جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و محاسبة التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطلبة:

هني خيرة

حشلافي نفيسة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	قبايلي حاجة	أستاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم
مقررا	عتيق عائشة	أستاذمحاضرة (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	حجار أسيا	أستاذ محاضرة (ب)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و محاسبة التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطلبة:

هني خيرة

حشلافي نفيسة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	قبايلي حاجة	أستاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم
مقررا	عتيق عائشة	أستاذمحاضرة (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	حجار أسيا	أستاذ محاضرة (ب)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين

أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع :

إلى من كلله الله بالهبة و الوقار ... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل فخر...إلى من أنار دربي و كان نعم الناصح... إلى من كان معي في كل خطوة أخطوها بتشجيعاته و دعمه ...إلى الذي لم يبخل عليا بكل ما يملك في سبيل نجاحي أبي أطال الله عمرك.

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و معنى الحنان... إلى من ربتني و أنارت دربي... إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة.

إلى سندي في الدنيا عز الدين ، زين الدين ، و أختاي بيلسان و بتول

و إلى كل الأصدقاء و الأحباب من دون استثناء و كل رفقاء الدراسة .

إلى كل أساتذتي الكرام في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و كل من ساعدني على إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد.

الطالبة: هني خيرة

الإهداء

الحمد لله الذي أكرمني وقدرني على إتمام عملي هذا .

أهدي هذه النهاية المتواضعة من الدراسة إلى أعز ما أملك في الوجود أمي و أبي الذين ضحوا بحياتهم من أجل نجاحي وأضاءوا لي الطريق بنصائحهم السليمة .

أتمنى يوما ما أن أعيد بعض ما فعلوه من اجلي وفقهم الله و أطال في عمرهما.

كما أنني أهدي هذا العمل إلى سندي في الدنيا إخوتي عبد القادر و يوسف و أخواتي زينب و أسماء و خديجة و أية.

و إلى جميع أصدقائي و زملائي .

وإلى كل أساتذتي الذين علموني .

ولكل من هو عزيز علينا.

الطالبة : حشلافي نفيسة

الشكر

نتقدم بالشكر إليك يا أرحم الراحمين يا سميع يا عليم يا من أوضحت لنا سبيل الهداية و أنحت عن بصائرنا غشاوة الغواية في إتمام هذا العمل،

و نصلي و نسلم على من أرسلته شاهدا و مبشرا و نذيرا و داعيا إلى الله بإذنه و سراجا منيرا محمد رسول الله عليه الصلاة و السلام و على آله و صحبه أجمعين.

و كذلك الشكر لكل من ساعدنا في إتمام بحثنا هذا و قدموا لنا يد العون و المساعدة

و زودونا بالمعلومات اللازمة خاصة

الأستاذة **عتيق عائشة**و الأستاذ **مرحوم محمد الحبيب** .

و إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا و قدموا لنا التسهيلات و الأفكار و المعلومات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة عامة	ب
الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	3
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	3
المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات و خصائصه	5
المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات	7
المطلب الرابع: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات	8
المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات	12
المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات	12
المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	16
المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات	18
المطلب الرابع: تقرير و أتعاب محافظ الحسابات	20
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية	
تمهيد	27
المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول القوائم المالية	28
المطلب الأول: مفهوم و خصائص القوائم المالية	28
المطلب الثاني: أهمية و أهداف القوائم المالية	30
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية و إحتياجات	34
المطلب الرابع: عرض القوائم المالية	36
المبحث الثاني: محافظ الحسابات و مصداقية القوائم المالية	53
المطلب الأول: العوامل المؤثرة في القوائم المالية	53
المطلب الثاني: دور محافظ الحسابات في مراجعة القوائم المالية	54

المطلب الثالث: علاقات محافظ الحسابات في مراجعة القوائم المالية	55
المطلب الرابع: موقف محافظ الحسابات من الأحداث الاحقة لعملية المراجعة و القوائم غير المراجعة	55
خلاصة الفصل	57
الفصل الثالث:دراسة ميدانية لمؤسسة ميناء مستغانم	
تمهيد	59
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم	60
المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم	60
المطلب الثاني:أهداف و خصائص مؤسسة ميناء مستغانم	63
المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	64
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية و تقرير محافظ الحسابات	71
المطلب الأول: عرض الميزانية العامة و جدول حساب النتائج	71
المطلب الثاني: عرض جدول تدفقات النقدية و جدول تغير الأموال الخاصة	83
المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات	86
خلاصة الفصل	88
خاتمة عامة	90
قائمة المراجع	94
قائمة الملاحق	
ملخص	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	19
(1-2)	المعلومات الموجودة في الملحق	32
(2-2)	عرض ملخص للمستخدمين القوائم المالية و احتياجاتهم	36
(3-2)	نموذج عن الميزانية المالية جانب الأصول	39
(4-2)	نموذج عن الميزانية المالية جانب الخصوم	40
(5-2)	نموذج عن محتوى فصول الميزانية جانب الأصول	41
(6-2)	نموذج عن محتوى فصول الميزانية جانب الخصوم	42
(7-2)	نموذج جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة	44
(8-2)	نموذج جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة	45
(9-2)	نموذج عن محتوى فصول حساب النتائج حسب الطبيعة	46
(10-2)	نموذج عن جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة	48
(11-2)	نموذج عن جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة الغير المباشرة	49
(12-2)	نموذج عن جدول تغير الأموال الخاصة	51
(1-3)	طول الأرصفة و مساحة العبور و التخزين لمؤسسة ميناء مستغانم	62
(2-3)	ميزانية السنة المالية لمؤسسة ميناء مستغانم جانب الأصول 2015-2016	71
(3-3)	ميزانية السنة المالية لمؤسسة ميناء مستغانم جانب الخصوم 2015-2016	76
(4-3)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة ميناء مستغانم 2015-2016	81
(5-3)	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة ميناء مستغانم 2015-2016	83
(6-3)	جدول تغير الأموال الخاصة لمؤسسة ميناء مستغانم 2016	85

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	نموذج تقرير مختصر في ظل الرأي النظيف	23
(1-3)	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم	65

مقدمة عامة

مقدمة

إن التطور الذي شاهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي و الاستفادة من خدمات مهنة تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات التي تقوم بها و التي ترتكز أساسا على الإبلاغ عن الأخطاء أو التلاعبات أو الغش الذي قد يؤثر على السيرورة الحسنة لمصالح المؤسسة.

لذا أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر و مؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة حيث أصبح محافظ الحسابات يؤدي دورا هاما و ذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بالمؤسسة و مساعدتها في بلوغ أهدافها.

و يعتبر محافظ الحسابات الضامن و الوكيل لسلامة الحسابات و صدق القوائم المالية للمؤسسة و ذلك عن طريق الفحص الذي يجريه على الوثائق التي تصدرها المؤسسة.

على ضوء ما سبق، يمكن حصر إشكالية البحث في سؤال جوهري يتمثل فيما يلي:

ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية في المؤسسات؟

و يمكن أن ندرج تحت هذا السؤال الأساسي عدة أسئلة فرعية منها:

- ماهي المنهجية التي يتبعها محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟
- فيما تكمن أهمية و أهداف القوائم المالية؟
- ما مدى إمكانية إضفاء محافظ الحسابات الموثوقية على القوائم المالية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن إشكالية البحث تم صياغة مجموعة من الفرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها، و هي:

- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية و الاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية.
- تعطي القوائم المالية أهمية كبيرة لمستخدميها من أطراف ذات المصالح و بالتالي فهي تهدف إلى عرض المعلومات بصورة شفافة.
- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من كونها تعالج موضوعا من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات و الدور الذي يؤديه في زيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسة و تتبعا للمستجدات و التطورات التي تشهدها المهنة، حيث يعتبر البحث نقطة وصل بين الدراسات العلمية و الممارسة المهنية.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تشخيص الواقع العملي لمحافظ الحسابات في الجزائر و الدور الذي يقوم به في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لتعزيز موثوقية القوائم المالية.
- معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال و الكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي فني محايد.
- مدى تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- دراسة التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة و إنما يعود لأسباب موضوعية و أسباب ذاتية.

1. **الأسباب موضوعية:**

- محاولة الاطلاع أكثر على الواقع العملي.
- أصبحت كل المؤسسات الجزائرية ملزمة بتعيين محافظ الحسابات على المصادقة و التأكد من صحة و سلامة البيانات المالية.

2. **الأسباب الذاتية:**

- الرغبة في التعرف على مهنة محافظ الحسابات و علاقته بموثوقية القوائم المالية.
- الاهتمام الشخصي كونه صلب التخصص.

حدود الدراسة:

سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و المتمثلة في مؤسسة ميناء مستغانم و تلقينا بعض المساعدات من مكتب محافظ الحسابات الأستاذ مرحوم الحبيب.

صعوبات الدراسة:

فيما يخص الدراسة التطبيقية، فهي تعتبر الأكثر صعوبة التي واجهنا، نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن نحصل على كامل الحرية في المؤسسة، بمجرد أن نتكلم عن تقرير محافظ الحسابات حول القوائم المالية ، نواجه عدم تقبلهم لهذا الموضوع، و تترجمها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات و التماطل، في تقديم بعض المعلومات ، الاستفسارات و الوثائق بحجة أنها سرية أو خاصة.

المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد في دراستنا هذه على المنهج الوصفي في الجانب النظري، و بعد ذلك استخدمنا منهج التحليلي دراسة الحالة،في الجانب التطبيقي لمعالجة الإشكالية المطروحة، هذا المنهج يسمح لنا بالتعرف على وضعية مؤسسة واحدة بشيء من التفصيل، و قد اخترنا مؤسسة ميناء مستغانم نظرا لإمكانية استخدام قوائمها المالية في إعداد تقرير محافظ الحسابات.

الدراسات السابقة:

- ✓ دراسة بن يخلف أمال تحت عنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر – دراسة حالة تطبيقية لشركة قابظة عمومية – " مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، سنة 2002/2001.

حيث اهتمت الباحثة من خلال هذه الدراسة محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية و العملية لمهنة المراجع الخارجي في الجزائر و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن عمل المراجع الخارجي يعتبر عمل مهم و ضروري، حيث

يعطي الصفة القانونية للعمليات المالية و المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، كما تسمح هذه العملية للمساهمين بالتحقق من صحة المركز المالية للمؤسسة محل المراجعة و أن المراجعة القانونية هي عملية إجبارية للمؤسسة.

- ✓ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين المغرب و تونس و المملكة المغربية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية،جامعة سطيف 1،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2011 – 2012 .

لقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاث بلدان و هي الجزائر و تونس و المغرب، و قد تمت المقارنة بينهم من حيث عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في الإطار العام الممارسة المهنية ، الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة و دستور آداب و سلوك المهنة.

حيث خلصت الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص و المتطلبات و التي من شأنها إنجاح و تطور المهنة.

- ✓ بن نعيمة سليمة، النظام المحاسبي المالي و أثره على التدقيق و محافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في التدقيق و النظام المحاسبي المالي،جامعة مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2018/2017.

لقد هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التدقيق الخارجي من الناحية النظرية و كذا من حيث الطور التاريخي له بالجزائر وصولا إلى واقع الممارسة المهنية للتدقيق بالجزائر و خاصة ما تعلق بكيفية إعداد تقارير التدقيق الخارجية، و عرض الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية و كذلك الوقوف على أهم المستجدات المتعلقة بهذه المعايير المطبقة بالجزائر حاليا و عرض الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي و كذا التعرف على مدى التوافق و الاختلاف بين مهنة التدقيق بالجزائر و المعايير الدولية للتدقيق، و تتبع مدى إمكانية تطبيق ذلك في الجزائر

- ✓ فلاحي لويزة، عملية معايرة (توحيد) المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية " عرض القوائم المالية"، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2015/2014.

تهدف الدراسة إلى معرفة تقسيمات المعايير المحاسبية الدولية بالتفصيل، و إبراز مدى أهمية المعايير المحاسبية الدولية لإعداد قوائم مالية قابلة الفهم و المقارنة و تناول القوائم المالية مع إيضاح محتوى كل قائمة.

تقسيمات البحث:

نقوم بدراسة هذا الموضوع من خلال ثلاث فصول، تمثل فصلين في الدراسة النظرية للموضوع و ينصب الفصل الثالث على الجانب التطبيقي.

تطرقنا في الفصل الأول إلى مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، من خلال التطرق إلى الاطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات و المتمثل في التطور التاريخي و كذا التعاريف المختلفة و خصائصه،المهام الموكلة إليه و معايير ممارسة المهنة المتعارف عليها،أما الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات فقد شملت تنظيم المهنة و كذا حقوق وواجبات محافظ الحسابات و مسؤولياته.

و فيما يخص الفصل الثاني فتناولنا فيه القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، حيث تم التطرق فيه إلى تعريفها و خصائصه، و كذا الأطراف المستخدمة لها دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية لها.

و ترك الفصل الثالث للدراسة الميدانية: يظهر هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة ميناء مستغانم.

الفصل الأول

مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد

تعتبر مهنة محافظ الحسابات نشاطا مستقلا ، تقع تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة بيانات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

كما أنها تلعب دورا هاما في الحياة الاقتصادية، فهي من بين المهن التي أولتها التشريعات العالمية أهمية بالغة،نظرا لحساسية التقارير الناتجة عن هاته المهنة على كافة قرارات مستخدمي القوائم المالية، و على غرار جميع التشريعات العالمية أوجد التشريع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر لتعيين محافظي الحسابات، و بعض المسؤوليات و الواجبات و المهام التي تقع على عاتقهم.

و بناءا على ماسبق ذكره ارتأينا تقسيم الفصل الأول الى مبحثين:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

تم التطرق في المبحث الأول الى تعريف بالمهنة و التطور التاريخي الذي شاهدته في الجزائر و الخصائص و المهام و كذا المعايير التي تقوم عليها المهنة .

أما المبحث الثاني فتناول كيفية تنظيم مهنة محافظ الحسابات، زيادة على ذلك الحقوق و الواجبات التي تقع على عاتقه و المسؤوليات و كيفية إعداد التقارير و تحديد أتعابه .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري و كذلك من ناحية الإعداد العلمي و المهني لمحافظ الحسابات، بداية بعرض تاريخ هذه المهنة و تطورها حتى الوقت الحالي و كيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين و مدى ما تتمتع به المهنة من استقلال.

و تعتبر هذه الدراسة أمرا ضروريا حيث يعتبر خاصة من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر .

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

أولا: مهنة محافظ الحسابات قبل 1988

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه مايلي : "يكلف وزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و التجاري ، و في الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية و نزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية و الخصومية"[1]

و في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، و قد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى الى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين :

- ✓ مراقبون عامون للمالية.
- ✓ مراقبوا المالية.
- ✓ مفتشون ماليون.
- ✓ موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

و يتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام أعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، و هذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، و الذي تكرس أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات و المتمثلة في :

- ✓ المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية، مباشرة و غير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة.
- ✓ متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة.
- ✓ فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية.

1 بن يخلف أمال،"المراجعة الخارجية في الجزائر"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر في علوم التسيير فرع نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،2002،ص،ص 96-99.

- فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام و نزاهة المعلومة المحاسبية، اذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، و تقييم نوعية التسيير المالي و التجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، و هو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

و مما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- ✓ عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى الى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة، و عدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية، و استخدام أشخاص أقل كفاءة.
- ✓ الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول الى المهنة، اذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه.
- ✓ إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة و الذي أنشىء بمقتضى القانون رقم 80-05المؤرخ في 1980/03/01 و الذي ألغى صلاحية المادة 39 من الأمر 69-107 و ضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظ الحسابات و المشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 80- 05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

ومنه أصبحت مهنة محافظ الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 21-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيدي لم يظهر الى الوجود أبدا.

ثانيا : مهنة محافظ الحسابات بعد 1988 :[1]

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاح الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر و انكشفت عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، و بدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا ،و هكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، و تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، و من ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، و قد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظ الحسابات و انحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة :

- مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.

1بن يخلف أمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 100،101.

- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و حماية الاجتماعيين.
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ الى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

سعت الجزائر كباقي دول العالم الثالث الى تدارك التأخر في مراجعة الحسابات و مواكبة التطورات الاقتصادية و ذلك من خلال سنها للعديد من القوانين التي تنظم و تحكم مهنة المراجعة و لعل أخرها القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و كان من أبرز نتائجه حل المصف الوطني و تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و كذا تحديد مهام كل مهنة، حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء لممارسي المهنة أو المؤسسات التي تطلب خدماتهم.

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات و خصائصه

سوف نتطرق في هذا المطلب الى تعريف محافظ الحسابات و خصائصه.

أولا: تعريف محافظ الحسابات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف محافظ الحسابات نبين منها:

حسب المادة 22 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010:

" هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. "[1]

يعرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر4:[2]

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المهني.

و تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية، للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركات و صحتها،كمايدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، و يصدقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة و صحة ذلك، و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

1مولود ديدان،" مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد"، طبعة 2014، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر،ص11 .

2مولود ديدان،" القانون التجاري"، طبعة 2006، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء،الجزائر، ص 208.

كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، و إذا لم يتم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين،يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ، يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني و في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بالتنظيم عمليات البورصة و مراقبتها. "

"هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و معايير المراجعة المتعارف عليها."[1]

استنادا إلى التعاريف التي تطرقنا إليها يمكن أن نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص مؤهل علميا و عمليا يمارس مهمة المصادقة على صحة انتظام حسابات الشركات و الهيئات، من خلال التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للمؤسسة و فحص القوائم المالية السنوية و التأكد من مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به و من ثم إبداء رأيه الفني في شكل تقرير.

ثانيا: خصائص محافظ الحسابات

1- الاستقلالية و الموضوعية :Indépendance & Objectivité

يمكن تصور محافظ الحسابات في المؤسسة في مكانة الحكم لمقابلة رياضية، فليس على الحكم حساب الأهداف أو النقاط و لا المشاركة في المقابلة، فمهمته فقط ضمان تحكيم عادل للعبة.

