



جامعة عبد الحميد  
UNIVERSITE  
Abdelhamid Ibn Badis  
MOSTAGANEM  
بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة : مالية ومحاسبة  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

## محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات -مستغانم

مقدمة من طرف الطالبين :

تواتي إكرام

حمادي لحاج بلخير

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من جامعة
رئيسا	د/ بن شني يوسف	أستاذ محاضر.أ	جامعة مستغانم
مقررا	د/عتو شارف	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مناقشا	د/بوزيان العجال	أستاذ محاضر.أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020



# الإهداء

"اللهم علمني ما ينفعني بما علمتني وزدني علما"

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى التي غمرتني بحنانها وبدعواها ، إلى نبع الحنان أمي الغالية أطال الله في عمرها .

إلى سندي في الحياة ، ومن سهر لأجلي ، إلى من أرى فيه نور الأيام إلى الوالد أطال الله في عمرة .

إلى كل الإخوة والأخوات

إلى كل الأصدقاء وكل من يعرف لحاج بلخير قريب أو بعيد

حمادي لحاج بلخير

# الإهداء

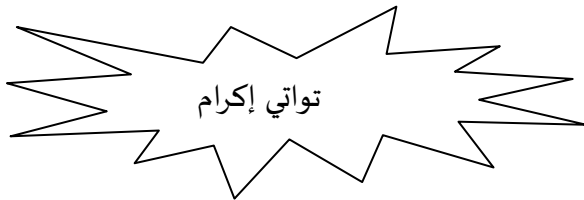
"اللهم علمني ما ينفعني بما علمتني وزدني علما"

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى التي غمرتني بحنانها وبدعواها ، إلى نبع الحنان أمي الغالية أطلال الله في عمرها .

إلى سندي في الحياة ، ومن سهر لأجلي ، إلى من أرى فيه نور الأيام إلى جدتي العزيزة أطلال الله في عمرها

إلى كل الإخوة والأخوات

إلى كل الأصدقاء وكل من يعرف تواتي إكرام قريب أو بعيد



# الشكر

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل .

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف الدكتور "عتو الشارف" على قبوله الإشراف على هذه  
المذكرة وساعدني في هذا العمل .

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى رئيس اللجنة ..... لقبوله لمناقشة هذه المذكرة وأستاذ .....مناقشا  
لها .

وكما لا يفوتني في هذا الصدد أن أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير إلى محافظ الحسابات الأستاذ "قودار  
حراق" الذي قدم لي الكثير من النصائح والتوجيهات في محل تربصي .

وأشكر كل أساتذة قسم المالية والمحاسبة .

الفهرست

# فهرس المحتويات

	العنوان
	البسمة
	الإهداء
	الشكر
	الفهرس
	فهرس الجداول و الأشكال
	فهرس الرموز و المصطلحات
	فهرس الملاحق
1	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات
5	تمهيد
6	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
6	المطلب الأول: ماهية التدقيق
9	المطلب الثاني: أنواع التدقيق و أهدافه
12	المبحث الثاني: الجانب القانوني لمحافظ الحسابات
12	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات و شروط ممارسة مهنته
13	المطلب الثاني: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات
17	المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات
19	المبحث الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات
19	المطلب الأول: تخطيط لعملية التدقيق

23	المطلب الثاني:تجميع أدلة الإثبات
27	المطلب الثالث: إعداد التقارير
	خاتمة الفصل الأول
	الفصل الثاني:أعمال الدورة المحاسبية
38	تمهيد
39	المبحث الأول : الدورة المحاسبية
39	المطلب الأول: ماهية الدورة المحاسبية
39	المطلب الثاني: خطوات الدورة المحاسبية
40	المطلب الثالث: توقيت الدورة و مقوماتها
44	المبحث الثاني:أعمال نهاية السنة
44	المطلب الأول: مفهوم أعمال نهاية السنة
	المطلب الثاني: أعمال الجرد
46	المطلب الثالث:جرد وتسوية مختلف الحسابات.
50	المطلب الرابع: تصحيح الأخطاء و الميزانية وكيفية حساب نتيجة الدورة
	خاتمة الفصل الثاني
	الفصل الثالث:دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات -مستغانم
65	تمهيد
66	المبحث الأول:ماهية مكتب محافظ الحسابات
66	المطلب الأول:نبذة تاريخية عن مكتب محافظ الحسابات
68	المطلب الثاني:الخدمات التي يقوم بها المكتب
68	المطلب الثالث:تقرير شرح الحسابات المالية السنوية
74	المبحث الثاني:التقارير الخاصة
74	المطلب الأول:تقرير خاص لمحافظ الحسابات حول تقرير الإدارة وحول تفاصيل عن أعلى خمسة رواتب
75	المطلب الثاني:تقرير خاص لمحافظ الحسابات حول استمرارية نشاط الشركة وعلّة تطور النتيجة المالية للسنوات الخمسة السابقة
76	المطلب الثالث:تقرير خاص لمحافظ الحسابات عن الاتفاقيات المنظمة حول إجراءات الرقابة الداخلية
78	المطلب الرابع:تقرير خاص لمحافظ الحسابات على استحقاقات الموظفين وحول المشاركة في رأس المال
	خاتمة الفصل الثالث
82	خاتمة عامة

86

المراجع

الملخص



# قائمة الأشكال و الجداول و الرسوم

## قائمة الأشكال و الجداول و الرسوم

قائمة الأشكال و الجداول و الرسوم :

الأشكال:

4	تصنيفات معايير التدقيق المتعارف عليها	1-1
27	نموذج تقرير شهادة تحفظ	2-1
28	نموذج تقرير شهادة	3-1
29	نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية	4-1
30	نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة	5-1
31	نموذج غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكشوفة	6-1
31	نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط و اتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة و التي استمرت تنفيذها	7-1
38	شكل اليومية	1-2
39	دفتر الأستاذ	2-2
40	ميزان المراجعة	3-2
44	تسجيل المحاسبي للإهلاك	4-2
44	خسارة القيمة	5-2
45	المعالجة المحاسبية لإعادة فارق التقييم	6-2
47-46	تسوية الفرق الجرد المادي و الجرد المحاسبي	7-2
49	خسائر في القيمة على الأصول المالية الجارية (ح/591)	8-2
51	جرد وتسوية حسابات الخصوم	9-2
52	جرد وتسوية حسابا الأعباء والإيرادات	10-2
55-54	حساب النتائج	11-2
56	الميزانية الختامية -الخصوم	12-2
57	الميزانية الختامية -الأصول	13-2
64	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	1-3

## قائمة الأشكال و الجداول و الرسوم

الجداول :

67	جدول التقارب بين الجرد المادي و المحاسبي للثببتات المسجلة	1-3
67	جدول القيمة المحاسبية للفارق	2-3
69	جدول استحقاقات العمليات القديمة التي يتوجب مسحها	3-3
70	جدول ديون العمليات السابقة المراد تصحيحها	4-3
72	جدول عن أعلى خمسة رواتب	5-3
73	جدول عن تطور النتيجة المالية للسنوات الخمسة السابقة	6-3
75	الجدول الالتمزامات و التعهدات من الشركة للرئيس	7-3

# قائمة المختصرات والرموز

## قائمة المختصرات و الرموز

قائمة المختصرات و الرموز:

Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي	SCF
Grand Liver	دفتر الحسابات العام	GL
Année	السنة	N
Accounting Cycle	الدورة المحاسبية	AC

# المقدمة العامة

مقدمة:

إن التطور الكبير الذي شاهدهته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها ، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة ، الشيء الذي نجم عنه أثر محاسبي مما أوجب على المؤسسة الاستفادة من خدمات مهنة تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها والتي تركز أساسا على الإبلاغ عن الأخطاء أو التلاعب أو الغش الذي يؤثر على السيرورة الحسنة لمصالح المؤسسة و الصدق و الشرعية على هاته الحسابات ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر .وعلى هذا الأساس نشأت محافظة الحسابات لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات . وتعتبر مهنة محافظ الحسابات من أهم المهن التي توفر للمؤسسة نوعا من الصدق و الشرعية على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها حيث يقوم محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري بالقيام باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على الحسابات وحتى يقوم بممارسة هذه المهمة ، وجب عليه إتباع طرق ومناهج تساعده على التعبير عن رأيه .

1-الإشكالية الرئيسية :

من خلال ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ماهي علاقة التدقيق المكلف به محافظ الحسابات ب المحاسبة التابعة أعمال الدورة المحاسبية ؟

2-الأسئلة الفرعية:

تندرج ضمن هذه الإشكالية الفرعية التالية :

ماهو التدقيق؟

من هو محافظ الحسابات؟

ما هي مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ؟

ما هي أعمال الدورة المحاسبية ؟

كيف تكون التقارير المقدمة من طرف محافظ الحسابات ؟

3-فرضيات الدراسة :

من أجل الإجابة على الإشكالية تم طرح الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى:-محافظ الحسابات هو الشخصية قانونية تحكم على سلامة سير المؤسسة حيث يتم

المصادقة على الكشوف المالية من خلال الإطلاع على السندات المحاسبية للمؤسسات .

الفرضية الثانية:-تكمّن صلاحية محافظ الحسابات من بداية تعيينه مرورا بأتعابه وبيان مسؤولياته

القانونية مع تحمل الآثار الناتجة عن هذه المهمة .

الفرضية الثالثة:يتبع محافظ الحسابات منهج منتظم لتقييم مختلف عمليات المؤسسة .

الفرضية الرابعة: تكون التقارير المقدمة من محافظ الحسابات في بلورة نتائج الفحص و التحقيق .

4-أسباب اختيار الموضوع: ترجع أسباب اختيار الموضوع لعدة أسباب نختصر فيما يلي :

-يعتبر احد مواضيع الاختصاص .

-محاولة تسليط الضوء على هذا الموضوع لمعرفة العلاقة بين كل من محافظ الحسابات وأعمال الدورة المحاسبية .

التعرف على مهمة محافظ الحسابات .

-الميول الشخصي لمواضيع التدقيق و الرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع .

#### 5-أهمية الموضوع :

تبرز أهمية الموضوع في النقاط التالية :

-توضيح مسؤوليات وواجبات محافظ الحسابات و علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسة أو أعمال المؤسسة ونظرا لاهتمام المؤسسات بصحة القوائم المالية و المراقبة الداخلية تساعد هذه الدراسة وتشجع الباحثين على إجراء دراسة أكثر عمقا لتوصل إلى نتائج أكثر دقة .

#### 6-أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

-التعريف بالإطار القانوني و التشريعي لمهنة محافظ الحسابات و التدقيق .

-التعرف على شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات .

-التعرف على التقارير النهائية لمحافظ الحسابات .

توضيح الدور الفعال الذي يلعبه مدقق الحسابات .

#### 7--الدراسات السابقة:

معظم الدراسات التي اطلعنا عليها تركز على محافظ الحسابات :

بوزواوي رتيبة و تبان تفاحة " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة "مذكرة -مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة جامعة بوزياف بالمسيلة 2018-2019 تطرقت الدراسة إلى هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة ومعايير الأداء المهني في الجزائر ، مهام ومسؤولياته ، دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، حيث يعتبر فحص وتقييم هذا النظام من أهم عمل محافظ الحسابات باعتباره أداة للحفاظ على أموال وأصول المؤسسة ، واكتشاف نقاط القوة الضعف في نظام الداخلية من واجبات محافظ الحسابات ، باعتبار أن هذا النظام مرتبط باستقرار المنشأة وتطورها .

حاج الله شاوش:"دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق نظام المحاسبي المالي "مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة ورقلة ، 2012-2013 وهدفت الدراسة إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالة الغش و الخطأ لتصرفات الغير قانونيا التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية ، معرفة مدة مساهمة المنهجية التي تقوم عليها عمل محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالمعلومة المحاسبية المتضمنة القوائم المالية ، وكانت نتائج الدراسة هي أن عملية تحديد مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الغش أمر صعب نظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش و الخطأ في بعض الحالات، فتحمل محافظ الحسابات المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية لما يمكن اكتشافه من الأخطاء و الغش .

8-منهج الدراسة :

لمعالجة موضوع دراسة اعتمدنا على منهج الوصفي في الجانب النظري و المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي .

9-حدود الدراسة :من أجل معالجة الإشكالية في هذا الموضوع تم تحديد الإطار العام وحدود البحث كالتالي :

-الحدود المكانية :

تتمثل الحدود المكانية لدراستنا التطبيقية في إحدى مكاتب محافظ الحسابات في ولاية مستغانم .

-الحدود الزمنية:

فيما يخص الجانب الزمني قمنا بدراسة تقرير محافظ الحسابات لدورة 2019-2020

10-صعوبات الدراسة :

✓ عدم وجود علاقة واضحة بين محافظ الحسابات وأعمال الدورة المحاسبية .

✓ صعوبة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي نظرا لاختلاف الدراسة النظرية لما هو معمول

به في الجانب التطبيقي و الفعلي للدراسة .

11-محتويات الموضوع :

انطلاقا من حجم وعمق الموضوع والمعلومات المتوفرة حوله وبناءا على أهمية الموضوع إلى ثلاثة فصول وهي

كالتالي :

الفصل الأول :الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات .

الفصل الثاني :أعمال الدورة المحاسبية .

الفصل الثالث : دراسة الحالة الميدانية لمحافظ الحسابات .

# الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

تمهيد الفصل :

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك ، من تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة ، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات.

إن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات .

مما سبق ، تم تقسيم هذا الفصل كما يلي :

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق

المبحث الأول : الجانب القانوني لمهنة لمحافظ الحسابات .

