباط والكفاءة والتسيير الجيد وتكمن الأهمية الاقتصادية لها فيما يلي:

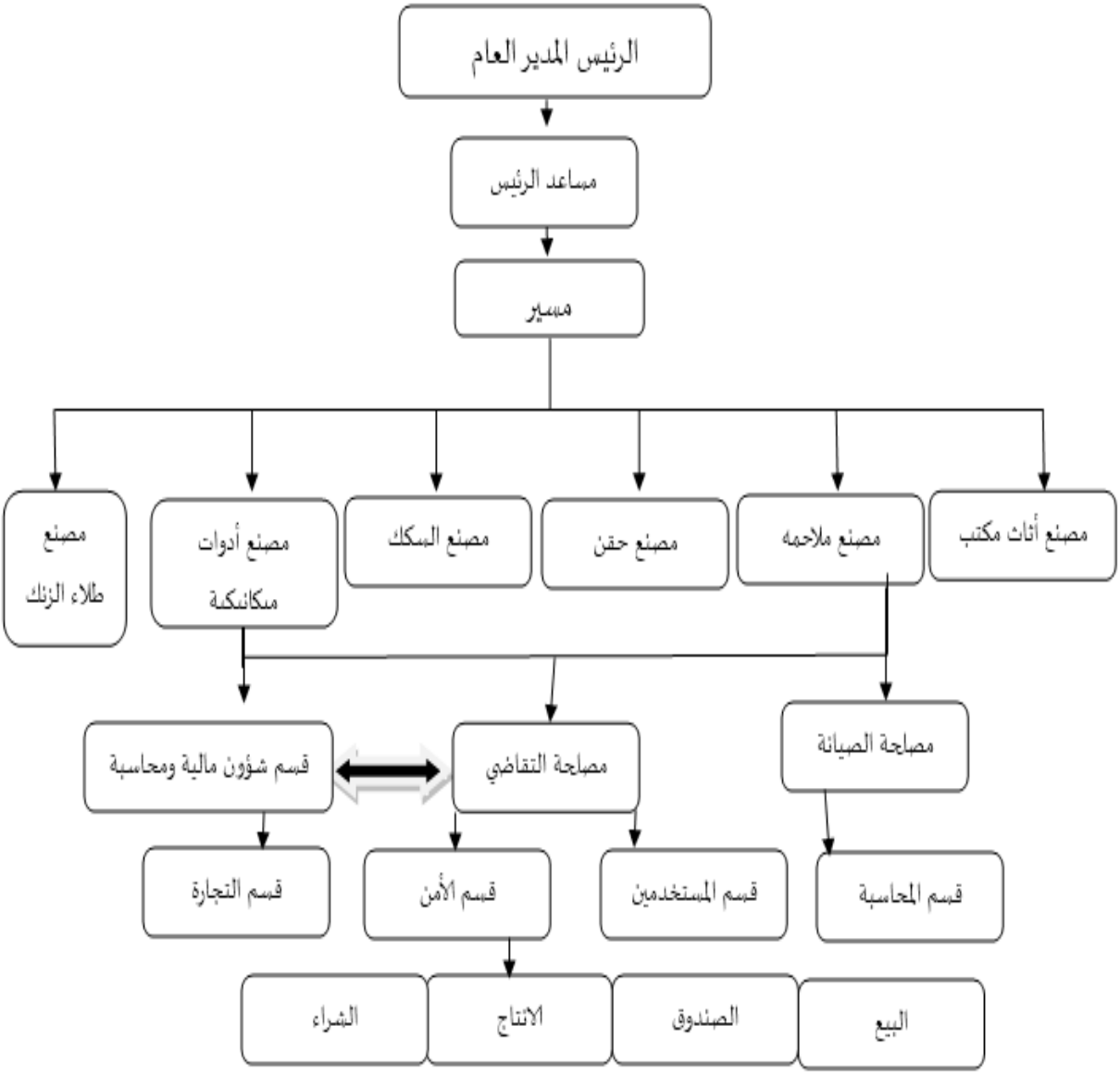
- تعظيم حجم المبيعات وتقليص التكاليف المتعلقة بالإنتاج؛
- إنشاء ورشات جديدة، وتحديث المعدات للزيادة من حجم الإنتاج ومواكبة التكنولوجيا الحالية؛
- وضع نظام مراقبة داخلية يسمح بضبط المشاكل وأخذ القرارات في الوقت المناسب؛
- الدخول لأسواق جديدة، وتطوير العلاقات التجارية مع المؤسسات الزميلة في القطاع؛
- التركيز على نشاطات إنتاج التجهيزات المعدنية بمختلف أشكالها قصد زيادة الحصة السوقية كون هذا المجال أصبح ذ واهتمام كبير؛
- توسيع المشروع وجعله على أكبر نطاق ولما لا الذهاب بعيدا من خلال الخروج إلى التصدير بعد دراسة أن الإنتاج الداخلي كافي لسد الحاجيات الوطنية.

خامسا :الأهمية الاقتصادية

تتجلى أهمية المؤسسة محل الدراسة في طبيعة الأسواق المتعاملة معها، فهي تتعامل مع المؤسسات الخاصة ذات الحجم الكبير من أجل تطوير نشاطات البيع لكسب حصة سوقية عالية المختصة في بيع المعدات الميكانيكية والبلاستيكية والمعدنية.

سادسا :الهيكل التنظيمي لمؤسسة

الشكل رقم 2-2 : الهيكل التنظيمي للمؤسسةXXXXX



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المكتب

المبحث الثاني :الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتدقدق مؤسسة

المطلب الأول :الإجراءات الأولية لتدقيق مؤسسة

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول ثلاث وجبات شرعية:

- مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية.
- التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة مراقبة.
- المهام الخاصة بالتعريف برأيها وملاحظته لأجهزة المؤسسة المراقبة وفي بعض الأحيان للسلطات المعينة.
- لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.
- حجم وتعقد لكتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه.

هذه الطريقة تتركز على الإجراءات الآتية:

1. إجراءات الدخول إلى المهنة.
2. التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.
3. فحص وتقييم المراقبة الداخلية.
4. مراقبة الحسابات .