وحتى يتسنى لمحافظ الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراجعة ، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية و موضوعيته.

و أمام هذه الوضعية فمحافظ الحسابات يمتنع عن تنفيذ المراجعة في المؤسسات التي يرى فيها فائدة و التي قد تشوه نتائج مهمته فعلى سبيل المثال: المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسئولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية و غيرها تمنع محافظ الحسابات من الإعلان عن الملاحظات أو التجاوزات و كذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة، و يكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 136-96 التي تنص في إحدى بنودها " بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب، إلى الدرجة الرابعة،يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت"[2]

إضافة إلى ذلك، و دائما في إطار مراجعة المؤسسة، فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة كمستشار في المحاسبة و المالية أو في الميدان الضريبي، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة، فالقانون(المادة 47 من قانون 08-91) يمنع محافظ الحسابات مما يلي:

- ✓ مراقبة حسابات المؤسسات أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة و مراجعة حساباتها.
- ✓ شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

1رفيق مصطفى أبو رقية و آخرون،"تدقيق و مراجعة الحسابات" دار المكتبة للنشر و التوزيع،الأردن، الطبعة الأولى، 2014،ص65.

2منتدى العلوم الاقتصادية، متاح على الموقع التالي www.ouarsenis.com ، تم زيارته في 2021/03/25 على الساعة 21:21 مساءا.

و الجدير بالذكر، و احتراما لمبدأ الاستقلالية و الموضوعية، فالمراجع لا يتدخل بصفة أو بأخرى في شؤون التسيير للمؤسسة، التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم و إعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

- **الكفاءة المهنية Compétence Professionnelle**

فمراجعة الحسابات تستدعي من المراجع تنفيذ المهمة بكل اهتمام و دقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم و القرار النهائي للمراجعة، و حتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنة " محافظ الحسابات " لابد أن يتوفر على:

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري و التطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات، و بهذه الكفاءات يتحمل المراجع كل المسؤولية في أعماله و تصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة و مصادر علمية و قانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

و أما هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا و عمليا، بمعنى أخر فالمراجع له الحق برفض وكالة الانتداب لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني.[1]

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23 ،24 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي:[2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

و تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

1منتدى العلوم الاقتصادية، مرجع سبق ذكره.

2مولود ديدان، " مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " مرجع سبق ذكره ، ص،ص 11 ،12 .

*عندما تعد الشركة و الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و انتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الصحيحة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

و يترتب عن مهام محافظ الحسابات حسب المادة 25 من القانون 10-01 ما يلي:

- -تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها 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.
- -تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تمديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير و أشكال و أجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المطلب الرابع: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات

أولا: المعايير العامة[1]

1- معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية: بحكم المهام المنوطة لمحافظ الحسابات إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحيةالتأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام و الكفاء بهذه المهمة، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الشروط التالية:

- أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.
- أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

و في الأخير نشير الى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية و العلمية و الميدانية على حد سواء، و تمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية.

1محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006، ص ص، 39،40.

2- **معيار الاستقلال:** يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقاط التالية:

- عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و أن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلالية في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.
- استقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة و خطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل.
- استقلال المراجع في مجال فحص جميع المستندات و البيانات و السجلات و الوثائق و اختيار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات.
- الاستقلالية في إعداد و كتابة التقرير الوضع لعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص و إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية.

3- **معيار العناية المهنية**: يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها.

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية و المحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها، تكون من خلال تحديد و أداء الاختبارات المطلوبة و اللازمة و محتوى و شكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات و السجلات المحاسبية، يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة و هي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطار الغير منتظرة.
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء.
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.
- في نهاية المعايير العامة نشير الى أن معيار الاستقلال مع معيار بذل العناية المهنية و توافر التأهيل العلمي و العملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما لا يكون المراجع مثلا غير مستقل و لم يبذل العناية المهنية اللازمة و ليس مؤهلا علميا و عمليا، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة.

ثانيا: معايير العمل الميداني[1]

1- **التخطيط السليم لعملية المراجعة:** يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منها و يأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك، اذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، و تقوم المراجعة على النقاط التالية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض
- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة و الإجراءات المطبقة في ظلها.
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

2- **معيار تقييم نظافة الرقابة الداخلية** : يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة و لحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المولد لها، فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير القيام بخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية و هي:

- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- اختبارات الالتزام بالإجراءات و السياسات.
- الاختبارات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.
- إعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.

3- **معيار كفاية الأدلة:** في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية و المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، و من خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات، و كذا من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا و قاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

و من هنا يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

- أدلة داخلية و تشمل على الدفاتر و السجلات المحاسبية و الشيكات و المستندات و أوامر الشحن و طلبات الشراء و كل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.
- أدلة خارجية و تشمل على المصادقات من العملاء و الموردين و الملاحظات و الاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك و وكالات التأمين و اداراة الضرائب نشير في الأخير الى أنه يجب أن تكون الأدلة

1محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، مرجع سبق ذكره، ص ص، 44،45.

التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا و وثيقا بموضوع المراجعة و كافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

ثالثا: معيار إبداء الرأي[1]

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة أخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و ذلك من خلال العناصر التالية:

- مدى سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات.
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى.
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة.
- على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة و أن يختار نوع التقرير المقابل لذلك على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه للكشف عن مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

1محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 53

المبحث الثاني : الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظ الحسابات بعض المميزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معينة من أجل تنظيم المهنة و فرض رقابة عليها سنعرض أهمها في المطالب التالية:

المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

أولا: تعيين محافظ الحسابات

إن الاستعانة بمراجع خارجي يعد ضرورة بغض النظر عن شكل المنشأة القانوني، حيث ينص على هذا في عقود تأسيس شركات المساهمة و شركات الأشخاص أما شركات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بهذا إلا أنها تجد نفسها مجبرة بضرورة الاستعانة بخدمات المراجع القانوني كأن تلزمها بعض الجهات الرسمية بذلك أو أي جهة أخرى كالمصارف في حالة تقدمها للاقتراض منها و يتم تعيين المراجع في الشركات الفردية بواسطة صاحب المشروع أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، و يكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين و أحيانا تفوض الجمعية العامة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة بتعيين المراجع، و لكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيق الحدود و ذلك حفاظا على استقلالية و حياد المراجع لأن عمله هو إبداء الرأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.[1]

إجمالا فان تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الإشكال التالية:

1-التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة و ذلك حسب المادة 26 من القانون10-01 بتاريخ 29 جوان 2010 " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية "[2] و ذلك عند تحرير الحصص العينية كلها و تحرير على الأقل 25/ بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم)، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية و في محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين و تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

2- التعيين عن طريق المساهمين:[3]

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين و ذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني و ذلك حسب ما جاءت به المادة 715 م كرر 4 من القانون التجاري المعدل.

3- التعيين عن طريق المحكمة:

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4" و إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين."

1زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 135.

2مولود ديدان،" مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " مرجع سبق ذكره، ص13.

3مولود ديدان، "القانون التجاري"مرجع سبق ذكره، ص208.

و المادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار،لأن يطلبوا من العدالة، و بناءا على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة."[1]

و إذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

4- مدة العهدة:

حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 و التي تنص على ما يلي:

" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

و في هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات ."[2]

ثانيا:موانع تعيين محافظ الحسابات

طبقا للمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:[3]

1-الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.

2-القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات.

3-أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

4-الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5-الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف، المادة 65 من القانون 10-01 حددت حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبة الحسابات و هي:[4]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

1مولود ديدان، " القانون التجاري "، مرجع سبق ذكره، ص 210.

2مولود ديدان، " مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد"، مرجع سبق ذكره، ص 13.

3مولود ديدان، " القانون التجاري"، مرجع سبق ذكره، ص 209.

4الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010، ص 11

- قبول و لو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة و ظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بقد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

ثالثا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، و التي تنص على ما يلي:[1]

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

1-أن يكون جزائري الجنسية.

2-أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ) بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ب) بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ت) بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.

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

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أ أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد. "

تمنح الشهادات و الاجازات المذكورة في البندين "أ" و "ب" من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42،مرجع سبق ذكره، ص 5.

تمنح الشهادة و الإجازة المذكورة في "ج" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

رابعا: أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين:

1- **الأسباب العادية:** و نعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات و يعد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثانية لعهدة محافظ الحسابات.

2- **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** مثل الموت، المرض، عدم القدرة على العمل، الاستقالة،...الخ، حيث نصت المادة 76 من القانون 10-01 في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها و يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع[1]

على غرار أية مهنة أخرى فإن محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، سواء كان السبب هو الموت أو كان محافظ الحسابات هو السبب، أو كانت المؤسسة هي السبب، أو كان حلها هو السبب، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب و يمكن تلخيص الأسباب في النقاط التالية:[2]

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية، و عليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة و المعاينات التي قام بها، و هذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالشركة.
- يمكن فسخ العقد و إنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو تدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي.
- إن اختفاء أحد طرفي العقد و يتعلق 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 و في هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني .
- إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي و تمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها، و عملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر.
- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام و القواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار و أقصاها الشطب مدى الحياة.

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص.12

2الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05 ، السنة05

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

أولا: حقوق محافظ الحسابات

تعتبر حقوق محافظ الحسابات هي الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج التدقيق و تحقيق أهدافه بكفاءة و مصداقية، و لذلك خول له القانون إضافة إلى التصديق على انتظام و صحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:

1- **حق الإطلاع و التقصي عن البيانات و الإيضاحات:** لقد خول القانون لمحافظ الحسابات حق الإطلاع على أي وثيقة يراها مفيدة لتنفيذ مهامه، و ذلك حسب الصورة التي يراها مناسبة و في الوقت الذي هو يختاره، من غير أن يكون مجبرا على إخطار المؤسسة بذلك مسبقا كما أن له الحق في طلب بيانات أو إيضاحات من مسؤولي المؤسسة، و خاصة إذا لاحظ محافظ الحسابات أن السجلات و المستندات التي تم الإطلاع عليها غير كافية لأداء عمله على أكمل وجه، حيث نصت المادة 31 من القانون 10-01 على أن : " يمكن للمدقق أو محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت، و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، و يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل الوضيعات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة. "

كما أن محافظ الحسابات الحقوق نفسها في ما يخص التقصي بالنسبة لفروع المؤسسة أو المؤسسة الأم، و كذلك بالنسبة للمؤسسات أو الهيئات التي تمتلك فيها المؤسسة المراد تدقيق حساباتها أسهما، و ذلك طبقا لما نصت عليه المادة 32 من نفس القانون فإنه: " 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. "[1]

كما أجاز لهم القانون التجاري طلب التوضيحات حسب المادة 715 مكرر11 : " يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال و التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه."[2]

2- **حق استدعاء محافظ الحسابات للجمعية العامة:** و قد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 677 من القانون التجاري، و هذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (4/3) رأس المال الاجتماعي[3]، في حين لم ينص القانون 10-01 على حق استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين.

حيث لمحافظ الحسابات الحق في استدعاء الجمعية العامة العادية أو الجمعية العامة غير العادية حسب المادة 715 مكرر11 فقرة 2 و 3 : "...في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، و يتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة".

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 08.

2مولود ديدان، " القانون التجاري ، مرجع سبق ذكره، ص 211.

3الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص 211.

3- **حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين: يحق** لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، و هو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره.[1]

غير أن القانون 10-01 لم ينص على استدعاء محافظ الحسابات لاجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين في حين نصت المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري على ذلك : " يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية و كذا لكل جمعيات المساهمين."[2]

4- **الحق في تلقي الوثائق المحاسبية:** بهدف تمكين محافظ الحسابات من إبداء رأيه في الحسابات نصت المادة 33 من القانون 10-01 على أنه : " يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون."

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

1- **التزام محافظ الحسابات بالمحافظة على السر المهني:** يترتب على محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله واجب المحافظة على الأسرار المهنية، حيث نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 71 من القانون 10-01: " يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كتم السر المهني".[3]

2- **الالتزام بعدم التدخل في التسيير:** لقد أكد المشرع الجزائري على أهمية مبدأ عدم التدخل في التسيير للمؤسسات العمومية و الاقتصادية حيث نصت المادة 23 من قانون 10-01 على أن : " يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية... و تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير".[4]

3- **الالتزام ببذل العناية المهنية:** حيث نصت المادة 59 من قانون 10-01 على أن: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج." أي أنه على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بعملية التدقيق.

4- **التزام بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته:** تضمنت المادة 40 من القانون 10-01 هذا الالتزام بقولها: يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات (10) ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة ". بموجب ذلك يلتزم محافظ الحسابات بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته.

5- **التزام بتقديم الضمان و التأمين:** لقد نص المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 في المادة 75 منه أنه : " يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم " .

1الأزهر عزة، نفس المرجع السابق.

2مولود ديدان، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 211.

3الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 11.

4مولود ديدان، "مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص12.

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

تخضع مهنة محافظ الحسابات الى الأحكام و القواعد التي تنظمها و يعاقب كل من يقوم بمخالفتها و تحدد طبيعة المسؤولية التي تقع على عاتق المحافظ بحسب طبيعة الخطأ المرتكب أو نوع المخالفة، حيث تطرق المشرع الى المسؤوليات التي يتحملها المهني سواء كانت مدنية أو تأديبية أو جزائية، و تجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يعتبر مسؤولا بحسب الوسائل و ليس بحسب النتائج، حيث نصت المادة 59 من القانون 10-01 على أن: " محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم و يلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج".

كما أنه خصصت المواد 61 إلى 63 محافظ الحسابات بمجموعة من المسؤوليات تتمثل في:[1]

1- **المسؤولية المدنية:** تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر بسبب مخالفة أحكام القانون و حسب نص المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. و في حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة."

2- **المسؤولية الجزائية:** تعتبر المسؤولية الجزائية حساسة جدا إذا قام المحافظ بأعمال تؤدي إلى ضرر بالمجتمع كما جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الجدول رقم (1-1): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية
الممارسة بصفة غير قانونية مهمة محافظ الحسابات.	المادة 73 من القانون 10-01	في حالة العود: من 06 أشهر الى سنة واحدة	من 500.000 الى 2.000.000دج في حالة العود:تضاعف الغرامة.
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري.	من 06 أشهر الى سنتين	من 20.000 الى 500.000دج
الممارسة العمدية و قبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة.	المادة 829 من القانون التجاري.	من شهرين الى 06 أشهر.	من 20.000 الى 200.000 دج
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها الى وكيل الجمهورية .	المادة 380 من القانون التجاري.	من سنة الى 05 سنوات	من 20.000 الى 500.000دج
إفشاء السر المهني	المادة 301 من قانون العقوبات	من شهر إلى 06 أشهر	من500 الى 5.000

المصدر: شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012، ص 103.

3- المسؤولية التأديبية: يعتبر المصف الوطني و مندوبي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الجهة الوحيدة التي يكون مندوب الحسابات مسؤولا أمامها مسؤولية تأديبية و هذا ما تنص عليه المادة 63 من القانون 10-01 على أنه" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام المجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسته لوظيفته.

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

- ✓ الإنذار.
- ✓ التوبيخ.
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر.
- ✓ الشطب من الجدول.

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

المطلب الرابع: تقرير و أتعاب محافظ الحسابات

أولا: تقرير محافظ الحسابات[1]

يعتبر تقرير مراجع الحسابات باقورة عملية المراجعة، و المنتج النهائي لها،و إعداد هذا التقرير يمثل الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة، فهو لا يعد إلا بعد استكمال مراجع الحسابات لاختباراته الأساسية، و موافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية، و إعادة التبويب و الملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي.

1- أنواع تقرير محافظ الحسابات:

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها مراجع الحسابات وفقا لثلاث أسس و هي:

- الغرض من التقرير، حيث يتم التمييز بين التقرير العام و التقرير الخاص.
- التفصيلات التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين التقرير المختصر و التقرير المطول.
- الموقف الذي تبناه مراجع الحسابات في تقريره، حيث يمكن التمييز بين التقرير النظيف و التقرير المتحفظ و التقرير المعاكس و تقرير التنحي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

1-1- التقرير العام و التقرير الخاص:

يقصد بالتقرير العام ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات و يتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية، و بصفة خاصة المساهمين من دوي المصلحة في المنشأة التي يخصها هذا التقرير و هو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشأة، و ينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية. و ذلك كما في حالة تقرير مراجع الحسابات الذي يعرض على الجمعية العمومية و ينشر في الجرائد اليومية وفاء لمتطلبات قانونية معينة.

أما التقرير الخاص، فيقصد به ذلك التقرير الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين، و مثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام، و من أمثلة هذه التقارير نذكر ما يلي:

- التقارير التي تعد عن القوائم المالية للمشروعات التي لا تهدف الى الربح، و تتبع نظاما محاسبيا يختلف عن ذلك الذي تتبعه المنشآت التجارية و الصناعية و المالية التي تهدف الى الربح مثل المستشفيات و المجمعات و المؤسسات العلمية.
- التقارير التي تعد عن القوائم المالية الخاصة بمشروعات تحتفظ بحساباتها على أساس محاسبي غير كامل، أو على أساس نقدي.

حيث أن الأسس التي تتبع في هذه الحالة تختلف عن تلك التي تتبع في إعداد القوائم المالية العادية :

- التقارير التي تعد لأغراض معينة مثل التقارير التي تطلبها جهات حكومية و بشكل معين، و التقارير المتعلقة بجانب من القوائم المالية و المتعلقة بدراسات خاصة .

1-2-يقصد بالتقرير المختصر، ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات و يبين فيه بصورة مختصرة مسؤولياته و نطاق الفحص الذي قام به و رأيه في القوائم المالية محل الفحص، و يرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة، حيث يعتبر جزء لا يتجزأ منها، و قد حددت المهنة نموذجا معينا لهذا التقرير يستخدمه جميع المراجعون. و ذلك للحد من سوء الفهم و التفسير لتقرير المراجع، و الذي يمكن أن يظهر إذا كان كل تقرير يمثل

1عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2000، ص، ص، ص393،392،391.

