

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-  
كلية العلوم الاقتصادية التجارية  
علوم التسيير  
قسم المالية و المحاسبة  
مذكرة نيل شهادة الماستر  
تخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

## دور محافظ الحسابات في توثيق مصادقية النتائج المحاسبية

إشراف الأستاذ  
بن زيدان الحاج

إعداد الطالبتين :  
زاوي زهرة  
رحموني جهيدة

السنة الدراسية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الشكر والعرفان

نشكر الله عز وجل الذي أهدنا بالقوة والعزيمة والصبر لإتمام هذا العمل نتوجه بالشكر الجزيل والخالص إلى الدكتور " بن زيدان الحاج " لمساعدتنا في إنجاز هذا العمل المتواضع من خلال مساندته ودعمه إلينا من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة وعلى الجهود التي بذلها طيلة السنة ، ثم أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة .

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة ، ولا ننسى كل عمال المكتبة . كما أتوجه بشكر إلى زملائي تخصص تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2021 /2020 م وإلى كل من نسيهم قلبي ويتذكركم عقلي .

والشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع ، أقول لكل هؤلاء جزاكم الله خيرا وشكرا .

## الإهداء

الحمد لله الذي أكرمني وقدرني على إتمام عملي هذا أهدي ثمرة جهدي إلى أعزما أملك في

الوجود أُمي وأبي أطال الله في عمرهما إلى من هم مصدر سعادتي إخوتي الأعزاء "محمد

، لكحل ، عبد القادر ، وفاطمة ، العمارية ، خديجة

وإلى الكتكوت الصغير إلياس وأخيه إسلام .

إلى جميع أصدقائي وزملائي منهم : مريم ، حليلة ، شهيرة ، وفاء ، وأمال .

إلى من وقفت معي في هذا العمل بذل جهدها " جهيدة " .

إلى كل من ساعدني في الإنجاز هذا العمل .

زهرة

## الإهداء

الحمد لله على كل شيء وعلى نعمة عليا ، وعلى إتمام عملي هذا وأهدي ثمرة جهدي

وعملي إلى أعز ما أملك في هذه الحياة

إلى أمي وأبي أطال الله في عمرها ، وجدتي العزيزة .

إلى مصدر سعادتي زوجي العزيز وأختي وأبنائها عبد المالك و عبد القادر .

إلى صديقتي العزيزة والوحيدة والتي وقفت معي في هذا العمل وفاء رحمي .

جهيدة

# فهرس

البسمة

الشكر و العرفان

الإهداء

المقدمة ..... 1

**الفصل الأول : دور محافظ الحسابات في توثيق مصداقية النتائج المحاسبية**

**المبحث الأول : النتائج المحاسبية**

المطلب الأول : النتيجة المحاسبية ..... 5

المطلب الثاني : النتيجة النهائية ..... 10

**المبحث الثاني : أعمال نهاية السنة**

المطلب الأول : مفهوم أعمال نهاية السنة ومراحلها ..... 13

المطلب الثاني : دور أعمال نهاية السنة ..... 16

المطلب الثالث : أهداف أعمال نهاية السنة . ..... 20

**المبحث الثالث : أعمال الجرد**

المطلب الأول : تعريف الجرد وأنواعه ..... 30

المطلب الثاني : طرق الجرد ..... 31

المطلب الثالث : أنواع الجرد وأهدافه ..... 35

## الفصل الثاني : محافظ الحسابات في الجزائر

### المبحث الأول :عموميات حول مهنة محافظ الحسابات .

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات ..... 41

المطلب الثاني : شروط وصفات محافظ الحسابات ..... 43

المطلب الثالث : مهمة محافظ الحسابات ..... 46

### المبحث الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات .

المطلب الأول : تعيين موانع محافظ الحسابات ..... 49

المطلب الثاني : مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات ..... 57

المطلب الثالث : حقوق وواجبات محافظ الحسابات ..... 61

### المبحث الثالث : الإجراءات القانونية والمالية المتعلقة بمحافظ الحسابات

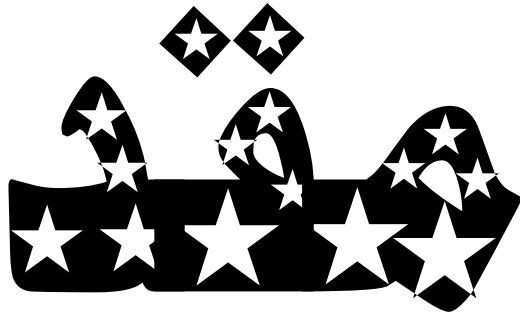
المطلب الأول :مسؤولية محافظ الحسابات ..... 65

المطلب الثاني : تقرير محافظ الحسابات ..... 67

المطلب الثالث : أتعاب محافظ الحسابات ..... 70

الخاتمة ..... 74

قائمة المراجع.



شهد العالم تطورات كبيرة في القرن الماضي في المجال الاقتصادي و ذلك بظهور العديد من المؤسسات الكبيرة و العملاقة منها و بمرور الوقت ظهرت مفاهيم جديدة كإفصال الملكية عن التسيير و ذلك لتعظيم المنفعة و كذا حاجة كل منهما الآخر الخدمة مصالحها و من هنا ظهرت الحاجة إلى شخص مستقل عن المؤسسة ليعطي رأي محايد يتم الاستعانة به من طرف المالك حيث يتمتع هذا الشخص بالخبرة و المهارة و التدريب اللازمين لمراقبة و تقييم جميع الأمور المالية و المحاسبة حتى الإدارية التي يقوم بها المجلس الإدارة و ذلك من اجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة و كذا من اجل استمرارها و توثيق مصداقية نتائجها المحاسبة و هذا الأخير يدعى بالمتفق الخارجي او محافظ الحسابات .

عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة فيبدأ أولاً بالتعريف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة و محيطها ثم تقييم النتيجة المحاسبية و بعدها إصدار التقارير النهائي و تعتبر النتيجة المحاسبية ثمرة نشاط خلال دورة معينة و بالخص عند تحقيق الربح و تعد تنويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاط استغلالي خلال الثورة المالية و التي تظهر خلال القوائم المالية .

تحديد صيغة الإشكالية :

من هذا المنطلق و على ضوء ما سبق ذكره فان إشكالية البحث يمكن صياغتها ضمن السؤال التالي:

ما دور محافظ الحسابات في توثيق المصداقية النتيجة المحاسبية ؟

## الفرضيات :

محافظ الحسابات يمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات السليمة و المصادقة على القرارات المالية

يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة و تحسينها و نقاط الضعف و تصحيحها

توثيق مصداقية النتيجة المحاسبية

أهمية الموضوع

التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعيينه و مهامه و مسؤوليته

الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في توثيق مصداقية النتائج المحاسبية

أهداف الدراسة

إبراز أهمية النتائج المحاسبية

إبراز عملية إعمال نهاية السنة

توضيح أهمية محافظ الحسابات في توثيق مصداقية النتائج المحاسبية لتحقيق نتائج جيدة .

## أسباب اختيار الموضوع :

الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة و  
دقة النتائج المحاسبية

الرغبة في التعرف أكثر على محافظ الحسابات

الاهتمام الشخصي نظرا لارتباطه بتخصص التدقيق المحاسبي

الرغبة في اكتساب معارف جديدة في التخصص

الميول الشخصي لاحتراف مهنة التدقيق

منهج الدراسة

الإجابة على التساؤلات المطروحة و اختيار صحة الفرضيات المتبنيات اعتمادنا الأسلوب  
الوضعي و المنهج التاريخي

عوائق البحث

بسبب جائحة كورونا إلى نستطع إيجاد معلومات عميقة تدعم بحثنا

عدم وجود كتب بسبب غلق كلي للمكتبات

عدم توفر النقل

# الفصل الأول

دور محافظ الحسابات في توثيق مصداقية النتائج المحاسبية .

**تمهيد :**

كانت لتطورات الاقتصادية دور في انفتاح وانصهار المجال النتائج المحاسبية ضمن التكتلات العالمية ، مما أدى إلى عولمة النتيجة المحاسبية تمثلت في إنشاء معايير محاسبية دولية هدفها توحيد قواعد وأسس معالجات والممارسات المحاسبية ، فأصبح بذلك لزوما وجود قواعد عامة ، تعالج المسائل المتشابهة ، فكان للجنة المعايير المحاسبية دور هام يوضح النتائج المحاسبية بحيث زن منذ صدور هذا النظام احتلت النتائج المحاسبية مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه إذ أصبحت النتيجة المحاسبية تتسم بقدر معقول من الخصائص النوعية المميزة ، فهي تضمن المصداقية ليكون بإمكانية والاعتماد عليها تضمن درجة عالية من الموضوعية وقابلية المقارنة .

إن مصداقية النتائج المحاسبية لها أهمية كبيرة إلى مستخدمي النتيجة المحاسبية وهذا من خلال المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ولملحقاتها .