أولا :التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة ه والحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة بما يلي:

- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أ وعلى اتجاه وتخطيط المهمة.
- على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية :طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.
- تقديم المؤسسة بصفة عامة :التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

ثانيا :فحص وتقييم المراقبة الداخلية:

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي (أ ومنظمات محاسبية وادارية) فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية :احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

احترام الأشكال الشرعية والقانونية: على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها :اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أ والحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أ والحراسة حسب الحالات،

- يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية،
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أ والقانون التجاري لا سيما :دوام الطرق، استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض الحذر.

المطلب الثاني :فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظراً لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي (أو منظمات محاسبية وادارية) فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية :احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

وفي إطار مهمة محافظة الحسابات للسنة الختامية 2013 قمنا بفحص نظام الرقابة الداخلي، وكذا الإجراءات المحاسبية وهذا لضمان شرعية وصدق الحسابات المنجزة بالتنظيم المحاسبي والإداري الحالي والساري المفعول على مستوى مؤسسة XXXXX

1) احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

- على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها :اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل

تداولات مجلس الإدارة أ والحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أ والحراسة حسب الحالات،

- يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية،
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أ والقانون التجاري لا سيما :دوام الطرق، استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض، الحذر.

2) الفحص وتقدير المراقبة الداخلية:

- يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.
- الحتميات التي تخضع لها الم ا رقبة الداخلية تتمثل في أمرين :يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واستردادتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسات.
- إن تقدير الم ا رقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات :تعريف المراقبات الداخلية التي يرتكز عليها، الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.
- إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية :نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

أ) **نظام التنظيم:** يتمثل في: تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين العملي مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج والإشهار الحماية أ والاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس الصيانة، التسجيل، وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.

ب) **نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، الوثائق دعائم الإعلام، وثائق الإجراءات.

ج) **نظام الأدلة:** يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من ألا يسمح بتجنيد، وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أ والتسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.

إن العناصر التالية تكون من نظام الأدلة نظاما مقنعا: المراقبة المتبادلة للمهام (فصل المهام)، تنظيم المحاسبة، وسائل الإعلام الآلي، شبه ترقيم ومراقبة المقتطفات، المراقبة التلقائية للنسب، التقاربات ترتيب الوثائق.

د) **الوسائل المادية للحماية:** تتمثل في: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة للسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذير...

إذن كل الوسائل التي تهدف مباشرة أ وغير مباشرة إلى الحماية: الوسائل الجسدية، الوسائل المادية، الوثائق، بطاقات، قاعات الإعلام الآلي.

ه) **الموظفين:** الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، للتأكد من كفاءات الموظفين، يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

و) **نظام الإشراف على المراقبة:**

- تقييم المراقبة الداخلية يمر على الأحوال الآتية: فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوى وضعف الأنظمة، التحقق من سير ودوام النقاط القوية، التقييم النهائي والتأثر حول مهمة التلخيص .
- يشير التلخيص حول تقييم المراقبة الداخلية إلى ما يلي: النقائص الملحوظة على السير (حول الإدراك إذا ما اقتضى الأمر) للأنظمة والإجراءات، التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات .
- يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم المراقبة الداخلية مسجلة في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة .
- يجب على التقرير حول المراقبة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز انحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا.
- يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح التغلب عليها، مرفق محتمل، المكان والتاريخ والإمضاء
- قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت المراقبة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصداقية

المطلب الثالث :مراقبة الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة ه وجمع عناصر مقنعة كافية لإبداء أ ري حول الحسابات السنوية سواء تم إرسال الكشوف المالية أ ولا من طرف الإدارة لمحافظ الحسابات لإعداد التقرير المالي النهائي للمصادقة على صحة وجودة المعلومات الواردة بها ولهذا الغرض سنعرض هذه الطريقة كالاتي:

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

الأستاذ:xxx

مستغانم

السلام عليكم، في إطار مهمة محافظ الحسابات لسنة2019 ، نطلب منكم تحضير الملفات المحاسبة التالية:

الأصول2019 :

- فواتير الشراء الخاصة بالتثبيتات الجديدة مع جداول الإهتلاكات؛
- فواتير الشراء الخاصة بشهر جوان وديسمبر 2019 ووسائل الدفع؛
- فواتير المبيعات الخاصة بشهر أفريل وديسمبر2019 ؛
- يومية الصندوق الخاصة بشهر جوان2019 ؛
- كشوف البنك وحساباته مع جداول التقارب البنكي2019 ؛

الخصوم 2019:

- عقود الجديدة 2019 الديون قصيرة الأجل؛
- مستخرج حسابات 455 و 456الحالية المرتبطة؛

المنتجات 2019:

- تفاصيل المنح 2019.

الأعباء 2019:

- مستخرج حسابات المجموعة السادسة 2019 .

طلبات أخرى:

- تفاصيل الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور2019.
- سجل وثائق G50 لسنة2019.
- سجل الأجور2019.

موعد إجراء الزيارة لمراقبة الحسابات: 2020/04/10

لكم منا خالص الشكر والتقدير

الإمضاء

- إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أ وممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.
- يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم اسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الاشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.
- للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عني الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتى يجب عليه أن يتركها أ ويوحدها حسب الحسابات أ والجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أ ومراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي.
- يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.
- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المالية.
- إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المبحث الثالث :إعداد التقرير النهائي

سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية حيث ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا وذلك لتمكيننا من إبداء أ ري سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

يتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة، وبالتالي محتويات التقرير تحتوي على ما يلي :

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

المطلب الأول :تقرير المصادقة على الحسابات

تنفيذا للجنة المراجعة القانونية التي أوكلتها إلينا شركتكم، وفقا للمادة 680 من القانون التجاري ولائحة الشركة، نتشرف بأن نقدم لكم تقريرنا عن البيانات المالية للمؤسسة والذي يضم:

- تدقيق الحسابات السنوية
- عمليات التحقق والمعلومات المحددة المطلوبة بموجب القانون للفترة من 1 جانفي 2019 إلى 31 ديسمبر2019

تم تصميم تقرير المصادقة على الحسابات هذا على النحو التالي:

- الرأي في الحسابات السنوية والتقارير الخاصة ومعلومات محددة.
- البيانات المالية المغلقة في 2019/12/31.
- تعليقات على البنود الرئيسة للبيانات المالية

.نظل تحت تصرفكم لنزودكم بأي معلومات قد ترغبون فيها بشأن محتوى هذا التقرير كما نتمنى منكم تزويدنا بالمعلومات في حالة الطلب.