نموذجا مستقلا و مختلفا عن غيره.و لذلك، فإنه من هذا المنطلق يمكن النظر للتقرير المختصر على أنه يمثل تقرير نمطي.

أما بالنسبة للتقرير المطول، فهو ذلك التقرير الذي يقدم لإدارة المنشأة و يشمل بجانب عناصر التقرير المختصر على تفاصيل تحليلية للقوائم المالية و بيانات إحصائية و تعليقات إيضاحية الى جانب معلومات قد تكون ذات طبيعة غير محاسبية، و يصف المراجع في هذا التقرير نطاق مراجعته بصورة تفصيلية، كما يبين بوضوح موقفه بالنسبة للبيانات التي تظهر في التقرير المفصل، و ذلك على الوجه التالي:

- قيام المراجع بالفحص الأساسي الذي مكنه من تكوين رأيه في القوائم المالية.
- إظهار مصدر المعلومات التي حصل عليها و نطاق الفحص الذي قام به، و كذلك مدى المسؤولية التي بتحصلها .
- إظهار أن البيانات التي يحتويها التقرير المفصل تقدم لغرض التحليل الإضافي للقوائم، و ذلك على الرغم من أنها لا تعتبر ضرورية للحكم على صدق المركز المالي و نتائج العمليات.

وعند إعداده للتقرير المطول يجب أن يراعي مراجع الحسابات ما يلي:

1-عدم احتواء التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر، و إلا أدى ذلك الى احتمال أن يصبح التقرير المختصر مضللا بسبب عدم كفاية المعلومات و الحقائق الأساسية فيه.

2-أن تكون البيانات و التعليقات التي يحتويها التقرير المطول مجرد أداة للتوضيح، و لا تكون أداة لإيراد استثناء أو تحفظ لا يحويه التقرير المختصر، و في جميع الأحوال، فإن المراجع يعد تقريره المطول بصورة واضحة مع إبداء الرأي المهني عما تحويه القوائم المالية كما هو الحال بالنسبة للتقرير المختصر.

1-3- التقرير النظيف و المتحفظ و المعاكس و تقرير الامتناع:

يقصد بالتقرير النظيف، ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا ايجابيا في القوائم المالية محل الفحص. أما التقرير المتحفظ، فهو ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا مقيدا (أو متحفظ) في القوائم المالية محل الفحص. أما التقرير المعاكس، فهو ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا سلبيا في القوائم المالية محل الفحص. أما تقرير التنحي عن إبداء الرأي، فهو ذلك التقرير الذي يقرر فيه مراجع الحسابات امتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل الفحص لأسباب معينة.

2- العناصر المكونة لتقرير محافظ الحسابات[1]

- **عنوان التقرير Title**.حيث أن يتضمن تقرير المراجع عنوانا يميزه بأنه "تقرير مراجع مستقل :

1عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص،ص،394،395.

الجهة الموجه لها التقرير: Addresse

حيث يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير، و هو عادة ما يوجه الى الشركة، أمساهميها أو مجلس الادارة. و لقد جرت العادة على أن يوجه التقرير الى المساهمين، و ذلك على أساس أنه قد تم تعيين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العمومية للشركة.

الفقرة تمهيدية: Introductory Paragraph

و تهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة، و التمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، و مسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة، بينما مسؤولية المراجع تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال المراجعة و إبداء الرأي في القوائم المالية.

فقرة النطاق : Scope Paragraph

و هي تصف في عبارات عامة و مركزة ما قام به المراجع، و دون ذكر أي تفصيلات. و بالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما، و تبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، و في حالة و جود قيود جوهرية على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة أليها في هذه الفقرة، و ذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسبطية بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق و فقرة الرأي.

فقرة الرأي: Opinion Paragraph

و في هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، و التي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

الفقرة التوضيحية:Explanatory Paragraph

و هي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف، و ذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف. و إذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق و قبل فقرة الرأي، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي، فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية. أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء الراجع لرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي، و ذلك كما في الحالات التالية:

- -إشارة المراجع الى مقدرة المشرع على الاستمرار.
- -وجود خروج على المبادئ، أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع.
- -التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها، و ذلك لتوجيه نظر و اهتمام قارئ التقرير نحوها نظرا لأهميتها.

توقيع المراجع:Signature

يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع، و ذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع لمسؤولياته.

تاريخ التقرير:Date

يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، و يعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية.

نموذج لتقرير محافظ الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية:

الشكل(1- 1) نموذج تقرير مختصر في ظل الرأي النظيف

مجدي حسن

محاسب و مراجع قانوني

13 شارع صلاح سالم

ت 4823456

تقرير مراجع مستقل

السادة/ مساهمو الشركة المصرية للصناعات الغذائية

راجعنا الميزانية العمومية المرفقة للشركة المصرية للصناعات الغذائية المعدة في 31 ديسمبر 1990، وكذلك قوائم الدخل و الأرباح المحجوزة و التدفقات النقدية المعدة عن نفس السنة. وتعتبر إدارة الشركة مسئولة مسؤولية كاملة عن إعداد القوائم المالية المذكورة . وتنحصر مسؤوليتنا في إبداء الرأي في هذه القوائم استنادا إلى مراجعتنا لها.

لقد قمنا بمراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما. وتتطلب هذه المعايير منا أن نخطط وننفذ المراجعة للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية للشركة خالية من التحريفات الجوهرية. وتشمل مراجعتنا فحصا اختباريا للأدلة المؤيدة لكل المبالغ و الافصاحات التي احتوت عليها القوائم المالية. كما اشتملت مراجعتنا أيضا على تحديد المبادئ المحاسبية و التقديرات الجوهرية التي استخدمتها و أعدتها الإدارة، وكذلك تقييم عرض القوائم المالية عموما. ونعتقد أن مراجعتنا تقدم أساسا معقولا يمكننا من إبداء رأينا.

و في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة، و في كل الأمور الجوهرية، عن المركز المالي للشركة المصرية للصناعات الغذائية في 1990/12/31، و نتائج عملياتها و تدفقاتها النقدية عن نفس السنة و بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

مراجع الحسابات

مجدي أحمد حسن

سجل محاسبين و مراجعين رقم 1135

1996/3/7

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود الناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000،ص 398.

ثانيا: أتعاب محافظ الحسابات

تحدد أتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي:"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لايمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، لاستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته.

و لا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية."[1]

و من عوامل تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداء مهامه ما يلي:[2]

1-حجم الشركة و طبيعة نشاطها.

2- نظام الرقابة الداخلية المطبقة، حيث أن النظام الجيد الكفؤ يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية، و بالتالي تضييق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع و من ثم زمن و جهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة.

3- درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي و تعقد عمليات الشركة و بالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة.

4- درجة المخاطر من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات و بالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية المراجعة و ارتفاع التكلفة، و الجدير بالذكر بأن درجة المخاطر تتناسب عكسيا مع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

5- استخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام الرقابة الداخلية كفؤ و فعال.

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 8.

2زاهر عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 137.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن مهنة محافظ الحسابات عرفت تطورا ملحوظا، إلى غاية صدور القانون 10-01 الذي أعطى صورة جديدة لممارسي مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ، حيث قام بتحديد شروط التي يجب توفرها في شخصية محافظ الحسابات لممارسة مهنته و كما بين المهام التي تندرج تحتها هذه المهنة خاصة أتعابه و حقوقه وواجباته و مسؤولياته و المعايير التي يجب أن يتحلى بها.

كما استنتجنا أن مهنة محافظ الحسابات تهدف أساسا الى التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية الموجودة في القوائم المالية.

و الغرض من هذا اعداد تقرير يوضح فيه رأيه الفني و المحايد حول صحة القوائم المالية، و ذلك وفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها، و يشترط أن يكون مستقلا محايدا و ذو خبرة و كفاءة مهنية تضمن له الأحقية في ممارسة المهنة

الفصل الثاني

الإطار النظري للقوائم المالية

تمهيد

القوائم المالية تعتبر بمثابة سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة، هذه القوائم تعطي ملخص عن الوضع المالي و ربحية هذه الشركة على المدى القصير و المدى البعيد، حيث أصبح من الضروري إعداد قوائم مالية، و كيفية عمل التحليل المالي لتلك القوائم و التقرير عن السيولة و الربحية و اليسر المالي و معدلات الدورات الخاصة بالنشاط، و كذلك مدى سلامة المركز المالي، و لكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم، يجب أن تتصف بخصائص معينة.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل المخصص للإطار النظري للقوائم المالية حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول القوائم المالية.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية .

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للقوائم المالية.

تعتبر العمليات المالية مدخلات للنظام الحسابي حيث بعد المعالجة يتم الحصول على مخرجات إلا و هي القوائم المالية التي تكون بها معلومات هامة و تتصف بالثقة التي تعطي للأطراف العلاقة موقفا في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم و خصائص القوائم المالية.

أولا: مفهوم القوائم المالية:

تعددت التعاريف التي تناولت تعريف القوائم المالية نبين منها :

التعريف الأول : "عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القوائم بأنها عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة و العمليات التي تقوم بها و الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات للمؤسسات حول المركز المالي للمؤسسة و أدائها و تدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتحادهم قرارات اقتصادية كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها و لتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول : الميزانية و جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة و جدول تدفقات الخزينة و الملاحق."[1]

التعريف الثاني: "وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي و مركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه "[2] .

التعريف الثالث: "هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبة و المالية و غير قابلة للفصل فيما بينهما و تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية و للأداء و لتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات."[3]

التعريف الرابع: " هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبة للأطراف الخارجية و على الرغم من ان القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية."[4]

من خلال التعاريف السالفة الذكر نستنتج بأن القوائم المالية مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة وفي أشكال محددة "الميزانية، جدول حسابات النتائج،جدول تغيرات رؤوس الأموال او الأموال الخاصة،جدول تدفقات الخزينة،الملاحق" وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجين عند إقفال الحسابات.

ثانيا: خصائص القوائم المالية :

ويقصد بها الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة و عادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمؤسسة، و تتمثل الخصائص النوعية في: [5]

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009،ص23.

2أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص43

3 Jean fançois des robert, françois méchin, hervé puteaux, normes IFRS et PME , dunod, paris, 2004 , p 12.

4طارق عبد العال حماد،التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000،ص 38.

5أمين السيد لطفي، «إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار النشر الثقافة، الإسكندرية، 2007، ص، ص -55-50

- ✓ القابلية للفهم
- ✓ الملائمة.
- ✓ المصداقية.
- ✓ القابلية للمقارنة.

1. **القابلية للفهم:**

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة في القوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين،لهذا الغرض فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالإعمال والنشاطات الاقتصادية و المحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وعلى كل حال فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية ان كانت ملائمة للحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجه انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2. **الملائمة:**

تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة و المستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن الدورين التنبؤي والتأكيد للمعلومات متداخلين فعل سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وهيكلها يعتبر ذا قيمة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة على استغلال الفرص وعلى التصدي للأوضاع المعاكسة وتلعب نفس المعلومات الدور التأكيدي في ما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العمليات المخططة.

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء في السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة مثل: أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية وقدرة منشأة على مواجهة التزاماتها عند استحقاقها.

3. **المصداقية:**

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها. وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كما معلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مظللا فعلى سبيل المثال أن كانت مشروعية مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني فان اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين انه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة وتساهم العوامل التالية في المصداقية:

- ✓ التعبير الصادق.
- ✓ الجوهر قبل الشكل.
- ✓ الحياد.
- ✓ الحيطةوالحذر.
- ✓ الاكتمال.

أ- **التعبير الصادق** : لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية و الأحداثالأخرى التي من المتوقع أن تعبر عنها بصورة المعقولة. فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات الماليةوالأحداثالأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعاير الاعتراف بالأصول و التزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية.

ب- الجوهر قبل الشكل: لكي تعبر المعلومات تعبيرا صادقا عن العمليات المالية والأحداثالأخرى التي يفهم أنها تعبر عنها فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها مقدمه طبقان لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني. أن جوهر العمليات المالية والأحداثالأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانونيت- **الحياد:** يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية. ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقه اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

ث- الحيطة و الحذر: من المتوقع أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف التي لا يمكن تجنبها مثل قابلية الديون المشكوك فيها لتحصين وتقديم العمر الإنتاجي للأصول الثابتة ومطالبات الضمانات التي يمكن أن تحدث .**ج- الاكتمال:** من اجل أن تتصف بالمصداقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.

4. **القابلية للمقارنة:**

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية المنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من اجل ان يقيم مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي. وعليه فان عمليه قياس و عرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداثالأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة و عبر الزمن لتلك المنشأة و على**أساس ثابت للمنشآت المختلفة**.

إن تطبيق الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة والتي أهم ما تتضمنه إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية،كما يجدر الإشارة إليه انه لا يجب أن تختلط الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع المفهوم التوحيد المحاسبي وانه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة ما دام المستخدمون بمقارنة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية

أولا: أهمية القوائم المالية:[1]

تكمن أهمية القوائم من خلال النقاط التالية والتي تكون كل نوع من القوائم له أهميته الخاصة

1أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص،ص،ص 124،123،122

أهمية الميزانية" قائمة المركز المالي"

تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة في تاريخ محدد وتوفى الميزانية معلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المنشأة والتزامات المنشأة لدائنيها وحق إعلان الصافي أصول المنشأة عموما تساهم الميزانية في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساسي :

- ✓ حساب معدلات العائد.
- ✓ تقييم هيكل رأس المال في المنشأة.

أهمية جدول الحسابات النتائج" قائمة الدخل":

- تكتسب قائمة الدخل أهميتها بسبب انها توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة وعدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.
- تساعد التنبؤات الدقيقة بالتدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقديم القيمة الاقتصادية للمنشأة, كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمنشأة.
- تساعد قائمة الدخل المستخدمين القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل بعدد من الطرق المختلفة. حيث يمكن للمستثمرين و الدائنين استخدام معلومات قائمة الدخل في تقييم الأداء السابق للمنشأة.

أن قائمة الدخل تساعد المستخدمين على تحديد خطر (لدرجة عدم التأكد) عدم تحقيق تدفقات معينة, فالمعلومات عن المكونات المختلفة للدخل،الإيرادات، المصروفات والمكاسب و الخسائر.

- تبرز العلاقة بين هذه المكونات المختلفة.
- تستخدم قائمه الدخل بواسطة أطرافأخرى بخلاف المستثمرين والدائنين. على سبيل المثال يمكن للعملاء استخدام قائمة الدخل في تحديد قدرة المنشأة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة.

أهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة "قائمة تغير حقوق الملكية" :[1]

يجب على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتوضح في صلبها ما يلي:

أ-صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.

ب-كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح و الخسائر التي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه معايير أخرى مجموع هذه البنود.

ت- إجمالي البنود الناتجة من (أ) و (ب) علاه موضحا به بصورة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية.

ث-لكل بنت من بنود حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

يجب أن يتم أيضا عرض ما يلي سواء ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الإيضاحات:

- المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية بصفتهم مع الإفصاح عن التوزيعات لهم بصورة منفصلة.
- رصيد الأرباح او الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة

1 أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره،ص،ص،ص 145،144،137.

- تحليل ما بين رصيد كل نوع من الأسهمرأس المال وكل بنود الاحتياطات في أولوآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها.

-أهمية جدول سيولة الخزينة "قائمة التدفقات النقدية":

إن الغرض الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة،ولتحقيق هذا الغرض و لمساعدة للمستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم النقدية فان قائمة التدفقات النقدية تقرر عما يلي:

1. الآثار النقدية لعمليات المنشأة خلال الفترة.
2. لصفقاتها الاستثمارية.
3. لصفقاتها التمويلية.
4. صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة.

ويعد التقرير عن مصادر واستخدامات النقدية وصافي الزيادةأو النقص فيهم من الأمور المفيدة لان المستثمرين والدائنين والأطرافالأخرى يريدون أن يعرفوا ما يتعرض له أكثر الموارد سيولة في المنشأة.

أهمية ملحق القوائم المالية:[1]

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة ، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية ، وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقابلة مع الفترات السابقة وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعةأبعاد المؤسسة وهي اقتصادية ، قانونية ، جبائية واجتماعية.

الجدول (2-1): المعلومات الموجودة في الملحق:

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
-طرق التقييم -حساب الإستهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة -جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف	-القروض المضمونة -هيكل رأس المال الاجتماعي للمؤسسة -مبلغ الالتزامات المالية	-توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية و النتيجة الاستثنائية	-عدد العمال -مبلغ الأجور الإجمالية المدفوعة -المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية

Source: Nacer Eddine Sadi , l'harmattan ,analyses financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostique en formes françaises et internationales,2009,p66.

1عون وردية، دور النظاء المحاسبي في الإفصاح عن المعلومة المالية، مذكرة نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة أكلي محند الحاجالبويرة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، 2015/2014، ص 44.

ثانيا: أهداف القوائم المالية[1]

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

و يمكن عرض أهداف القوائم المالية فيما يلي:

- ✓ تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين و لكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة و لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.
- ✓ تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء المنشأة و بشكل خاص الربحية، مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من الممكن أن تسيطر عليها المنشأة في المستقبل كما أن المعلومات حول التغيرات في هذا الأداء مهمة لهذه الغاية إن المعلومات حول الأداء مهمة في التنبؤ في تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من مواردها الموجودة كما أنها مفيدة كذلك في الحكم على فعالية المنشأة في توظيف الموارد الأخرى.
- ✓ تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي للمنشأة و ذلك من خلال تقييم قدرة المنشأة على دفع استحقاقات الموظفين و الموردين، مواجهة مدفوعات الفوائد و سداد القروض للمالكين، حيث من شأن هذه المعلومات أن تفيدنا في التنبؤ بحاجات الافتراض المستقبلية و التنبؤ بقدرة المنشأة على النجاح في التمويل الإضافي و قدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها المالية عند استحقاقها.
- ✓ تظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها و هؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم قرارات الاحتفاظ بالاستثمارات في المنشأة أو إحلال إدارة أخرى أو الإبقاء على الإدارة السابقة.
- ✓ تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي، و هذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات المنشأة الاستثمارية و التمويلية و التشغيلية خلال فترة التقرير، و كذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية و حاجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.
- ✓ تحتوي القوائم المالية على إيضاحات و جداول إضافية و معلومات أخرى.