ولتوضيح الجانب النظري النتيجة المحاسبية أعمال نهاية السنة قسمنا هذا الفصل إلى

المباحث التالية :

المبحث الأول : النتائج المحاسبية .

المبحث الثاني : أعمال نهاية السنة .

المبحث الثالث : أعمال الجرد .

المبحث الأول : النتائج المحاسبية .

تعمل المحاسبة على توفير المعلومات والبيانات التي تظهر النتائج الخاصة بالمؤسسة وتقديمها من خلال القوائم مالية تصدرها المؤسسة لكل الأطراف التي لها فائدة من الإطلاع على هذه المعلومات ، بغية تقديم صورة صادقة وحقيقية عن وضعيتها المالية ونتائجها عن فترة معينة تكون عادة تاريخ نهاية الدورة المالية ، بذلك تعتبر المحاسبة التقنية مساعدة في الميدان الاقتصاد والقانون ، وهناك من يعتبرها علما من العلوم .

## المطلب الأول : النتيجة المحاسبية .

### ❖ الفرع الأول :

حيث تلعب النتيجة المحاسبية دورا أساسيا في توليد المعلومات اللازمة لدعم اتخاذ القرارات .

وتوليد المعلومات وهي خلق للمعرفة، أي كشف لحقائق ترتبط بالظاهرة التي تقدمها المعلومات عنها ( ترتبط مثلا بموارد المنشأة ، وبالأثار التي تركتها الأحداث والظروف المحيطة بالمنشأة في نتائج أعمالها ، أو في مركزها المالي وغير ذلك ) والمستخدم يكتسب معرفة جديدة عند حصوله على المعلومات المولدة ، يستخدمها لاتخاذ قراراته .

المعرفة المولدة هنا ترتبط بالممارسة العملية ، وهي تولدت باستخدام معارف أساسية كانت أساسا مرجعيا عند توليد هذه المعارف ، هي المعارف المحاسبية التي يجب أن يكتسبها الممارس قبل ممارسة العمل المحاسبي .

والنتيجة المحاسبية هي الحقائق والقوانين التي ترافق العمل المحاسبي وتنظمه ، إنها بالتحديد كافة المعلومات المتاحة للممارسين التي تمكنهم من القيام بالعمل المحاسبي ، وهي بذلك المرجعية الأولى والأخيرة<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> غيادي محمد لمين ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

للتطبيق العملي تتمثل هذه النتيجة بمجموعة المفاهيم ( المصطلحات وتعريفها ) بالفروض والمبادئ والمعايير والقواعد وغيرها ، وهي تشكل مجموعها مجالا معرفيا متخصصا أطلق عليه مصطلح " المحاسبية " أختص بإشباع احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة .

ولكون المعارف المحاسبية غير متكاملة ولم تتأصل علميا بمرور الزمن ، فإنها لم ترق لدرجة أن تكون معارف علمية فالمعارف المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي لا تزال في مرحلة النهج ، وهي تنمو وتزايد وتتراكم بشكل مستمر وسريع ، بفعل التغيرات السريعة الاقتصادية والاجتماعية والعلمية والتقنية ، هذه المعارف لم تأخذ حتى الآن الوقت الكافي للتحقيق من مدى موضوعيتها ومن عدم تأثرها بعوامل الزمان والمكان وبالمستوى الثقافي للمتعاملين بها لهذا فإن النتيجة المحاسبية تفتقر إلى الموضوعية العلمية وهي لذلك غير فعالة تماما .

وتعرف أيضا :

هي عملية تحديد وقياس وتسجيل وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية إلى المستخدمين المهتمين بتلك النتائج المحاسبية .

❖ الفرع الثاني :

يمكن حصر أهم أهداف المحاسبية فيما يلي :

1. وسيلة إثبات : ومن طبيعي أ، تشكل وسيلة إثبات غي عالم الأعمال ، حيث استخدامها التجار منذ تحديد مالهم وما عليهم ، حقوق / ديون ، مع القدرة على إثبات ذلك ، وألزم مرسوم لولبرت سنة 1673م على مسك دفاتر حسابات واحترام قواعد معينة في إعداد الحسابات حتى تكتسب القوة القانونية في الحالة المنازعات .

2. وسيلة مراقبة : تقدم النتيجة المحاسبية معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة ، ومن نتيجة نشاطها في فترة معينة ، فهي توفر القاعدة التي يتم على أساسها مراقبة تقسيم الثروات كالحصص المساهمين والاشتراكات<sup>1</sup> المالية للأجزاء ، ومراقبة الوعاء الضريبي والتحقق من صحة التصريحات الضريبية المراقبة تهدف الجراسة والعقاب ، إذ تعتمد عليها في عملية المراقبة لمراقبة الغش والأخطاء ومنه فهي أداة للمراقبة القانونية .

3. تساعد النتيجة المحاسبية في إتخاذ القرارات سواء في المؤسسة أو المتعاملين الخارجيين ، ويعتمد المسيرين أساسا على النتيجة المحاسبية في عملية القيادة وتسيير نشاطات المؤسسة كذلك توفر النتيجة المحاسبية معلومات مهمة للتسيير اليومي للزبائن ، الموردون، والاختيار

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق .

الاستثمارات والتمويل وتعتمد عليها البنوك لتقديم قروض للمؤسسات وسلطات العمومية في تقديم الإعلانات والموردون لمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها .

4. تسمح البيانات المحاسبية المعالجة بطريقة مناسبة بتقييم الكفاءات والمخاطرة الاقتصادية والمالية والتقييم المالي للمؤسسة ، وذلك باستخدام التحليل المالي الموجه لمتابعة الإنجازات ومقارنتها بالتقديرات داخل المؤسسة .

5. تشكل النتيجة المحاسبية مصدرا مميزا للمعلومات الأولية للأحصائيين والمحاسبين الوطنيين المكلفين بإعداد التقديرات المتعلقة بالاقتصاد الكلي عن طريق التحقيقات السنوية أو الوثائق المحاسبية .

6. تقوم النتيجة المحاسبية بوظيفة اجتماعية وذلك من خلال توفير الثقة في علاقات العمل بين المتعاملين الاقتصاديين ، والتي تتبع بقدرة المعلومات المحاسبية على التعبير عن الواقع إلى جانب كونها تعتمد في الحواريين مختلف الأفراد في المؤسسة ، تستعمل في البحث عن اتفاقات بين المسييرين وممثلين العمل ، وتحديد فعالية سياسية التسيير في المؤسسة ، فيستخدمها المسيرون في الدفاع عن سياستهم<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> وليد ناجي الحبابي ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك 2007 م.

### الفرع الثالث :خصائص النتيجة المحاسبية .

يمكن تلخيص الخصائص في الآتي :

أ. خصائص أساسية :

(1) الملائمة.

(2) الموثوقية .

ب. خصائص فرعية القابلية للمقارنة .

(1) الملائمة : يقصد بها أن تكون المعلومات التي تظهر في القوائم المالية ذات أو ارتباط بالقرار أي أنها ذات تأثير على متخذي القرار ، مثال ( متخذ قرار بصدد دراسة اختلاف تكلفة الموارد وتحديد مصادر أخرى للموارد ، تعتبر تكلفة أجور العمال معلومات غير ملائمة ) ، ومن عناصر ملائمة للوقتية بمعنى أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب ، فتأخر وصول المعلومات بصيغ الكثير من الفرص (المنافسة) .

(2)الموثوقية أو إمكانية الاعتماد على المعلومات : يعني أن تتصف النتيجة المحاسبية بالحيادية ( لا تخدم فئة معينة من المستخدمين ) .

3) القابلية للمقارنة : يقصد بها إمكانية إجراء مقارنة لنفس المنشأة بين فترات زمنية مختلفة أو إجراء مقارنات بين المنشآت المتماثلة في نفس النشاط وتجدر الإشارة إلى أن إمكانية إجراء المقارنات بين الفترات المالية لنفس المنشأة بمدى في إتباع الطرق المحاسبية .<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : النتيجة النهائية .

هي الفرع الذي يهتم بتحليل وتسجيل العمليات المالية وتلخيصها بهدف قياس نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي النتيجة النهائية للمنشأة ويرتكز اهتمامها على تقديم المعلومات المالية للأطراف الخارجية .

• ويمكن حصر النتيجة النهائية في عدة فروع وهي كالآتي :

1. الفرع الذي يهدف لتوفير المعلومات النتيجة النهائية الخاصة بالوحدات والإدارات الحكومية للتأكد من تحقيق الرقابة على الأموال العامة للدولة سواء الإيرادات أو المصروفات الحكومية .
2. تعد المراجعة أحد الوظائف وثيقة الصلة بوظائف النتيجة النهائية ، والمستقلة عنها في نفس الوقت ، وتهدف المراجعة إلى تحقيق دقة النتيجة والنهائية بغرض إيداء فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة .

<sup>1</sup> غيادي محمد لين ، مساهمة في تقييم النتائج المحاسبية للمؤسسة ، مرجع سبق ذكره .