المبحث الثاني : منهجية مهمة محافظ الحسابات .

### المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

إن عملية التدقيق في سلامة و انتظام حسابات الشركة بات أمرا حتميا وملزما على بعض الأنواع من الشركات كشركات المساهمة ، وستقوم خلال مبحثنا هذا إلى إعطاء مفهوم التدقيق وأنواعها ، وأهدافها .

### المطلب الأول: ماهية التدقيق

#### أولا: مفهوم التدقيق

وردت تعاريف عدة للتدقيق لا تختلف كثيرا في مضمونها بالرغم من اختلاف الجهات الصادرة عنها حيث:

(أ)عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على أنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم عن أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج هذه المراجع إلى الأطراف المعنية".<sup>1</sup>

(ب) كما عرف التدقيق بأنه "فحص انتقادي موجه للتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس صورة صادقة عن نشاطها ، وكذا مدى الالتزام بتطبيق المبادئ والقوانين المتعارف عليها".<sup>2</sup>

(ج) ويعرف التدقيق أيضا بأنه "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".<sup>3</sup>

(د) جاء في تعريف للتدقيق على أنه " اختبار تقني صارم وبناء أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".<sup>4</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريفا للتدقيق بقولنا هو عبارة عن نظام مدخلاته المعلومات الداخلية ( المقدمة من طرف الكيان )، و المعلومات الخارجية ( التي يتحصل عليها المدقق من الغير ) هاته المعلومات تخضع للمعالجة (الفحص و التحقق من مدى صحتها)يقوم بها شخص محايد ومستقل عن الكيان بهدف الخروج برأي في محايد يعبر عنه بتقرير مكتوب يعتبر كمخرجات لهذا النظام .

#### ثانيا : قواعد التدقيق ( معايير التدقيق)

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن ، حسن أحمد عبيد ، شريفة علي حسن ، أسس المراجعة الخارجية ، مكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص 17.

<sup>2</sup> Khalassi Redh, Précis d'audit fiscal de l'entreprise. Berti Edition. Alger. 2003.p47.

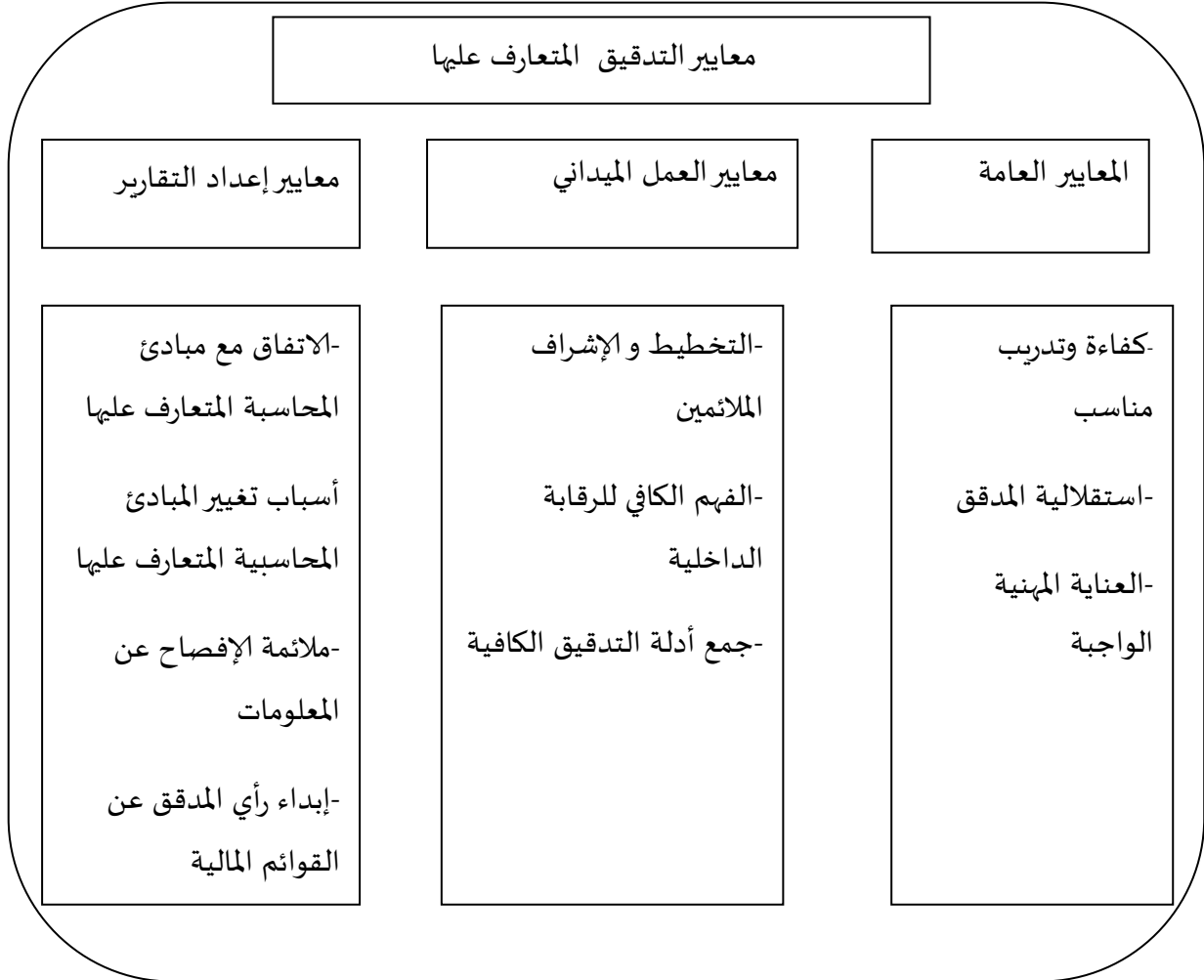
<sup>3</sup> محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005، ص 16.

<sup>4</sup> Bernard Germond, Audit Financière , Guide pour L' Audit de l'information Financière des entreprises, 1ere édition , paris , 1991,p28 ,

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

لقد وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عسرة (10) قواعد وتوصيات وإرشادات يقتدي بها المدقق في ممارسة مهمته ، تعتبر اللبنة الأولى والإطار العام لممارسة مهنة التدقيق و أصدرت تحت اسم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) نوجزها في الشكل التالي<sup>1</sup>:

الشكل رقم (1-1) : تصنيفات معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS):



المصدر: طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ( شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية و العربية)، نقلا عن :بهلولي نور الهدى : أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير 2017 ، ص :16.

### أ)المعايير العامة :

تتعلق القواعد العامة بمؤهلات المدقق ونوعية العمل الذي يقدمه وتمثل فيما يأتي :

1)يجب أن يكون المدقق من الأشخاص المدربين وذو كفاءة عالية .

<sup>1</sup> بهلولي نور الهدى : أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2017 ، ص :16.

(2) أن يكون محتفظا بشخصيته وتفكيره المستقل بعيدا عن أية مؤثرات قد تؤثر في نوعية عمله .

(3) يجب أن يبذل كل الجهد والعناية في قيامه بعملية التدقيق وأن يكون حذرا عند ممارسته للمهنة .

تجدر الإشارة هنا أن القانون الجزائري تطرق إلى المؤهلات العلمية المطلوبة لممارسة مهنة محافظ الحسابات ، وذلك بموجب المرسوم رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 ، حيث نصت المادة 02 منه على أنه : "يجب على المترشحين للتكوين الحصول على شهادة خبير محاسب ومحافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادات جامعية أو أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين".<sup>1</sup>

إن بعض أنواع المعارف التي تخص التدقيق ، كالصعوبات والتعقيدات المحاسبية والمعارف القطاعية ، وثقافة الأعمال تكتسب عن طريق الخبرة.<sup>2</sup>

(ب) قواعد العمل الميداني: تتمثل في الآتي:<sup>3</sup>

(1) وضع خطة لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق على نحو ملائم وذلك : وفق حكمة وفطنة المدقق في تقسيمات الأفراد وتشكيل فرق التدقيق .

معرفته للقدرات المهنية لمساعديه .

(2) أن يقوم المدقق بدراسة وافية وشاملة لنظام الداخلي في المؤسسة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه .

(3) يجب على المدقق أن يتحصل على أدلة إثبات جديرة بالثقة وكافية وذلك عن طريق الفحص ، الاستفسار ، الملاحظة ، التحقيق ، الاحتساب والمقاربة ، حتى يتوصل إلى أساس لبناء رأي في القوائم المالية المدققة .

(ج) قواعد إعداد التقارير:

وتتمثل في مجموعة من النقاط التي على المدقق أن يبينها في تقريرها :

(1) أن الحسابات قد تم إعدادها على أساس مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها وأنها مقيدة بشكل منسجم من سنة لأخرى وأن وجد تباينا يوضحه المدقق في تقريره .

(2) أن الإفصاح في الحسابات والمعلومات قد تم بالشكل الصحيح والإفصاح الكافي عن أية بيانات جوهرية التي يرى المدقق ضرورة إظهارها في الحسابات الختامية أو تقريره .

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، المادة 2، العدد 11، ص 5.

<sup>2</sup> شريقي عمر ، التأهل العلمي والعملية مراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، العدد 01/2016، ص 8.

<sup>3</sup> أمين السرايا أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية - مصر ، 2009، ص ، ص 188-189 بتصرف

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

- (3) تضمن التقرير نطاق وطبيعة عملية التدقيق التي قام بها .
- (4) أن يبين رأيه حول الحسابات الختامية ويظهر ملاحظات حولها .
- (5) أن يكون تقريره بتحفظات أو بدونها ، وإذا امتنع المدقق عن إبداء الرأي يجب أن يوضح سبب ذلك في تقريره .

### المطلب الثاني : أنواع التدقيق وأهدافه

#### أولا : أنواع التدقيق

تعددت أصناف التدقيق بحس الزوايا التي ينظر منها فهناك من يأخذ بالحسبان التصنيف من زاوية الإلزام القانوني فيقسم التدقيق إلى إجباري واختياري ، وهناك من ينظر إلى التدقيق من حيث الهدف منه فيصنّفه إلى تدقيق مالي وآخر عملياتي، وهناك من يأخذ بمعيار ميدان تطبيق التدقيق فيقسم التدقيق إلى تدقيق اجتماعي ، وبني ، و جبائي ...، وباعتبار موضوع بحثنا يتطرق إلى مهنة محافظ الحسابات أردنا أن نستعرض القسم الآخر الذي يصنف التدقيق من حيث الجهة القائمة به فيقسم التدقيق إلى :

(أ) **التدقيق الداخلي**: هو وظيفة تقويم للأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة ، تشمل وظائفه الأشياء الأخرى كالفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية وملائمة الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

يقوم بها شخص داخل المؤسسة وينتمي إليها ، ووظيفته مدرجة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، ويعمل تحت سلطة الإدارة العليا .

#### ب) **التدقيق الخارجي** :

\*هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية ( المساهمين ، المستشارين ن البنوك ، وإدارة الضرائب و الهيئات أخرى )<sup>2</sup>.

\*هو (هو مهمة فحص ميداني للنظر في مصداقية وعدالة الحسابات ، يتم من طرف مهني مستقل عن المؤسسة ...)<sup>3</sup>

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، بيروت ، لبنان ن 2001 ص 162.

<sup>2</sup> صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على أداء الرقابي ، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات " كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 08 و09 مارس 2005 ، ص 25.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

وينقسم إلى :

1-تدقيق قانوني :يفرضه القانون كحال القانون القانوني الجزائري الذي يفرض على شركات المساهمة تعيين مندوب حسابات في قانونها التأسيسي مهمته تدقيق الحسابات ، وهذا طبقا للمادة 609 من القانون التجاري الجزائري .

2-تدقيق تعاقدى :يعتبر التدقيق تعاقدى ، إذا كان بطلب من المؤسسة لمدقق بأن يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق لحساب المؤسسة نفسها أو أحد فروعها أو مؤسسو أخرى تنوي حيازتها ، كما يمكن أن يكون بطلب من أحد الأطراف ذوي الصلة بالمؤسسة كالزبائن ، الموردون ، البنوك .... إلخ<sup>1</sup>.

3-الخبرة القضائية :تكون بطلب من المحكمة للاستعانة بها لحل بعض النزاعات العالقة بين المؤسسة و تعاملها ن ويقوم بها شخص مهني محترف و خارجي .

ثانيا :أهداف التدقيق

لقد ركز المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 في تحديده للأهداف على نقطتان أساسيتان<sup>2</sup>:

\*إن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا للأطر المحددة .

\*تأكيد استمرارية المنشأة في كفاءة تسيير أمور المنشأة .

ويمكن تقسيم أهداف التدقيق كما يلي :

(1)الأهداف الرئيسية :

- ✓ التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات .
- ✓ معاونة القائمين على إدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أكبر كفاية إنتاجية .
- ✓ الحصول على رأي فني محايد مستند إلى أدلة إثبات قوية .

(2) الأهداف الثانوية :

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش أو تزوير في الدفاتر والسجلات .
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش و التزوير

(ب)الأهداف الحديثة :

1

2

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

- ✓ مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها وطرق معالجتها .
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش و وضع الضوابط و الإجراءات التي تحول دون ذلك أي التأكيد من صحة القيود المحاسبية .
- ✓ الحصول على أدلة إثبات و تقييمها بشأن تأكيدات الإدارة .
- ✓ اعتماد الأداة على التقارير في رسم السياسات الإدارية و اتخاذ قرارات الحاضر و المستقبل .
- ✓ تقييم نتائج الأعمال و فقا للنتائج المرسومة ,
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية .
- ✓ التحقيق من العرض و الإفصاح للقوائم المالية .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها :

(1) عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: الشخص الذي يدفع في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس المديرين ، حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة ، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .<sup>1</sup>

(2) حسب المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه : "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ، مهمة المصادفة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .<sup>2</sup>

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

ثانياً: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:<sup>3</sup>

أ) أن يكون جزائري الجنسية.