1 أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص،ص،ص 47-48-49.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية و احتياجاتهم

أولا: مستخدمو القوائم المالية[1]

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين و المحتملين و الموظفين و المقرضين و الموردين و الدائنين التجاريين الآخرين و العملاء و الحكومات و وكالاتها و الجمهور. و يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل ما يلي:

1- المستثمرون:

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر و مستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و المتأصلة فيها و العائد 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.

2- الموظفون:

يهتم الموظفون و المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات التي المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم و تعويضاتهم و مزايا التعاقد لهم و توفير فرص العمل.

3- المقرضون:

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4- الموردون و الدائنون التجاريون الآخرون:

يهتم الموردون و الدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، و يهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

5- العملاء:

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

6- **الحكومات ووكالاتها و مؤسساتها:**

تهتم الحكومات و وكالاتها بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، و تحديد السياسات الضريبية، و كأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات مشابهة.

7- الجمهور:

تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم و تعاملها مع الموردين المحليين و يمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نماء المنشأة و تنوع أنشطتها. بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات، فإن هناك حاجات

1 أمين السيد أحمد لطفي،مرجع سبق ذكره، ص ص 43،44.

عامة لهم جميعا، و حيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر للمنشأة فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.

و لذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقييم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية ذات الغرض العام و التي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر إفادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة، و تستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى قدر ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية و المحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، و تعد تلك النقطة هامة لأنها تعني أنه عند إعداد القوائم المالية لدى المستخدمين ، حيث أن لذلك أثر هام على compétenceيمكن للمحاسبين افتراض وجود مستوى من الأهلية

طريقة و مدى التقرير عن المعلومات.

و عادة ما يقع على عائق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد و عرض القوائم المالية للمنشأة، و تهتم الإدارة كذلك بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية حتى و هي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية و مالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط و اتخاذ القرارات و مسؤوليات الرقابة، و تستطيع الإدارة تحديد شكل و محتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي احتياجاتها.

تعد القوائم المالية على أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين و هذا بسبب وجود العديد من مجموعات المستخدمين الحاليين و المحتملين و الذين يكون لديهم نماذج اتخاذ قرارات مختلفة و متنوعة، و لهذا فإن احتياجاتهم من المعلومات ستكون مختلفة و متنوعة و يجدر الإشارة أن القوائم المالية عند تلبية احتياجات المستخدمين لا بد لها من التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرة و الذين ليس لديهم السلطة للحصول على المعلومات المحاسبية و هم المستثمرون و الدائنون.

و يمكن تقديم ملخص لمستخدمي القوائم المالية و احتياجاتهم في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): عرض ملخص لمستخدمي القوائم المالية و احتياجاتهم

المستخدمين	احتياجاتهم
1-المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة: -المساهمين (الحاليين و المحتملين). -الدائنين (طويلة و قصيرة الأجل). -المديرين. -العاملين. -المستهلكين. -الموردين. -المنافسين. **2-المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة:** -محللي القوائم المالية و سماسرة البورصة. -اتحادات العمال. -الوكالات و الهيئات الحكومية. -الجهات المهنية و مصدري المعايير المحاسبية.	**1-القياس الشامل للأداء:** -المقاييس المطلقة. -بالمقارنة مع الأهداف و المعايير. -بالمقارنة مع شركات أخرى. **2-تقييم أداء الإدارة.** **3-التوقعات المستقبلية:** -الأرباح. -التوزيعات و الفوائد. -الاستثمارات . -التوظيف. **4-الحكم على المركز المالي:** -تقييم المركز المالي. -تقييم درجة السيولة. -تحديد المخاطرة و عدم المخاطرة. 5-تخصيص الموارد. 6- تقييم الديون و حقوق الملكية. 7- تقييم الالتزام باللوائح و القوانين. 8- تقييم مساهمة المشروع الاجتماعي و خدمة البيئة و الاقتصاد القومي.

المصدر: كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار، دار النشر للثقافة، الإسكندرية، 2006، 16

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية[1]

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المعلومات و العناصر التي يجب أن تظهر في القوائم المالية.

أولا: المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية

تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان،و يتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية. و يجب أن يكون تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان يحدد بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية، و يتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة.

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية(حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19 المادة210.3، ص22.

- تاريخ الإقفال.
- العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور.
- و تبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان.
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط و البلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية و طبيعة العمليات المنجزة .
- اسم الشركة الأم و تسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء .
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة .

ثانيا : عناصر القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من العناصر التالية:

أولا:الميزانية [1]:

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، و تلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، من خلالها و بواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية. إن التمييز بين الموجودات و المطلوبات المتداولة و غير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناء على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة و غير المتداولة و المطلوبات المتداولة و غير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية ، و عندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات و المطلوبات بشكل عام حسب سيولتها .

مكونات الميزانية: [2]

***جانب الأصول :**

- التثبيتات المعنوية .
- التثبيتات العينية .
- الإهتلاكات .
- المساهمات.
- الأصول المالية .
- المخزونات.
- أصول الضريبة(مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن، و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة(أعباء مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال الإيجابية و معادلات الخزينة الإيجابية .

***جانب الخصوم :**

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر(في حالة شركات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى .

1حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبداع المالي و آثاره على مهنة التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 188.
2الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص، ص 24،23.

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون و الدائنون الآخرون .
- خصوم الضريبة(مع تمييز الضرائب المؤجلة) .
- المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة(منتوجات مثبتة مسبقا) .
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية .

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق .

- وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات .
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة.
- مبالغ للدفع و الاستلام .
- الشركة الأم .
- الفروع.
- الكيانات المساهمة في المجمع .
- جهات أخرى مرتبطة(مساهمين، مسيرين..) .
- في إطار شركات رؤوس الأموال ، و من أجل كل فئة أسهم .
- عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة ،غير محررة كليا .
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
- تطور عدد الأسهم التي يملكها الكيان، فروعه و الكيانات المشاركة.
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع .
- حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم .

مزايا قائمة المركز المالي :[1]

- بيان المركز المالي للمنشأة أي مالها من حقوق و ما عليها من التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة و التي تعني مدى تغطية حقوق المنشأة لالتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع .
- مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية .
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها و وظائفها .
- القيام بعملية التحليل المالي(تحليل درجة النفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي و نسب التداول).

1 خالد الجعارات جمال، معايير التقارير المالية IFRS/IAS الأولى، دار إثراء للنشر و الإشهار، 2008، ص113.الطبعة الدولية 2007

نموذج الميزانية :

جدول رقم(2-3):نموذج عن الميزانية المالية جانب الأصول

ميزانيةالسنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضوع معادلة مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19 ، ص28.

جدول رقم (2-4): نموذج عن الميزانية المالية جانب الخصوم

ميزانيةالسنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19،ص 29

جدول رقم(2-5): نموذج عن محتوى فصول الميزانية جانب الأصول

محتوى فصول الميزانية

ميزانية الأصولالسنة المالية المقفلة في .....

الأصول المالية	إجماليN	اهتلاكات/أرصدةN
الأصول المثبتة(غير الجارية)		
Ou goodwill الشراءفارق	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20(خارج 207)	280(خارج 2807)
		290(خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22(خارج 229)	281و282و291و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة –المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26(خارج 265و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271و272و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274و275و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30إلى 38	
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		39
الزبائن	41(خارج 419)	
المدينون الآخرون	409مدين(42و43و44(خارج 444إلى448) 45و 46 و 486 و489)	491
		495 و 496
الضرائب	444 و 445 و 447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين48	
الموجودات و ما يماثلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
أموال الخزينة	519 و غيرها من المدينين(51 و 52 و 53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص 32

جدول رقم (2-6): نموذج عم محتوى فصول الميزانية جانب الخصوم

محتوى فصول الميزانية

ميزانية الخصومالسنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	101و108
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات(الاحتياطات المدمجة) (1)	104و106
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	
الضرائب(المؤجلة و المرصود لها)	
الديون الأخرى غير الجارية	16و17
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	134و155
	229
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	15(خارج 15)131و132
الخصوم الجارية	
الموردون و الحسابات الملحقة	40(خارج 409)
الضرائب	دائن 444و445و447
الديون الأخرى	419و509دائن(42و43و44(خارج
	444إلى 447)45و46و48
خزينة الخصوم	519و غيرها من الديون 51و52
مجموع الخصوم الجارية (3)	
المجموع العام للخصوم	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، ص33.

ثانيا : جدول حساب النتيجة :

1- تعريف جدول حساب النتيجة :[1]

القرار 230 مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل26 يوليو سنة 2008"حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء حسب و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية.و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة"

2- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج :[2]

تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

- منتجات الأنشطة العادية .
- المنتوجات المالية و الأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين .
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة .
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية .
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية .
- نتيجة الأنشطة العادية .
- العناصر غير العادية(منتجات و أعباء) .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

في حالة حساب النتائج المدمجة :

- حصة المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية .

3- **مزايا جدول حساب النتائج:**[3]

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي و صافي الدخل.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي باستخدام الربح كمقياس للأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد و يساعدهم ذلك في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- تحديد أسعار السهم من خلال نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل.
- التعرف على نتيجة أعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة و غير العادية.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.

1خالد الجعارات جمال، معايير التقارير المالية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص113.

2الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص، ص24،25.

3الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره،ص26.

- التعرف على نشاطات المنشأة و المصروفات التي قامت بإنفاقها.

جدول رقم (2-7): نموذج جدول حساب النتيجة:

حساب النتائج حسب الطبيعةالفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات النتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة 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			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد19،ص 31.

جدول رقم (2-8): نموذج جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من.....إلى.....

	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 للاهتلاكات)			
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 عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19، ص 31.

جدول رقم (2-9): نموذج عن محتوى فصول حساب النتائج حسب الطبيعة

محتوى فصول حساب النتائج
حساب النتائج (حسب الطبيعة)
الفترة من .....إلى.....

	N
المبيعات و المنتوجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1-أنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	61و62
2-استهلاك السنة المالية	
3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)	
أعباء المستخدمين	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	63
4-إجمالي فائض الاستغلال	64
المنتجات العملياتية الأخرى	
الأعباء العملياتية الأخرى	75
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	65
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	68
5- النتيجة العملياتية	78
المنتوجات المالية	
الأعباء المالية	76
6- النتيجة المالية	66
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	695و698
مجموع منتجات الأنشطة العادية	692و 693
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (منتجات)(يجب تبيانها)	
عناصر غير عادية (أعباء)(يجب تبيانها)	77
9-النتيجة غير العادية	67
10- صافي نتيجة السنة المالية	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية(1)	
11-صافي نتيجة المجموع المدمج(1)	
ومنها حصة ذوي الأقلية(1)	
حصة المجمع (1)	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد19، ص 34.

ثالثا:جدول سيولة الخزينة:

1- تعريف جدول سيولة الخزينة:[1]

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

يقدم جدول سيولة الخزينة مدا خيل و مخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها "مصدرها":

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار(عمليات سحب أموال عن اقتناء و تحصيل لأموال عن أصول طويلة الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد و حصص أسهم، تقدم كلا على حدة و ترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

و الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافي للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين..).
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) و هذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

2- مزايا قائمة سيولة الخزينة:[2]

- معرفة المركز النقدي للمنشأة.
- بيان مدى قدرة النشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية المحققة من خلال النشاطات التشغيلية.

1خالد الجعارات جمال، مرجع سبق ذكره،ص120.

2الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، نفس المرجع السابق.

- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل .
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية و درجات عدم التأكد المحيطة بها.
- التعرف على النقدية و النقدية المعالة المقيدة و غير المتاحة للاستخدام في المنشأة.
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة و في المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

نموذج جدول سيولة الخزينة:

جدول رقم (2-10): نموذج عن جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			

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

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19، ص 35.

جدول رقم (2-11): نموذج عن جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة الغير المباشرة

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة غير المباشرة)

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
-الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
-تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			

تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد19،ص 36

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

1-تعريف جدول تغير الأموال الخاصة:[1]

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية

2-المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في جدول تغير الأموال الخاصة:[2]

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسمية (الارتفاع، الانخفاض، التسديد.....)
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

3-مزايا جدول تغير الأموال الخاصة:

- التعرف على مقدار حقوق المكية و بنودها و أي تفصيلات أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- التعرف على بنود المكاسب و الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

نموذج جدول تغير الأموال الخاصة:

1خالد الجعارات جمال، مرجع سبق ذكره، ص126.

2الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره،ص 27.

جدول رقم (2-12): نموذج عن جدول تغير الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة

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

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19، ص 37.

خامسا: ملحق القوائم المالية[1]

يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة و كل مخالفة لها مفسرة و مبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية و حساب النتائج، و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، و المؤسسات المشتركة، و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

1الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص28.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية

يتضح الدور المحوري الذي يؤديه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا و نزيها لإتقان عمله، إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها و اعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي و المبادئ المحاسبية، و كذا احترام القوانين المعمول بها و جعلها تعكس صورة وفية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطار و الغش و التزوير و هذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي صحة و سلامة و دقة هذه القوائم.

المطلب الأول:العوامل المؤثرة في القوائم المالية[1]

1- **أثر المنظمات المهنية:** ويتضح هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المالية(FASB) بإصدار الآراء المحاسبية، و تبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة (ADB) المبادئ المحاسبية يوضح أهم المبادئ و الإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، و بالإضافة إلى جهود المعهد التي تتمثل في إصدار النشرات و المطبوعات و الأبحاث في مجال (AICPA) الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من النشرات (ICAEW) المحاسبية و بالمثل لقد أصدر معهد المحاسبيين القانونيين بانجلترا و التوصيات تتعلق بالمبادئ المحاسبية و تطوير المعايير المحاسبية عن طريق لجنة المعايير المحاسبية بالاشتراك مع الجمعيات المهنية الأخرى.

2- **أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية:** حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية دور كبيرا في إصدار المبادئ و المعايير المحاسبية الملزمة للشركات (SEG) المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية نيويورك،هذا إضافة إلى إلتزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية و الدولية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية لمراجعتها و التأكد من إلتزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة، و الرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراق المالية (ISE).

3- **النظام الاقتصادي القائم:** و يبدو النظام الاقتصادي القائم على القوائم المالية في الدول الصناعية الضريبة، حيث يتم الاعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاقتصادية من المستثمرين و الدائنين و غيرهم، بينما يقوم النظام المحاسبي في الدول ذات الاقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسؤولين عن برامج التنمية و خططها لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط على المستوى القومي.

4- **التضخم و ارتفاع الأسعار:** حيث أدى انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من بلدان العالم، و خاصة في البرازيل و الأرجنتين إلى إعادة النظر في التقارير المالية للشركات المساهمة في هذه البلاد و إعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الإنخفاظ المستمر في قيمة العملة، هذا و قد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم 29 عام 1989 و المعاد صياغته عام 1994 و الذي يعالج التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

5- **أثر تدخل الدولة:** تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي، و القوائم المالية و المعلومات التي يوفرها للمستفيدين منها، هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبة أو الرقابة المالية التي تتولى

1حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 140.

مراجعة إيرادات الدولة و مصروفها و مراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم فيها الدولة أو تضمن لها أدنى من الأرباح و التأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة.

المطلب الثاني: دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية للقوائم المالية [1]

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في توفير الثقة للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، فالإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة، و قد تقوم الإدارة في بعض الأحيان بالخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح لزيادة نصيبها من الحوافز و دعم مراكزها الوظيفية.

و يمكن زيادة موثوقية القوائم المالية عندما يتم مراجعتها بواسطة طرف ثالث مستقل، و هو الطرف المعروف باسم المراجع أو مراقب الحسابات (Auditor) و الذي يقوم بفحص القوائم المالية و التعبير عن رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر عن جميع جوانبها الهامة بعدالة عن المركز المالي للمنشأة و نتائجها و أنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و بدون هذا الرأي من المراجعين المستقلين، فإن متخذي القرارات الخارجيين قد لا يجدون وسيلة أخرى للتعرف على ما إذا كانت القوائم المالية سوف تخدم أغراضهم و أنه يمكن الاعتماد عليها.

و لذلك فإن هناك وجهة نظر اتجاه المراجعة بأنها نشاط لتقليل المخاطر، و التعريف الذي يدعم هذا الرأي هو أن المراجعة هي عملية تقليل المخاطر في المعلومات إلى مستوى مقبول اجتماعيا و تقديما إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يقع النشاط الاقتصادي في ظل ظروف من مخاطر الأعمال، و هي المخاطر تتوقعها الشركة مثل: زيادة معدلات التضخم أو زيادة الضرائب أو جذب العملاء من قبل المنافسين أو خسارة منح حكومية أو حدوث إضراب من قبل العاملين أو ما يشبه ذلك من المخاطر المستقبلية، و على العكس من ذلك توجد احتمالات مستقبلية بوقوع أحداث ايجابية، و لا يؤثر المراجعون مباشرة على مخاطر الأعمال التي تواجه المنشآت، و المخاطر المعلوماتية هي احتمال أن تكون المعلومات المالية التي تنشرها منشأة ما خاطئة أو مضللة، حيث يعتمد المحللون الماليون و المستثمرون على التقارير المالية لاتخاذ قرارات شراء و بيع الأوراق المالية في البورصة، كما يستخدمها الدائنون (الموردون و البنوك و غيرهم) للتقرير ما إذا كانوا سيمنحون الائتمان التجاري أو القروض للمنشآت أمر لا كما تستخدم نقابات العمال التقارير المالية للمساعدة في تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد الأجور و المرتبات، كما تستخدمها الجهات الحكومية لإعداد التحليلات الاقتصادية ووضع القوانين المتعلقة بالضرائب و الدعم و غيرها، و لا يمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يعتمدوا على أنفسهم في تقرير ما إذا كانت التقارير المالية موثوقا بها أمر لا، فلا يوجد لديهم الخبرة و لا الموارد و لا الوقت لفحص آلاف الشركات للحصول على ما يبغون بشأن صحة التقارير المالية، لذلك فإن المراجعين المستقلين هم الذين يقومون بهذه المهمة (أي التصديق على مدى صحة البيانات الواردة في التقارير المالية) و هو الأمر الذي يقلل مخاطر المعلومات، و هو ما يبرز الخدمة الجليلة التي تقدمها المراجعة لمستخدمي التقارير المالية و المجتمع.

1طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70.

المطلب الثالث: علاقات محافظ الحسابات في مراجعة القوائم المالية[1]

يعتبر محافظ الحسابات وسيطا في عملية توصيل البيانات المحاسبية، و يجب أن يكون المراجع مستقلا عن معدي القوائم المالية و مستخدميها، و عندما يؤدي محافظ الحسابات عمله يحافظ على علاقاته المهنية مع ثلاثة أطراف و من الضروري جدا أن تتعاون هذه الأطراف و تتفاعل لتحقيق التناسق المتبادل فيما بينهما و تلخص تلك الأطراف كالآتي:

أولا: الإدارة.

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

ثانيا: حملة الأسهم

محافظ الحسابات مسئول مباشرة أمام حملة الأسهم باعتبارهم المستخدم الأول لتقريره، و في تقريره إلى المساهمين، تنشأ هناك علاقة بين المساهمين (الملاك) و محافظ الحسابات الذي يعتبر بمثابة أداة لتقييم أداء مجلس الإدارة من خلال الملاحظات التي يبديها في تقاريره الموجهة إلى حملة الأسهم، حيث تكون هذه العلاقة تفاعلية من خلال قيام محافظ الحسابات بحماية حقوق المساهمين و إعلامهم و الدفاع عنهم.

المطلب الرابع: موقف محافظ الحسابات من الأحداث اللاحقة لعملية المراجعة و القوائم غير المراجعة

أولا: موقف محافظ الحسابات من الأحداث اللاحقة لعملية المراجعة[2]

و هي الأحداث التي تقع بعد إنهاء محافظ الحسابات مهمة المراجعة، حيث تقوم إدارة المؤسسة بإعداد القوائم المالية غالبا بتاريخ 12/31/.... من كل عام، و لكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد مرور أربعة أشهر

(حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري) من تاريخ إعدادها، كما أن قانون الشركات في معظم دول العالم قد أعطى هذه الشركات مهلة ستة أشهر (حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS10) لتصويب أوضاعها المالية، إن المدة من تاريخ إعداد القوائم المالية إلى ما قبل صدور تقريره بوقت قريب جدا تسمى " فترة الأحداث اللاحقة" و لقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الأحداث إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

1- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية و قبل صدور تقرير المراجع و التي لها تأثير على الحسابات و يجب تعديلها و تسويتها في الدفاتر و السجلات، مثل تعديل مخصص الديون المشكوك فيها نتيجة لتحصيل مبالغ كبيرة من المدينين و عمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض هذه المخصص.

2- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية و قبل صدور تقرير المراجع و التي لها تأثير على الحسابات موضوع المراجعة، و لكن الإفصاح عنها للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يعتبر أمرا ضروريا ملائما، مثل شراء

1عبد الفتاح الصحن محمد، درويش محمود ناجي، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

محمد يوسف جربوع، محددات المراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول للاستثمار و فلسطين بين آفاق التنمية و التحديات المعاصرة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005،ص 2.9التمويل

شركة جديدة، أو الاندماج مع شركة أخرى، أو شراء أسهم و سندات بكميات كبيرة، أو حصول زلازل و فيضانات و حرائق أو أية كوارث طبيعية أخرى.

3- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية و قبل صدور تقرير المراجع و التي ليس لها طبيعة محاسبية و يترك أمر الإفصاح أو عدم الإفصاح عنها لتقرير المراجع، مثل تغيرات هامة في إدارة الشركة، تغيير شكل المنتجات، القيام بحملة إعلامية لترويج المنتجات في العام القادم.

ثانيا: موقف المراجع من القوائم المالية غير المراجعة

على المراجع أن لا يوقع على بيانات لم يقم بمراجعتها و إذا ورد اسمه على قوائم مالية و هناك بيانات لم يقم بمراجعتها فعليه كتابة عبارة " غير مراجعة " على كل صفحة لم تراجع لإخلاء نفسه من المسؤولية، و يفضل في غالب الأحوال امتناع المراجع عن إبداء الرأي، كأن يذكر مثلا" إن كشف الميزانية و جدول حساب النتيجة المرفقين لم يدققا من قبل و لذا نمتنع عن إبداء الرأي فيهما".

خلاصة الفصل:

لقد تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية القوائم المالية فهي لم تعد تهم المالكين و المساهمين الحاليين فقط، بل عدة جهات و في مقدمتهم المستثمرين الجدد و المتوقعين، إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة و الموضوعية و الوضوح بعيدا عن التضليل و الغموض، لذلك يفترض أن توفر القوائم المالية معلومات مفيدة يثق فيها متخذ القرار من أصحاب المصلحة في المؤسسة، و حتى تكون كذلك يجب أن تعبر تعبيرا صادقا و حقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

و بالتأكيد فإن محافظة الحسابات هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير القوائم المالية للمؤسسة عن الواقع الفعلي لها و ذلك بالاعتماد على التقرير الذي يعده محافظ الحسابات بإعطاء رأي فني محايد بشأن صحة و دقة و مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية بعد اتخاذ مجموعة من الإجراءات، و تعتبر الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، و الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة و المساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

تمهيد

بعد الدراسة النظرية التي قمنا بها حول موضوع " فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية" و بغية الإلمام بموضوع الدراسة سنعرض من خلال هذا الفصل مناقشة الجوانب التطبيقية، و ذلك من أجل التعرف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، باعتبار أن محافظ الحسابات يسعى بشتى الأساليب، الوسائل و الطرق لجمع أدلة الإثبات و تدقيق القوائم المالية لاكتشاف الأخطاء و الإنحرافات لتعديلها و مدى إسهامه و انعكاسه على المؤسسة من خلال التقرير الذي يقدمه.

إذ قمنا بإسقاط المفاهيم النظرية على مؤسسة ميناء مستغانم حيث تضمن هذا الفصل مبحثين:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية و تقرير محافظ الحسابات

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري.

سوف يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم، أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم، والهيكل التنظيمي العام لهذه المؤسسة.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط .

1- نشأة الميناء

كان ميناء مستغانم خليجا صخريا حادّاً يمتدّ بين الرأس البح ري لصلامندر والرأس البحري لخروبة، استخدمه القراصنة لإقتسام الغنائم، سمُّي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 ب" مرسى الغنائم ."ومن هنا سمّيت المدينة"مستغانم."

في سنة 1848 ، أنشئ أوّل رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة1881 انطلق أوّل مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة.

تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و 1904 انتهت بميلاد أوّل حوض للميناء.

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 ، تم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر .فيما بين نهاية 1955 وبداية1959

2- نشأة مؤسسة ميناء مستغانم

يقدّم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات : الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي م ؤسسة عمومية إقتصادية /شركة ذات أسهم EPE/ EPM/ Spaأنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982 .

في 29 فيفري 1989 شقّت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية / شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة" الموانئ"، تحمل للسجل التجاري رقم01 .B .88 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 88-01 ، 88-03 ، 88-04 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للمرسوم 88-101 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 88-119 الصادر بتاريخ 16 ماي1988 والمرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر- 1988 .

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية؛

- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية؛
- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين؛
- مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها؛
- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

بتاريخ 27 فيفري 2008 ، تم رفع رأس مال الشركة إلى 500.000.000 دج.

3- **الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه** يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض°35 و° 56 شمالا وخطي طول ° 00 و05 شرقا، ويحتوي على

3-1- **كاسرة الأمواج** :بطول 1830 م.

3-2- **المدخل البحري للميناء** :شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م.

3-3- **الأحواض** : وتتكون من حوضين

- **الحوض الأول** :بمساحة مائية تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17 م.
- **الحوض الثاني** : بمساحة مائية تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22 م.

3-4- **الأرصفة** :تحوي 10 محطات رسو بطول كلّي يصل إلى1296 متر خطي مقسمة كما يلي

- **الرصيف الشمالي الشرقي** 117 :متر خطي (المحطة 0)
- **رصيف المغرب** 412 : متر خطي (المحطة 1 ، 2 و3)
- **الرصيف الجديد** 217 : متر خطي (المحطة الجديدة 8 و9).
- **رصيف الاستقلال** 270 :متر خطي (المحطة 4 و5).
- **الرصيف الجنوبي الغربي** 280 : متر خطي (المحطة 6 و7).

3-5- **أرضية التخزين** :بمساحة 44.430 م.

3-6- **مرأب السيارات** :بمساحة 24.000 م.

3-7- **مرأب الحاويات** :بمساحة 15000م وقدرة معالجة 15000حاوية سنويا .

3-8- **المخازن** :عددها 16 مخزن بمساحة 7455 م ، تستخدم ثمانية (8) مخازنلأغراض تجارية.

3-9- **طرق المواصلات** : وتتكون من :

- ✓ **الطريق الأرضي** :4885 متر خطي.
- ✓ **السكة الحديدية**:3747 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية .....)

4- **التسهيلات المينائية**

وتتمثل التسهيلات المينائية في :

4-1- **إرشاد السفن** : تؤمنه ل 24 سا 24 / سا مديريةُ قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزَوْرَقي إرساء.

4-2- **قطر السفن** : تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة2 ISSER ذات قوة 7100 حصان .

5- الإنشاءات المتخصصة

وتشمل الإنشاءات المتخصصة:

5-1- **محطة الزفت نفطال** :أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م، وهي مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة 4700 طن وقدرة معالجة 30000 طن سنويا من الزفت.

5-2- **صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب :** أنشأت سنة 1986 على مساحة 4640 م سعتها 30000 طن، وهي مجهّزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخّ 300 طن من الحبوب/ساعة لكل منهما

5-3- **صومعة السكر** :أنشأت سنة 1971 على مساحة 5697م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي أصبحت تسمى فيما بعدُ شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديها إلى16 000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 150 000 طن سنويا .

6- تحديات الميناء

يواجه الميناء عدة تحديات تتمثل في:

- محدودية عمق الأرصفة ب 8,22 م.
- عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم : (3-1) طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفقة عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1.296م	1.500م	204- م	44.430 م^2	200.000م^2	155.570– م^2

المصدر : خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم،

غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة مسجل في المخطط التنموي (2010-2014)

مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 منه خارج الولاية) ، مما أدى إلى تعطيل أربعة (04) محطات إرساء من جملة عشرة (10) .

الانعكاسات السلبية :وتتمثل في:

- طول المكوث المؤدّي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ ؛
- تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن إضافية ؛
- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل ؛
- اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري.

7- مشاريع مستقبلية

هناك عدة مشاريع مستقبلية وهي كالآتي:

7-1- **مشروع مرأب الحريق** :هو مركز لعبور المواد الخطيرة يسمح بمعالجة :

- المواد السائلة القابلة للالتهاب؛
- المواد الصلبة القابلة للالتهاب؛
- المواد المحرِقة (الملهِبة)؛
- المواد السامّة؛
- المواد المذيبة (الآكلة)؛
- مواد خطيرة أخرى .

أ- **أهداف مشروع مرآب الحريق** :وتتمثل في:

- تأمين أحسن الظروف لعبور المواد الخطيرة؛
- اجتلاب تجارة البضائع المختلفة.

ب- **تمويل المشروع :** إنتهت مرحلة دراسة المشروع في سنة 2005 ، وستنطلق عملية إنجازه فور المصادقة على القرار المتعلق بالتعيين الجديد لحدود أملاك الدولة المينائية بحيث تتحمل مؤسسة الميناء كلفة الإنجاز كاملة.

7-2- **مشروع محطة بحرية** :هو عبارة عن خط بحري للمسافرين .

أ. **أهداف مشروع محطة بحرية** :افتتاح خطّ بحري للمسافرين بين ميناء مستغانم وجنوب إسبانيا و (أو)جنوب فرنسا.

ب. **تمويل مشروع محطة بحرية** :أنجزت دراسة للمشروع في سنة 2004 من طرف مختبر الدراسات البحرية، وسيُشرع في إنجازه فور ترحيل قوارب الصيد البحري نحو مينائي الصيد :صلامندر وسيدي لخضر بحيث يتم تمويل عملية إنجازه إما كاملا من طرف مؤسسة الميناء وإما في إطار شراكة.

7-3- **مشروع الحوض الثالث** :عُهِد بدراسة المشروع إلى مختبر الدراسات البحرية واكتملت في سنة 1998باختبار حول نموذج مصغر حيث سيتم إنشاء هذا المشروع في نطاق الامتداد الطبيعي للموقع الحالي للميناء ضمن ثلاثة مراحل.

سُجّلت هذه الدراسة في إطار مقاربة عامة لبحث مختلف الخيارات الممكنة لتهيئة موانئ الغرب الجزائري من أجل مواجهة العجز المتوقع للقدرات المينائية فيما بين 2010 و2015.

يسمح هذا المشروع بزيادة حجم التبادل التجاري ب 1,5 مليون طن كنتيجة مباشرة لتجنب تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى ذات الأرصفة العميقة (8,22 <) م من جهة وبناء منشآت تخزين متخصصة للمواد غير الموضبة من جهة أخرى.

المطلب الثاني : أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها.

1. أهداف مؤسسة ميناء مستغانم

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدّة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر؛
- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية)؛
- كون الآذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين؛
- تسيير أملاك الدولة؛
- تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية؛
- تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتجديد البنيات الفوقية للميناء؛
- إصدار برنامج أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛
- تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو...الخ؛
- تنفيذ كل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي.

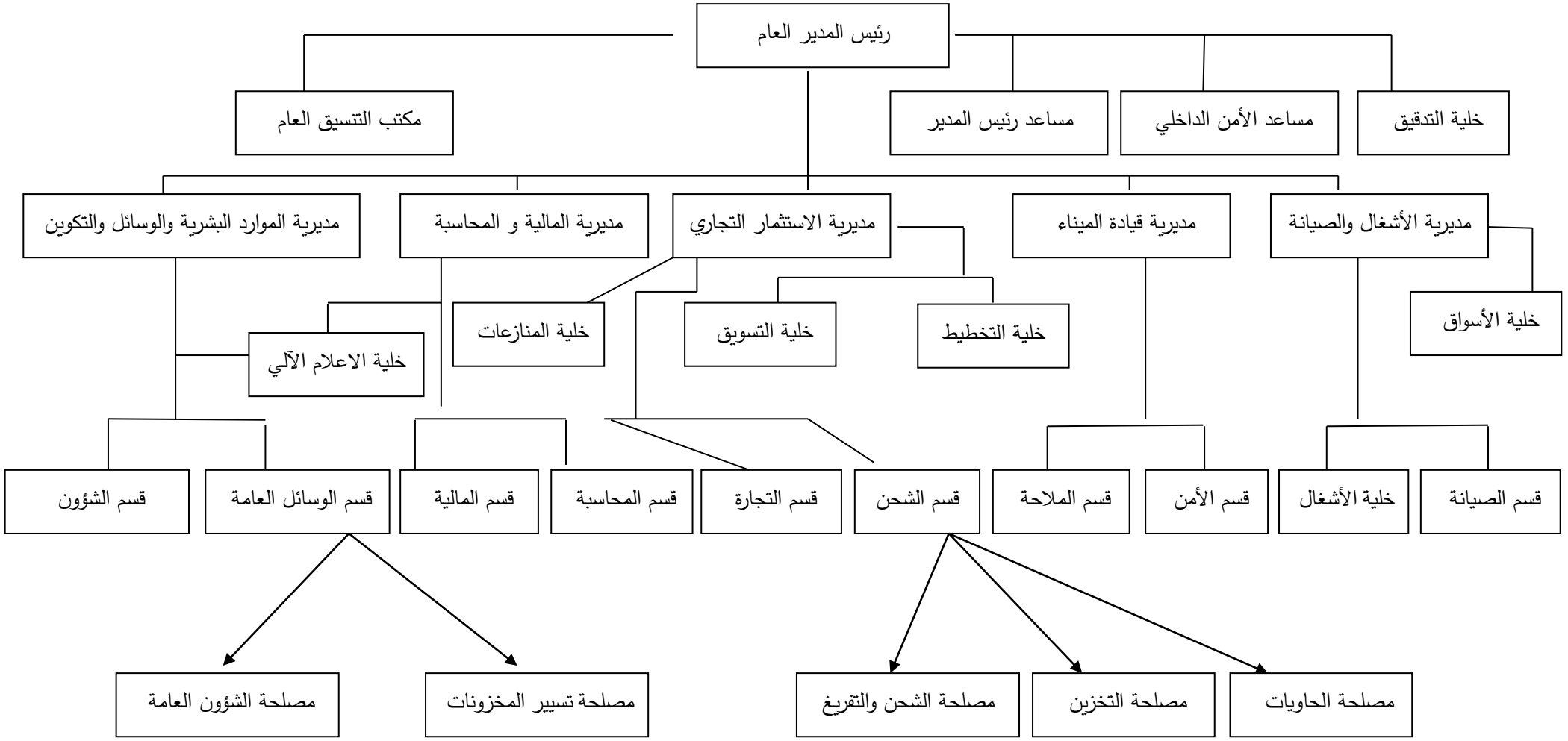
2. مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

تتميز مؤسسة ميناء مستغانم بـ:

- موقع جيو إستراتيجي هام ؛
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية؛
- محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة ؛
- إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت؛
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛
- حماية جيدة للبضائع ؛
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية ، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني؛
- بنى فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين؛
- إطارات وعمال مهيئون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ؛
- ساعات عمل متواصلة :24 سا 24 / سا و 7 أيام /7 أيام

المطلب الثالث : التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

الشكل رقم 03-01 الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة - ميناء مستغانم –



المصدر: من مؤسسة ميناء مستغانم

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

1- المديرية العامة

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم، وتتكون من :

1-1- **رئيس مدير عام :** هو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.