3. حيث أن الاستخدام الإداري للنتيجة النهائية بدأ باستخدام تكاليف المنتجات في اتخاذ القرارات الإدارية وتطور ليشمل جميع المعلومات النتيجة النهائية التي تخدم الإدارة لأي التخطيط والرقابة وقياس الأداء .

4. تقوم بتسجيل العمليات بعملات مختلفة و إعداد القوائم المالية في ظل اختلاف القوانين والعملات المتداولة .

5. تقوم بقياس تكاليف والمزايا الاجتماعية وبيان أثرها على الوحدة الاقتصادية .

6. تقوم بقياس التكاليف التي يتحملها المجتمع نتيجة تلوث المياه أو الهواء .

7. تنظم النتيجة النهائية المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية للوحدة ويستعان بالوسائل الإلكترونية<sup>1</sup> .

• من أهم المبادئ التي تركز عليها النتيجة النهائية هي :

1. تعني تسجيل العمليات المالية في الوحدة الاقتصادية بتكلفتها في تاريخ حدوثها إلى حين انتهاء عمرها الإنتاجي .

2. تسجيل بالدفاتر إلا بعد أن يتحقق فعلا ويتم تحقق الإيرادات عن تبادل السلعة أو خدمة .

3. حيث يتم الأخذ في الاعتبار الخسائر المتوقعة عن طريق تكوين مخصص لمقابلة الخسائر بحجز من أرباح السنة المالية أما الأرباح المتوقعة فيتم تجاهلها حتى وإن كانت مؤكدة .

<sup>1</sup> وليد ناجي الحبابي ، نفس المرجع السابق .

4. يتم الإفصاح عن النتيجة النهائية سواء في القوائم المالية أو الإضافات التي ترفق بها .
5. الثبات في تطبيق الطرق والأساليب أو السياسات المحاسبية خلال الفترات المالية المتتالية حتى يسهل عمل المقارنات بين فترة وأخرى ، إلا أنه إذا دعا الأمر إلى تغيير إحدى السياسات المستخدمة وذلك في الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية .
6. نتيجة لتقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية فإن الأمر يتطلب لتحديد صافي دخل النتيجة النهائية أن يحمل إيراد الفترة بجميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد بغض النظر عن وقعة هذا المصروف والتي تعتمد عليها كثير من الإجراءات المحاسبية التي ترتبط بتحديد نتائج الأعمال في نهاية النتيجة النهائية .<sup>1</sup>
7. يعني هذا المبدأ أنه عند القيام المنشأة النتيجة النهائية بإتباع إجراء أو أسلوب محاسبي معين فإنه يجب أن لا يغير من فترة لأخرى ، وبعد مبدأ الثبات مبدأ هاماً لأنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على تفسير التغيرات في النتيجة النهائية في قائمة الدخل ويمكن تصور مدى الغموض الذي ينتج إذا تجاهلت النتيجة النهائية المنشأة مبدأ الثبات وغيرت الأساليب المحاسبية كل فترة ، فإن أي منشأة يمكنها أن تؤثر في صافي الربح من سنة لأخرى زيادة ونقصاً بمجرد تغيير الأساليب المحاسبية المتبعة ويلاحظ مبدأ الثبات لا يعني أن المنشأة لا يمكنها مطلقاً أن تغير أساليبها المحاسبية المتبعة إذا كان هذا الأسلوب يوفر المعلومات أكثر

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق .

فائدة بالنسبة للمستخدمين مقارنة بالأسلوب الجاري للنتيجة النهائية يجب الثبات عن ذلك على الأسلوب الجديد .<sup>1</sup>

### المبحث الثاني : أعمال نهاية السنة.

**المطلب الأول:** مفهوم أعمال نهاية السنة ومراحلها .

على امتداد الاستغلال تمتد أشغال التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الجارية للمؤسسة والذي يتم تسجيلها في دفتر اليومية وهذا حسب السندات المبررة لها وتحليلها ، وترجمتها حسب زمن وقوعها ، ثم نقلها إلى دفتر الأستاذ كي تراجع بعدها في ميزان المراجعة ، وهي إجراءات تسجيل المحاسبة العامة إلى غاية 31/12/n ومن ثم منولها بميزان المراجعة قبل الجرد يطلق على هذه الإجراءات بالأعمال الروتينية للمحاسبة ، حيث يبذل المحاسب قصار جهده من حيث التنظيم والدقة والموضوعية ( وجود مستندات ، ترتيبها ، دراستها ، تسجيلها ، والاحتفاظ بها كما يجب في الأرشفة ).

لا تنته المحاسبة العامة عند تسجيل مختلف العمليات فحسب ، بل تتعد كذلك إلى تحديد نتيجتها ثم إعداد ميزانيتها ، وللوصول إلى ذلك لا بد من القيام ببعض قيود التسوية لبعض العمليات التي أجريت خلال الدورة المحاسبية ، والتي يحتاج بعضها أي تعديل أو تكملة ، لا يمكن القيام بها إلا في آخر السنة ، كما أن هناك عمليات تعود إلى دورة ولم تسجل أو

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق .

## الفصل الأول : دور محافظ الحسابات في توثيق مصداقية النتائج المحاسبية

عمليات سجلت ولا تعود إليها ، كما أن هناك أخطاء ارتكبت أثناء التسجيل ويهدف تسوية  
الوضعية يجب :

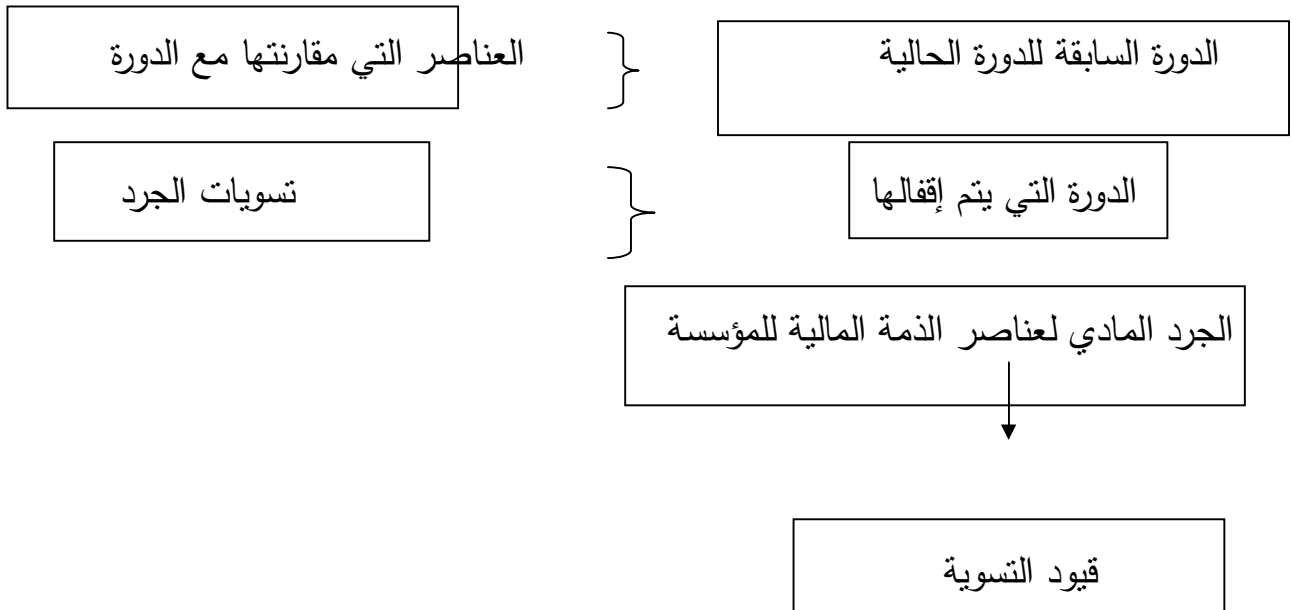
✓ تسجيل ما يعود إلى الدورة ولم يسجل ، وتسوية ما سجل ولا يعود إلى الدورة .

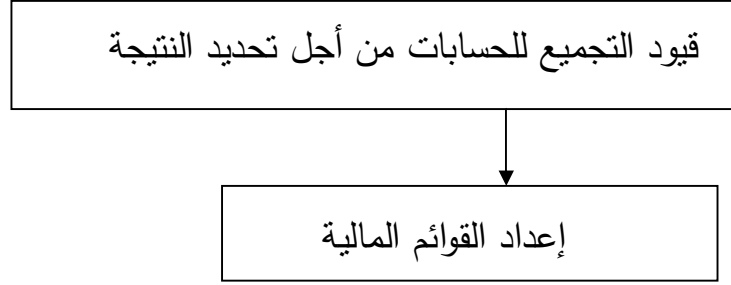
✓ تصحيح الأخطاء المرتكبة .

✓ إعداد الوثائق الشاملة

وبهذا العمل يحضر ميزان المراجعة قبل الجرد والذي تعتبر نتائجه مؤقتة ويجب إعادة النظر  
فيها للوصول إلى الصورة الحقيقية من خلال عملية الجرد وتصحيح الأخطاء ، من ثم إعداد  
ميزان المراجعة بعد الجرد .