ب) أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- ❖ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب ، أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفاً بمعادلتها،
- ❖ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات ، أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها .

ج) أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية .

د) أن لا يكون صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مغللة بشرف المهنة .

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، مطبوعات بيرتي ، 2007، الجزائر ص 188.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42 ، المادة 22، ص 7.

<sup>3</sup> المرجع نفسه ، المادة 8، ص 5.

ه) أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون سجل في الصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

و) إن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل ,اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية :

اقسم بالله العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وأن اكرم سر المهنة و اسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف,والله على ما أقول شهيد.

المطلب الثاني:تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

أولا:تعيين محافظ الحسابات

حسب المواد26,27من القانون رقم01.10تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمدااولات بعد موافقتها كتابيا ,وعلى أساس دفتر الشروط ,محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية ,تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ,وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ,لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(3)سنوات,في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين(2)ماليتين متتاليتين,يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم3211تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:<sup>1</sup>

1)خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات ، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2)يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي :

- ❖ عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج .
- ❖ ملخص المعاينات والملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبقاها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم ، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات
- ❖ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب إعدادها .
- ❖ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المرسوم التنفيذي رقم 32-11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص 23 ، 24.

- ❖ نموذج رسالة الترشح .
  - ❖ نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .
  - ❖ المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية .
- (3) يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ،يسمح له بالإطلاع على ما يلي:
- ❖ تنظيم الكيان وفروعه .
  - ❖ تقرير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .
  - ❖ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .
- يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ،دون نقل الوثائق أو نسخها ، خلال أجل يحدده دفتر الشروط .
- (4) يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعترفون إخضاعه لمهمة محافظ الحسابات .
- (5) يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا على العناصر المذكورة في المادة أعلاه ، ما يأتي :
- ❖ الموارد المرصودة .
  - ❖ المؤهلات المهنية للمتدخلين .
  - ❖ برنامج عمل مفصل .
  - ❖ التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها .
  - ❖ آجال إيداع التقارير .
- (6) يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي .
- (7) يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- (8) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتهي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها .
- (9) في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته ،لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

10) يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات.

غير انه, يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي .

❖ 11) تقوم الهيئات و المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض .

❖ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض, حسب الترتيب التنازلي ,على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعابنتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.

❖ غير انه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث(3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم .

12) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية ,خلال اجل أقصاه ثمانية(8) أيام ,بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه .

13) طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ,إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسئول الأول للكيان .

### ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية<sup>1</sup>:

1) الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة ,بما في ذلك القائمين بالإدارة و الأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة

2) القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و الأزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشرة (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر(10/1) رأس مال هذه المؤسسات .

3) أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا , إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة .

4) الأشخاص الذين منحهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم .

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , القانون التجاري مرجع سابق الذكر , ص189 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

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

و حدد القانون حالات التنافي ، يجب عدم توفرها يلي<sup>1</sup>:

(أ) كل نشاط تجاري ، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية  
(ب) كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني

(ج) كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري .

(د) الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و الحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة .

(هـ) كل عهدة برلمانية .

(و) كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب ، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور التجارية لمهنته .

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

و يمنع محافظ الحسابات من :

(أ) القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي تملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .

(ب) القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين .

(ج) قبول و لو بصفة مؤقتة ، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير .

(د) قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها .

(هـ) ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها .

(و) شغال منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده

زيادة على الحالات التنافي و الموانع :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 01-10، مرجع سابق ، المواد من 64 إلى 70 ، ص ، ص 10 ، 11 .

- (أ) يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- (ب) إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة و ألا تربطهم أية مصلحة و ألا يكونوا منتمين إلا نفس مؤسسة محافظ الحسابات .
- (ت) إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهرا (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه . وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمبني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .
- (ث) يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية ، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور

### المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات

#### أولاً: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي<sup>1</sup>:

- (أ) يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات المؤسسات و الهيئات .
- (ب) يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص
- (ج) يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين .
- (د) يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- (هـ) يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ,دون التدخل في التسيير .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 01-10 مرجع سابق ، المواد 23 ، 24 ، 25 ، ص ، 7 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

و) عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدعمة 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.

ي) يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- ❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة 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.
- ❖ خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- ❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات.

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي :

1) المسؤولية المدنية: تنعقد المسؤولية المدنية بنوعها العقدية او التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي:<sup>1</sup>

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

2) المسؤولية الجزائية: هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:<sup>2</sup>

أ) تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة .

ب) تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة او المساهمين.

ج) تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة .

<sup>1</sup> يوسف محمود جريغ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ،الأردن ،2000، ص 238..

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة ، الإسكندرية ، مصر ، 2002، ص 74.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

د) إغفال محافظ الحسابات و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبتها بعض المسؤولين في المؤسسة

ه) عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

3) المسؤولية التأديبية: يتحصل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تفسير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

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

❖ الإنذار .

❖ التوبيخ .

❖ التوقف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر .

❖ الشطب من الجدول .

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمان الجهة القضائية المختصة ، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله ، حيث أنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته ، وهو ما سنتطرق إليه في هذا البحث .

#### المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق .

يخصص محافظ الحسابات وقتا معيناً لإعداد و التخطيط لعملية التدقيق ، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق ، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي من قبل المحافظين الآخرين و الخبراء ، إن مدى التخطيط يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة و تعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل .

ويعني التخطيط: وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقعها ومدىها ، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة و في الوقت المناسب ، ويكون التخطيط واسما في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، المرجع سابق ، المادة 63 ، ص 10.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 242.

### أولاً: خطة التدقيق

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدة المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق ، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استنادا إلى حجم المؤسسة و تعقيدات عملية التدقيق ، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات .

وبالتالي الأمور التي تأخذ بعين الاعتبار عند القيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي <sup>1</sup>:

(أ) المعرفة بطبيعة العمل :

- ❖ العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة
- ❖ الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ومتطلبات الإفصاح ، ومن ضمنها التغييرات منذ تاريخ التدقيق السابق .
- ❖ المستوى العام لكفاءة الإدارة .

(ب) فهم نظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية :

- ❖ سياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات .
- ❖ المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي، والتأكدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية .
- ❖ تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق،

(ج) الخاطر والأهمية النسبية :

- ❖ التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة ، وتحديد مناطق التدقيق المهمة .
- ❖ وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق ، إمكانية وجود أخطاء جوهرية ، ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال .
- ❖ تحديد مجالات محاسبية معقدة من ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية .

(د) طبيعة الإجراءات وتوقيتها :

- ❖ إمكانية تغيير التأكيدات على المجالات خاصة للتدقيق .
- ❖ عمل التدقيق الداخلي وتأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي .
- ❖ تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق .

(هـ) التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة :

<sup>1</sup> مدونة صالح محمد القرا . 11/03/2012.13:01 http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/

- ❖ مشاركة محافظين آخرين في تحقيق الأقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام ،
- ❖ متطلبات التوظيف .
- ❖ إشراك الخبراء .
- ❖ عدد المواقع .

(و)الأمور الأخرى:

- ❖ إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة .
- ❖ طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة .
- ❖ ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة .

وعندما يستدعي الأمر الاستعانة بمساعدين في عملية التدقيق يجب علي محافظ الحسابات :

- ❖ أن يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية مقدرة المساعدين المطلوبين للعمل ،وتوقيت زيارتهم الميدانية للمؤسسة ،أخذا في الحسبان توقيت إعداد القوائم المالية بواسطة إدارة المؤسسة .
- ❖ أن يصف المؤسسة ونشاطها وتنظيمها ، وأهداف التدقيق وأساليب وطرق وإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق التدقيق الذين تتم الاستعانة بهم .
- ❖ أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق .

وإذا كان هناك محافظ حسابات آخر يشارك في عملية التدقيق ، فيجب عليه :

- ❖ أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته .
- ❖ التشاور مع محافظ الحسابات الآخر لتحديد مسؤولية كل منهما وإجراءات التدقيق التفصيلية .
- ❖ يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق وبرنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق .

### ثانيا:برنامج التدقيق

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق ، لذلك يعرف بأنه : "خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية<sup>1</sup> .

ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه ، وإن كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة ، إلا أن هناك اتفاقا عام بين المحافظين على أن

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ،مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ، الأردن ، 2009، ص 272.

البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم ، ويكون هذا البرنامج أمرا ضروريا بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة وخاصة إذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عدد كبير من المستخدمين ، ويمكن القول أنه مفيد بالنسبة لأي نوع من المؤسسات نظرا لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به ، ويشجع على فهم تنظيم المؤسسة والظروف التي يعمل فيها ، ويساعد هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية ، ويوفر ضبطا تلقائيا للأخطاء الممكنة ، ويوفر سجلا للعمل المنجز ويعمل على تدقيق الحسابات وفحص عملية تدقيق الحسابات ذاتها ، ويمكن القول أن برنامج تدقيق الحسابات هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمرشد للأداء الفعلي ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي ، ويمكن أن يشتمل على خاينة يظهر بها توقيع كل من قام بأداء عملية معينة من الأعمال الواردة في البرنامج وتاريخ القيام بذلك والعمل ولهذا فإن هذا البرنامج لا يظهر فقط الأعمال التي ينبغي القيام بها و إنما يظهر أيضا الأداء الفعلي بالنسبة للمهام المختلفة ، ولهذا فإنه يفيد في تحديد مدى التقدم في عملية التدقيق . ويعد برنامج التدقيق الحسابات متاحا لاستخدام محافظ الحسابات وموظفي مكتبه فقط ، بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون متاحا للعاملين بالمؤسسة التي يتم فحصها ، وينبغي أن يكون هذا البرنامج مكتوبا على الآلة الكاتبة وموقعا من محافظ الحسابات الذي قام بإعداده ، وكذلك توقيع من قام بتدقيقه المسؤول الذي اعتمده مع تاريخ كل توقيع من تلك التوقيعات .<sup>1</sup>

لذلك يتضح أن هدف تصميم برنامج التدقيق يتضمن العناصر التالية:<sup>2</sup>

- (1) تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة ، ويجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة .
- (2) توقيت أداء وإنجاز كل خطوة من هذه الخطوات .
- (3) هدف كل خطوة وإجراء من خطوات وإجراءات التدقيق .
- (4) تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات .
- (5) تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرامج عندما يتولى تنفيذه من المحافظين

### ثالثا: أوراق العمل

تعرف أوراق العمل على أنها: "السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها ، والمعلومات التي تم الحصول عليها ، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق ."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون ، مرجع سابق ، ص ، ص 144 ، 145 .

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ن ص 242 .

<sup>3</sup> ألفين أرنيز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2002 ، ص 3000 .

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، وتحديدًا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي ، أساسًا للتخطيط ، سجلًا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات ، بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم ، وأساسًا للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق ، عندما يخطط محافظ الحسابات لأداء التدقيق عن السنة الحالية على نحو ملائم ، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل ، وتتمثل هذه المعلومات في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية ، وقت الموازنة في كل جانب بالتدقيق ، برنامج التدقيق ، ونتائج التدقيق عن السنة السابقة<sup>1</sup>.

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم وملف سنوي :

(أ) الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة ، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، الحسابات السنوية والتقارير ، التحاليل الدائمة للحسابات ، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني ، والخصوصيات الاقتصادية .

(ب) الملف السنوي: يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك ، برنامج التدقيق ، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة ، البيانات المستخدمة من العقود والمحاضر والارتباطات ، الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية ، حيث المعلومات المحتواة في الملفات العمل يجب أن تكون سرية<sup>2</sup>.

المطلب الثاني: تجميع أدلة الإثبات .

نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته ، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم .

أولاً : طبيعة أدلة الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها"<sup>3</sup>.

وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع ، مثل عند قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالأستثمارات ، كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة ، ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين ، الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية ، أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات

<sup>1</sup> ألفين أرنيوز وجيمس لوبك ، مرجع نفسه ، ص 340.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 340.

<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق ، ص 174.

الأخرى ، فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة ن فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة ، أما أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نظرا لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن ، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقه لإجراءات التدقيق<sup>1</sup>.

ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني ، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختيارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى ن ونعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم و التشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي ، كما تعني الإجراءات الجوهرية الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكتشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين<sup>2</sup>:

❖ الاختبارات التفصيلية للمعاملات و الأرصدة .

❖ إجراءات تحليلية جوهرية .

ثانيا :كفاية وملائمة أدلة الإثبات

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيه ، وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها ، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية ، أي أنه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة ، أما ملائمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص و موثوقيتها ، أن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة ، إنما تتأثر باختبار محافظ الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم ، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية<sup>3</sup>:

(1) يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع به .

(2) أن يكون مصدر الدليل مستقل ، فالدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة .

(3) أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة ، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقا به ، ويعتمد عليه ولا ينظر إليه على أنه دليل ضعيف .

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون ، مرجع سابق ، ص ، ص ، 174، 173.

<sup>2</sup> مدونة صالح محمد القرا <http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/11/03/2012.14:20>

<sup>3</sup> حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 326.