2-1- **مساعد مدير عام :**ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

3-1- **مساعد الأمن الداخلي :** وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الحرم المؤسساتي ومعاونيه يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية وتصدي لكل الأخطار المحتملة.

4-1- **مكتب التنسيق العام :** وهو الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن والسكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب.

5-1- **خلية التدقيق :**هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد من احترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- مديرية الموارد البشرية

تهتم مديرية الموارد البشرية بتنظيم وتنسيق ومراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة . تتكون هذه المديرية من الفروع التالية

2-1- قسم المستخدمين والتكوين : يقوم هذا القسم بالإشراف ومراقبة تطبيق سياسة المؤسسة في إطار تسيير المستخدمين، كما يقوم بإعداد برامج التكوين والحرص على تطبيقها، بالإضافة إلى مشاركته في إعداد الميزانية في إطار مصاريف المستخدمين ويتكون من المصالح التالية

أ. **مصلحة المستخدمين والتكوين :** تهتم هذه المصلحة بإعداد القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين، كما تسهر على تطبيق إجراءات التوظيف، وتصنيف المستخدمين، وتقوم بإعداد وتنظيم برامج التكوين والسهر على تطبيقها

ب. **مصلحة الأجور والتكاليف :** وهي المصلحة التي تشرف على دفع أجور المستخدمين وتكاليف العمل من منح ومكافئات نظير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد و طوال مدة تواجده في المؤسسة، والاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها المؤسسة .

ت. **المصلحة الاجتماعية** : تهتم هذه المصلحة بملفات حوادث العمل، التوقف عن العمل بسبب المرض، تعويضات المصاريف الطبية، وطب العمل.

2-2- **قسم الوسائل العامة :** يهتم قسم الوسائل العامة بتسيير الوسائل العامة، ويتكون من مصلحتين:

❖ **مصلحة الوسائل العامة :** وهي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات المساعدة على تنفيذ العمل وقطاع غيار

مختلف المركبات وقطاع الغيار الخاص بالقاطرة ومختلف العتاد من(كومبيوتر، آلات نسخ،مكاتب، كراسي) بالإضافة إلى مستلزمات المكتب من أقلام وأوراق...الخ.

كما تشرف مباشرة على جميع المهام التي يقوم بها أعوان المؤسسة أثناء تنفيذ أعمالهم في المهام الخاصة بداخل وخارج الوطن.

- **مصلحة تسيير المخزون :** تقوم مصلحة تسيير المخزون بتسيير المخزون، وتقوم بعملية جرد لهذه المخزونات.

2-3- **قسم الشؤون الاجتماعية** :يهتم قسم الشؤون الاجتماعية بتسيير الأنشطة الاجتماعية و الثقافية في المؤسسة ويتكون من مصلحين

- **مصلحة الخدمات الاجتماعية** :وهي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه سواء كانت حوادث عمل أو أمراض مهنية و استفادته من منح وتعويضات أثناء كامل مدة العجز أو المرض ومن جميع التأمينات الاجتماعية مثل المنح المدرسية، فترة الأمومة بالنسبة للنساء....الخ.
- **مصلحة النشاط الرياضي والثقافي :** وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تتم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال كمكافأة لهم على المجهودات المبذولة طوال السنة وتتمثل في برمجة رحلات سياحية خلال الأعياد المتسمية والموسم الإصطيافي .

أما الأنشطة الرياضية فتتمثل في برمجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى لتوحيد العمال وإشعارهم بروح التضامن والإخاء فيما بينهم

3- مديرية المالية والمحاسبة

هي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمساك الدفاتر التجارية المبينة للنشاط التجاري، وتتكون من

1-3- **قسم المحاسبة** :يشرف قسم المحاسبة على جميع العمليات الحسابية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين

- **مصلحة المحاسبة العامة** :تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج .
- **مصلحة المحاسبة التحليلية** :وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على تحليل جميع التكاليف.

2-3- **قسم المالية** :يشرف قسم المالية على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين :

- **المصلحة المالية :** وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على متابعة الأوضاع المالية للمؤسسة.
- **مصلحة التحصيل :** وتقوم بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير

بالوفاء بالدين أو الالتزامات تجاه المؤسسة مع تهديد هؤلاء المتعاملين (الزبائن) باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.

4- مديرية الاستثمار التجاري

وتقوم هذه المديرية بـ

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع(الشحن، التفريغ، والتخزين)؛
- تسيير أملاك الدولة المينائية ؛
- تسيير الإنشاءات المتخصصة؛
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة.

وتتفرع هذه المديرية إلى:

4-1- **قسم الشحن والتفريغ :** تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين، ويتكون من ثلاثة مصالح.

أ. **مصلحة الشحن والتفريغ :** هي المصلحة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفأ الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو، وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة، كما تتطلب آلات و رافعات لتنفيذ العمل المنشود .وعملية الشحن والتفريغ هي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كونها تمثل مجموعة السلع والبضائع التي يتطلب شحنها وتفريغها بدل الكثير من العناية والصرامة والاحتراس أثناء العملية. كما تتميز بتنوع مصدرها كونها بضاعة خطيرة أو سريعة التلف أو باهظة الثمن.

ب. **مصلحة التخزين :** تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم، كما تسهر على الاستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين، وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير.

ت. **مصلحة الحاويات :** وهي المصلحة المختصة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء، ومعرفة محتوياتها وفرزها.

4-2- **القسم التجاري :**ينظم مهام مصلحة الفواتير، الأملاك والإنشاءات المتخصصة، يسهر على ترجمة وتطبيق سلم الأثمان المعمول به، وينقسم إلى مصلحتين

أ. **مصلحة الفوترة وأملاك الدولة :** هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة ومكلفة بمتابعة دخول السفن، إنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها.

ب. **مصلحة الإحصائيات :** تقوم بإعداد الدوريات الإحصائية.

4-3- **خلايا مديرية الاستثمار التجاري** : تضم مديرية الاستثمار التجاري الخلايا التالية

أ. **خلية الدراسات والتخطيط :** وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر مع إحصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة و مقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد، وتوضح المخططات وضعية السنة المقبلة و تحدد فيها الأهداف والأرقام التي تهدف المؤسسة للوصول إليها وهذا عن طريق وضع احتمالات تقريبية.

ب. **خلية التسويق :** وهي الخلية التي يتمحور دورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيواستراتيجي بمنطقة الغرب الجزائري كونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري، وما يوفره من امتيازات تجعله الميناء الأمثل لعملية التصدير و الاستيراد. وتتمثل هذه الامتيازات في الموقع الجغرافي، التسهيلات الإدارية، التحفظات الجمركية ، انخفاض نفقات الشحن والتفريغ، وسائل العمل المتطورة، أماكن تخزين واسعة وهي الشروط التي تجلب دراسة برامج الاستيراد للمتعاملين المينائيين.

ت. **خلية المنازعات :** وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل، فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع المؤسسة بالتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو على أي أشكال من شأنه أن يؤثر على صحة التعاملات التجارية .

كما يمكن أن يكون النزاع بين المؤسسة وأحد العمال وهو النزاع الذي يندرج ضمن إطار نزاعات العمال الفردية كارتكاب العامل لخطأ من الدرجة الثالثة استلزم قطع علاقة العمل (أي فصله)، لذا يلتزم هذا العامل بالدفاع عن حقوقه والدخول مع المؤسسة في نزاع يتولى النظر فيه المحكمة الاجتماعية.

كما يمكن أن يكون النزاع جماعي وهو ما يعرف بنزاعات العمل الجماعية، حيث يدخل جميع العمال في نزاع مع المؤسسة ممثلين في ممثلهم النقابي نتيجة رفض صاحب العمل (المؤسسة) تنفيذ الالتزام مثلا (الزيادة في الأجور).

5- مديرية قيادة الميناء

وتقوم بتأمين حركة الملاحة(دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها إلى آخر)، وتأمين الحدود المينائية، وتتكون من قسمين

5-1- **قسم الملاحة :**ويشرف مباشرة على جميع ا لبحارة النائبين لها والملزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسئوليهم المباشرين، ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن لهؤلاء البحارة أن يتولى مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع بتنوع مؤهلات كل بحار على حدة ويتكون من

أ. **محطة القاطرة :** وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنيطة بها أو أثناء العودة من تنفيذ هذه المهام حيث لا يجوز بل يمنع منعا باتا على أي سفينة أخرى مهما كان نوعها أن تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق يحول عليها تنفيذ أعمالها بطريقة سليمة.

ب. **محطة سفينة الإرشاد :** وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة إرشاد المخصصة لنقل أثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند إدخال السفن أو إخراجها من الميناء، باعتباره المسؤول الأول على عملية إدخال وإخراج السفن وبدونه لا يمكن أن تتم العملية

5-2- **قسم الأمن :** ويختص في حفظ الأمن من كل الأخطار التي من شانها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال، وحفظ الصحة وذلك بالحرص على نظافة المحيط المخصص للعمل، وتفادي بذلك كل أنواع الأمراض التي يصاب بها العامل أثناء توليه العمل. ويتفرع هذا القسم إلى

أ- **قسم ضابط الميناء :** ويشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث (نوعية المواد المحملة حجم السفينة، طولها)، لكي ينسق تحديد الرصيف الخاص بالتوقف.

ب- **قسم حراس الميناء :** وتتمثل مهامه في حراسة الميناء.

6- مديرية الأشغال والصيانة

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل و المتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء الهياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد السلامة للعمال.

أما الصيانة يقصد بها أن المؤسسة تمتلك عتاد وآلات تساعد على تنفيذ العمل بصفة منتظمة وسريعة، وعليه فإن هذه الآلات قد تحتاج إلى عملية إصلاح في حالة تعرضها لعطب، فيقوم عمال مؤهلون بعملية الإصلاح لتلك الآلات تتكون هذه المديرية من

6-1- **قسم الصيانة :** يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة حفظ وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة إلى استبدال المعدات وقطع الغيار، ويتكون من مصلحتين

أ. **مصلحة الصيانة :** وهي المسؤولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموقف السيارات، والمعدات الميكانيكية.

ب. **مصلحة العتاد :** تهتم مصلحة العتاد بتنظيم عمل مشغلي الآلات، وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

ت. **قسم الأشغال :** يهتم قسم الأشغال بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة، ويتكون من مصلحة الأشغال والصيانة.

ث. **مصلحة الأشغال والصيانة** :تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية و تقرير محافظ الحسابات

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض القوائم و التقارير المالية لهذه المؤسسة

المطلب الأول: عرض الميزانية العامة و جدول حساب النتائج.

أولا: الميزانية

1-جانب الأصول: سأعرض الفحص التحليلي لعناصر الميزانية العامة لمؤسسة ميناء مستغانم جانب الأصول للسنة المالية 12/31/

جدول رقم (2-3): ميزانية السنة المالية لمؤسسة ميناء مستغانم جانب " الأصول"(2015-2016)

	عناصر الأصول	المبلغ الخام	الاهتلاكات و المؤونات	السنة المالية 2016	السنة المالية 2015
	أصول غير جارية				
207	فارق الشراء				
20	التثبيتات المعنوية	4.153.259,96	1.540.181,24	2.613.078,72	1.875.533,67
21	التثبيتات العينية	3.723.584.125,84	1.986.582.174,69	1.737.001.951,15	1.435.409.352,20
211	الأراضي				
213	المباني	617.342.353,95	209.569.193,10	407.773.160,85	298.516.927,68
218	التثبيتات العينية الأخرى	3.106.241.771,89	1.777.012.981,59	1.329.228.790,30	1.136.892.424 ,52
23	التثبيتات الجارية انجازها	69.690.177,95		69.960.177,95	26.507.830,11
27	التثبيتات المالية	270.000.000,00		270.000.000,00	70.000.000,00
	السندات				
	الحسابات الدائنة	70.000.000,00		70.000.000,00	70.000.000,00
266	السندات المثبتة الأخرى	200.000.000,00		200.000.000,00	
271	قروض و أصول مالية أخرى				
274	غير جارية				
	أصول الضرائب المؤجلة	105.795.564,18		105.795.564,18	109.684.897,31
	مجموع الأصول غير الجارية	**4.173.493.127,93**	**1.988.122.355,93**	**2.185.370.772,00**	**1.643.477.613,29**
	الأصول الجارية				
30	المخزونات	137.168.718,46	79.498.035,70	57.670.682,76	36.042.646,42
	الحسابات الدائنة	283.904.694,37	25.555.477,00	258.349.217,37	211.130.991,58
411	الزبائن	211.989.986,42		186.434.509,42	80.755.337,25
409	المدينون الآخرون	3.794.139,67	25.555.477,00	3.794.139,67	9.058.113,79
445	الضرائب و الرسوم المماثلة	68.120.568,28		68.120.568,28	121.317.540,54
	الحسابات الدائنة الأخرى				
	الموجودات و ما شابهها	1.261.309.418,47		1.261.309.418,47	1.959.420.999,27
	استثمارات و أصول مالية جارية	950.000.000,00		950.000.000,00	1.450.000.000,00
	الأخرى				
	الخزينة	311.309.418,47		311.309.418,47	509.420.999,27
	مجموع الأصول الجارية	**1.682.382.831,30**	**105.053.512,70**	**1.577.329.318,60**	**2.206.594.637,27**
	المجموع العام للأصول	**5.855.875.959,23**	**2.093.175.868,63**	**3.762.700.090,60**	**3.850.072.250,56**

المصدر:من إعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

- تحليل حسابات الميزانية

إن إجمالي الأصول النشطة لميناء مستغانم موقوف في 31 كانون الأول/ ديسمبر 2016، بما مجموعة 3.762.700.090 ,00دج

وبالمقارنة مع السنة السابقة، فإن التغيرات في مستوي الميزانية العمومية هي :

1. على مستوى الأصول غير الجارية الصافي، يلاحظ تطور بمبلغ 541.893.158,71دج، مقارنة بالسنة المالية 2015، و الذي له علاقة بما يلي:

- الاستثمارات التي تمت خلال العام 2016، و التي تصل إلى 200.000.000,00دج في السندات لمدة 5 سنوات مع معدل الفائدة 5.75 % لسنة.
- الأصول الثابتة المادية بمبلغ 301.592.598,95 دج، المتعلقة بما يلي:

- المقتنيات من العملية استحداث المحطة البحرية و المعدات و الأدوات الصناعية بمبلغ 536.166.464,95دج.

- عملية البيع عن طريق المزاد العلني للأصول استهلكت بالكامل في مبلغ 24.954.156,58دج و قد أجريت هذه العملية وفقا للإجراءات المعمول بها و سعر التحويل هو 8.507686,00دج.

- تخصيص الاهتلاكات المقدر بمبلغ 222.748.222,66دج.

الأصول الثابتة :

سجلت زيادة في الأصول الثابتة الإجمالية قدرها 498.374.822,37دج أي 15.5 % بالمقارنة مع الفترة السابقة لسنة 2015.

- الاهتلاكات:

ارتفاع اهتلاك الأصول الثابتة ب 52.4%، بنسبة إلى المبلغ الإجمالي الذي يقدر ب 1.986.582.174,69دج و قد تم تطبيق معدلات الاهتلاك نفسها كما هو الحال في السنوات السابقة .

-الأصول قيد الإنشاء:

تقدر الأصول قيد الإنشاء بمبلغ 69.960.177,95دج و تتعلق بالعمليات المدرجة في برنامج الاستثمار، الذي هو في طور الانجاز.

-الأصول المالية الثابتة:

ارتفعت الأصول المالية الثابتة إلى 270.000.000,00دج حيث تمثل ما يلي:

- الأسهم المالية التي يملكها على فرع EGPP مستغانم بمبلغ00, 70.000.000 دج.
- الاستثمار في السنة المالية 2016 في السندات لمدة 5 سنوات بمعدل 5.75%، و الذي يصل إلى 200.000.000،00دج .

-الأصول الضريبية المؤجلة:

قدرت أصول الضرائب المؤجلة بمبلغ 105.795.564،18 دج أي 4.8 % من مجموع الأصول التي سجلت انخفاظا قدره 3.889.333،13دج بالمقارنة مع السنة المالية 2015.

1-على مستوى الأصول الجارية الصافية، فإن هناك انخفاض في يقدر 629.983.933،82 دج مقارنة مع السنة المالية 2015، يتعلق أساسا في ما يلي:

-تراجع في القدرات المالية المتوافرة مقارنة بالمستوى المماثل بين السنة المالية 2016 و السنة السابقة. حيث بلغ مبلغ هذا التراجع 698.111.580،80دج و تمثل فيما يلي:

- ✓ مستوى الإستثمارات المقدر 500.000.000،00دج.
- ✓ مستوى الخزينة المقدر ب 198.111.580،80دج.

كما أن هناك زيادة مسجلة على مستوى:

- ✓ المخزونات بمبلغ 21.628.036،34دج.
- ✓ مستحقات العملاء بمبلغ 46.499.610، 64دج.

- **المخزونات:**

سجلت المخزونات في 2016/12/31 تطورا ب 60% أي 21.628.036،36 دج مقارنة مع السنة المالية 2015.

و هذه الزيادة تمثلت أساسا في قطاع الغيار.

يبين الجدول أدناه مقارنة مخزونات السنة المالية 2016 مع السنة المالية 2015 على النحو التالي:

الزيادة	2015	2016	التسمية
17852974.46	96026357.91	113879332.37	مخزونات قطع الغيار
113277.86	22954175.38	23067453.24	مخزونات أخرى
0.00	221932.85	221932.85	مخزونات الخارج
17966252.32	**119202466.14**	**137168718.46**	**القيمة الإجمالية**
3661784.02	(83159819.72)	(79498035.70)	إنخفاض قيمة المخزون
21628036.34	**36042646.42**	**57670682.76**	**القيمة الصافية**

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة :

سجلت الحسابات الدائنة- الإستخدامات المماثلة تطورا ب 48.674.305،61 دج مقارنة مع السنة المالية السابقة و تمثل هذه الديون إجمالا ب 283.904.694،37 دج.

- الزبائن : 211.989.986،42دج.
- المدينون الآخرون 3.794.139،967دج.
- الضرائب : 68.120.568،28دج.