ومنه نستطيع أنه نعرف أعمال نهاية السنة على أنها فن إجراءات تصوير صافي المركز  
المالي المخطط التالي : يوضح كيفية تنظيم أعمال نهاية السنة أو أعمال الجرد .





➤ تتم أعمال نهاية السنة وفق المراحل التالية :

- تصوير ميزان المراجعة قبل الجرد .
- تسجيل مختلف عمليات التسوية .
- إقامة جرد مادي لممتلكاتها .
- تمثل ميزان المراجعة عند الجرد .
- تحويل وتركيز الحسابات الفرعية الأساسية .
- تحديد نتيجة الدورة .
- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد .
- تصوير الميزانية الختامية وإعداد القوائم المالية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> نفس المرجع ذكر سابق .

المطلب الثاني : دور أعمال نهاية السنة .

- ❖ المطابقة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية التي تفرض على المؤسسة .
- ❖ تحضير وتقديم جرد كامل ومفصل لأموالها في نهاية الدورة n/31/12.
- ❖ وضع الموافقة على الأرصدة المحاسبية وضبط كل التصحيحات اللازمة .
- ❖ تحديد الحسابات السنوية والوثائق الملحقة و إعطاء ختم المصادقة .

أ. الإهلاكات :

▪ طريقة الإهلاك : أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل .

▪ أما قسط الاستهلاك : المبلغ القابل للإهلاك  $\times$  معدل الإهلاك = المبلغ للإهلاك ( القيمة الأصلية ) المدة منفعة أو الاستخدام .

معدل الإهلاك - 100 / مدة المنفعة ، الإهلاك المتراكم - مجموع الأقساط .

قسط الإهلاك  $\times$  المدة ( في حالة الإهلاك الخطي ) .

• التسجيل المحاسبي :

		31 /12/ن		
	XXX			681
XXX		من د/ مخصصات الإهلاك والمؤونات	280	
XXX		وخسائر القيمة .	281	
		إلى د/ إهلاك التثبيتات المعنوية		
		إلى د/ إهلاك التثبيتات المادية		
		" إثبات تسجيل قسط الإهلاك "		

يجب أن تدرس دورياً طريقة الإهلاك مدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية ، في حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول ، تعديل التوقعات والتغيرات لكي هذا التغيير في الوتيرة .

ب. خسائر القيمة :

➤ خسارة القيمة - القيمة التحصيل ( صافي سعر بيع أو القيمة النفعية أيهما أقل ) - القيمة المحاسبية الصافية .

➤ صافي سعر البيع - تكاليف اللازمة لإتمام عملية البيع .

■ القيمة العادلة أو ثمن البيع الصافي للأصل : المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادلة بين أطراف العادية بين أطراف على علم تام وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج .

■ القيمة النفعية : هي القيمة المحنية لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتقائية.<sup>1</sup>

• التسجيل المحاسبي :

		12/31 ن	
	XXX	من د/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	681
XXX		إلى د/ خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية	290
XXX		إلى د/ خسارة القيمة التثبيات المادية "إثبات تسجيل خسارة القيمة"	291

<sup>1</sup> نفس المرجع ذكر سابقا

- زيادة خسارة القيمة عندما تكون الخسارة الحالية أكبر من خسارة المسجلة سابقا .

		12/31ن	
			681
	XXX	من د/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	
XXX		إلى د/ خسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية	290
XXX		إلى د/ خسارة القيمة التثبيتات المادية "إثبات تسجيل خسارة القيمة "	291

- استرجاع جزء أو كل خسارة القيمة .

		12/31ن +2	
	XXX	من د/خسارة القيمة عن التثبيتات العينية	290
		إلى د/ خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	291

XXX	إلى د/ استرجاع الاستغلال عن خسائر	781	
XXX	القيمة والمؤونات عن الأصول غ الجارية "إثبات تسجيل استرجاع جزء أوكل خسارة القيمة "		

### المطلب الثالث : أهداف أعمال نهاية السنة .

✓ تبرير كل العمليات المسجلة والمفيدة محاسبيا .

✓ التأكد من وجود القيم الثابتة .

✓ التأكد من مصداقية وجود المخزونات .

✓ التسجيل والمعينة المادية للتجهيزات والمخزونات لأجل .

✓ التجهيزات الغير صالحة للاستعمال .

### (1) طرق تقييم المخزونات :

تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو الاقتناء التي تشمل أسعار الشراء وكل المصاريف

الملحقة بعملية الشراء مثل مصاريف الإدارة والمالية والمصاريف العامة ، وعموما يتم تقييم

المخزونات إما بتكلفة الشراء أو بتكلفة الإنتاج وهذا حسب طبيعة المخزون ، وفي بعض

الحالات الخاصة عندما تكون قيمة المخزون غير قابلة للتحقيق ، يمكن أن نقيم بسعر البيع .

**(2) مؤونة تدهور قيم المخزونات :**

يعتمد هذا المخصص في حالة ما إذا ظهر نقص أو تدهور في قيم المخزون هذا الأخير الذي يتم تقويمه بناء على مقارنة القيم المحاسبية الصافية المستخرجة من الجرد الفعلي بالقيم الحقيقية <sup>1</sup>.

**• تكوين مؤونة في نهاية السنة ن:**

		12/31/ن	
	XXX	من د/ مخصصات الإهتلاك والتموينات وخسائر القيمة - للأصول	681
XXX		إلى د/ خسارة القيمة عن المخزونات	- 391-392 390

<sup>1</sup> معلومات مستخرجة من الموقع

• زيادة مبلغ خسارة القيمة في السنة ن:

		12/31/ن + 1	
	XXX	من د/ مخصصات الإهلاك والتموينات وخسائر القيمة - للأصول	681
			- 391
XXX		إلى د/ خسارة القيمة عن المخزونات	392
			- 390

• إلغاء أو إنقاص مبلغ خسارة القيمة :

		12/31/ن + 1	
	XXX	من د/ خسائر القيمة عن المخزونات إلى د/ إسترجاعات الاستغلال عن خ ق والمؤونات - أصول جارية	- 391 - 390 392
XXX		781	

• إخراج المخزونات المعلبة ( بيع أو استهلاك ) بخسارة القيمة :<sup>1</sup>

		12/31/ن + 1		
	XXX	من د/ خسائر القيمة عن المخزونات	39	
XXX		إلى د/ بضاعة ، مواد أولية أو تموينات		32-31-30

3) جرد المخزونات في نهاية السنة :

هو الفرق بين مبلغ المخزون المادي والمقدر بشكل خارج عن المحاسبة وبين المخزون

المحاسبي وذلك عندما تطبق المؤسسة طريقة الجرد الدائم وفرق الجرد قد يكون مبررا أو غير

مبرر وقد يكون سالبا أو موجبا .

<p>فرق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي</p>
--

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق

في حالة طرق الجرد لمبرر :

- الفارق موجب : الجرد المادي أكبر من الجرد الدفترى :إثبات الكميات الزائدة في دفاتر المؤسسة .

		12/31ن+ 1		
	XXX	من د/ بضاعة مواد أولية ، تموينات	-600	-31-30
XXX		أخرى	602-601	32
		إلى د/ بضاعة ، مواد أولية أو تموينات		
		أخرى		
		"إثبات الكميات الزائدة حسب الحد المادي"		

- الفارق سالب : الجرد المادي أقل من الجرد الدفترى : تخفيض الكميات الناقصة في الدفتر المؤسسة .

		12/31/ن + 1		-600
	XXX	من د/ بضاعة مواد أولية ، تموينات		602-601
XXX		أخرى	-31-32	
		إلى د/ بضاعة ، مواد أولية أو	30	
		تموينات أخرى		
		"تخفيض الكميات الناقصة"		

❖ في حالة طرق الجرد غير مبررة :

▪ الفارق موجب : الجرد المادي أكبر من الجرد الدفترى : غشبات الكميات الزائدة في

دفاتر المؤسسة .

		12/31/ن + 1		
	XXX	من د/ بضاعة مواد أولية ، تموينات		-31-32
XXX		أخرى	757	30
		إلى د/ المنتوجات الاستثنائية عن		
		عملية التسيير		

		"إثبات الكميات الزائدة حسب الجرد المادي "	
--	--	--	--

- الفارق سالب : الجرد المادي أقل من الجرد الدفترى : تخفيض الكميات الناقصة في الدفاتر المؤسسة .