- 4) أن يحصل محافظ الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الدليل الذي يحصل مباشرة يكون أكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة .
- 5) أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك .
- 6) أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق ، ويكون الدليل اقتناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان .
- 7) أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط ، حيث أنه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا ، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختياره .
- وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية و ملائمة الأدلة مرتبطة باجتهاد محافظ الحسابات و أن اجتهاد يتأثر بما يلي:<sup>1</sup>

- ❖ درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ ، وهذه الخطورة تتأثر بطبيعة البند ، طبيعة نشاط المؤسسة ، سلامة الرقابة الداخلية ، مركز المؤسسة المالي ، الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الإدارة .
- ❖ الأهمية النسبية للبند منسوب إلى القوائم المالية ككل .
- ❖ الخبرة المكتسبة عن البند من خلال التدقيق السابق .
- ❖ نتائج إجراءات التدقيق .
- ❖ نوع البيانات المتاحة .
- ❖ يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل بالنسبة لفائدته .
- ❖ عند وجود شك لدى محافظ الحسابات بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وإن لم يستطع فيجب عليه عدم إصدار تقرير بدون تحفظات .

### ثالثاً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

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

أ) الفحص المادي :هو اختبار السجلات و المستندات و الأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليه بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها ، ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلاً يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لوجود الأصل ولكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو تقييمه ، ويمكن القول بصفة عامة أن الفحص المادي وسيلة موضوعية

<sup>1</sup> محمود محمد عبد السلام البيرومي ، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية ، منشأة توزيع المعارف ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص ، ص 185 ، 186

للتحقيق من المزاعم حول كل من مقدار ووصف الأصل ، كما أنه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل<sup>1</sup>.

(ب) المصادقات : هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها ، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات ، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المحافظين ، وتكون المصادقات لذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها ، حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا ، فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلا عن أنها تعطي تدعيما أكثر له متى كان ضروريا توضيح المعلومات الواردة بشأنها ، وعند استخدام المصادقات كأدلة إثبات في تدقيق الحسابات فلا بد الأخذ في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية للعميل ، وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادق والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الأحوال ، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها ، ويعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن مستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات ، وأظهرت البحوث أن معدلات الاستجابة للنوع الأول تكون قليلة ، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهدا لاستفتاء وإتمام المصادقة ، ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات ، ونظرا لأن المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية<sup>2</sup>.

(ج) التوثيق : يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية ، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة ، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة الأكثر إقناعا مما لو كان هذا المستند قد أنشئ على نطاق واسع في كل عملية التدقيق ، كما يجب عدم إغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي<sup>3</sup>.

(د) الملاحظة : تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين ن توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء ، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها ، كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية ، وعموما فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أن أفراد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر للملاحظة ما

<sup>1</sup> طارق عبد المال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، الجزء الثاني ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 503.

<sup>2</sup> ألفين أرنيز وجمس لوبك ، مرجع سابق ، ص ، ص 246 ، 247.

<sup>3</sup> ألفين أرنيز وجمس لوبك ، مرجع سابق ، ص 247.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل محافظ الحسابات إذا توهم بأنهم فعلا ينفذون أعمالهم وفقا للسياسات الموضوعة بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.<sup>1</sup>

ه) الاستفسار: يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها ، والاستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق ، وكثيرا ما يكون مكملا لأداء إجراءات التدقيق الأخرى ، وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية ، وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار ، وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى.<sup>2</sup>

و) إعادة الاحساب: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات ، ويمكن إجراء إعادة الحساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.<sup>3</sup>

ي) الإجراءات التحليلية: تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات أخرى ذات العلاقة ، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.<sup>4</sup>

### المبحث الثالث: إعداد التقارير

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله ، والذي يعتبر عن: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي في محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".<sup>5</sup> وفيها يلي نبين إعداد التقرير ، والأنواع .

1) إعداد التقرير: عند إعداد تقرير محافظ الحسابات ، يعتمد على فرض العرض العادل والصادق القوائم المالية ، وهذا يعني ما يلي:<sup>6</sup>

- أ) يعني ضمنها استخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- ب) مفهوم العرض الصادق والعادل .
- ت) يعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في :  
❖ التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة .

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة ، مرجع سابق ، ص 315 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه ، ص 316 .

<sup>3</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 331 .

<sup>4</sup> المرجع نفسه ، ص 331 .

<sup>5</sup> أحمد حلي جمعة ، مرجع سابق ، ص 450 .

<sup>6</sup> محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص ، ص 348 ، 349 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

- ❖ التعبير عن الالتزامات الحقيقية لحظة معينة .
- ❖ التغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة .

(د) يعني التزامات التدقيق والأمانة والإخلاص في :

- ❖ بذل العناية المهنية الواجبة .
- ❖ تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملئ للبيانات المالية .

(هـ) النتائج الاقتصادية لما تم من عمليات وأنشطة تعكسها البيانات الاقتصادية وأنها داخل القيود والحدود المفروضة طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية بصورة معقولة ومقبولة من جهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود ، وهذا يعني أن القوائم المالية لا يمكن اعتبارها دقيقة تمام في التعبير عن هذه النتائج الاقتصادية بصورة كاملة ومثالية .

(2) أنواع التقارير: هناك نوعان من التقارير<sup>1</sup>:

(أ) التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية: يتضمن هذا التقرير ما يلي :

- ❖ التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات .
- ❖ التعرف على المؤسسة والدورة موضوعة التدقيق.
- ❖ الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق والتي يجب أن تمضي وترفق بالتقرير كملاحق .
- ❖ التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها ، ومدى احترامها في هذه المهمة .
- ❖ عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثار الأرقام على النتيجة .
- ❖ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات المجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس .
- ❖ أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم .
- ❖ خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة .
- ❖ الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط .
- ❖ المساهمات في رؤوس أموال مؤسسات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت .
- ❖ المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية .

<sup>1</sup> محمد بروتين ، مرجع سابق ، ص ، ص 48-52.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

---

على محافظ الحسابات في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم تدقيقها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق ، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات .

الشكل رقم (1-2) نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ.....، يشرفني أن أقدم لكم  
تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من ...إلى...

### 1) تقرير المراقبة والشهادة :

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في  
المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة ."

ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة ، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما  
تظهر في الصفحات ... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيية لنتيجة عمليات  
النشاط الماضي ، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

### 2) معلومات :

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية :

تم في .....

يوم .....

الإمضاء.....

ملاحظة : يجب تأثير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: الوزارة المالية ، المديرية العامة للمحاسبة ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مجموعة النصوص  
التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، منشورات الساحل ، الجزائر، 2002، ص 84.

والمصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق  
الحسابات ، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

الشكل رقم (1-3): نموذج تقرير شهادة بتحفظ

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ .... يشرفني أن أقدم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من ..... إلى ....

1) تقرير المراقبة والشهادة :

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط .

" ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة "

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة "

ج) يجب على أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية: تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ، ونظرا للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات ... لهذا التقرير ، منتظمة وصادقة ومصداقية ، وتعطي صورة وفيية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط ؟

2) معلومات :

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية :

تم في .....

يوم .....

الإمضاء .....

ملاحظة : يجب تأثير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير .

المصدر: وزارة المالية ، مرجع سابق ، ص 85.

أما رفض المصادقة يعني الأخطاء و النقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها ، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات ، وبالتالي يجب عليه في حالة رفض المصادقة تقديم الأساليب و البراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتمكن المساهمين معرفة الحقيقة اتخاذ القرارات اللازمة .

الشكل رقم (1-4): نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية .

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب...يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من ...إلى ....

(1)تقرير المراقبة والشهادة:

(أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط .

" ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة "

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية :

" الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصداقية الحسابات السنوية ، كما هي مقدمة في الصفحات ...لهذا التقرير ، والتي لا تعطي صورة وفيية لنتيجة عمليات النشاط السابق ، أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية للنشاط .

(ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات .

(2) معلومات :

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية :

الجزائر في ....

يوم ....

الإمضاء ....

ملاحظة : يجب تأشير الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية ، مرجع سابق ، ص 86.

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعداد تقرير اتفاقية مع المؤسسة ، ومن بين هذه النماذج .

الشكل رقم (1-5): نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة .

تنفيذا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة ب...يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من ... إلى ....

### 1) تقرير المراقبة و الشهادة :

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط

" ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين واللذين لا تعرضا الشهادة ".  
تتضمن فحصي المراقبين التي اعتبرتها ضرورية نظرا للتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية :  
" وصف حدود لنشاط المهمة التي تعارض الشهادة "

إن الأساليب المعروضة أعلاه تؤدي إلى رفض الشهادة على الشرعية ومصادقية الصورة الوافية للحسابات السنوية ، كما هي مقدمة في الصفحات ...لهذا التقرير .

ب) قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية و حالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعية تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .  
لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات .

### 2) المعلومات :

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية :

يوم ....

الإمضاء .....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير .

المصدر:وزارة المالية ، مرجع سابق ، ص 87.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

الشكل رقم(1-6):نموذج غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكشوفة .

إن المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 25/08-93/25 أفريل 1993 ، المعدل و المتمم للأمر 59-75 و المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري ، ينص على أن كل اتفاقية بين مؤسسة و احد تصرفها الإداريين ، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض ، يجب أن تعرض مسبقا لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين .

يطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة و مؤسسة أو أحد متصرفها الإداريين و شريك ، متصرفين إداريين أو مديرين .

طبقا لهذا الأحكام ، أعلمكم بأنني لن أحاط علما بالاتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها.

إن رئيس مجلس الإدارة ، لم يشير لي إلى أية اتفاقية تدخل في هذا الإطار .

حرر في ....

المصدر: وزارة المالية ، مرجع سابق ، ص 88.

الشكل رقم (1-7):نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط و اتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة و التي استمر تنفيذها .

طبقا لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه ، نحيطكم علما بالاتفاقيات التي تم ترخيصها مسبقا من قبل مجلسكم الإداري .

(1) اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط :

(ترقيم وتحديد كل اتفاقية )

(2) اتفاقيات مبرمة أثناء النشاطات السابقة و التي استمر تنفيذها أثناء النشاط.

(التذكير بالاتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط )

حرر في.....

يوم....

الإمضاء ....

المصدر: وزارة المالية ، المرجع سابق ، ص 89 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

ب) التقرير الخاص: أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة ، خلال الدورة و المسموح بها قانونيا ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير ، التي صرح بها لمحافظ الحسابات ، ويتضمن هو الآخر ما يلي :

- ❖ قائمة الاتفاقيات ، طبيعتها وموضوعها / المقدمة من طرف الجمعية العامة للمساهمين .
- ❖ قائمة المستفيدة منها .
- ❖ شروط إبرامها .
- ❖ الرأي حولها .

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد إطلاعها على محاضر مجلس الإدارة ، وكذا حسابات القروض و الحسابات الجارية ، وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقرير عام السابق حول الحسابات ، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه ، عليه كتابة تقرير خاص لكل حدث ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال ، تقرير حول توزيع تسيقات الأرباح ، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة .... إلخ .

بالإضافة إلى التقرير العام و التقرير الخاص يكتب محافظ الحسابات تقارير أخرى :

- ❖ تقرير حول المراقبة الداخلية .
- ❖ تأشيرة محافظ الحسابات
- ❖ تقرير حول الحسابات المجمعة .

### خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقيق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية ، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا و محايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة ، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق ، زالوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة .

# الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

تمهيد:

يعتمد وجود المحاسبة على توفر العمليات المالية في المنشأة أو في الشركة ، حيث تقوم المؤسسة أو الشركة بشراء السلع أو بيعها و عملية الدفع الرواتب و أشياء أخرى ، ويطلق عليها جميعا العمليات المالية للمنشأة التي تقوم بها عند أداء النشاط وممارسة نشاطه ، ويجب تحديد المحاسب و الدورة المحاسبية التي تشمل العمليات المالية للمنشأة ، حيث يمكنكم معرفة موضوع الدورة المحاسبية و أعمال نهاية السنة

تم تقسيم الفصل إلى قسمين:

المبحث الأول الدورة المحاسبية

المبحث الثاني: أعمال نهاية الدورة المحاسبية

### المبحث الأول: الدورة المحاسبية

#### المطلب الأول: ماهية الدورة المحاسبية<sup>1</sup>

الدورة المحاسبية هي عملية شاملة لتسجيل ومعالجة جميع المعاملات المالية للشركة ، من وقت حدوث المعاملة إلى تمثيلها في البيانات المالية إلى إغلاق الحسابات ، حيث أنه واحدة من المهام الرئيسية لمسك الدفاتر هو متابعة الدورة المحاسبية الكاملة من البداية إلى النهاية ، تكرر الدورة نفسها كل سنة مالية طالما ظلت الشركة تعمل .

الدورة المحاسبية هي عملية خطوة بخطوة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات الاقتصادية للأعمال ، حيث يولد معلومات مالية مفيدة في شكل بيانات مالية بما في ذلك بيان الدخل ، والميزانية العمومية ، وبيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في حقوق الملكية .

يتطلب مبدأ الفترة الزمنية أن تقوم الشركة بإعداد بياناتها المالية على أساس دوري ، لذلك يتم إتباع الدورة المحاسبية مرة واحدة خلال كل فترة محاسبية ، تبدأ الدورة المحاسبية من تسجيل المعاملات الفردية وتنتهي بإعداد البيانات المالية وإغلاق القيود .