أرجو أن تتقبلوا سيدي التعبير عن أطيب تحياتنا.

وجهة نظر حول الحسابات السنوية

إشارة: حالة إنشاء الشركة.

- القرار رقم SPM /103 الصادر في1994/04/02 بشأن المعايير والإجراءات المهنية للمدققين القانونيين؛
- التعليمات رقم 2009/10/29 تحمل التطبيق الأول من 2010 النظام المحاسبي المالي؛
- المذكرة المنهجية التي تحدد القواعد التفصيلية لتطبيق النظام المحاسبي المالي لعام 2010.

سيدي:

وفقا لقرار الجمعية العامة العادية السنوية والتي بموجبها كنت قد عهد لنا مهمة المدققين القانونيين للشركة الخاصة بك، لدينا شرف لتقديم التقرير التالي على القوائم المالية في31 ديسمبر .2019

تم تنفيذ مراجعة البيانات المالية وفقا لمعايير الم ا رجعة المتعارف عليها، وبالتالي قد تضمن المحاسبة استطلاعات الرأي وإجراءات الرقابة الأخرى نظرنا ه وضروري لحسن سير مهمتنا.

وفقا للإجراءات التي قمنا بها على أساس الاختبارات والملاحظات التي تم تحديدها وضعت في هذا التقرير، ونحن نعتقد أن تكون قادرة على التصديق بأن البيانات المالية السنوية في2019/12/31 منتظمة وصادقة وتعطي رؤية حقيقية وعادلة لنتائج العمليات للسنة المنتهية في 2019 وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما بالرجوع إلى أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد.

تقرير خاص : اتفاقيات المنظمة : (المادة 628 المرسوم 08/93) الاتفاقية المسموح بها

لم توجد أي اتفاقيات محل السنة 2019 لمؤسسة XXXXX

1- تذكير بالنتائج المعتمدة سابقا:

مسجلة في السجل التجاري2007 ، والحسابات المعتمدة من قبل الجمعية العامة العادية لهذه السنة2018 .

2- الشركات التابعة والمشاركة:

لا تمتلك مؤسسةXXXXX أي مشاركة أو ملكية في أي شركة أخرى.

(أنظر الملحق رقم 1 ؛2 ؛3 ؛4 ؛ 5 ؛6)

المطلب الثاني :تقديم القوائم المالية

الجدول (2-1): جدول لميزانية -42019(الأصول) لمؤسسةXXXXX

الأصول	المبلغ الإجمالي	2019		2018
		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم	مبلغ الصافي	مبلغ الصافي
أصول ثابتة غير متداولة				
أصول غير جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
أصول جارية	3231199984,84	2001911755,12	1229288229,72	1238147599,93
الأراضي	1183212000,00	0,00	1183212000,00	1183212000,00
المباني	479956052,34	478773759,87	1182292,47	1806606,80
استثمار عقاري	1568031932,50	1523137995,25	44893937,25	53128993,13
أصول جارية أخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
تثبيتات في شكل ممتاز				
التثبيتات جاري إنجازها	1509380,00	0,00	1509380,00	1509380,00
التثبيتات المالية	0,00	0,00	0,00	0,00
حقوق الملكية (سندات)			0,00	0,00
سندات مساهمة أخرى وحسابات الدائنة	0,00	0,00	0,00	0,00
سندات مثبتة أخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
قروض وأصول مالية غير ملموسة	0,00	0,00	0,00	0,00
أصول ضريبية مؤجلة	20940559,50	0,00	20940559,50	22982235,24

مجموع الأصول غير ملموسة	3253649924,34	2001911755,12	1251738169,22	1262639215,17
أصول متداولة				
المخزونات من البضائع	297885647,16	11964376,18	278921270,98	258132772,28
حسابات الغير وحقوق متشابهة	339300324,55	830872,72	338469451,83	210904768,23
زبائن	200003574,79	830872,72	199172702,07	66230457,45
مدينون اخرين (حسابات اخرى المدينة)	118127112,84	0,00	118127112,84	127897971,53
الضرائب	21169636,92	0,00	21169636,92	16766339,25
أصول متداولة اخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
التوفر وما شابه	30489018,03	0,00	30489018,03	53376885,33
استثمارات والأصول المالية المتداولة الاخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
الخزينة العمومية	30489018,03	0,00	30489018,03	53376885,33
مجموع أصول متداولة	667674989,74	19795248,90	647879740,84	522414425,84
مجموع الكلي للأصول	3921324914,08	2021707004,02	1899617910,06	1785053641,01
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المكتب				

الجدول (2-2): جدول لميزانية 2019 (الخصوم) لمؤسسةXXXXX

	صافي2019	صافي2018
أموال خاصة		
رأسمال الصادر أ وحسابات الإستغلال	1418600000,00	1418600000,00
رأسمال الصادر غير مطلوب		
علاوات وإحتياطات- إحتياطات الموحدة	171372,44	171372,44
فارق إعادة التقييم		
فارق التقييم		
نتيجة الصافية	-33096119,45	-48157542,35
الروابط بين الوحدات	0,00	0,00
رؤوس أموال أخرى	-252439702,99	-204282160,65
حصة الشركة المندمجة		
حصة الأقلية		
مجموع1	1133235550,00	1166331669,45
الخصوم غير جارية		
القروض والديون المالية	519991870,00	391000000,00
الضرائب		
ديون أخرى غير جارية	110655465,52	110393835,52
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفاً	29640634,74	35981035,94
مجموع الخصوم غير جارية	660287970,26	537374871,46

الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الملحقة	50139859,31	23296559,38
الضرائب	37857550,35	16482075,84
ديون أخرى	18096980,14	41568464,88
دائنون آخرين	0,00	0,00
خزينة الخصوم	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية	106094389,80	81347100,10
المجموع الكلي للخصوم	1899617910,06	1785053641,01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المكتب

الجدول (2-3): جدول حسابات النتائج 2019 لمؤسسةXXXXX

	2019	2018
رقم الأعمال	387615481,65	262814244,83
الإنتاج مخزن النهائي وقيد التنفيد	-9396515,50	32214783,63
إعانات الإستغلال		
إنتاج السنة المالية	378218966,15	295029028,46
المشتريات المستهلكة	250580974,93	204076298,30
خدمات خارجية ومستهلكين اخرين	28098206,36	26637752,04
إستهلاك السنة المالية	278679181,29	230714050,34
القيمة المضافة للاستغلال(1-2)	99539784,86	64314978,12
أعباء المستخدمين	118686377,24	171774177,04
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	7230013,38	4249704,65
الفائض الإجمالي عن الإستغلال	-26376605,76	-111708903,57
المنتجات-العملياتية الاخرى	9023978,31	18347576,19
الأعباء-العملياتية الاخرى	2507883,22	3349519,94
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات	24986770,37	1588073,749
إستئناف من خسائر القيمة والمؤونات	14129607,29	75407369,52
النتيجة العملياتية	-30717673,75	-37192551,54
المنتوجات المالية	148910,03	411881,57
الأعباء المالية	485679,99	13527268,11
النتيجة المالية	-336769,96	-13115386,54
النتيجة العادية قبل الضرائب	-31054443,71	-50307938,08
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0,00	0,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	2041675,74	2150395,73

مجموع النتيجة العادية	401521461,78	389195855,74
مجموع المصاريف الأنشطة العادية	434617581,23	437353398,09
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-33096119,45	-48157542,35
العناصر الغير عادية -منتجات		
العناصر الغير عادية - الأعباء		
النتيجة الغير عادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية	-33096119,45	-48157542,35
صافي نتائج الشركات المماثلة		
صافي الدخل الموحد	0,00	0,00
حصة الأقلية		
حصة المجموعة		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المكتب

الجدول (2-4): جدول تدفقات النقدية 2019 لمؤسسةXXXXX

	2019	2018
تدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء	305280163,12	451623868
النقدية المدفوعة للموردين	-467726749,86	-511190196,81
الفوائد والرسوم المالية الاخرى المدفوعة	-1216577,59	-20756367,62
دفع ضرائب الدخل	-13708751,00	-24097463,00
التدفقات النقدية قبل بنود غير العادية	-14537553,26	-21761466,95
النقدية الواردة من القروض	179184583,72	696860345,19
السداد من القروض	-50842163,31	-521196356,79
التدفق النقدي من العناصر غير العادية	25380213,74	2864976,67
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية(A)	-38186834,44	52347338,73
التدفقات النقدية من الأنشطة لاستثمارية		
المدفوعات على الاستحواذ على الأصول الملموسة أ وغير ملموسة	-1125963,86	0,00
التحصيلات عند التخلص من الأصول الملموسة أ وغير ملموسة		
المصروفات على إقتناء الأصول المالية		
تحصيل الأصول المالية الثابتة		
تحصيلات أخرى	16424931,00	
الفوائد المستلمة على الاستثمارات المالية		
توزيعات الأرباح وحصة النتائج المتلقاة		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية(B)	15298967,14	0,00
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
التحصيلات بعد إصدار الأسهم		
توزيعات الأرباح والتوزيعات الاخرى		

المقبوضات النقدية من القروض	-22000000,00	296000000,00
سداد قروض أ والديون الاخرى المماثلة	22000000,00	488870000,00
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية(C)	0,00	192870000,00
أثار تغيرات أسعار الصرف على النقد والنقد المعادل		
التغيير في التدفق النقدي خلال الفترة(A+B+C)	22887867,30	245217338,73
النقد والنقد المعادل في بداية السنة المالية	53376885,33	-191840453,40
النقد والنقد المعادل في نهاية السنة المالية	30489018,03	53376885,33
تغير التدفق النقدي للفترة	-22887867,30	245217338,73

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المكتب

الجدول (2-5): جدول تغير الأموال الخاصة 2019لمؤسسةXXXXX

	2019	2018
الرصيد في31/12/2017	1418600000,00	-239783353,31
تغيير في طريقة المحاسبة		
تصحيح الأخطاء البارزة		
إعادة تقييم الأصول الثابتة		
الأرباح أ والخسائر غير معترف بها في بيان الدخل		35672565 ,10
الأرباح الموزعة		
زيادة رأسمال		
نتيجة الصافية للسنة المالية		-48157542,35
الرصيد في31/12/2018	1418600000,00	-252268330,56
تغيير في طريقة المحاسبة		
تصحيح الأخطاء البارزة		
إعادة تقييم الأصول الثابتة		
الأرباح أ والخسائر غير معترف بها في بيان الدخل		
الأرباح الموزعة		
زيادة رأسمال		
زيادة فجوة الاحتياطي		
نتيجة الصافية للسنة المالية		-33096119,45
الرصيد في31/12/2019	1418600000,00	-285364450,01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المكتب

دراسة الميزانية: بلغ إجمالي أصول الميزانية من 2019/01/01 إلى 2019/12/31 ،

صافي المبلغ : 1899617910,06مفصل من قبل المحاسبة الرئيسية كمايلي :

- الأصول المعنوية: 1251738169 22,دج اي ما يعادل ٪ 65,89 من إجمالي الأصول
- الأصول المادية: 647879740,84 دج اي ما يعادل ٪ 34,10 من إجمالي الأصول
- الأصول المادية قيد الإنجاز: 1509380,00دج اي ما يعادل ٪ 0,07 من إجمالي الأصول

- الأصول المالية: 0,00 دج اي ٪ 0,00 من إجمالي الأصول
- المخزونات: 278921270,98 دج اي ما يعادل ٪ 14,68
- الذمم المدينة والاستخدامات المماثلة: 118127112,84 دج اي ما يعادل ٪ 6,21 من إجمالي الأصول
- المتوفرات والاستخدامات المماثلة : 30489018,03دج اي ما يعادل ٪1,60 من إجمالي الأصول

المطلب الثالث :التعليقات على القوائم المالية(الملاحظات).