تقدر الحسابات الدائنة-الإستخدامات المماثلة 74،7 % و يتم تحصيلها في مدة 48 يوم.

يلاحظ أن هناك إرتفاع في ديون الزبائن المستحقة يقدر ب 107.853.867،14دج أي بنسبة 103 % مقارنة بالسنة المالية 2015.

و ترجع هذه الزيادة إلى حساب فواتير الزبائن في شهر ديسمبر 2016.

و تجدر الإشارة إلى أنه في يناير 2017، تم تحصيل 116 مليون دينار إلى غاية 2016/12/31.

النسبة	2015	2016	Evolutions	%
الزبائن	76 574 150,53	186 434 509,42	109 860 358,89	143.5
الزبائن المشكوك فيهم	26 782 039,53	24 775 547,78	-2 006 491,75	-7.5
مدفوعات شيكات الزبائن	779 929,22	779 929,22	-	-
المبلغ الإجمالي	104 136 119,28	211 989 986,42	107 853 867,14	103.6
انخفاض القيمة	23 380 782,03	25 555 477,00	2 174 694,97	9.3
القيمة الصافية	80 755 337,25	186 434 509,42	105 679 172,17	130.9

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

المدينون الآخرون:

سجل حساب المدينون الآخرون إلى غاية 2016/12/31 مبلغا قدره 3 794 139,67دج مقارنة بالسنة المالية2015 حيث سجل انخفاضا قدره 5 263 974,12دج.

التسمية	2016	2015	Evolution
موردون مدينون	770 284 74	2 694 723,90	-1 924 439,16
الموظفون و الحسابات ذات الصلة	1 645 638,59	4 354 500,00	-2 708 861,41
مدينون آخرون	1 378 216,34	2 727 505,04	-1 349 288,70
المجموع الكلي	**3 794 139,67**	**9 776 728,94**	**-5 982 589,27**
انخفاض القيمة	-	718 615,15	718 615,15
القيمة الصافية	3 794 139,67	9 058 113,79	-5 263 974,12

المصدر:من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة

الضرائب:سجلت الضرائب إلى غاية 2016/12/31 مبلغا قدره 68 120 568,28دج حيث سجل انخفاضا قدره 53 196 972,26دج أي بنسبة 43,8% مقارنة بالسنة المالية 2015.

يوضح الجدول أدناه حسابات الضرائب كما يلي:

المبلغ	التسمية	رقم الحساب
56 079 206 ,72	تقديرات IBS	444100
1 539 236,09	الإعفاءات الضريبية IRCDC	444300
3 011 532,60	ضرائب أخرى	444900
1 593 625,23	القيمة المضافة المخصومة من التجهيز	445600
1 455 606,86	القيمة المضافة المخصومة من المواد و التجهيز	445610
3 035 369, 46	القيمة المضافة المخصومة من الخدمات	445620
1 405 991,32	الدفع المسبق	445690
68 120 568,28	المجموع	

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة

الموجودات و ما يماثلها:

تمثل الموجودات و ما يما يماثلها ما نسبته 51% من مجموع الأصول. و انتقلت من 1 959 420 999,27دج في سنة 2015 إلى 1 261 309 418,47دج في سنة 2016. حيث سجلت انخفاضا ب 698 111 580,80 دج أي 35.6%.

توظيفات و أصول مالية جارية :

بلغ مبلغ توظيفات و أصول مالية جارية إلى غاية 2016/12/31 950 000 000.00 دج و يتعلق أساسا بالودائع الحالية.

التسمية	مبلغ 2016	مبلغ 2015
الودائع على المستوى المتوسط	950 000 000.00	1 450 000 000.00
المجموع	950 000 000.00	1 450 000 000.00

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

أموال الخزينة:

تمثل أموال الخزينة بمبلغ قدره 311 309 418.47دج و مقارنة بالسنة السابقة سجل انخفاض قدره 39 %

التسمية	2016	2015
الشيكات المقدمة للتحصيل	80 080 105,33	158 438 314,03
البنوك	122 197 606,98	229 862 064,40
الحساب البريدي الجاري	8 581,44	8 581,44
الفوائد المستحقة	30 160 415,67	10 660 415,67
التسبيقات و الإعتمادات	78 862 709,05	110 451 623,73
المجموع	311 309 418,47	509 420 999,27

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

و تخص الاعتمادات المقدرة ب 78 862 709,05دج الملفات التالية:

- 85 % لانجاز سد مضاد للتلوث ب 7 374 992,98دج.
- آلات مكافحة التلوث ب 30 875 064,76دج.
- الرافعات ب 40 612 651,31دج.

جدول رقم (3-3): ميزانية السنة المالية جانب " الخصوم" (2015-2016).

	عناصر الخصوم	2016	2015
10	رؤوس الأموال الخاصة		
101	رأس المال الصادر أو مال الشركة	1.500.000.000,00	1.500.000.000,00
102	رأس المال المكتسب غير المطلوب		
103	العلاوات و الاحتياطات- أقساط التأمين	859.665.921,70	806.786.580,78
105	فارق إعادة التقييم		
104	فارق التقييم		
12	نتيجة السنة المالية	102.911.090,90	273.399.340,92
11	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- الترحيل من جديد		
	- حصة الشركة المساهمة		
	- حصة الأقلية		
	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**2.462.577.012,60**	**2.580.185.921,70**
	الخصوم غير الجارية		
	القروض و الديون المالية	2.293.463,83	2.293.463,83
	الديون الأخرى غير الجارية		
	المؤونات و المنتجات	755.327.516,81	794.562.056,28
	مجموع الخصوم غير الجارية	**757.620.980,64**	**796.855.520,11**
	الخصوم الجارية		
	الموردون و الحسابات الملحقة	68.557.433 ,22	34.758.591,26
	الضرائب	84.463.652,81	112.616.376,27
	الديون الأخرى	389.481.011,33	325.655.841,22
	مجموع الخصوم الجارية	**542.502.097,36**	**473.030.808,75**
	المجموع العام للخصوم	**3.762.700.090,60**	**3.850.072.250 ,56**

المصدر:من إعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

1- **رؤوس الأموال الخاصة:**

قدرت رؤوس الأموال الخاصة إلى غاية 2016/12/31 ب 2 462 579 512,60 دج حيث عرفت انخفاظا مقارنة بالسنة المالية 2015 بنسبة 4.5 % أي 117 606 409,10دج.

- **رأس المال الصادر:**

بلغ رأس مال الشركة إلى غاية 2016/12/31 مبلغا قدره 500 000 000دج تتكون من 5000 سهم بقيمة اسمية 100 000 ، المملوكة بالكامل من قبل GSP SOGEPPRTS .

حيث اعتبارا من 22 ماي 2014 و وفقا للقرار رقم 02 لاجتماع الجمعية العامة غير العادية، تمت زيادة في مبلغ رأس المال قدرها 1 000 000 000دج و بذلك أصبح رأس المال الأولي مليار و خمسمائة مليون دينار جزائري (1 500 000 000دج).

يتكون رأس مال جديد من 15000 سهم بقيمة 100 000 ,00دج،الذي تحتفظ به مجموعة المالك الوحيد SERPORT الجزائر.

- **العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) :**

سجلت العلاوات و الاحتياطات تطورا ب 92, 340 879 52دج و قد نتجت هذه الزيادة عن الأثر المشترك لما يلي:

- زيادة ب 340,92 879 122دج، وفقا للقرار رقم 02 من الجمعية العامة العادية للشركة ميناء مستغانم، الذي تمت في جلستها العادية في 29 ماي 2016، بشأن توزيع نتائج السنة المالية 2015.
- انخفاض ب 000,00 000 70دج، وفقا للقرار 01 من الجمعية العامة الاستثنائية للشركة ميناء مستغانم بشأن تخصيص العلاوات الاختيارية مع الأخذ في الاعتبار " الشركاء، توزيع الأرباح."

البيان	2016	2015	التطور
العلاوات القانونية	150 000 000,00	150 000 000,00	-
علاوات المستفيدين	-	-	-
العلاوات الاختيارية	709 665 921,70	956 786 580,78	52 879 340,92
المجموع	859 665 921,70	806 786 580,78	52 879340,92

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

- **النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع):**

انخفضت النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) بنسبة 62 % مقارنة بالسنة المالية 2015 حيث انتقلت من 340,92 399 273دج في 2015 إلى 590,90 913 102دج في 2016.

و يمثل هذا الانخفاض ما يلي :

- إنخفاض رقم الأعمال بنسبة 15 - % أي 377,50 383 234 دج.
- ارتفاع الخدمات بنسبة 75+ أي 212,19 133 25دج.
- ارتفاع تكاليف الموارد البشرية ب 1 % أي 918,25 854 4دج.

و عرف مبلغ الأصول الصافي للشركة انخفاضا بنسبة 4.5 % أي 409,10 606 117دج مقارنة بالسنة المالية 2015.

وسجل مبلغ الأصول الصافي إلى غاية 2016/12/31 ارتفاعا في رأس مال المؤسسة بنسبة 64 % أي 512,60 579 462 2دج.

2-الخصوم غير الجارية:

وسجل مبلغ الخصوم غير الجارية إلى غاية 2016/12/31 انخفاضا بنسبة 5 % أي 539,47 234 39دج مقارنة بالسنة المالية 2015 .

يقدر مبلغ الخصوم غير الجارية ب 980,64 620 757دج و يمثل أساسا في:

البيان	2016	2015
القروض و الديون المالية	2 293 463,83	2 293 463,83
مخصصات تعويضات التقاعد	648 700 139,40	663 659 112,94
إعانة أمن الميناء	73 424 252,21	88 780 271,66
مخصصات المنازعات	33 203 125,20	42 122 671,68
المجموع	757 620 980,64	796 855 520,11

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

- **القروض و الديون المالية:**

بلغت القروض و الديون المالية 463,83 293 2دج حيث سجلت نفس النسبة بالسنة المالية 2015 و يعلق الأمر بالضمانات المقدمة من المستفيدين في إطار عملية التأجير.

- المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا:

سجلت تخصيصا المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا إنخفاضا يقدر ب 539,47 234 39دج مقارنة مع السنة المالية 2015 و يتعلق الأمر ب:

- الاختلاف في نتيجة IDR لسنة 2016 14 958 973,54دج
- مخصصات المنازعات 8 919 546,48دج
- مخصصات التجهيز 15 356 019,45دج

3- الخصوم الجارية:

بلغت الخصوم الجارية 597,36 499 542دج حيث ارتفعت بنسبة 14.7 % أي 788,61 468 69دج مقارنة مع السنة المالية 2015.

البيان	2016	2015
الموردون	68 557 433,22	34 758 591,26
الضرائب	84 463 652,81	112 616 376,27
الديون الأخرى	389 478 511,33	325 655 841,22
المجموع	**542 499 597,36**	**473 030 808,75**

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

- **الموردون:**

قدر مبلغ الموردون إلى غاية 2016/12/31 ب 33 789 841,96دج أي ارتفاع بنسبة 97 % مقارنة مع السنة المالية 2015.

البيان	2016	2015
موردو المخزون	3 899 856,99	2 863 658,58
مقدمو الخدمات	20 267 750,05	29 365 327,90
موفرو الأصول	16 339 209,02	392 139,48
خصومات الضمان	22 113 014,89	2 137 465,30
فواتير غير مستلمة	5 937 602,27	-
المجموع	**68 557 433,22**	**34 758 591,26**

المصدر: من إعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

- **الضرائب:**

و يظهر حساب الضرائب على جانب الخصوم في الميزانية برصيد 84 463 652,81دج حيث انخفض ب 28 152 723,46 دج عن سنة 2015، و تتعلق بما يلي:

البيان	رصيد 2016	رصيد 2015
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	31 795 282,30	66 532 659,02
الرسوم على رقم الأعمال	38 464 182,13	34 483 010,68
ضرائب أخرى	14 204 188,38	11 600 706,57
المجموع	**84 463 352,81**	**112 616 376,27**

المصدر: من إعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

- **الديون الأخرى:**

سجلت الديون الأخرى إلى غاية 2016/12/31 ارتفاعا ب 63 822 670,11دج أي بنسبة 19.6 % مقارنة بالسنة الماضية و تتمثل أساسا في :

* الإجازات مدفوعة الأجر للسنة المالية 2016 بمبلغ 36 652 282,17دج.
* تنفيذ القرار رقم 01 الخاص باجتماع الجمعية العامة للمساهمين المنعقدة بتاريخ 2016/10/23 بمبلغ 70 000 000,00دج.

البيان	2016	2015
الزبائن الدائنون و التسبيقات المدفوعة	105 562 897,56	95 846 869,86
الموظفون و الحسابات المرفقة	109 594 909,06	87 016 113,86
المؤسسات الاجتماعية و الحسابات المرفقة	41 722 474,18	72 586 406,89
الضرائب المحصلة من الغير	14 204 188,38	14 010 954,28
الرسم على التكوين المهني	12 671 992,40	7 194 362,01
الشركاء الحساب الجاري	100 000 000,00	30 000 000 ,00
مختلف المدينون و الدائنون	5 095 012,70	109 000,00
الحسابات الانتقالية	-	18 892 134,32
المجموع	**389 478 511,33**	**325 655 841,22**

المصدر: من اعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

ثانيا: عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

	التعيين	نشاط السنة المالية2016	نشاط السنة المالية 2015
70	رقم الأعمال	1.354.570.642,84	1.588.954.421,34
-1-	**إنتاج السنة المالية**	**1.354.570.642,84**	**1.588.954.421,34**
60	المشتريات المستهلكة	34.471.935,35	36.250.748,81
62-61	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	135.083.214,29	108.171.188,64
-2-	**استهلاك السنة المالية**	**169.555.149,64**	**144.421.937,45**
-3-	**القيمة المضافة**	**1.185.015.493,20**	**1.444.532.483,89**
63	أعباء المستخدمين	842.133.544,32	837.278.626,07
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلو	29.839.988,22	33.861.028,67
-4-	**إجمالي فائض الاستغلال**	**313.041.960,66**	**573.392.829,15**
75	المنتجات العملياتية الأخرى	51.527.840,46	10.867.043,07
65	الأعباء العملياتية الأخرى	9.986.974,80	7.002.630,03
68	المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	308.208.936,95	320.332.056,17
78	استرجاعات خسائر القيمة و المؤونات	53.829.455,87	10.007.032,34
-5-	**النتيجة العملياتية**	**100.203.345,24**	**266.932.218,36**
76	المنتوجات المالية	38.392.361,09	39.627.158,32
66	الأعباء المالية		
-6-	**النتيجة المالية**	**38.392.361,09**	**39.627.158,32**
-7-	**النتيجة العادية قبل الضرائب**	**138.595.706,33**	**306.559.376,68**
698	الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية	31.795.282,30	66.532.659,02
695	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	3889.333,13	-33.338.290,51
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	1.498.320.300,26	1.649.455.655,07
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	1.395.409.209,36	1.376.090.646,90
-8-	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**102.911.090,90**	**273.365.008,17**
77	عناصر عادية- منتوجات		34.332,75
67	عناصر عادية- أعباء		
-9-	**النتيجة غير العادية**		**34.332,75**
10-	**صافي نتيجة السنة المالية**	**102.911.090.90**	**273.399.340,92**

المصدر: من إعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

إنتاج السنة المالية 2016: 1.354.570.642،84

استهلاك السنة المالية 2016: 34.471.935.35+135.083.214،29= 169.555.149،64

القيمة المضافة للاستغلال2016 : 1.354.570.642،84- 169.555.149،64 = 1.185.015.493،20

إجمالي فائض الاستغلال2016: 1.185.015.493،20- 842.133.544،32 – 29.839.988،22 = 313.041.960،66

النتيجة العملياتية2016 : 313.041.960،66 + 51.527.840،66 – 9.986.974،80 – 308.208.936،95+
100.203.345،24 = 53.829.455،87

النتيجة المالية2016 : 38.392.361،09 – 0 = 38.392.361،09

النتيجة العادية قبل الضرائب 2016: 100.203.361،24 + 38.392.361،09 = 138.595.706،33

النتيجة الصافية للأنشطة العادية 2016 : 1.498.320.300،26 – 1.395.409.209،36 = 102.911.090.90

النتيجة غير العادية 2016: 0

صافي نتيجة السنة المالية 2016: 102.911.090،90

المطلب الثاني: عرض جدول تدفقات الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة.

أولا: جدول تدفقات الخزينة

التعيين	الملاحظات	السنة المالية2016	السنة المالية2015
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		1.814.183.200 ,73	1.841.287.797,48
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		-1.036.298.718,14	-841.733.177,34
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		-5.389.236,09	-1.662.2500,00
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		772.495.246,50	997.892.120,14
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية			
مسحوبات عن اقتناء الأصول المتداولة و غير المتداولة		-508.165.362,98	-193.371.579,19
سحب الأصول المتداولة و غير المتداولة			
ايرادات أخرى		210.599.768,68	249.489.970,44
إعدادات		-31.588.914,68	-20.237.845,42
استثمارات مالية		-500.000.000,00	250.000.000.00
سحب الأصول المالية المتداولة			
أرباح الاستثمارات المالية		39.625.000,00	
أرباح و حصص النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)		-829.154.508,98	240.491.473,78
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية			
إيصالات أسهم			
أرباح و توزيعات أخرى		-132.815.765,64	-181.166.323,64
إيصالات القروض			
سداد القروض و الديون المشابهة		-508.636.552,68	-962.706.830,01
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج)		-641.452.318,32	-1.143.873.153,65
أرباح تغيرات أسعار الصرف			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)		-698.111.580,80	94.510.440,27
المكافآت النقدية عند إفتتاح العمليات		1.959.420.999,27	1.864.910.559,00
المكافآت النقدية عند إقفال العمليات		1.261.309.418,47	1.959.420.999,27
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة		-698.111.580,80	94.510.440,27

المصدر: من إعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة

جدول تدفقات الخزينة مقارنة لكل من سنتي 2015-2016

***تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية:**

- التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن كان رصيد الحساب يقدر ب 797,48 287 841 1دج في سنة 2015، أما في سنة 2016 قدر المبغ 200,73 183 814 1دج ، أي انخفضت المبالغ في سنة 2016 هذا يعني أن المؤسسة ساءت قليلا من حيث التحصيل من الزبائن في الفترة المحددة.