تتضمن الدورة المحاسبية جميع الحسابات وإدخالات دفتر اليومية وحسابات T والخصم والأرصدة وتعديل الإدخالات على مدار دورة كاملة .

#### المطلب الثاني: خطوات الدورة المحاسبية

تمر العملية المالية بمجرد حدوثها على مجموعة من الخطوات والمراحل لتتم معالجتها خلال فترة زمنية معينة والوصول فيما بعد إلى المعلومات المالية المناسبة لمتخذي القرارات ، وتسمى هذه الخطوات والمراحل بالدورة المحاسبية وهي كالتالي :

**الخطوة الأولى هي المعاملات :** تبدأ المعاملات المالية العملية فإذا لم تكن هناك معاملات مالية ، فلن يكون هناك شيء لتتبعه قد تتضمن المعاملات مكافأة الدين أو أي مشتريات أو شراء أصول أو إيرادات مبيعات أو أي نفقات يتم تكبدها .

**الخطوة الثانية إدخالات دفتر اليومية :** بعد إجراء المعاملات تكون الخطوة التالية هي تسجيل هذه الإدخالات في دفتر يومية الشركة بترتيب زمني ، كما أنه عند الخصم من حساب واحد أو أكثر ، يجب أن تكون الحسابات المدينة والدائنة متوازنة دائما .

<sup>1</sup>كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي ، بدون نشر ، 2009 ، ص 201

الخطوة الثالثة الترحيل إلى دفتر الحسابات العام (GL): يتم بعد ذلك نشر إدخلات دفتر اليومية إلى دفتر الحسابات العام حيث يمكن الإطلاع على ملخص لجميع المعاملات إلى الحسابات الفردية .

الخطوة الرابعة ميزان المراجعة : في نهاية الفترة المحاسبية (التي قد تكون ربع سنوية أو شهرية أو سنوية حسب الشركة ) ، يتم احتساب إجمالي الرصيد للحسابات .

الخطوة الخامسة ورقة العمل : عندما لا تتطابق الخصومات والائتمانات في ميزان المراجعة ، يجب على كاتب الحسابات البحث عن الأخطاء وإجراءات التعديلات التصحيحية التي يتم تتبعها في ورقة العمل .

الخطوة السادسة تعديل المدخلات :في نهاية الفترة الحاسبية للشركة ، يجب ترحيل تعديل الإدخالات إلى حسابات الاستحقاقات و التأجيلات .

الخطوة السابعة البيانات و المالية : يمكن إعداد الميزانية العمومية و بيان الدخل و بيان التدفقات النقدية باستخدام الأرصدة الصحيحة .

الخطوة الثامنة إغلاق القيود أو الختام : يتم إغلاق حسابات الإيرادات و المصروفات و تسجيلها صفرا للدورة المحاسبية التالية ، وذلك لأن حسابات الإيرادات و المصروفات هي حسابات بيان الدخل ، والتي تظهر الأداء لفترة محددة ، كما أنه لا يتم إغلاق حسابات الميزانية العمومية لأنها تظهر المركز المالي للشركة في وقت معين .

المطلب الثالث : توقيت الدورة المحاسبية ومقوماتها<sup>1</sup>

1-توقيت الدورة المحاسبية :

يتم بدأ الدورة المحاسبية وإكمالها أثناء الفترة المحاسبية ، وتعتبر الفترة فترة زمنية محددة سلفا تضم كل شهر ، وكل ربع وكل سنة مالية ، ويتم إضافة المعاملات أثناء.

2-مقومات الدورة المحاسبية :

من أجل تحقيق الدورة المحاسبية وإصدار التقارير المالية يعتمد المحاسب في أدائه المهني على الوثائق الثبوتية بما يعرف بالمستندات بالإضافة إلى الدفاتر المحاسبية القانونية .

أ المستندات ( الوثائق ) : يعتبر السند بمثابة وثيقة يستفاد منها كدليل موضوعي مؤيد لحدوث معاملة مالية مثل الشيكات و الفواتير و المستندات أنواع فمنها الداخلية و هي محررة من المؤسسة مثل فاتورة البيع و صل

<sup>1</sup>د.صلاح ربيعة محاضرات في مقياس المحاسبة العامة جامعة أحمد بوقرة بومرداس كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، 2016-2017، ص 26

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

الإدخال والإخراج ومنها الخارجية والتي تحرر من طرف الغير مثل فواتير الشراء والخدمات كما تكمن أهمية المستندات في أنها دليل إثبات في حالة نشوء منازعات قضائية بين المؤسسة والغير وهي أساس القيد دفاتر المحاسبية كما يتم استخدامه في تدقيق المحاسبات .

ب) الدفاتر المحاسبية: حيث يجب على المؤسسات الخاضعة لقواعد النظام المحاسبي المالي مسك الدفاتر المحاسبية. التي تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ولقد حدد القانون التجاري الجزائري فيه مادتي 9 و18 الدفاتر المحاسبية وشروط مسكها والتسجيل فيها وإلزام اعتماد وثائق الإثبات عند كل تسجيل محاسبي ( فواتير، سندات، عقود...)، وكذا الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق لمدة 10 سنوات وتمثل الدفاتر المحاسبية فيما يلي:

❖ دفتر اليومية: هو دفتر رسمي إجباري مرقم وعليه ختم المحكمة تسجل فيه يوميا كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة حسب تسلسلها الزمني ووفقا لمبدأ القيد المزدوج مع الإثبات بواسطة السندات و الوثائق المحتفظ بها لضمان صدقيتها، وتأخذ اليومية الشكل (1-2) التالي:

رقم الحساب		التاريخ	المبالغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
XXX	XXX	من ح/ الحسابات المدينة إلى ح/ الحسابات الدائنة البيان أو شرح العملية	XXX	XXX

❖ دفتر الأستاذ : le grand livre :

هو دفتر يضم كل الحسابات التي استعملتها المؤسسة خلال الدورة واستخراج أرصدها، كما أنه إلزامي و ضروري بالنسبة للمؤسسة، ويتم ترحيل الحسابات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، ويعتبر أهم من اليومية لسير عمليات المختلفة للمؤسسة .

شكل (2-2) دفتر الأستاذ المبسط :

رقم الحساب / اسم الحساب	الدائن المدين

المجموع	المجموع
---------	---------

❖ دفتر الجرد المحاسبي:

هو دفتر تسجل فيه الميزانية الختامية وحسابات النتائج في نهاية الدورة المحاسبية أي N/31/12.

❖ ميزان المراجعة :

هو ليس دفتر محاسبي بل عبارة عن جدول اختياري يتم إعداده ضروريا ويحتوي جميع الحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ والتي استخدمت خلال الدورة لمراجعة العمليات التي قامت بها المؤسسة ، فهو أداة قياس و توازن حسابي يستخدم من اجل التأكد من صحة الترحيل و الترصيد و التسجيل. كما يعتبر ميزان المراجعة أداة للمراقبة و التأكد من صحة المعلومات والحسابات ، كما يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ. ويحتوي على أسماء جميع الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ. وتكمن أهميته فيما يلي :

- ✓ التأكد من صحة تنظيم الأوراق الثبوتية للقيود .
- ✓ التأكد من صحة قيود دفتر اليومية .
- ✓ التأكد من صحة ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها في دفتر الأستاذ .
- ✓ التأكد من صحة الترصيد و تجميع الحسابات .

للتمهيد لعملية إعداد الميزانية الختامية و حساب النتائج. ويمكن التمييز بين نوعين من ميزان المراجعة :

-ميزان المراجعة قبل الجرد

-ميزان المراجعة بعد الجرد

ويمن الفرق بينهما في كون أن ميزان المراجعة بعد الجرد يحتوي على عمليات نهاية السنة و التسوية المرفقة لها .

إذا توفرت شروط المساواة بين مجموع الأرصدة لميزان المراجعة فهذا لا يعني بالضرورة عدم وجود أخطاء.

عند إعداد ميزان المراجعة لا بد من التأكد مما يلي

المجاميع :مجموع المبالغ المدينة =مجموع المبالغ الدائنة

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

الأرصدة مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

كما يتم ترحيل الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة بما فيها الحسابات المرصدة

الشكل (2-3): ميزان المراجعة.

رقم الحساب	البيان	المبالغ		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
مج 1					
مج 2					
مج 3					
مج 4					
مج 5					
مج 6					
مج 7					
المجموع		XXX	XXX	XXX	XXX

المبحث الثاني: أعمال نهاية الدورة المحاسبية

### المطلب الأول: مفهوم أعمال نهاية الدورة المحاسبية

#### (1) تعريف أعمال نهاية الدورة المحاسبية:

على امتداد دورة الاستغلال تمتد أشغال التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الجارية للمؤسسة ، و التي يتم تسجيلها بدفتر اليومية وهذا حسب السندات المبررة لها وتحليلها ، وترجمتها حسب زمن وقوعها مثلا ، ثم نقلها إلى دفتر الأستاذ كي تراجع بعدها بميزان المراجعة ، وهي إجراءات بمراحل الأعمال الروتينية للمحاسبة حيث يبدل المحاسب قصار جهده من حيث التنظيم و الدقة والموضوعية (وجود مستندات ترتيبها ، دراستها ، تسجيلها ، و الاحتفاظ بها كما يجب في الأرشيف ) .

#### (2) دور أعمال نهاية الدورة المحاسبية :

المطابقة بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية التي تفرض على المؤسسة ، تحضير و تقديم جرد كامل و مفصل لأملاكها في نهاية الدورة بتاريخ (N/12/31) .

وضع الموافقة على الأرصدة المحاسبية وضبط كل التصحيحات اللازمة .

تحديد الحسابات السنوية و الوثائق الملحقة وإعطاء ختم للمصادقة .

#### (3) أهداف أعمال نهاية الدورة المحاسبية :وتتمثل فيما يلي :

تبرير كل العمليات المسجلة و المقيدة محاسبيا .

التأكد من وجود القيم الثابتة .

التأكد من مصداقية وجود المخزونات من أجل تحديد التجهيزات غير الصالحة للاستعمال و المخزونات التالفة .

إنجاز المقارنات المادية و البطاقات المتعلقة بتجهيزات و المخزونات .

ربط التكاليف و النواتج بالدورة<sup>1</sup> .

### المطلب الثاني: أعمال الجرد

<sup>1</sup> عبد الكامل بن عمر ، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبتات) وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة الوادي 2014 ، ص19.

1) تعريف أعمال الجرد : تتمثل أعمال الجرد في البحث عن هذه العمليات بنوعها واكتشاف الأخطاء المرتكبة واحتراما لمبادئ المحاسبة الأساسية ( مبدأ استقلالية الدورات ، مبدأ الحيطة و الحذر )

يهدف تسوية الوضعية :

-تسجيل ما يعود إلى الدورة ولم يسجل .

-تسوية ما سجل ولا يعود إلى الدورة .

-تصحيح الأخطاء المرتكبة .

-ثم إعداد الوثائق الشاملة (الميزانية ، حساب النتائج ، جدول حركات عناصر الذمة ) .

2) أنواع الجرد :

الجرد الدائم :وهي العملية التي تجعل بالإمكان الوقوف على وضعية المؤسسة في زمن ما .

الجرد الدوري:وهو الجرد الذي يتم بصفة متقطعة .

الجرد النهائي :وهو الجرد الذي يتم في نهاية السنة إي يتم مرة واحدة كل سنة<sup>1</sup> .

3) طرق الجرد وزمن الجرد :

1/طرق الجرد تنقسم إلى قسمين هما :

1-1 الجرد الطبيعي ( المادي أو الفعلي ):تجرد عناصر الميزانية ( الاستثمارات ، المخزونات ، الحقوق ، الأموال الخاصة و الديون )جردا طبيعيا ، مرة في السنة على الأقل وتستخرج الفروق الناتجة عن مقارنة ما هو مسجل بالدفاتر (الجرد المحاسبي ) بما هو موجود من خلال (الجرد الفعلي) .

2-1 الجرد المحاسبي ( قيود تسوية الحسابات ):يتم من خلالها تسجيل قيود التسوية الناتجة عن الجرد المادي بعد المرافقة بين معطيات الجرد المادي لمختلف حسابات المؤسسة وبين أرضية هذه الحسابات المسجلة في دفاتر المؤسسة<sup>2</sup> .

2/زمن الجرد :

جرت العادة أن يكون موعد الجرد نهاية السنة المالية ،وتحديدا بعد إعداد ميزان المراجعة قبل

التسويات الجردية وقبل إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> محمد بوتين ، المحاسبة العامة المؤسسة ، الطبعة الخامسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر 2005،ص216.  
<sup>2</sup> رضوان محمد العناتي ن مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها ، الطبعة الخامسة ، دارصفاء للنشر و التوزيع عمال ، 2007، ص12.

المطلب الثالث: جرد وتسوية مختلف الحسابات

1- جرد وتسوية حسابات الأصول .

1-1 تعريف التثبيتات :

تعريف القيم الثابتة العينية :

التثبيتات العينية أو الأصول الملموسة هي ممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كالأستثمارات ، لذلك فالغرض من شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة هو ليس بيعها بهدف تحقيق الربح .

حسب مخطط النظام المحاسبي تدرج التثبيتات العينية في الحساب 21 من حسابات التثبيتات.<sup>2</sup>

تعريف القيم الثابتة المعنوية :

يقصد بالتثبيتات المعنوية ، الأصول غير الملموسة غير النقدية ، غير المادية و القابلة للتحديد والقياس و المراقبة ، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير ولأغراض إدارية.