أولا :حسابات الأصول

الجدول(2-6): جدول يوضح الاصول الثابتة غير الجارية لمؤسسةXXXXX

البيان	2019/12/31	2018/12/31	الفارق
الاصول غير الملموسة	1251738169.22	1262639215.17	(-10901045.95)
الاصول الثابتة	647879740.84	522414425.84	125465315
اصول اخرى	-	-	-
اصول مادية قيد الانجاز	1509380.00	1509380.00	0
إجمالي صافي أصول	1901127290	1786563021	114564269.1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المكتب

وبعد التحقق:

- التحقق من اتساق المبادئ المحاسبة للملكية وكذا الإهتلاك المطبق؛
- تحقق من حساب الاهتلاك حسابيا.

1-استنتاج بشأن الأصول المادية والمعنوية (الملموسة والغير ملموسة)

البيان	المبالغ
إجمالي صافي الأصول غير الملموسة	1251738169.22

التعليق :تبرير الملكية الجديدة للأصول غير الملموسة

الأصول الثابتة في 2018/12/31 ويتكون من :

الجدول(2-7) : جدول يوضح الأصول الثابتة غير الملموسة لمؤسسة XXXXX

البيان	المبالغ(دج)
اراضي	1183212000.00
المباني	1182292.47
معدات الصناعية	27999886.95
معدات الإسقاط	520428.99
مجموع المعدات الفنية	1184446721
اثاث المكتب	12048.47
المعدات المكتبية	145000.00
معدات الاتصال	4900.00
معدات للبيع	4460330.87
مجموع الأصول الثابتة الملموسة الأخرى	4622279.34
الملموسة الثابتة المعدات صافي إجمالي	1189069000

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المكتب

التثبيتات المادية قيد الإنجاز:

الجدول(2-9) : جدول يوضح التثبيتات المادية قيد الإنجاز لمؤسسة XXXXX

البيان	المبالغ
التثبيتات المادية قيد الإنجاز	1509380.00

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المكتب

الإهتلاكات : تقدر الإهتلاكات ب 24986770.37 بفارق 23398696.621 مقارنة بالسنة السابقة .

المخزونات: التحفظات حول هذا الموضوع هم كما يلي :

- كل العناصر المخزنة ومسجلة في الميزانية لا تخضع لإخبار إخفاض القيمة, وتجدر
- الإشارة إلى أن المواد الأولية الرئيسية (صفائح الحديد والصلب) تمثل 51 % من القيمة الإجمالية لمخزونات الشركة في2019/12/31
- من أجل تحديد كلفة الإنتاج يجب أخد مجموع تكاليف الموظفين كنفقات ثابتة.

الذمم والزبائن: التحفظات حول هذا الموضوع هي كما يلي:

- الاستحقاقات على المجمع في فترات تجاوزت السنة لم يتم إدراجها في الأصول الغير جارية
- ملفات الاستحقاقات المشكوك بصحتها يجب أن يعاد تنظيمها بالوثائق المدرجة أدناه:
  - ✓ الفاتورة الأصلية للبيع

- ✓ وصل الطلبية موقع من طرف الزبون
- ✓ وصل التسليم مؤشر من طرف الزبون
- ✓ عقد البيع
- ✓ وثائق مبررة للدفع الجزئي

وتشمل استحقاقات العمليات القديمة التي يتوجب مسحها ويتعلق الأمر بالعمليات المنقولة في الحسابات التالية:

تعيين	المبالغ
المنتج لتلقي	35672565,10
مقدم من المخزونات	60641,02
المجموع	35672206,12

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المكتب

وتجدر الإشارة إلى ان الشركة دفعت مساهمة لتمويل الخدمات الاجتماعية خلال السنة 303بتاريخ - 1982 - المراد مراجعتها ما يتعارض مع أحكام المادة 17 من المرسوم82 09-11[1] والتي تنص على أن عملية تمويل الخدمات الاجتماعية تتم في امتلاك الشهور الأولى من السنة المالية

وزيادة على ذلك فقد لوحظ خلال السنة المالية منح لها تسبيق بقيمة4030000.00 دج من حساب الشركة كقرض لحساب شركة الخدمات الاجتماعية يسدد جزئيا خلال نفس السنة ومن الضروري الإشارة إلى المرسوم رقم 82-179 بتاريخ 15-05-1982 المحددة لمحتوى تمويل الخدمات لاجتماعية الذي ينصه في المادة 8

- تمويل الهيئة المستخدمة صندوق الخدمات الاجتماعية التابع لها بمساهمة سنوية تحسب على أساس نفسية 3 % من كتلة الأجور بما في ذلك العلاوات والتعويضات على اختلاف أنواعها اعتمادا على حسابات السنة المنصرمة.