- المبالغ المدفوعة للموردين و الموظفين في سنة 2015 قدرت بمبلغ 177,34 733 841دج، أما في سنة 2016 فقدرت بمبلغ 718,14 298 036 1دج، إذ نلاحظ تطور ملحوظ فيما يخص تسديد مستحقات الموردون و المستخدمون.

- الفوائد و التكاليف المالية المدفوعة قدرت بمبلغ 00, 500 1662دج في سنة 2015 ، أما في سنة 2016 فقدرت بمبلغ 236,09 389 5دج أي أن هناك تغير بالنسبة للفوائد و هذا راجع إلى التعاملات مع المؤسسات البنكية.

***تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية:**

- المسحوبات عن اقتناء قدرت ب 651,24 385 278 في سنة 2015، أما بالنسبة لسنة 2016 فقدرت بمبلغ 362,98 165 508دج، ارتفعت مسحوبات التثبيتات و هذا يدل على أن المؤسسة تعاملت بشكل جيد من حيث النقصان في استثماراتها.

- مصاريف أخرى كان الرصيد في سنة 2015 970,44 489 249دج وقدر ب 768,68 599 210دج في سنة 2016 أي أن هناك انخفاض محسوس.

***تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية:**

-الأرباح و غيرها من التوزيعات الأخرى التي تم القيام بها قدرت بمبلغ 323,64 166 181دج في سنة 2015، أما في سنة 2016 قدرت ب 765,64 815 132دج.

ثانيا : جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2014		1.500.000.000,00				1.003.537.861,80
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص الدفوعة						-110.000.000,00
العائدات						-2.025.000,00
مشاركة العمال						-84.726.281,00
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						273.399.340,92
الرصيد في 31 ديسمبر 2015		**1.500.000.000,00**				**1.080.185.921,70**
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						-125.000.000,00
العائدات						-2.520.000,00
مشاركة العمال						-93.000.000,00
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						102.911.090,90
الرصيد في 31 ديسمبر 2016		1.500.000.000,00				962.577.012,60

المصدر: من إعداد المتربصين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات

1-تقرير المصادقة على حسابات الشركة :

-تحليل الحركات المالية و المحاسبية الرئيسية لسنة 2016:

البيانات المحاسبية و المالية الرئيسية للقوائم المالية للمؤسسة في 12/31/ 2016 تمثلت في:

- **الميزانية :**

الميزانية المحاسبية لمؤسسة ميناء مستغانم تسجل أصولها و خصومها المعلومات التالية:

الأصول = الخصوم= 3 762 700 090,60 دج

- **جدول حساب النتائج:**

جدول حساب النتائج للمؤسسة يقدم المعلومات التالية:

مجموع الأعباء = 1 395 409 209,36دج

مجموع المنتجات = 1 498 320 300,26 دج

- **النتيجة العادية قبل الضريبة:**

الناتج الضريبي الإجمالي للسنة يساوي النتيجة العادية قبل الضرائب للسنة تتمثل كما يلي:

النتيجة العادية قبل الضريبة = 138 595 706,33دج

- **النتيجة الصافية للسنة المالية:**

بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات IBS فإن النتيجة الصافية للسنة المالية بلغت 17.320.420,64دج.

في نهاية المراجعة و الرقابة التي تم إجراءها على البيانات المالية للسنة المالية الملازمة لعمل المراجع، و التي تتم وفقا لقواعد الاجتهاد العادية ، و أحيانا بشكل منهجي و أحيانا باستخدام صيغ أخذ العينات، و باستثناء الملاحظات المذكورة أدناه و عدم تقديم طبيعة تعليق، يمكننا في رأينا أن نستنتج أن حسابات الشركة مقفلة للأصول التي تساوي الخصوم بمبلغ 3 762 700 090, 60دج ، و نتيجة صافية حوالي 102 911 090, 90دج، صادقة منتظمة و تقدم صورة حقيقية.

2-تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:

المبالغ	السنة	تعيين
312 971 477,07	2012	النتيجة الصافية
553 421 938,07	2013	النتيجة الصافية
263 549 087,23	2014	النتيجة الصافية
273 399 340,92	2015	النتيجة الصافية
102 911 090,90	2016	النتيجة الصافية

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة عن إشكالية الدراسة المتمثلة ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية و جعلها تعبر عن الوضعية الحيقية للمؤسسة، من أجل ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية حيث تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى القوائم و التقارير المالية لمؤسسة ميناء مستغانم، حيث توصلنا في دراستنا هذه إلى أن محافظ الحسابات له دولر فعال في موثوقية هذه القوائم المالية، من خلال المصادقة على صحة هذه الحسابات و إبداء رأيه الفني و المحايد في تقريره النهائي.

خـــاتمـــة

خاتمة

إن لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في توفير و إضفاء الشفافية في القوائم المالية و ذلك من خلال الإدلاء بحكم و انتظام و صدق و صحة الحسابات السنوية، و إعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة.

و هو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى تفويض و تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني و فني و محاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على إثبات شرعية و صدق و صحة الحسابات وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، و على هذا الأساس جاءت دراستنا حول فعالية محافظ الحسابات في إضفاء الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية و جعلها أكثر مصداقية، و الذي حاولنا فيه الإجابة على إشكالية الدراسة و التي كانت " ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية في المؤسسات؟" .

و عليه فقد توصلنا في دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج و توصيات يمكن إيجازها كما يلي:

النتائج و اختبار الفرضيات:

أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها في ما يلي:

1. يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات، و تظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة و بدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، و هذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة و المصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن استقلالية محافظ الحسابات و التزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق و عدالة القوائم المالية.
2. يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، و ذلك من خلال طرق و أساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل و فحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود و ملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه و كذا تسجيله محاسبيا، و هذا ما يزيد من درجة الثقة و المصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية،و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
3. إن قيام محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية تعزز الثقة و المصداقية بها، و لكن على الأطراف المستعملة للقوائم المالية معرفة أن محافظ الحسابات لا يوفر الضمان و التأكيد المطلق بصحة ما ورد بالقوائم المالية.
4. يمتلك محافظو الحسابات في الجزائر المؤهل و التخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

الاقتراحات:

بناءا على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات و التي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات و هذا يصب في الهدف النهائي و هو الحصول على معلومات ذات مصداقية و تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، و يمكن ايجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

- ✓ تفعيل القوانين و التشريعات الخاصة بواجبات و حقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الراضعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات.
- ✓ نقترح أيضا ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة و المصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، و ذلك من خلال:
  - التحديد الواضح للدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات.
  - وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء خدمات غير المراجعة على استقلال محافظ الحسابات.
- ✓ توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء و الغش، بهدف تمكين مستخدمين القوائم المالية من الثقة في أرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عم الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ نقترح على المنظمات المهنية القيام بفحص مختلف حالات الغش و التصرفات الغير القانونية و ذلك بهدف معرفة الأساليب التي استخدمت لإجراء التلاعب في القوائم المالية، و كذا الطرق التي اتبعت لإخفاء ذلك.
- ✓ تشكيل لجان تهتم بفحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية و تقارير محافظي الحسابات عنها، بغية التأكد من التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية و القوانين المعمول بها و التي تطبق في مراجعة القوائم المالية.

آفاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعملية المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات و التي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، و التي من خلالها يمكن زيادة الثقة و المصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي و المتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد و مستقل، غير أننا لم نتناول جوانب في هذه الدراسة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين و هي كما يلي:

1. فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رأيه لمختلف مستخدميه.
2. أثرإلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1/المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية،2003.
2. أمين السيد أحمد لطفي،إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، دار النشر الثقافة، الاسكندرية، 2007.
3. خالد الجعارات جمال، معايير التقارير المالية الدولية2007 IFRS/IAS الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و الاشهار، 2008.
4. رفيق مصطفى أبو رقية و آخرون، تدقيق و مراجعة الحسابات، دار المكتة للنشر و التوزيع، الأردن، 2014.
5. زاهر عاطف سواد، ملراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان،2009.
6. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل،الدار الجامعية، الاسكندرية،2000.
7. عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية،2000.
8. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار، دار النشر للثقافة، الاسكندرية،2006.
9. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات (الاطار النظري و الممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2006.
10. محمد يوسف جريوع، محددات المراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي، جامعة الاسلامية، غزة،2005.
11. مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر،2014.
12. مولود ديدان، القانون التجاري،دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، 2006.

ب- المذكرات و الرسائل الجامعية:

1. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر في علوم التسيير فرع نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،2002.
2. عون وردية، دور النظام المحاسبي في الإفصاح عن المعلومة المالية، مذكرة نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة أكلي محند الحاج البويرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم مالية و محاسبة،2015/2014.

ج-المجلات و الدوريات:

1. الأزهر عزة، ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد05، السنة 2012.
2. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكات المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12 سنة 2012.

د-المنتديات:

1. منتدى العلوم الاقتصادية، متاح على الموقع التالي: www.ouarsenis.com ، تم زيارته في 2021/03/25 على الساعة 21:21 مساءا.

ذ- القوانين و المراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

2/المراجع باللغة الفرنسية:

1. Jean françois des robert, françois méchin, hervé puteaux, normes IFRS et PME , dunod, paris,2004.

الملاحق

الملحق رقم : 01

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE
EPM
Exercice 2016

DATE: 07/03/2017
HEURE: 09:27
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : [redacted]

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	01	4 153 259,96	1 540 181,24	**2 613 078,72**	1 875 533,67
Immobilisations corporelles	02	3 723 584 125,84	1 986 582 174,69	**1 737 001 951,15**	1 435 409 352,20
Terrains					
Bâtiments		617 342 353,95	209 569 193,10	407 773 160,85	298 516 927,68
Autres immobilisations corporelles		3 106 241 771,89	1 777 012 981,59	1 329 228 790,30	1 136 892 424,52
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	03	69 960 177,95		**69 960 177,95**	26 507 830,11
Immobilisations financières	04	270 000 000,00		**270 000 000,00**	70 000 000,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
Autres titres immobilisés		200 000 000,00		200 000 000,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif	05	105 795 564,18		**105 795 564,18**	109 684 897,31
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 173 493 127,93	1 988 122 355,93	**2 185 370 772,00**	1 643 477 613,29
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		137 168 718,46	79 498 035,70	**57 670 682,76**	36 042 646,42
Créances et emplois assimilés		283 904 694,37	25 555 477,00	**258 349 217,37**	211 130 991,58
Clients		211 989 986,42	25 555 477,00	186 434 509,42	80 755 337,25
Autres débiteurs		3 794 139,67		3 794 139,67	9 058 113,79
Impôts et assimilés		68 120 568,28		68 120 568,28	121 317 540,54
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		1 261 309 418,47		**1 261 309 418,47**	1 959 420 999,27
Placements et autres actifs financiers courants		950 000 000,00		950 000 000,00	1 450 000 000,00
Trésorerie		311 309 418,47		311 309 418,47	509 420 999,27
TOTAL ACTIF COURANT		1 682 382 831,30	105 053 512,70	**1 577 329 318,60**	2 206 594 637,27
TOTAL GENERAL ACTIF		5 855 875 959,23	2 093 175 868,63	**3 762 700 090,60**	3 850 072 250,56

الملحق رقم : 02

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE
EPM
Exercice 2016

DATE: 07/03/2017
HEURE: 09:27
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : [redacted]

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Primeset réserves./(réserves consolidées (1))			
Ecart de réévaluation		859 665 921,70	806 786 580,78
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net - part du Groupe (1))			
Autres capitaux propres -Report à nouveau (1)		102 911 090,90	273 399 340,92
part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		2 462 577 012,60	2 580 185 921,70
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunt et dettes financières			
Impots (Différés et provisionés)		2 293 463,83	2 293 463,83
Provision et produits constatés d avance			
		755 327 516,81	794 562 056,28
TOTAL PASSIFS NON COURANT		757 620 980,64	796 855 520,11
PASSIFS COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		68 557 433,22	34 758 591,26
mpots		84 463 652,81	112 616 376,27
Autres Dettes		389 481 011,33	325 655 841,22
TOTAL PASSIFS COURANTS		542 502 097,36	473 030 808,75
TOTAL GENERAL PASSIFS		3 762 700 090,60	3 850 072 250,56

الملحق رقم: 03

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE
EPM
Exercice 2016

DATE: 07/03/2017
HEURE: 09:27
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)
De Janvier A Décembre < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : [redacted]

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 354 570 642,84	1 588 954 421,34
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 354 570 642,84	1 588 954 421,34
Achats consommés		34 471 935,35	36 250 748,81
Services extérieurs et autres consommations		135 083 214,29	108 171 188,64
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		169 555 149,64	144 421 937,45
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		1 185 015 493,20	1 444 532 483,89
Charges de personnel		842 133 544,32	837 278 626,07
Impôts, taxes et versements assimilés		29 839 988,22	33 861 028,67
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		313 041 960,66	573 392 829,15
Autres produits opérationnels		51 527 840,46	10 867 043,07
Autres charges opérationnelles		9 986 974,80	7 002 630,03
Dotations aux amortissements et aux provisions		308 208 936,95	320 332 056,17
Reprise sur pertes de valeur et provisions		53 829 455,87	10 007 032,34
V. RESULTAT OPERATIONNEL		100 203 345,24	266 932 218,36
Produits financiers		38 392 361,09	39 627 158,32
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER		38 392 361,09	39 627 158,32
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		138 595 706,33	306 559 376,68
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		31 795 282,30	66 532 659,02
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		3 889 333,13	-33 338 290,51
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 498 320 300,26	1 649 455 655,07
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 395 409 209,36	1 376 090 646,90
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		102 911 090,90	273 365 008,17
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			34 332,75
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			34 332,75
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		102 911 090,90	273 399 340,92
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم : 04

CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

Désignation	2016
Résultat de l'exercice	**102 911 090**
+ Dotations aux amortissements, aux provisions et aux pertes de valeurs	308 208 936
- Reprise sur amortissements, provisions et pertes de valeurs	53 829 455
- Quote part des subventions virées au résultat de l'exercice	
- Plus value de cession dimmobilisation	
+ Moins value de cession dimmobilisation	
Capacité d'autofinancement	**357 290 571**

الملحق رقم: 05

CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

Désignation	2015
Résultat de l'exercice	**273 399 341**
+ Dotations aux amortissements, aux provisions et aux pertes de valeurs	320 332 056
- Reprise sur amortissements, provisions et pertes de valeurs	10 007 032
- Quote part des subventions virées au résultat de l'exercice	
- Plus value de cession dimmobilisation	
+ Moins value de cession dimmobilisation	
Capacité d'autofinancement	**583 724 365**

الملحق رقم : 06

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE
EPM
Exercice 2016

DATE: 07/03/2017
HEURE: 09:28
PAGE: 1

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)
Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : [redacted]

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		1 814 183 200,73	1 841 287 797,48
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 036 298 718,14	-841 733 177,34
Intérêts et autres frais financiers payés		-5 389 236,09	-1 662 500,00
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		772 495 246,50	997 892 120,14
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-508 165 362,98	-278 385 651,24
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		210 599 768,68	249 489 970,44
Autres encaissements		-31 588 914,68	-20 237 845,42
Accréditifs		-500 000 000,00	250 000 000,00
Placements financiers			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			39 625 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-829 154 508,98	240 491 473,78
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		-132 815 765,64	-181 166 323,64
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		-508 636 552,68	-962 706 830,01
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		-641 452 318,32	-1 143 873 153,65
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités		-698 111 580,80	94 510 440,27
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		1 959 420 999,27	1 864 910 559,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 261 309 418,47	1 959 420 999,27
Variation de trésorerie de la période		-698 111 580,80	94 510 440,27
Rapprochement avec le résultat comptable			

الملحق رقم : 07

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE
EPM
Exercice 2016

DATE: 05/03/2017
HEURE: 13:28
PAGE: 1

Etat de Variation des Capitaux Propres

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : [redacted]

Intitulé	Not	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre N-2 (2014)		**1 500 000 000,00**				**1 003 537 861,80**
Operation 2014						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés						
Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						-110 000 000,00
Tantieme						-2 025 000,00
Participations des travailleurs						-84 726 281,02
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						273 399 340,92
Solde au 31 décembre N-1 (2015)		**1 500 000 000,00**				**1 080 185 921,70**
Operation 2015						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés						
Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						-125 000 000,00
Tantieme						-2 520 000,00
Participations des travailleurs						-93 000 000,00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						102 911 090,90
Solde au 31 décembre N (2016)		**1 500 000 000,00**				**962 577 012,60**

الملخص:

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز و مقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي و الإداري،نظرا لإضفائه نوعا من الموثوقية و المصداقية على القوائم المالية،خدمة لحقوق المساهمين و أصحاب المصالح،حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة مراجعة الحسابات.

و تهدف دراستنا إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية و جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة،و اعتمدنا أيضا في دراستنا على القوائم و التقارير المالية لمحافظ الحسابات و بعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات،حيث تم تحليل أربعة تقارير للمؤسسة محل دراستنا،بغية تحليل هذه التقارير المالية لتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة،كما مكنتنا المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي حسابات و محاسبين معتمدين.

خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية،و ذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها و يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات، الموثوقية في القوائم المالية، الاستقلالية.

Abstract:

The presence of the governor of the accounts control as external one of the pillars and the foundations of the national economy, which is considered as an antidote financial and administrative corruption, due to avail kind of reliability and credibility to the financial statements, service to the rights of shareholders and stakeholders, as the governor of the accounts in this pivotal role requires him to remain conservative its independence, which is a prerequisite in the auditing profession. The aim of aldrastna to know the role of the governor of the accounts in enhancing the reliability of almlahojolha lists taburan the real situation of the institution, and also we have adopted in our study on the financial statements and reports to the governor of accounts and some personal interviews of governors of the accounts, which were analyzed four reports of the institution replaces our study, in order to analyses these financial reports to reach understanding he explained the problem at hand, as personal interviews enabled us to perform the views of some of the professionals of governors of accounts and certified accountants.

The study concluded that the governor of his accounts active role in the promotion of disclosure in financial reports, and through the approval of these accounts or non-approval, and thus highlights the role of the governor in the accounts of disclosure and transparency in financial reporting.

Key words: conservative calculations, the reliability of the financial statements, independence