2-1 دراسة الإهلاك وخسارة القيمة :

تعريف الإهلاكات :

يعرف الإهلاك بأنه التثبيت المحاسبي لنقص قيمة التثبيتات ، وهو الذي يسمح بإعداد تمويلها ، بحيث يعتبر تكلفة قابلة للحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.<sup>3</sup>

3-1 حساب الإهلاك وتسجيله محاسبيا :

مكونات حساب قسط الإهلاك : قبل تحديد الإهلاك يجب معرفة العناصر التالية :<sup>4</sup>

1- تكلفة شراء الأصل : تشمل ثمن الشراء + مختلف المصاريف التي صرفت عليه بداية تشغيله (نقل تركيب مصاريف العقد مصاريف الخبير)

عمر الأصل : وهو الزمن (سنوات ساعات ) الذي يحدده الخبراء و الذي يبقى فيه الأصل صالح الاستعمال .

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي مرجع سبق ذكره ص12.

<sup>2</sup> بوطوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة(وفق) . الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1999، ص 256.

<sup>3</sup> حميدة بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، بن عكنون الجزائر سنة 2007، ص 89.

<sup>4</sup> عبد الكريم ، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1998، ص 8.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

معدل الإهلاك: هو نسبة مئوية لتحديد قسط الإهلاك السنوي بقسمة 100 على عمر الأصل .

القيمة المحاسبية الصافية: وهي الفرق بين القيمة الاسمية للأصل (تكلفة الشراء) وبين مجموع مخصصات الإهلاك .

التسجيل المحاسبي للإهلاك: يتم سنويا بتاريخ 12/31/ إثبات قسط الإهلاك السنوي فيتم جعل ح/68 مخصصات الإهلاك و المؤونات وخسائر القيمة جعل ح/28 إهلاك السنوي دائنا

حسب القيد التالي الشكل رقم: (4-2):<sup>1</sup>

XXX	XXX	N /12/31 ح/مخصص الإهلاك و المؤونات وخسائر القيمة ح/إهلاك التثبيتات إثبات القسط السنوي	28X	682X
-----	-----	--	-----	------

4-1: خسارة القيمة :

مفهوم خسارة القيمة :

يحدث في بعض الأحيان أن يتم تدهور قيمة احد التثبيتات ( القابلة للإهلاك أو غير القابلة )على إثر حادث أو ظرف غير مرتقب أصلا ( حين تنظيم مخطط الإهلاك للتثبيت القابل للإهلاك ) ، وبالتالي تصبح قيمته الحالية أقل من قيمته المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية ، وهذا الفارق السلبي لقيمة التثبيت غير مرتقب أو غير المحتسب ضمن مخطط الإهلاك يعترف به على أساس أنه تدهور.<sup>2</sup>

التسجيل المحاسبي: لقد اعتمد النظام المحاسبي المالي ح/29 خسائر القيمة بوضعه دائنا ، ووضع حساب مخصصات عناصر الإستغلال أو العناصر المالية أو الإستثمارية المعنية ل ح/68 مخصصات الإهلاك و المؤونات وخسائر القيمة . الشكل رقم: (5-2):

XXX	XXX	N/12/31 ح/مخصصات الإهلاك و خسائر القيمة ح/خسائر القيمة عن التثبيتات	29X	68X
-----	-----	---	-----	-----

5-1: إعادة تقييم التثبيتات :

<sup>1</sup> لعريبي محمد ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ( التثبيتات ) مداخلة مقدمة ، الملتقى الدولي ، الإطار المفاهيمي حول النظام المحاسبي المالي في نقل المعايير المحاسبية الدولية ، مركز خميس مليانة 17-18-2010/01-ص3.

<sup>2</sup> كتوش عاشور ، محاسبة معمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، 2008، ص. 123، 127.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

### تعريف إعادة تقييم التثبيتات :

إن إعادة التقييم لتثبيت ما ، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنوية ، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية و التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب .

### المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم :الشكل رقم (2-6)

#### الحالة الأولى:فارق التقييم موجب :

عندما يكون فارق إعادة التقييم موجب نجعل ح/105 فارق إعادة التقييم " دائن وفي المقابل حسابات التثبيتات المعنية مدينة"<sup>1</sup>.

XXX	XXX	N/12/31 ح/التثبيت المعني ح/فارق إعادة التقييم	105	2
-----	-----	---	-----	---

#### الحالة الثانية: فارق إعادة التقييم سالب :

إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة ( إعادة تقييم سلبية ) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه ، ويقيد الرصيد المحتمل ( فارق التقييم السلبية المتبقية الصافية ) كعبء من الأعباء .

XXX	XXX	N/12/31 ح/مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير التجارية ح/خسائر القيمة عن التثبيتات	29	681
-----	-----	--	----	-----

الحالة الثالثة: فارق إعادة تقييم سالب وسابقة موجب.وتكون المعالجة في هذه الحالة بتسجيل عكس القيد الإيجابي أي جعل الحساب 105 فارق إعادة التقييم مدينا وحسابات التثبيتات المعنوية دائنة و الفارق يعتبر خسارة قيمة<sup>2</sup>.

XXX	XXX	/12/31 ح/فارق إعادة التقييم ح/التثبيت المعني	2X	105
-----	-----	--	----	-----

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، الطبعة الأولى ، برج بوعريج ، سنة 2011، ص218.

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة ، مرجع سابق ذكره، ص249.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

XXX	XXX	ح/مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير تجارية ح/خسائر القيمة عن التثبيات	29	681
-----	-----	--	----	-----

2- جرد وتسوية المخزونات :

ويتم تمييز المخزون من عدة جوانب منها:

الفترة التي يستخدم فيها الأصل ، فإذا كانت فترة استخدامه أقل من سنة فيعتبر كمخزون ، أما إذا كان أكثر من سنة فيعتبر ضمن التثبيات .

2-1 عملية جرد المخزونات :

حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة على مختلف أنواعها ، ثم تحديد قيمة هذا المخزون ، ويجب إعطاء كل العناية لهذا العملية بهدف إجرائه بصورة دقيقة وسليمة ، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها وهو عملية ضرورية لإنجاز القوائم المالية<sup>1</sup>.

تسوية الفرق الجرد المادي و الجرد المحاسبي : الشكل رقم (2-7)

باعتباره فارق عادي في حالة كون الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي :

		ح/الصناعة المخزنة	30
		ح/مواد ولوازم	31
		ح/تموينات أخرى	32
	600	ح/مشتريات بصناعة مباعه	
	601	ح/مواد أولية (مستهلكة )	
	602	ح/تموينات أخرى (مستهلكة )	

تسوية الفارق بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي :

في حالة الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي : تتم تسوية الفارق عكس القيد المذكور أعلاه باعتباره الفرق غير عادي استثنائي الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي .

		/12/31	
--	--	--------	--

<sup>1</sup> محمد بوتين ، مرجع سابق ذكره، ص249.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

		ح/أعباء استثنائية للتسيير الجاري ح/الحساب المعني تسوية الفرق الغير عادي للمخزون	657
--	--	---	-----

الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي :

		/12/31 ح/الحساب المعني ح/نواتج استثنائية تسجيل الزيادة في قيمة المخزون	757
--	--	---	-----

2- جرد وتسوية باقي الأصول:

1-2 جرد حسابات الغير وتسويتها :

حسابات العملاء<sup>1</sup>.

تعريف : يكون الطلب لدينا بسعر البيع ( أي سعر البيع + الرسوم ) للبطاعة و المنتوجات التي باعها المؤسسة إلى عملائها دون تحصيل لثمنها يجعل أحد الحسابات دائنة .

التسوية : يكون ذلك بجعل الحساب 416 الزبائن المشكوك فيهم لدينا بالديون المحتمل عدم تحصيلها بجعل حساب 411 دائنا ، وهذا التسجيل يهدف إلى فصل الديون المؤكد تحصيلها ، والتي لا تحتاج إلى متابعة وتسيير خاص عن الديون المشكوك في تحصيلها والتي تتطلب المتابعة المستمرة وتكوين مؤونة خاصة بها .

تكوين مؤونة : في نهاية السنة تقوم المؤسسة بدراسة الوضعية المالية للمدينين ، وتسجيل خسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كاملة ، وتسجل الخسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كاملة ، وتسجيل خسارة القيمة لحسابات العملاء بالحساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن ( عملاء) فيجعل دائنا بجعل الحساب 685 مخصصات إهتلاك و المؤونات و خسائر الأصول الجارية لدينا .

تعديل مؤونة :

أ الحالة الأولى :

التخفيض أو إلغاء : للإلغاء أو تخفيض خسارة القيمة ( المؤونة ) نجعل حساب '491' خسائر القيمة لديون العملاء لدينا وحساب 685 استرجاع خسارة قيمة أصول جارية دائنا .

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ذكره ، ص 149

### ب الحالة الثانية :

زيادة :إن زيادة خسارة القيمة تسجيل ب قيد مماثل لقيد تكوينها أي جعل حساب "685" مدينا حساب "491" دائنا بمبلغ زيادة خسارة القيمة ويتم ذلك في نهاية السنة .

استخدام المؤونة :إذا تم تحصيل الدين الذي خصصت له خسارة في القيمة فإنه يتم ترصيد هذه الأخيرة كلياً أو جزئياً ،تبعاً لنسبة استرجاع الدين وذلك بجعل حساب 491 مدينا وحساب 78 دائنا .

### 3 جرد الحسابات المالية وتسويتها<sup>1</sup> :

#### 1-3 السندات :

1 في حالة سندات التوظيف القابلة للمفاوضة والمقيمة بالقيمة السوقية في تاريخ الإقفال .و الفرق بين هذه القيمة و القيمة المحاسبية للسندات يسجل كما يلي :

يجعل الحساب الفرعي 50X مدينا وحساب 765 القيمة الزائدة لسندات التوظيف دائنة .

يجعل حساب 50X دائنا وحساب 665 القيمة الناقصة لسندات التوظيف مدينا .

2- في حالة التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد حساب 50X يجعل مدينا وسعر التنازل دائنا مقابل جعل الأعباء المالية حساب 667 مدينا في حالة الخسارة ،ويجعل حساب 767 إيرادات مالية دائنا في حالة الربح .

3-2 جرد البنك :ويتم جرد البنك بالتأكد من أن رصيد حساب البنك لدى المؤسسة هو نفسه الرصيد الموجود في حسابها لدى البنك ،ولهذا الغرض تقوم المؤسسة بإعداد مذكرة مقارنة بين الحسابين المذكورين .

3-3 جرد الصندوق :هو معرفة السيولة الموجودة بالخزينة ،ويتم ذلك في فترات زمنية معينة و الهدف من وراء ذلك التحقق من أن الصندوق الفعلي بعد الجرد مطابقاً لرصيد الصندوق بدفتر الأستاذ .

ويتم تسوية الصندوق كما يلي :

-إذا كان هناك فائض في الصندوق فيعالج على أنه نواتج استثنائية فيجعل حساب 53 مدينا و 757 دائنا .

-أما في حالة العجز فيعالج على أنه تكاليف استثنائية ويسجل حساب 657 مدينا وحساب 53 دائنا .

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 147.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

### 4/ خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية (ح/591):<sup>1</sup> الشكل رقم (8-2)

ويُسجل ضمن هذا الحساب جميع الخسائر في القيمة التي تطرأ على الأصول المالية الجارية المتماثلة في قيم التوظيف المنقولة أو البنك وما شابهه أو -الصندوق و إذا حدث أن تمت خسارة في القيمة .

#### 4-1 القيد المحاسبي كتالي :

-في حالة تكوين أو الزيادة في المؤونة : الشكل رقم

		/12/31 ح/مخصصات الإهلاك و المؤونات. وخسائر القيمة في الأصول . ح/خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية	591	686
--	--	---	-----	-----

في حالة وقوع الخسارة و تأكدها :

		/12/31 ح/خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية ح/الحسابات المالية الجارية	591	591
--	--	--	-----	-----

أما في حالة عدم وقوع الخسارة كلياً أو جزئياً وتحصيل المبالغ تلغي المؤونة بالمبلغ المحصل كما يلي :

		12/31 ح/خسائر القيم على الأصول المالية الجارية ح/إسترجاعات الإستغلال على الخسائر القيمة و المؤونات	785	591
--	--	--	-----	-----

في حالة تكون فيها الخسارة أكثر من المؤونة فيسجل الفارق على النحو التالي :

		/12/31 ح/مخصصات الإهلاك و المؤونات وخسائر القيمة في الأصول الجارية ح/خسائر في القيم على الإصول المالية الجارية	591	685
--	--	--	-----	-----

<sup>1</sup> فليح حسن خلف ، المالية العامة ، عالم الكتاب الحديث ، عمان ، سنة 2008، ص 178.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

### 5- جرد وتسوية حسابات الخصوم وحسابات الإيرادات والأعباء

#### 5-1 جرد الخصوم وتسويتها :

5-2 جرد حسابات رؤوس الأموال: ونعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس ، إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة ، وهذا ما يتعلق بحقوق المساهمين أما ما يتعلق بالالتزامات فهي كل الديون التي على عاتق المؤسسة وتستثمر في زيادة القدرة للشركة ويمكن اعتبارها بلغة التسيير المالي الذي يبني على أساسه هذا النظام المحاسبي بالرأس المال الأجنبي<sup>1</sup>.

#### 5-3 تسوية الخصوم : الشكل رقم (2-9):

5-3-1 مؤونة الخصوم الجارية: عند إقفال حسابات الفترة فإن الخصوم التي يكون مبلغها غامضا والتي قد يقع استحقاقها خلال إثني عشر شهرا ، يكون موضوع التسجيل المحاسبي الآتي<sup>2</sup>:

عند تشكيل المؤونة

		/12/31 ح/مخصصات الإهلاك و المؤونات وخسائر القيم في الأصول الجارية ح/المؤونات ، الخصوم الجارية تكوين المؤونة	481	685
--	--	---	-----	-----

حالة وقوع المؤونة بأكثر من المبلغ المخصص بعد مدة: (المؤونة غير الكافية).