ثانياً : الخصوم

رؤوس الأموال : رأسمال الشركة عانى من تغيير سلبي بقيمة 33096119.45 دج ولدت نتيجة للعجز المالي للسنة المالية 2019

- يجب على الجمعية العامة أن تقرر مصير رصيد الحساب " 110 أرباح محتجزة الذي يتضمن العمليات المتعلقة بالمرور من SCF الى PCN

[1] المادة 17 من المرسوم 82-303

- **الخصوم الغير جارية:** رصيد الحساب 16400 الاقتراضات لدى مؤسسات القرض قام بأخذ قرض يوم 3112-2019 بقيمة 519991000 دج وتم هذا القرض من البنك الخارجي الجزائري BEA في أعقاب القرار رقم 6\ 124 بتاريخ 27 /03 /2018 من اجل خدمة الصرف الصحي وتطوير المؤسسة

تقييم هذا القرض لا يتفق مع أحكام مرسوم 26-07-2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها والذي ينص على تقييم الكيان للقيم المهتلكة لكل الخصوم المالية" التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات منقوصا من التسديدات الرئيسية"

القيم المهتلكة تظهر المصروفات (دفعات نقدية) المستقبلية المخصومة وقد تم تقييمها من قبلنا بقيمة 490491325.12دج بتاريخ:31 /2019/12 يطبق المعدل التعاقدي 3.5 % وفقا للأحكام المذكورة أعلاه" الفرق بين مبلغ القرض يخصم حسب معدل الفائدة في السوق أ ومعدل الفائدة الفعل "ومبلغ القرض المدفوع تم تسجيله في إحدى وحدات الحساب 16 (الاقتراضات المعنية) هذا الاختلاف سواء كان سلبي أو ايجابي يشكل منحة سداد مهتلكة خلال مدة القرض

- هذه الطريقة في التقييم تهدف إلى تطبيق مبدأ مطابقة التكاليف مع المنتجات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.
- **الخصوم الجارية:** ديون الموردين المقومة بالأورو ولم يتم تقييمها لأحكام أمر 26 -07-2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها التي تنص على :عندما تكون العناصر المالية (نقدية، أصول، خصوم) مقومة بالعملة الصعبة وباقية في الميزانية إلى غاية تاريخ اختتام السنة المالية يتم تصحيح التسجيل الأولى على أساس سعر الصرف في ذلك التاريخ.
- وتشمل ديون العمليات السابقة المراد تصحيحها على الحسابات التالية :الجدول

تعيين	المبالغ
دائني الخدمة	58572,54
أجور الموظفين	24100,00
حقوق أخرى؛ الرسوم والضرائب	1191754,78
المجموع	1274427,32

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المكتب

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية لشركة xxxxx وبناءا على التقرير المالي الذي قمنا بإعداده بالتنسيق مع محافظ الحسابات توصلنا الى ان محافظ الحسابات له دور فعال في موثوقية هذه القوائم المالية من خلال المصادقة على صحتها وابداء رأي فني محايد في تقريره النهائي.

بحيث يؤكد على ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي. لأن القوائم المالية اليوم تمثل المرأة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

نظرا لأهمية مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالنسبة للمؤسسة والدولة ككل. قمنا بدراسة كل من الإطار النظري الذي يضبط على مراجعة الحسابات والإطار العملي المتكامل لتطبيق هذا العلم عمليا بحيث انه متكامل بذاته. وفي ظل التغيرات الجديدة في الاقتصاد أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة لكونها مهمة في خلق اعتقاد رشيد والثقة، بحيث يكمن دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في الكشوف المالية. من خلال ابداء راي منتظم حول صحة الحسابات السنوية واعطاء صورة وفية للحالة المالية للمؤسسة.

ونظرا لأهمية محافظ الحسابات قام المشروع الجزائري بتفويضه وتعيينه كممثل قانوني ومحاسبي مستقل على المؤسسات. ومن خلال الدراسة الميداني استطعنا اختبار الفرضيات وكانت النتائج كما يلي:

الفرضية الأولى: يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند اداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية اضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

أما الفرضية الثانية: يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة ان يقوم محافظ الحسابات بدراسة منظمة للنظام وعلى الرغم ان معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الاسئلة والحصول على اجوبة عليها من خلال طرق واساليب محاسبية.

في حين الفرضية الثالثة: التي تأكد الدراسة على أن الكشوف المالية هي نتاج للمحاسبة بعد معالجة العمليات المالية اليومية للمؤسسة وفق اسس وقواعد محددة والتي تقع على عاتق مسؤولية الادارة خلال أربع الاشهر الموالية لإقفال الحسابات. فهي تعطي الصورة الامامية والخلفية للمؤسسة اتجاه الاطراف ذات المصالح (داخلية وخارجية) خاصة في عملية اتخاد القرار، كما تعتبر المادة الخام التي يبني عليها محافظ الحسابات رايه لإعداد التقرير المالي النهائي وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاد القرارات مرهونا بالكشوف المالية والتي هي نتاج لسياستها؛
- ضرورة وجود التدقيق في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها. وبالتالي فالمدقق يعتب الجوهر الأساسي في العملية المحاسبية.
- ان قيام محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية تعزز الثقة والمصداقية بها، ولكن على الاطراف المستعملة للقوائم المالية معرفة ان محافظ الحسابات لا يوفر الضمان والتأكد المطلق بصحة ما ورد بالقوائم المالية؛
- الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات اثناء قيامه بعملية التدقيق هي مجموعة من اجراءات تمهيدية تتمثل في المعرفة العامة للمؤسسة قصد تكوين فكرة عنها، ثم نظام مراقبتها الداخلي وهو اهم مصدر في الحكم على صدق وصحة العمليات المالية واخيرا اعداد التقرير النهائي الذي يبين الوضعية المالية للمؤسسة.

وللإحاطة بكل جوانب الموضوع نطرح بعض الاقتراحات:

بناءا على النتائج التي تم الوصول اليها نقترح بعض النقاط التي نراها مناسبة للعمل بها مسبقا. حيث تهدف من خلالها الى ضرورة تدعيم اعمال محافظي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعتبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية ويمكن ايجاز هذه الاقتراحات فيما يلي:

- ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية؛
- التحديد الواضح للدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات
- وضع الاجراءات الازمة بهدف تفادي تأثير اداء خدمات غير المراجعة على استقلال محافظ الحسابات؛
- ضرورة اقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي؛
- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات بهدف تمكين مستخدمي الكشوف المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة الكشوف المالية للمؤسسة؛

- توظيف لجان خاصة تهتم بفحص الكشوف المالية وتقارير محافظي الحسابات بغية التأكد من التزاماتهم بمعايير المهنية والقوانين المعمول بها والتي تطبق في تدقيق الكشوف المالية؛
- اجبارية ايداع تقرير محافظي الحسابات لدى مصالح الضرائب من اجل زيادة موثوقية وتأكيدية الكشوف المالية؛
- نقترح على المنظمات المهنية القيام بفحص مختلف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية وذلك بهدف معرفة الاساليب التي استخدمت لإجراء التلاعب في القوائم المالية وكذا الطرف التي اتبعت لإخفاء ذلك؛

افاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعملية المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي اصبحت ضرورية لكل المؤسسات، حيث يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل. غير اننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة يمكن ان تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- الواقع المستقبلي لمهنة محافظ الحسابات في ظل اقتصاد العولمة؛
- فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رايه لمختلف مستخدميه؛
- أثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية الكشوف المالية؛
- أهمية إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة.