		12/31/ن + 1 من د/ الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري	657
XXX		إلى د/ بضاعة ، مواد أولية ، تموينات أخرى " تخفيض الكميات الناقصة "	-31-32 30

(4) تسوية حسابات المشتريات :

❖ حالة استلام الفاتورة دون استلام البضاعة أو المواد واللوازم: في هذه الحالة تكون

المؤسسة قد استلمت الفاتورة الخاصة بالمشتريات ولم تستلم المخزونات ، فرصيد 38 يكون

مدينا وتتم تسويته كالتالي :

		12/31/ن	
	XXX	من د/ المخزونات الخارجية	37
XXX		إلى د/ مشتريات - الحساب المعني	38
		" ترصيد حساب المشتريات المدين "	

❖ حالة استلام البضاعة أو المواد واللوازم دون قاتورة : في هذه الحالة تكون المؤسسة قد استلمت المخزونات ولم تستلم الفاتورة الخاصة بها ، ترصيد حساب 38 يكون دائما وتتم تسويته كالتالي :

	XXX	من د/ المخزونات الخارجية ن/12/31		37
XXX		إلى د/ مشتريات - الحساب المعني " ترصيد حساب المشتريات الدائن "	38	

(5) تسوية المبيعات :

❖ تسليم الفاتورة دون تسليم البضاعة :

	XXX	من د/ بضاعة مستهلكة ن/12/31		60
XXX		إلى د/ بضاعة ، مواد أولية ، تموينات	32-31	

❖ تسليم البضاعة دون تسليم الفاتورة :

		12/31/ن		
	XXX	من د/ المنتجات التي لم تعد فواترها بعد		418
XXX		إلى د/ مبيعات بضاعة	700	

المبحث الثالث : أعمال الجرد .

عند إعداد القوائم المالية وبموجب المعيار الدولي رقم "02" يقيم المخزون بتكلفة شراء أو تحويل بالقيمة الصافية القابلة للتحقيق أيهما أقل حيث أن القيمة الصافية القابلة للتحقيق تتمثل في سعر البيع المقدر للمخزون ويطرح منه التكاليف المقدرة لإتمام عملية الصنع وتكاليف البيع المقدرة .

المطلب الأول : تعريف الجرد وأنوعه .

➤ الفرع الأول : تعريف الجرد .

هو مجموعة العمليات التي تتمثل في حصر أصول المؤسسة وخصومها عينا ونوعا وقيمتا عند تاريخ استنادا على عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة خلال الدورة .

➤ الفرع الثاني : أنواعه .

تتمثل أنواعه كالتالي :

- الجرد المادي : هو فحص مادي أي معاينة وإثبات مختلف عناصر أصول وخصوم المؤسسة ومراجعة الوثائق الثبوتية.
- الجرد المحاسبي : أي تسجيل القيود الجردية وفقا للنتائج التي أسفرت عنها عمليات الدورة وفق المراحل التالية :

✓ إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد .

✓ تسجيل فروق الجرد والمستويات اللازمة .

✓ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد .

✓ إعداد القوائم المالية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> طارق جد المال حمد : دليل المحاسب معايير مالية دولية حديثة .

**المطلب الثاني : طرق الجرد :**

يقصد بذلك المعالجة المحاسبية لكل من المدخلات والمخرجات بالإضافة إلى المخزون آخر المدة .

**1. الإدخالات :**

يتم الجرد الدائم لفترة معينة يحسب فيها سعر التكلفة ويعتبر مخزون أول هذه الفترة هو إدخال وفي نفس الوقت مخزون آخر للفترة السابقة ، يمكن التمييز بين نوعين من الإدخالات التي تأتي من خارج المؤسسة كالمشتريات والتي تأتي من قسم الإنتاج في المؤسسة ، ونجد هناك عدة طرق في تقييم الإخراجات وهي مستعملة حسب أهداف واختيارات المؤسسة ويمكن تقسيمها إلى نوعين وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم ( 02 ) و SCF طريقتين لطرق الجرد .

1. طريقة التمييز العيني : تعرف عادة بالتمييز الفعلي يمكن استخدامها عند إمكانية الفصل ما بين أنواع المخزونات بالإضافة إلى قلتها أي يمكن تمييز كل عنصر على آخر بالإضافة إلى توجيه كل مخزون إلى عملية محددة ويمكن استعمال هذه الطريقة في المنشأة الأخرى ، تصبح صعبة التطبيق غير أنها تعتبر من أحسن الطرق " حقيقية " .

2. الطرق الافتراضية : ولحساب تكلفة المخزون خاصة مخ 2 حسب هذه الطرق يعتمد على التقديرات الشخصية ومهما يكن وفي حالة عدم إمكانية تطبيق الطريقة الأولى يلجأ إلى طرق الافتراضية المعتمدة من طرق النظام الجزائري .

**أ. الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO :**

نعتبر على أساس هذه الطريقة أننا تستعمل الموارد التي تخرج من المخزون نفس ترتيب التي دخلت به ، أي أن المواد الأولى التي دخلت تخرج أولاً ، ثم يتبع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن يصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة ، يمكن استعمالها في مثل ذات التأثيرات الزمنية السريعة <sup>1</sup>.

**ب. الوارد خير الصادر أولاً LIFO :**

حسب هذه الطريقة كل مخزون ورد أخيراً يجب إخرجه أولاً غير أن هذه الطريقة لا تتماشى مع القيمة العادلة حيث المخزون يقيم بالقيمة الدفترية في حين تكلفة البضاعة المباعة تقيم بالأسعار الجارية وهذا غير معقول لهذا تستعمل هذه الطريقة في فترات التضخم و بالتالي تؤدي إلى تخفيض .

---

<sup>1</sup> ناصر دلاي مدون.

الأرباح الخاضعة للضرائب وثمة الضرائب المستحقة من هذا بالإضافة إلى أن كل أن كل الأنظار تتجه من تكلفة الأخيرة إلى قيمة العادلة ولهذا أصبحت هذه الطريقة مرفوضة قانونيا خاصة بعد تعديل المعيار الدولي رقم " 2 " لسنة 2005.

## II. طريقة التكلفة الوسيطة المرجعية :

تأخذ بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكميتها وذلك بضرب كل تكلفة وحدة لكل إدخال ، بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ ومجموع هذه لقيمة تقسم وترجح بالكرات وفي هذه الطريقة " 2 " أنواع وهي :

1) التكلفة المتوسطة للوحدة لمجموع الإدخالات الفترة : بهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة واحدة مشتركة ، تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج فترة ، لذا فإن الإخراجات تسجل أثناء إخراجها بالكميات فقط ، وآخر الفترة عند حصر كل الإدخالات تحسب بها التكلفة الوسيطة المرجحة ، وتقييم بها الإخراجات وتحسب تكلفة الوحدة وفق العلاقة التالية :

بالقيمة ( الشهر الإدخالات

مجموع)

بالقيمة ( الشهر الإدخالات

مجموع)

الإدخلات التكاليف

الإدخلات كمية

**(2) التكلفة المتوسطة للوحدة للإدخلات مع مخزون أول مدة :** تستعمل في حساب تكلفة الوحدات المصرفية في المؤسسة ، ونلاحظ أن هذه الطريقة بحسابها لمجموع الإدخلات ومخزون أول المدة فإنها تساهم في تخفيض من تيارات التغيرات الغني يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخلات وتحسب مجموع الإخراجات بنفس تكلفة الوحدة ، وبالتالي تسمح بالحصول على سعر تكلفة أقل تأثيرا بهذه التغيرات وهي الطريقة الغني يستحسن استعمالها في المؤسسات الوطنية وتحسب بالعلاقة التالية :

( الإدخلات مجموع + مدة أول المخزون )

تكلفة

( الإدخلات مجموع + مدة أول مخزون ) كمية

### المطلب الثالث : أنواع الجرد وأهدافه .

#### أولاً : أهداف الجرد .

تهدف عملية الجرد من خلال عملية جرد المخزون إلى تسوية وتعديل أرصدة حسابات المخزون المسجلة في الدفاتر مع ما يوجد من قيمة حقيقية .  
ويسمح الجرد الدائم للمخزون بمتابعة الموجودات بالمخازن بصفة مستمرة تستطيع المؤسسة القيام بجرد دوري نهاية السنة المالية ثم تقوم بالمقارنة مع الموجود فعلا بالمخازن ولكي نتجنب الأخطاء يجب تقادي السرعة في العمل وتحدي الدقة فيه ويعتبر جرد المخزونات أطول وأدق من الجرد المادي لأنه من الضروري إعداد قائمة تأخذ بعين الاعتبار كل صنف من البضائع واللوازم وكل العناصر التي تكون المخزونات<sup>1</sup> .

#### ثانياً : أنواع الجرد .

هناك نوعين من الجرد من حيث طريقة القيام بها :

أ. الجرد المحاسبي ( الدفترى ) : ويعني التأكد من أن الحسابات صحيحة عن طريق مراجعة التسجيل والترحيل ووجود المستندات واستنادا إلى ذلك يتم إجراء عملية المستويات الجردية .

<sup>1</sup> معلومات مستخرجة من الموقع .

ب. الجرد الفعلي : ويسميه البعض بالجرد العملي ويتم بعيدا عن الدفتر المحاسبية ويهدف إلى حصر مخزونات المؤسسة وإحصائها بصورة مادية عن طريق القيم بعملیات القياس والعد والوزن ثم تقويمها وذلك بإعداد قوائم الجرد لكل مخزونات .