		/12/31 ح/المؤونات - الخصوم الجارية ح/أحد حسابات الأعباء المعنية بالخسائر ح/الحسابات المالية أو المتعاملين (طريق الدفع ) تسوية المؤونة	4 أو 5	481 6
--	--	--	--------	----------

حالة وقوع المؤونة بأكثر من المبلغ المخصص :

		/12/31 ح/المؤونات-الخصوم الجارية		481
--	--	-------------------------------------	--	-----

<sup>1</sup> علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، الصفحات الزرقاء ، الجزائر 2014، ص 356.

<sup>2</sup> نفسه ، ص 356

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

		ح/الحسابات المالية أو المتعاملين (طريق الدفع )	5 أو 4	
		ح/استرجاع الإستغلال على الخسائر ق.م. أصول جارية تسوية المؤونة	78	

حالة عدم وقوع المؤونة : (إلغائها عدم جدوى منها):

		/12/31 ح/المؤونات - الخصوم الجارية		481
		ح/استرجاع الإستغلال على خسائر ق.م. على الأصول الجارية تخفيض أو إلغاء مؤونة	78	

3-5-2 مؤونات الأعباء - الخصوم غير الجارية: تسجل مؤونات الأعباء و الخسائر عن الخصوم غير الجارية والتي يتوقع أن تتحملها المؤسسة خلال الدورات القادمة ، لقد خص النظام المحاسبي المالي تسجيل مؤونات الأعباء عن الخصوم غير الجارية الحساب ح/15 ويكون التسجيل المحاسبي لمؤونات الأعباء .

عند تكوين المؤونة:

		/12/31 ح/مخصصات الإهلاك و المؤونات و خسائر القيمة		68
		ح/المؤونات للأعباء-الخصوم الغير الجارية تكوين مؤونة	15	

تعديل المؤونة: تتم مراجعة المؤونة بتعديلها أو إلغائها كالآتي :

		/12/31 ح/مؤونات الأعباء		15
		ح/استرجاع خسائر القيم و المؤونات تعديل أو إلغاء المؤونة	768/785	

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

### 2-تسوية حسابات الأعباء والإيرادات<sup>1</sup>:

إن الغرض من إجراء تسوية حسابات الإيرادات والأعباء هو إظهار الحسابات النهائية للإيرادات المحققة خلال الدورة المحاسبية ، سواء قبضت هذه الإيرادات أو لم تقبض وكذلك إظهار الأعباء الملفات التي يجب تحميلها للحسابات النهائية الخاص بتلك الدورة سواء دفعت أو لم تدفع .

### 3-تسوية حسابات الأعباء : الشكل رقم (2-10)

أ-حالة زيادة التكاليف :يتم تسجيل نفقات الدورة التي لم تسجل مثل خدمات مقدمة للغير لم تدفع بتاريخ 12/31/ يتم تسجيلها كما يلي :

		/12/31		
		ح/الخدمات الخارجية		61
		ح/موردو المخزونات و الخدمات	401	

ب-في حالة نقص التكاليف :في هذه الحالة يتم حذف نفقات ثم تسجيلها خلال الدورة ولكنها لا تعود لهذه الدورة حسب القيد التالي :

		/12/31		
		ح/الأعباء المعاينة سلفا		489
		ح/العبء المعني	6	

ويتم ترصيد الحساب 486 في بداية الدورة المقبلة .

### 4-تسوية حسابات الإيرادات :

أ-حالة نقص الإيرادات :يتم حذف إيرادات دورات مقبلة تم تسجيلها في الدورة الحالية فتتم التسوية كالتالي:

		ح/الإيراد المعني		7
		ح/حواصل المعاينة سلفا	487	

		ح/المبيعات البضائع أو ح/المبيعات من		701/700
--	--	-------------------------------------	--	---------

<sup>1</sup>كتوش عاشور، مرجع سابق ذكره، ص234.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

		المنتجات المصنعة ح/الزبائن الدائنون	4	
--	--	--	---	--

ويتم ترصيد الحسابين 487 في بداية السنة الموالية .

ب-حالة زيادة الإيرادات : في هذه الحالة تتم تسوية الإيرادات المتحصل عليها والتي تعود للفترة الحالية ولكنها لم تقبض بعد فتسجل وفق القيد التالي :

		ح/الموردون المدينون ح/المنتجات العملية الأخرى	75	409
--	--	--	----	-----

وعند قبض الإيرادات يرصد ح/409 أما في حالة عدم إعداد الفواتير المرفقة لمبيعات البضاعة أو مبيعات المنتجات التامة أو الخدمات التي تمت خلال الدورة فيستعمل ح/417 وفق القيد التالي :

		ح/الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها		417
		ح/المبيعات من البضائع	700	
		ح/المبيعات المنتجات المصنعة	701	
		ح/الخدمات الخارجية	61	

المطلب الرابع: تصحيح الأخطاء و الميزانية الختامية وكيفية حساب نتيجة الدورة :

1-دراسة الأخطاء وتصحيحها :

دراسة الأخطاء :

يمنع القانون استعمال المحاسبة أو الكشط أو تصحيح الأرقام أو الكتابة عليها ، تحدث في بعض الأحيان أخطاء أثناء عملية التسجيل بدفتر اليومية أو الترحيل إلى دفتر الأستاذ.

أنواع الأخطاء<sup>1</sup> :

-أخطاء الحذف :تحدث هذه الأخطاء ، عندما لا يسجل المحاسب إحدى العمليات إطلاقا وبذلك لا يظهر لها أثر في اليومية أو في دفتر الأستاذ .

أخطاء إرتكابية :تحدث هذه الأخطاء في إحدى عناصر القيد عند إثباته في اليومية ، أو عند ترحيله إلى دفتر الأستاذ .

<sup>1</sup> شياكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2002، ص 233-234.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

أخطاء فنية : تحدث هذه الأخطاء عندما لا يكون المحاسب ملما إلماما دقيقا بتقنيات المحاسبة كان يخلط بين التسديد بشيك بنكي و التسديد بأوراق الدفع .

أخطاء معوضة: وهي الأخطاء التي تعوض بعضها ، فلا يظهر الخطأ إلا عند المراجعة و الجرد ومقارنة الفواتير بالموجود و الصادر و الوارد .

إن عملية التقييد في اليومية العامة ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ ثم إعداد ميزان تلمرجة قد تحدث أخطاء في بعض الأحيان ، وبما أن القانون قد منح تصحيح الأخطاء بالكتابة على الجانب أو الكتابية فوق قيد آخر و عليه فهناك طريقتين لتصحيح الأخطاء . يتم تصحيح الأخطاء بطريقتين :

القيد العكسي: هو إلغاء القيد الخاطئ وإعادة تصحيحه بتسجيل قيد جديد.<sup>1</sup>

المتمم الصفري: يتم بمقتضاه إلغاء العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر.<sup>2</sup>

2-تحديد نتيجة الدورة و الميزانية الختامية و إقفال الحسابات :

1-2 تحديد نتيجة الدورة :

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية و لا يأخذ في حساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يتميز النتيجة الصافية للسنة المالية التي تمثل الفرق بين نواتجها و أعبائها.<sup>3</sup>

شكل جدول (11-2) حسابات النتائج :

ح	البيان	المبالغ
70	المبيعات و المنتوجات الملحقة	
72	الإنتاج المخزن	
73	الإنتاج المثبت	
74	إعانات الإستغلال	
1	إنتاج السنة المالية	
60	المشتريات المستهلكة	
61	الخدمات الخارجية	

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي ، مرجع سبق ذكره، ص12.

<sup>2</sup> شياكي سعدان مرجع سبق ذكره ، ص 235.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 19، يتضمن النظام المالي الجديد ، سنة 2009، ص 25، 26.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

62	الاستهلاكات الأخرى
2	استهلاك السنة المالية
3	قيمة الاستهلاك المضافة 2-1
63	أعباء العاملين
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة
4	الفائض الإجمالي من الإستغلال
75	المنتجات العملية الأخرى
65	الأعباء العملية الأخرى
68	المخصصات الإهلاكات و الأرصدة
78	استرجاع عن خسائر القيمة و الأرصدة
5	النتيجة العملية
76	المنتجات المالية
66	الأعباء المالية
6	النتيجة المالية
7	النتيجة العادية قبل الضرائب (5-6)
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب
692 و 639	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
8	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77	العناصر الغير عادية - المنتجات
67	العناصر الغير عادية- الأعباء
9	النتيجة الغير العادية
10	صافي نتيجة السنة المالية

المصدر منشورات الصفحات الزرقاء و العالمية ، نظام المحاسبة المالية (SCF) ص 83-84

### 2-2 الميزانية الختامية :

1 تعريف الميزانية: تصنف بصفة مفصلة عناصر الأصول وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الخصوم (أي

العناصر) التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه العناصر:

أ- في الأصول: التثبيتات المعنوية ، التثبيتات العينية الإهلاكات المساهمات الأصول المالية المخزونات ، أصول

الضريبة المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

ب- في الخصوم: رؤوس أموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة (مع تمييز رأس المال الخاص والاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة و العناصر الأخرى ) الخصوم غير الجارية ، الموردون و الدائنون الآخرين خصوم الضريبة المؤونات الأعباء و الخصوم المماثلة الخزينة السلبية<sup>1</sup>.

2 الشكل العام للميزانية الختامية :

جدول رقم(2-12)الميزانية الختامية (الأصول).

الأصول المالية	إجمالي السنة المالية	إهلاك أرصدة الفترة	المبلغ الصافي للسنة السابقة
أصول غير جارية(فارق اقتناء)	207	2907/2807	
تثبيتات معنوية	20 (خارج 207)	280(خارج 2807)	
تثبيتات عينية	21/22 (خارج 229)	290(خارج 2907)	
تثبيتات يجرى إنجازها	23	282/281	
تثبيتات مالية	265	292/291	
سندات موضوعية (موضع معادلة )		293	
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها	26(خارج 265/269)		
سندات أخرى مثبتة	273/272/271		
القروض و أصول مالية أخرى غير جارية	276/275/274		
مجموع الأصول الجارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	منح/30إلى 38	39	
الزبائن	41(خارج 491)	419	
مدينون آخرون	مدين 44/431/42/409	496و495	

<sup>1</sup> عطية عبد الرحمان ، المحاسبة العامة ووقف النظام المالي الجديد ، دارالنشر ، الجزائر ، 2009 ، ص 156.155.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

		خارج 444 و 448 مدین 48	الضرائب الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات و أصول مالية جارية أخرى أموال خزينة
	59	50 خارج 509 وغيرها من المدينين 54/53/52/51	
			مجموع الأصول الجارية
			المجموع العام للأصول

المصدر: علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد الجزائر ص 394

جدول رقم (13-2) الميزانية الختامية (الخصوم).

الملاحظة	المبلغ الصافي للسنة المالية	السنة الجارية	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال المطلوب علاوات وإحتياطات فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية حصة المجمع (1) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة <u>الخصوم الغير الجارية</u> القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة و

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

			المرصود لها ) ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات المدرجة في الحسابات السالفة
			<u>مجموع الخصوم الغير جارية</u>
			<u>الخصوم الجارية</u> الموردون و الحسابات الملحقة الضرائب ديون أخرى خزينة الخصوم
			مجمع الخصوم الجارية
			المجموع العام للخصوم

المصدر: علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص396-394.

### 3-2 إقفال و إعادة فتح الدفاتر و الحسابات :

أ إقفال و إعادة فتح الدفاتر اليومية :على افتراض أننا نواصل تسجيل عمليات كل دورة جديدة على عمليات الدورات السابقة دون توقف ودون عملية استخراج الأرصدة.<sup>1</sup>

فإننا سوف نضخم المبلغ المسجلة في منه و المسجلة في له من كل حساب إلى درجة يصعب فيها العمل ،ترحيل مبالغ كبيرة جدا من صفحة إلى صفحة أخرى من اليومية ،استهلاك صفحات عديد لإعداد ميزان المراجعة بالإضافة إلى تعدد الأخطاء بتعدد وضخامة الأرقام المستعملة .

من جهة أخرى يجب فعل عمليات كل دورة من الدورات الأخرى ،بهدف تحليل النتائج و الحكم على التسيير .

بغض النظر عن النتيجة القانونية و مبادئ المحاسبة ، فإنه من الناحية العملية يجب تسجيل عمليات كل دورة على إنفراد في دفاتر خاصة بها ، بحيث تفتح دفاتر وحسابات الدورة في بدايتها وتقفل في نهايتها و ما يرحل إلى حسابات و دفاتر الدورة الجديدة إلى الأرصدة فقط .

### ب-إقفال و إعادة فتح الحسابات :

<sup>1</sup> محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 263.

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

---

يقفل الحساب باستخراج الرصيد وتسجيله في الطرف الأصغر ونسبه للطرف الأكبر، يجمع الطرفان ، بعد ذلك ويكونان متساويين يفتح الحساب في بداية الدورة الجديدة بتسجيل الرصيد في طرفه المدين (منه ) إذا كان الرصيد مدينا وفي الطرف الدائن إذا كان الرصيد دائنا بإضافة عبارة "الرصيد المرحل".