واخيرا تأمل اننا وفقا في اختيار الموضوع وعرضه بالشكل الملائم الذي يحقق الغرض المعد من اجله.

الملاحـــــق

الملحق رقم 1

مكتب الخبرة المحاسبية و المتابعة الجبائية سيكاف -
CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET D'ASSISTANCE FISCALE-CECAF-

Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale ordinaire,

Objet : Rapport spécial du commissaire aux comptes sur le Rapport de Gestion.

Conformément à l'article 715 bis 4 alinéa 2 du décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et à l'article 23 alinéa 2 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, nous avons procédé à la vérification des informations contenues dans le rapport annuel du Conseil d'Administration.

A l'exception des incidences, des réserves, des constatations des observations et des commentaires sur les comptes sociaux de l'exercice clos au 31/12/[illegible] nous n'avons pas d'observations à formuler sur l'exactitude et la concordance avec les états financiers, des informations contenues dans le rapport annuel du Conseil d'Administration et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes annuels de la société

Mostaganem,

Le Commissaire aux Comptes

الملحق رقم 2

مكتب الخبرة المحاسبية و المتابعة الجبائية
CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET D'ASSISTANCE FISCALE

Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale ordinaire,

Objet : Rapport spécial du commissaire aux comptes sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées

Conformément aux dispositions de l'article 680 alinéa 3 du décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et à l'article 25 alinéa 4 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, nous certifions exact le montant global annuel des cinq (05) rémunérations brutes les plus élevées dans la société, qui s'élève à la somme de Quatre millions sept cent quatre mille quatre cent cinquante dinars (4 704 450 ,00 DA), dont le détail se décompose comme suit :

N° d'ordre	Nom et prénom	Poste	Salaire Brut
1		Président Directeur Général	2 087 657,00
2		Chef de service Finance et Comptabilité	726 391,00
3		Agent de Sécurité	643 588,00
4		Agent de Sécurité	641 388,00
5		Chef de Département Contrôle Qualité	605 426,00
		Total	**4 704 450,00**

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes

الملحق رقم3

مكتب الخبرة المحاسبية و المتابعة الجبائية سيكاف -
CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET D'ASSISTANCE FISCALE-CECAF-

Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale ordinaire,

Objet : Rapport spécial du commissaire aux comptes relatif à la continuité de l'exploitation

Conformément aux dispositions de l'article 25 alinéa 8 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, et à celles de l'article 715 bis 11 du code de commerce amendé et modifié, nous n'avons pas relevé au cours de notre mission, de faits ou de signes de nature à compromettre la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

Mostaganem

Le Commissaire aux Comptes

Monsieur

مكتب الخبرة المحاسبية و المتابعة الجبائية
CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET D'ASSISTANCE FISCALE-CF

Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale ordinaire,

Objet : Rapport spécial du commissaire aux comptes sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices

Conformément aux dispositions de l'article 678alinéa 6 du décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et à l'article 25 alinéa 6 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, nous vous communiquons en milliers de dinars les résultats des cinq (05) derniers exercices, qui se présentent comme suit :

U=DA

Exercices	Résultats
2008	34 935 127,40
2009	12 939 802,56
2010	242 860,09
2011	-63 647 462,96
2012	-48 157 542,34

Mostaganem, le (

Le Commissaire aux Comptes

Monsieur /

الملحق رقم5

مكتب الخبرة المحاسبية و المتابعة الجبائية
CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET D'ASSISTANCE FISCALE-
Tel/Fax :

Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale ordinaire,

Objet : Rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions règlementées

Conformément à l'article 670 du Décret législatif N° 93 – 08 du 25.04.1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75–59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, et à l'article 23 alinéa 4 et à l'article 25 alinéa 3 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous rendre compte que votre Conseil d'Administration ne nous a signalé pour l'exercice 7 aucune convention contractée par votre société ou pour son compte et dans laquelle les membres du Conseil d'Administration auraient pris ou conservé un intérêt direct.

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes

Monsieur

مكتب الخبرة المحاسبية و المتابعة الجبائية
CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET D'ASSISTANCE FISCALE-CI

Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale ordinaire,

Objet : Rapport spécial du commissaire aux comptes relatif à la prise de participation

Conformément aux dispositions de l'article 732 bis 1 du code de commerce amendé et modifié, nous vous informons que votre société n'a pris aucune participation dans le capital d'une société dont le siège social est situé en Algérie au cours de l'exercice 2

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes

Monsieur

الملحق رقم 7

تحديد الهيئة.....

الاعتماد: .....

قبول الوكالة

تطبيقـــا لمحضـــر اجتمـــاع المـــؤرخ في: ..... الصـــادرة عـــن .....

عـــين الســـيد: ..... كمحـــافظ حســـابا ت ..... لوكالة محافظ الحسابات للسنة المالية ..... إلى غاية الســنة المالية ..... وهذا طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم: 01-351 المـؤرخ في: 24 شـعبان عـام 1422هـ الموافق لـ10نوفمبر سنة 2001م والمتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقـم: 99-11 المؤرخ في: 23ديسمبر سنة 1999م والمتضمن قانون المالية لسنة 2000م، والمتعلقة بكيفيات مراقبـة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يصرح محافظ الحسابات بأنه لم يتعرض لأي تنافي منصوص عليه في التشريع والتنظيم المعمـول بهما.

- السيد: .....
- رقم التسجيل في قائمة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسـبين المعتمـدين: ..... بتاريخ.....