أما من حيث الوقت هناك أسلوبين : جرد دائم دوري والفرق بين النظامين يتمثل في أسلوب متابعة حركة الصنف ففي نظام الجرد الدوري والذي يتم أساسا لأغراض إعداد الحسابات الختامية ويكتفي بالتحقيق من رصيد<sup>1</sup>.

■ يحدد تاريخ الجرد بحيث يجب أن يدرس بصفة جيدة وذلك وفقا لأهمية كمية المخزونات الموجودة لدى المؤسسة ، وكذا عدد المخازن الموجودة بها ، فإذا عدد المخازن الموجودة بها ، فإن كانت مؤسسة كبيرة وتتعامل بكميات كبيرة من المخزونات وجب عليها أن تبدأ عملية الجرد في وقت مبكر بالمقارنة مع تلك التي تتميز بصغر حجم مخزوناتها .

■ تاريخ نهاية الجرد ينبغي دائما محددًا في 31/12 ويمكن القول بأنه تاريخ إقفال الدورة وحتى عملية الجرد قد تم الإعداد لها بصفة جيدة ، لا بد من توقيف حركات الدخول والخروج أثناء سريان عملية الجرد .

■ مرحلة التقييم : إن تقييم المخزونات تتولاه عادة إدارة المالية والمحاسبية ، ومن أجل ضمان الحد الأقصى لمصداقية هذه المرحلة من أعمال الجرد ، يتم تحديد فريق ينتمون من محاسب

<sup>1</sup> حسين القضبي : المحاسبة الدولية ومعايير .

المسؤول وأمين المخزون وكذلك عون مسؤول عن مصلحة شراء لتحديد قيمة المخزونات الموجودة داخل المؤسسة .

- مرحلة إعداد وثائق الجرد : يعد الانتهاء من عملية الجرد تكون كل المعلومات عليها في الوثائق الجردية بصفة مكتوبة في شكل تقارير مفصلة تعدها الجهة المخولة لذلك .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق .

### خلاصة الفصل الأول :

يعتبر تنظيم النتائج المحاسبية هو مفتاح أساس من مفاتيح نجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها المؤسسات و ذلك من خلال ما يساهم فيه من تدعيم عمليات التنسيق و الدعم المعلوماتي للعمليات الإدارية في جميع المستويات التنظيمية هذا بالإضافة إلى النتائج المحاسبية مفيدة كما أن مفاهيم جودة النتائج المحاسبية تؤثر و تتأثر بمجموعة من العوامل الاقتصادية الاجتماعية القانونية بالإضافة الى مجموعة من العوامل المتعلقة بالنتائج المحاسبية قسمها و نتيجة لتزايد الطلب .

# الفصل الثاني

محافظ الحسابات في الجزائر .

**تمهيد :**

إن ظهور مهنة محافظ الحسابات وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا ، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها ، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية ، فضلا عن الحاجة إليها في مدى الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها .

من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية سنتناول في:

**المبحث الأول :** عموميات حول مهنة محافظ الحسابات .

**المبحث الثاني :** الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات .

**المبحث الثالث :** الإجراءات القانونية والمالية المتعلقة بمحافظ الحسابات .

**المبحث الأول : عموميات حول مهنة محافظ الحسابات .**

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة عن الأوضاع المالية لمهنة محافظ الحسابات من ناحية تعريفها حسب المشرع الجزائري ومن ناحية الإعداد العلمي والمهني لمحافظ الحسابات ،لما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي في محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة .

**المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات .**

تعدد مفاهيم التي تطرقت إلى مفهوم محافظ الحسابات نبين منها :

**1.حسب القانون التجاري :**

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 26 أبريل 1993م كما يلي :

تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث (3) سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني ، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر الأوراق المالية للشركة ومراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها .

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وجلساتها ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة ، وصحة ذلك مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين<sup>1</sup>.

## 2. حسب المادة 22 من القانون 10-01.

يعني محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به<sup>2</sup>.

ومنه فإن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ، والتي يمكن أن تستخلص منها أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفو مستقلة وتحت مسؤولية ، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادف على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم لإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد رقم 42 ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 ، المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات المعتمد ، المادة 220، ص: 07.

<sup>2</sup> عبد العالي محمدي ، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة الجزائر يومي 06 و 07 ماي 2012م ، ص: 04.

المطلب الثاني : شروط وصفات محافظ الحسابات .

الفرع الأول : شروط محافظ الحسابات .

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية :

- أن يكون جزائري الجنسية .
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها .
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة "6" يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية : " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن

قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد " <sup>1</sup>.

ولمزاولة نشاطه على أكمل وجه ، على محافظ الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها :

➤ معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة .

➤ معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها .

➤ معارف كاملة في القانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره وانتظامية القوائم المالية .

**الفرع الثاني : صفات محافظ الحسابات .**

لممارسة مهنة محافظ الحسابات وجب على الشخص القائم بها التحلي بعدة صفات

نذكر منها :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، العدد 42، مرجع سبق ذكره ، ص: 5.

## 1) الاستقلالية والموضوعية :

حسب المادة 94 من قانون 91-08 المؤرخ في افريل 1991م ، فإنه يمنع محافظ الحسابات مما أتى :

- ✓ أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات .
- ✓ أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى هيئة يراقب حساباتها .
- ✓ أن يشغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل اقل من 3 سنواته بعد وكالته .
- ✓ وان ر يعترض محافظ الحسابات لأية ضغط من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية ، حول سلامة الدفاتر وانتظامه و دقة القوائم المالية .

## 2) النزاهة والأمانة :

على محافظ الحسابات أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحى من ضميره وأن يبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل ، وان يعرض النتائج التي يوصل عليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه ، وأن لا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها ، والحقائق التي تحقق ما صحتها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره العدد 20، المادة 34، ص: 56.

**المطلب الثالث : مهمة محافظ الحسابات .**

حسب المادة 27 من القانون 91- 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991م يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات .

من هذا التعريف نستنتج أن لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسيا :

1. المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات .

2. مهام قانونية خاصة تتعلق ببعض العمليات .

ومن ثمة يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة ( مستمرة ودائمة ) وخاصة ، يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي :

**المهام العامة :**

إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها ، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية ينص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري .

أما عن غاية هذا الفحص فهي مصادقة على الحسابات ، أي إصدار رأي في محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية ( الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقة الأخرى ) ، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المضمنة في القوائم المالية ، وهنا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها و تحبذها الهيئات المختصة<sup>1</sup>.

وهذه المهمة تسمح كذلك ب:

❖ تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين بنص ( المادة 28 من قانون 91- 08 السطر 2).

❖ تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها ، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة المسيرين في الشركة بنص المادة ( 28 من القانون 91-08 السطر 2).

❖ إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن استمرار نشاط المؤسسة بنص المادة ( 28 من القانون 91- 08 السطر 3 ) .

<sup>1</sup> تطبيقات في أصول المراجعة ل د.م و د.ع - 1998م - ص: 58.

❖ تقييم فعاليات المراقبة الداخلية بما فيها نشاطات المراجعة المالية والمحاسبية الداخلية .

❖ التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة .

هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر

التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة (نص المادة 29 من القانون 91-08

### المهام الخاصة :

المشرع الجزائري كلف محافظوا الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين

على تطبيق القوانين داخل المؤسسة ، هذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الظرفي يمكن

كمها ما يلي :

(1) أخطاء الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها .

(2) التدخل في حالة تغير رأس المال الاجتماعي ( بالزيادة أو التخفيض ) .

(3) أخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية الني علم بها ( المادة 715 مكرر 13 من

القانون التجاري الجزائري ) .

(4) المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح ( المادة 723 ) .

(5) تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715) .

(6) ممارسة الحق التفضيلي للاكتتاب .

(7) فحص متطلبات التنازل و الدمج والانفصال وتصفية الشركات ( المادة 750 ) .

**المبحث الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات .**

تعرف مهنة محافظ الحسابات بعض المميزات خصصها المشرع الجزائري في

المجالات معينة ونذكر أهمها فيما يلي :

**المطلب الأول : تعيين موانع محافظ الحسابات .**

**الفرع الأول : تعيين محافظ الحسابات .**

حسب المادتين 26، 27 من القانون رقم 10 - 01 تعيين 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 كيفية تطبيق هذه المادة عن

طريق التنظيم .

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة .

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3)

سنوات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة المختص إقليميا بذلك ،

وفي هذه الحالة لا يجرى تحديد عهدة محافظ الحسابات .

وحسب المرسوم التنفيذي 11 - 32 يتم تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفاتر الشروط كما يلي :

(1) خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لمحافظ الحسابات أو محافظي الحسابات ، يتم تعيين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة<sup>1</sup>.