العنوان: .....

حرر ب..... في.....

إمـــضـــاء

الملحق رقم8

Scanné avec CamScanner

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال المصدر (أو حساب المستغل)	101و 108
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104و 106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة (1)	107
النتيجة الصافية(النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة(1)	
حصة ذوي الأقلية(1)	
المجموع (1)	
الخصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	16و 17
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	134و 155
الديون الأخرى غير الجارية	229
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15(خارج155)131و 132
مجموع الخصوم غير الجارية(2)	
الخصوم الجارية	
الموردون و الحسابات الملحقة	40(خارج409)
الضرائب	دائن444و 445و 447
الديون الأخرى	419و 509دائن(42و 43و 44(خارج444إلى447) 45و 46و 48)
خزينة الخصوم	519وغيرهامن الديون51و 52
مجموع الخصوم الجارية(3)	
المجموع العام للخصوم	

الملحق رقم9

الأصول	N إجمالي	إهتلاكات / أرصدة N
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراءGOOD WILL	207	2807و2907
التثبيتات المعنوية	20(خارج207)	280(خارج2807) 290(خارج2907)
التثبيتات العينية	21و22(خارج229)	281و282و291و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة- المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26(خارج265و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271و272و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274و275و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30إلى38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41(خارج419)	491
المدينون الآخرون	409 مدين(42و43و44 (خارج444إلى448)45و 46 و486و489)	495و496
الضرائب	444و445و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات وأصول مالية جارية	50(خارج509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينيين (51و52و53و54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

الملحق رقم10

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الإسغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2- إستهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للإستغلال(1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة(تغيرات)حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية- المنتوجات(يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			

الملحق رقم11

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية(التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			

الملحق رقم12

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر n-2						
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر n-1						
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر n						

الملحق رقم13

البيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن _ 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
تحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصايف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية			
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			

الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير الحزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

Scanné avec CamScanner

قائمة المراجع

الكتب:

1. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط2، دار صفاء للنشر، عمان،2005.
2. احمد محمد نور ,**مبادئ المحاسبة المالية** ,مصر ,اسكندرية, الدار الجامعة ,2003.
3. ألفين أرنيز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية،1991.
4. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
5. زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، الأردن،2009.
6. سمير محمد الشاهد طارق عبد العال حماد ,**قواعد اعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك** ,بيروت اتحاد المصارف العربية ,2000.
7. طارق عبد العال حماد ,**التقارير المالية –اسس الاعداد و العرض و التحليل** ,مصر ,اسكندرية,الدار الجامعة ,2002.
8. عبد الوهاب نصر علي، **القياس والافصاح المحاسبي**، الإسكندرية، مصر، الجزء الاول، الدار الجامعية، 2007.
9. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
10. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديو ان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
11. نواف محمد عباس الرماحي، **تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها**، دار صفاء لمنشر والتوزيع، الاردن ،ط1 ،2009.
12. يوسف محمود جربوع, **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر، الأردن، 2007.

الأطروحات والرسائل والمذكرات:

13. شناي عبد الكريم ,تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل ماجيستر،جامعة العقيد الحاج لخضر،باتنة، الجزائر2009.
14. سالمي محمد الدينوري ،قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ,مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة العقيد الحاج لخضر ،باتنة ،الجزائر ،2009.
15. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2002.
16. . بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2012/2011 .

المؤتمرات والملتقيات:

17. أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، **مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر** . دراسة ميدانية، الملتقى الوطني الرابع: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط،20-21 نوفمبر 2013.
18. سايح فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات**، الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 14.13 ديسمبر 2011.
19. صالح مرازقة ، **مداخلة بعنوان القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الإسلامية**، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي "الواقع ورهانات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية.
20. عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري**، الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012 .
21. نصر الدين بن نذير وعمار بوشناف، **جدول تدفقات الخزينة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد**، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر ،2009.
22. هواري سويسي، بدر الزمان حمقاني، **مداخلة بعنوان، نموذج مقترح مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي29 و30نوفمبر 2011.

المراسيم والقوانين:

23. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ،القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، المؤرخ في 29جوان 2010.
24. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس2009.
25. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007.
26. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 ، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.
27. القانون رقم 96-136المؤرخ 1996/04/15 .

باللغة الأجنبية:

28. Robert OBERT, **Révision et certification des comptes**, Dunod, Paris, 1995
29. Reda KHELASSI, **L'audit interne-audit opérationnel**, HOUMA, Alger, 2005.
30. J. E. Combes et M. C Labrousse Publi, **Audit Financier et Contrôle de Gestion**, Union éditions, 1997.
31. Samir merouani, **Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage**, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce ,Alger 2007 .

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية و هذا ما جاء في القانون 08 .91 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة وألغي هذا القانون بالقانون 01 . 10 المؤرخ في 29 جوان 2010. حيث تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته , فعندما يقوم بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله.

كما اعتمدنا في دراستنا على القوائم المالية والتقارير المالية لمحافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات.

كما مكنتنا المقابلات الشخصية من أداء بعض المهنيين من محافظي حسابات ومحاسبيين معتمدين، ومن أهم الجوانب التي تمس المهمة منها معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA

توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذالك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

Abstract:

The study aims to know the role of the auditor in enhancing the reliability of the financial statements and this is what was stated in Law 08-91 issued in 1991 related to the profession under study and Law 01-10 of June 29, 2010 repealed this law. Where the study dealt with the concept of the auditor, his missions and responsibilities when he performs his task, he has to go through certain stages to complete his work, as we have relied in our study on the financial statements and financial reports of the account auditor and some personal interviews of the account auditor.

The personal interviews also enabled us to perform some of the professionals from auditor and certified accountants, and one of the most important aspects that affect the task is the international auditing standards ISA and the Algerian auditing standards NAA.

The study concluded that the account auditor has a role in the reliability of financial statements, by approving these accounts or not certifying them, thus highlighting this role played by the account auditor.