(2) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي :

❖ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر و الخارج

❖ ملخص المعاينات و الملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة الني أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم ، وكذا محافظ 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 الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية

❖ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .

❖ المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد e، ص ص : 7- 8 .

3) يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيانات على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام

بتقييم مهمة محافظ الحسابات ، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي :

• تنظيم الكيان وفروعه .

• تقرير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .

• معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ، دون نقل الوثائق أو نسخها ، من

خلال أجل قيم تحديده دفتر الشروط .

4) طبقا لأحكام المادة 71 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق

ل 29 يوليو سنة 2012 والمذكور أعلى ، يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسفر المهني عند

إطلاعهم على الوثائق وعلى الكيان الذي يعترمون إخضاعه لمهمة محافظ الحسابات .

5) يوضح محافظ الحسابات في العرض ، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة 5 أعلاه ما

يأتي :

➤ المؤهلات المهنية للمتدخلين .

➤ برنامج عمل مفصل .

➤ التقارير التمهيدية ، الخاصة والختامية الواجب تقديمها .

➤ آجال إبداع التقارير .

6) يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهنة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات متتالية موافقة لعهددة محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدة التي تم على أساسها التقييم

المبدئي<sup>1</sup>.

7) يمكن أن تترتب 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 الحالات التتافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها .

9) في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدتها ، لا تلتزم 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 .

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره .

11) تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض ، تقوم لجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على الجهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة فصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا .

12) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية أو الهيئة أو المؤسسة المعنية ، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام ، بعد تاريخ وصل الاستلام تبليغ تعينه .

13) طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 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 . لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره العدد e، ص ص : 7،8.

الفرع الثاني : موانع تعيين محافظ الحسابات .

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات

التالية :

وحدد القانون حالات التنافي في المواد 64- 70 كالتالي :

أولاً : لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد

بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية ، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون :

• كل مشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أ، وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية .

• كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانون .

• كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في

القانون التجاري ، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46.

• الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد

لدى نفس الشركة أو الهيئة.

• يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب ،

إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده .

• يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجاري لمهنته ، طبقا لأحكام المادة 7 .

- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم ولبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية ، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 - 52 من القانون .

ثانيا : يمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو المساهمة أو الإنابة المسيرين<sup>1</sup> .
- القيام ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير .
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو هيئة المراقبة أو الإشراف عليها .
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها .
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده .

ثالثا : زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا أجر أو

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 32 المؤرخ في 27 / 01 / 2011م ، العدد 7 المواد 3 - 15 ، ص: 24.

أتعاب أو امتيازات أخرى ، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة .

**رابعاً :** يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ، القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لها فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

**خامساً :** إذا أراد الخبير المحاسب أو المحافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاط منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه ، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه ، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمعني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

**سادساً :** يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية .

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره .

المطلب الثاني : مهام وانتهاء مهام محافظ الحسابات .

الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات .

محافظ الحسابات واثناء قيامه بمراقبة الحسابات ، فإنه يقوم بمجموعة من المهام والتي

نص عليها لقانون 10 - 01 وهي :

❖ يشهد بان الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة

المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات .

❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها المعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي

يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركات أو حاملي الحصص .

❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس

الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير .

❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو

بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح

مباشرة أو غير مباشرة .

❖ يعلم المديرين و الجمعية العامة أو هيئة التداولة المؤهلة بكل مقص قد يكتشفه أو أطلع

عليه ، ومن طبيعة أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .

❖ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و انتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار ✓ يترتب على مهنة محافظ لحسابات إعداد :

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء نفس المصادقة المبرر<sup>1</sup>.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء .
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .
- تقرير خاص حول تفاصيل إلى خمس (5) تعويضات .
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 المواد من 31 - 38 ، مرجع سبق ذكره ، ص: 3.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .
- تحديد معايير التقرير وإشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طرق التنظيم .

#### الفرع الثاني :إنهاء مهام محافظ الحسابات .

إن أسباب تتوقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في

سببين :

❖ الأسباب العادية : ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات .

❖ الأسباب الفجائية أو الاستثنائية : مثل : الموت ، عدم القدرة ، الاستقالة ... الخ ، حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91 - 08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزامات القانونية ، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر و تقريراً عن المراقبات والإثبات الحاصلة ، و لا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية .

على غرار أية مهنة أخرى فإن موظف الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته سواء كان السبب هو الموت ، أو كان محافظ الحسابات هو السبب ، أو كانت المؤسسة هي السبب ، أو كان حلها هو السبب ، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب .

➤ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التخلص من التزاماته القانونية ، وعليه أن يقدم إشعاراً بذلك قبل ثلاثة أشهر ، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريراً حول المراقبة والمعاینات التي قام بها ، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة ➤ يمكن فسخ العقد إنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في لتسيير أو بسبب مانع جسدي .

➤ إن اختفاء أحد طرفي العقد لعقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات ، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آتي .

➤ إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها ، وعملية القيم هذه تنفي مهام محافظ الحسابات ، كما تنتهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : حقوق وواجبات محافظ الحسابات .

يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذا كان على دراية بالحقوق التي خولها له القانون ، والواجبات التي فرضها عليه القانون .

#### الفرع الأول : حقوق محافظ الحسابات .

حتى يؤدي محافظ الحسابات على أكمل وجه خول له القانون كمجموعة من الحقوق التي نص عليها القانون 10 - 01 وهي كالاتي :

▪ يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها مناسبة .

▪ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .

<sup>1</sup> بن جبو سهيلة ، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، نيل شهادة ماستر تدقيق مراقبة التسيير ، 2017 - 2018 ،

- يقدم القانون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا ، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .
  - يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنة هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري .
  - مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية ، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد نشأته .
  - يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته .
  - تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات أعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته
- 1 .
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية .
- ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية ، القانون 10 - 01 المرادف 31 - 38 ، مرجع سبق ذكره ، ص: 6.

**الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات .**

تتمثل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات لأداء مهمته فيما يلي :

➤ **الأداء الشخصي للمهمة :** يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه

الخاص وتحت مسؤوليته ، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص آخر غيره .

➤ **الالتزام بالسر المهني :** خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الإطلاع على كافة

معلومات الخاصة بالمؤسسة بم في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه ، ولا يتقيد

بالسر المهني بنص المادة 72 القانون 10 - 01 في الحالات التالية :

✓ فتح بحث أو تحقيق قضائيين .

✓ بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .

✓ بناء على إدارة موكلية .

✓ عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 من

القانون 10 - 01 .

➤ **عدم التدخل في التسيير :** وهذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 10 - 01 أ، محافظ

الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبية للقواعد

المعمول بها ، دون التدخل في التسيير .

➤ **الكفاءة :** على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية والعملية واكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات المراجعة ، كذلك الجانب الضريبي والجبائي لمعرفة حدود مهنة ومسؤولية وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها.

➤ تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف حسابات المؤسسة ، أي مكونات القوائم المالية.<sup>1</sup>

➤ إعداد خلاصة نتيجة أعماله وتتمثل في تقرير يقدم لمن يهمله الأمر .

➤ معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها .

➤ ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق .

➤ ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وأدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله .

### ❖ واجباته حسب المعيار الجزائري للتدقيق 210 :

- إذا توقع عدم قدرته على تقديم راية حول الكشف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة ، فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة .
- في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك .

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره ، ص:8.

- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة ، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة .
- أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل <sup>1</sup>.

### المبحث الثالث : الإجراءات القانونية والمالية المتعلقة بمحافظ الحسابات .

تتمثل الإجراءات القانونية بمسؤولياته على عمله وأمام المجتمع أيضا ، تتعلق بإصدار تقريره حول مراقبة الحسابات السنوية للنشاط و الملاحظات والتوصيات حول دقتها و مشروعيتها ( أو عدمها ) ، إلى جانب هذا فإن على المراتب إبلاغ لذوي الحقوق على الأخطاء والغش المكتشفة خلال ممارسته لمهنته ، بالإضافة لإجراءات المالية في الأعباء التي يتحصل عليها المراجع من جراء قيامه بعمله ، وقد وضع المشرع الجزائري بعض القرارات التي تطبق عليه في إطار المهام العادية التي تستند إليه .

### المطلب الأول : مسؤوليات محافظ الحسابات .

لمحافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي :

**1.المسؤولية التأديبية :** حسب المادة 63 من القانون 10 - 01 فإنه : " يتحمل الخبير

المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10 - 01 ، المواد 31- 38 ، مرجع سبق ذكره ، ص: 8.

للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفته أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

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

✓ الإنذار والتوبيخ .

✓ 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 ، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طرق التنظيم .

**2.المسؤولية المدنية :** تعرف المسؤولية بأنها الالتزام بتعويض الضرر ، وهي نوعان :

✚ مسؤولية عقدية: تقوم على الإخلال بالالتزام عقدي .

✚ مسؤولية تقصيرية : تقوم على الإخلال بالالتزام القانوني واحدا لا يتغير هو الالتزام بعدم

الإضرار بالغير .

وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث أركان أساسية :

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته .<sup>1</sup>
- ضرر يصب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته .

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص: 7.

- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي .

### 3.المسؤولية الجنائية : قد يحد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفة بعض

نصوص قانون العقوبات ، في الحالات التالية إذا ستثينا حالة عدم تصريح بالأعمال غير

الشرعية لوكيل الجمهورية .

➤ تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة .

➤ عدم احترام سر المهنة .

### المطلب الثاني : تقرير محافظ الحسابات .

يعتبر تقرير محافظ الحسابات ملخصاً كاملاً وواقياً لمحتوى المعلومات التي تؤكد نشاط

المؤسسة وصحة هذه المعلومات التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، وفي هذا المطلب

سنتناول كل من مفهوم التقرير وأنواعه .

### الفرع الأول : مفهوم تقرير محافظ الحسابات .

التقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى كافة ما يهمله الأمر

داخل المؤسسة وخارجها وهو ختام لعملية المراجعة ، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد

في القوائم المالية من حيث تصويرها للمركز المالية للمؤسسة وبيان عملياتها بصورة سليمة

وعادلة .

كما يعرف أيضا بأنه : " وثيقة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية الني أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعماله في السنة المالية محل التدقيق .

**الفرع الثاني : أنواع التقرير .**

توجد هناك عدة تقسيمات للتقارير منها من حيث الالتزام في إعدادها ، ومنها من حيث

إبداء الرأي .<sup>1</sup>

**(1) حيث الالتزام في إعدادها :**

حسب ما جاءت به المادة 25 من القانون 10 - 01 فإنه يترتب على محتفظ الحسابات إعداد

• تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها

الصحيحة ، أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر .

• تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ، عند الاقتضاء .

• تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .

• تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .

• تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .

<sup>1</sup> بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جامعة سطيف ، 2011م ، ص: 38.

• تقرير خاص حول تطور النتيجة السنوات الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية .

• تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .

• تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .<sup>1</sup>

## (2) من حيث إبداء الرأي :

❖ **الرأي المطلق :** ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المحافظ أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية ، أي أن القوائم المالية ممثلة لواقع المشروع ، وأن المحافظ كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقا للمعايير المتفق عليها ، وأن تلك المبادئ طبقتها السنة السابقة ، وأنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة .

❖ **الرأي المحتفظ :** ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات و اعتراضات وهنا لا بد ذكر موضوع التحفظ و أسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن ، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بما كان حين يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المحافظ بأن ذلك

<sup>1</sup> العناق مراد ، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة المسيلة 2014، ص :

التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع ، ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي .<sup>1</sup>

❖ **الرأي المضاد ( المعاكس )** : ويصدر هذا الرأي عندما يحصل محافظ على أدلة وعرائق إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تقع على محافظ الحسابات مسؤولية الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها .

❖ **الامتناع عن إبداء الرأي** : وباستطاعته أيضا أن يعطي رأي حيادي ويصدر هنا التبرير عندما يكون المحافظ غير قادر على إرضاء أو الاقتناع نفسه بان القوائم المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح .<sup>2</sup>

**المطلب الثالث : أتعاب محافظ الحسابات .**

نصت المادة 33 من القانون 10 - 01 على ما يلي : " تحدد الجمعية العامة أو

الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعب محافظ الحسابات في بداية مهمته" .<sup>3</sup>

ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال ، على أساس النتائج المالية المحققة من

الشركة أو الهيئة المعنية .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 01 - 10 - 01 المادة 25 ، مرجع سبق ذكره ، ص: 07 .

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10 - 01 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص : 10 - 11 .

<sup>3</sup> العناق مراد ، دور محافظ الحسابات ، في الحد من الفساد المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة المسيلة 2014 م ، ص:

"تعرب أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية المدقق لحسابات المؤسسة ، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة

عملية التدقيق للمساعدين وعند تحديد أتعاب لمحافظ الحسابات يجب مراعاة النقاط التالية :

- ✓ الوقت المطلوب للتخطيط و تنفيذ برنامج المراجعة .
  - ✓ عدد المساعدين الذين سيقومون بعملية المراجعة .
  - ✓ حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة .
  - ✓ عدد التقارير المطلوبة للعميل .
  - ✓ طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة .<sup>1</sup>
- ومنه يتم حساب أتعاب محافظ الحسابات وفق سلم الأتعاب التالي :

**جدول رقم (1) : سلم أتعاب محافظي الحسابات :**

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم وعائدات الاستغلال )	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم : دج
--	---------------------------	----------------------

<sup>1</sup> قوعيش فاطمة الزهراء ، محافظ الحسابات ودوره في الرقابة الداخلية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة مستغانم ، 2018م ، ص: 40.

أقل من 200 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
100 إلى أقل من 200 دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
200 إلى أقل من 400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
400 إلى أقل من 800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
800 إلى أقل من 1600 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
1600 إلى أقل من 3200 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
3200 إلى أقل من 6400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
6400 إلى أقل من 12800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
12800 إلى أقل من 25600 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 25600 مليون دج يضاف إليه 2400 ساعة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة إضافية 5000 مليون دج حتى 4500 ساعة .	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250 ساعة

❖ يحصل عليها بضرب عدد ساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج .

**خلاصة الفصل :**

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية ، وذلك عن طريق إعطاء رأي في محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال المؤسسة ، حيث يشترط في محافظ الحسابات أن يكون مستقلا و محايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية و خبرة ، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام لمهمة التدقيق ، ويكون إعطاء رأيه في شكل تقرير مدعم بأدلة إثبات التي تدعم بذلك رأيه النهائي الذي يصدره ، وذلك لشرح وضعية المؤسسة للأطراف ذات المصالح .

## الخاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها يتجلى دور محافظ الحسابات في تحقق من صحة و صدق البيانات المالية و النتائج المحاسبية في تطور و استمرار المؤسسات حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال و المساهمين من المحافظة على مصالحهم و أموالهم حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاص مؤهلين علميا و عمليا حيث قام بمراقبتها هذا الرأي من شأنه يساعد في اتخاذ الحسابات حتى يكون عمله منظما و دقيقا أدانه انه يبدأ بتحضير ملخص حول المؤسسة و تقييم النتيجة المحاسبية في توليد النتيجة النهائية لوضعية المؤسسة .

كما تناولنا موضوع النتائج المحاسبية التي تعد تنويعا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية و التي تطهو من خلال قوائمها المالية هما النتيجة النهائية فهي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق نصوص و قوانين يرجع الاختلاف بين النتيجتين إلى الاستقلالية بين النظام المحاسب المالي الذي يسعى إلى تعزيز الشفافية و المصادقية في عرض القوائم المالية و التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة فيؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى التأثير على الوعاء الضريبي.

## قائمة المصادر و الراجع :

(1) بن جو سهيلة ، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، نيل شهادة ماستر تدقيق مراقبة التسيير ، 2017 - 2018 ،

(2) بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جامعة سطيف ،

2011م

(3) تطبيقات في أصول المراجعة ل د.م و د.ع - 1998م -

(4) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، العدد 42

(5) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، المادة 34

(6) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 11 - 32 المؤرخ في 27 / 01 / 2011م ، العدد 7 المواد 3 - 15 ،

(7) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 المواد من 31 - 38 ، مرجع سبق ذكره

(8) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد .

(9) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره العدد e.

(10) الحبالي ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك

(11) حسين القضني : المحاسبة الدولية ومعايير .

(12) طارق جد المال حمد : دليل المحاسب معايير مالية الدولية حديثة .

(13) عبد العالي محمدي ، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من

الفساد المالي والإداري ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد

من الفساد المالي والإداري ، جامعة الجزائر يومي 06 و 07 ماي 2012م ،

(14) العناق مراد ، دور محافظ الحسابات ، في الحد من الفساد المالي ، مذكرة تخرج ليل

شهادة الماستر ، جامعة المسيلة 2014 م

(15) العناق مراد ، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي ، مذكرة تخرج ليل

شهادة الماستر ، جامعة المسيلة 2014

(16) غيايدي محمد لمين ، مساهمة في تقييم النتائج المحاسبية للمؤسسة

(17) الفارق سالب : الجرد المادي أقل من الجرد الدفترية : تخفيض الكميات

الناقصة في الدفاتر المؤسسة .

(18) قوعيش فاطمة الزهراء ، محافظ الحسابات ودوره في الرقابة الداخلية ، مذكرة تخرج ليل

شهادة الماستر ، جامعة مستغانم ، 2018م

(19) معلومات مستخرجة من الموقع.

(20) ناصر دلالي مدون.

(21) وليد ناجي الحبالي