الخاتمة:

تتضمن أعمال نهاية السنة مجموعة من الإجراءات في تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة حسب المبادئ المحاسبية ، بهدف إظهار صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق القيام بأعمال

## الفصل الثاني: أعمال الدورة المحاسبية

---

الجرد لعناصر الخصوم والأصول ثم تسوية كل من حسابات الميزانية ، وما يساهم في إعداد القوائم خاصة جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية وأخيرا إقفال الحسابات ،

# الفصل الثالث: دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد :

كان لنا التوفيق في نهاية تربصنا بإطلاعنا على مثال حي في مهنة محافظ الحسابات و تمكنا من دراسة حالة قيد المراجعة مما سهل لنا تقريب صورة مصغرة عن تقرير محافظ الحسابات الذي لخص لنا ما تطرقنا إليه في الفصول الأربعة السابقة وتم ذلك بمراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات الاقتصادية الوطنية التي أشرنا لها بالحرف "س" خلال السنة المالية والتي هي الأخرى كان رمزيا إليها هو حرف "ن" وذلك حفاظا على خصوصيات المهنة المذكورة سابقا وأيضا خصوصيات المكتب المعني بهذه المراجعة الذي وثق فينا ولم يبخل علينا بالمعلومات وأطلعنا على ترجمتها على الأرض الواقع أملا منه أن نكون حاملي الشعلة مستقبلا.

المبحث الأول: ماهية مكتب محافظ الحسابات

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مكتب محافظ الحسابات<sup>1</sup>

لقد قمنا بتربصنا التطبيقي خلال فترة التمهين في أحد أفضل مكاتب محافظي الحسابات على المستوى الوطني و هذا راجع لوزن الشركات المطلوب منه مراجعتها و إلى الشركات و الخبرة المحصل عليها المسؤول الأول في المكتب دون أن ننسى طريقة العمل و حتى طريقة المعاملة التي يتميز بها المعني .

مكتب السيد قوادرحراق هو مكتب للمحاسبة و الجباية منذ سنة 1998 تحت مسمى شركة المحاسبة الوطنية إلى غاية 2007 تطور عمل المكتب إلى ميادين القضاء و المحاسبة القضائية و ذلك بعد حصوله على اعتماد الخبرة القضائية من المجلس

أما في شهر سبتمبر من سنة 2010 توسع مجال العمل في مكتب إلى مراجعة الخارجية للشركات الوطنية بعد حصول على اعتماد محافظة الحسابات /

زيادة على ذلك يوم المكب بمهمات التقنيات الاقتصادية الخاصة بالبنوك .

و من خلال تربصنا لاحظنا تنوع المؤسسات الاقتصادية المتعامل معها من طرف المكتب سواء كانت في مجال المحاسبة العامة أو الجبائية أو محافظة الحسابات و هي :

\* الشركات ذات الأسهم

\* الشركات ذات المسؤولية المحدودة

\* الشركات الوحيدة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة

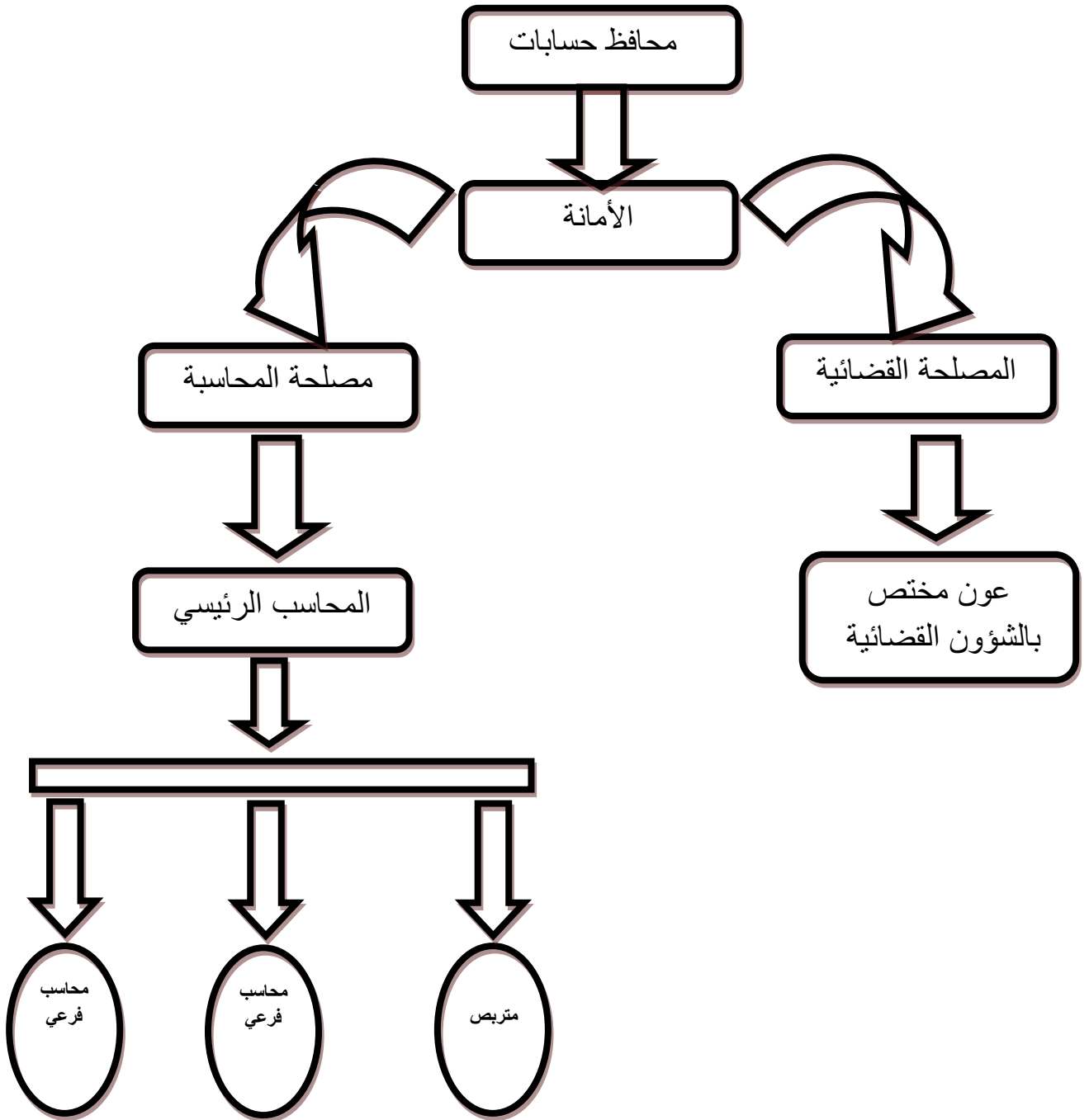
\*شركات التضامن

\* أشخاص طبيعيين

و يمثل هذا المكتب عدد معتبر من المواد البشرية و كل حسب تخصصه كما هو مبين في الهيكل التنظيمي في الشكل التالي :

<sup>1</sup>خويديمي بلال -بووقندرة عبد القادر محافظ الحسابات مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي تخصص محاسبة و التسيير 2016-2017 ،ص72.

الشكل رقم (1-3):



### المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي ، بحيث يقوم بما يلي<sup>1</sup>:

1-مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية و المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالمحامي و الصيدلي ، و الأشخاص المعنويين كالمؤسسات ، و التصريحات الجبائية الشهرية ، و إعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائنه.

2-تقديم خدمات تتمثل في استثمارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة ن ولاية).

3- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محددة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية ، اجتماعية ، أو مهرجانات ولائية .

4-يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما .

5-كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير ، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة ، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا .

### المطلب الثالث : تقرير شرح الحسابات المالية السنوية

سيدي الرئيس :

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

وفق المهمة الموكلة إلينا من قبل الجمعية العامة العادية خاصة بالمجلس يشرفنا أن نقدم إليكم تقريرنا على القوائم المالية السنوية (ن) 01/01 (ن) إلى 12/31 (ن) خاصة بالمؤسسة (س) و التي هي عبارة عن شركة ذات أسهم

\* جميع الدفاتر والوثائق اللازمة الخاصة بعملنا

\* أجرينا مختلف التحقيقات التي نعتبرها ضرورية لتقييم بيانات المحاسبة و المالية التي تساعد في اتخاذ القرار

\* الحسابات المالية لسنة 2013 التي وافق عليها مجلس الإدارة في حضورنا في اجتماع 28 أبريل لسنة 2014 تشير

إلى ما يلي :

1- تم تسجيل أصول الميزانية بمبلغ قدره 1899617910.06

2- حساب نتيجة السنة المالية سجل خسارة فيه خسارة بقيمة 33096119,45

لقد دفعنا البيانات المالية المتوفرة المتوقعة في 12/31/ن و الملاحظات التي تضم ملخص السياسات المحاسبية الهامة و التوضيحات الأخرى .

<sup>1</sup> محاري على دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية جامعة سعيدة 2015-2016 ص،ص : 89-90.

يجب أن توضح إدارة المؤسسة المسؤولة في إنشاء و عرض البيانات المالية الدقيقة وفقا لنظام المحاسبة المالية و تشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ ورصد رقابة داخلية ذات صلة في إعداد و عرض بيانات المالية الخالية من أخطاء جوهرية سواء كانت بسبب غش أو أخطاء في اختبار و تطبيق السياسات و المحاسبية المناسبة و تحديد التقديرات المحاسبية المعقولة في مثل هذه الظروف.

مسئوليتنا هي إبداء رأي حول البيانات المالية للشركة بناء على قاعد خاصة وفقا للمعايير المهنية ، هذه المعايير تتطلب منا الامتثال للقواعد الأخلاقية و أيضا لتخطيط و تنفيذ عملنا للحصول على تأكيد معقول مفاده أن الوثائق المستعملة خالية من أخطاء جوهرية تتضمن المراجعة القيام بالإجراءات للحصول على أدلة تخص الأرقام و المعلومات الواردة في البيانات المالية .

تستند الإجراءات المختارة على حكم المراجع المستقل فضلا عن تقييم المخاطر من أن كشوف المالية قد تحتوي على بيانات غير صحيحة سواءا كانت ناشطة عن احتيال أو خطأ و عند تقييم تلك المخاطر يأخذ محافظ الحسابات المراقبة الداخلية بعين الاعتبار و ذلك ما يساعد على الإعداد و العرض العادل للبيانات المالية و ذلك لتحديد إجراءات التدقيق المناسبة .

تتضمن المراجعة كذلك تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة و التقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة و كذلك عرض البيانات المالية ككل .

و نحن نعاقد أن المراجعة التي قمنا بها تعطينا قاعدة معقولة لإبداء رأينا<sup>1</sup>.

### 1-1 الرأي على الحسابات السنوية :

لقد فحصنا البيانات المالية للشركة (س) ذات الأسهم للسنة المالية المنتهية 12/31/ن أجريت أعمال المراقبة كجزء من خطة شاملة و أجريت وفقا للتقنيات الأنسب نظرا للظروف فأحيانا بشكل منهجي و دقيق و أحيانا عن طريق السير على أساس الضوابط و الأخذ بعين الاعتبار التحفظات و الملاحظات و التعليقات على حساب الشركة للسنة المالية (ن) المحددة أدناه :

نحن نشهد أن البيانات المالية التي قدمت للموافقة عليها خلال السنة المالية (ن) صادقة و منتظمة و أنا صورة حقيقية لنتائج العمليات و الوضع المالي للسنة المراد مراجعتها للشركة (س) ذات الأسهم .

2-1 التحقيقات ، النتائج ، الملاحظات و التعليقات على البيانات المالية للسنة المالية :

### 1-2-1 أصول الغير جارية :

بلغت التثبيات المادية و الغير المالية التي تظهر في الميزانية المنتهية في 12/31/ن إلى المبلغ التالي 3231.199.984.84

دج

التحفظات على مثل هذه الأمور في الميزانية كما يلي :

<sup>1</sup>خويديمي بلال -بوقندور عبد القادر مرجع سابق الذكر ،ص 74.

## الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية لمحافظ الحسابات

- التقارب بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي للثبتيات المسجلة لغاية 12/31/ن يسלט الضوء على فارق سلبي بقيمة 33012095.28 دج (محضر لجنة الجرد بتاريخ 03/06/ن+1) و هذا الفارق مفصل بطريقة محاسبة كالتالي في الجدول رقم (1-3):

DESIGNATION	INVENTAIR COMPTABLE	INVENTAIR PHYSIQUE	ECARTS
215300 MATERRIEL INDUSTRIEL	1336931097.21	1308931210.26	-2799886.95
215300 MATERRIEL DE PROJECTION	65387947.99	64867519.00	-520428.99
215500 MOBILIER DE BUREAU	13507014.33	13494965.86	-12048.47
215510 MOBILIER DE BUREAU	292617.11	278117.11	-14500.00
215560 Equipment DE	120113;95	115213;95	-4900;00
215900 MATERRIELS DETENUS POUR LA VE.TE	102764780;90	98304450;03	-4460330;87
<b>Total</b>	1519003571;41	1485991476;21	-33012095;28

القيمة المحاسبة للفارق مفصلة أدناه : في الجدول (2-3):

DESIGNATION	Valeur comptable brute	Amortissement au 31/12/2013	VNC
215300 MATERRIEL INDUSTRIEL	2799886.95	2799843.95	43.00
215300 MATERRIEL DE PROJECTION	520428.99	520428.99	-
215500 MOBILIER DE BUREAU	12048.99	9945.58	2102.89
215510 MOBILIER DE BUREAU	14500.00	12392.13	2107.87
215560 Equipment DE	4900.00	4462.36	437.64
215900 MATERRIELS DETENUS POUR LA VE.TE	4460330.87	4460330.87	-
<b>Total</b>	33012095.28	33007403.88	4691.40

اجتمع مجلس إدارة الشركة بتاريخ 03/27/2011 وقرر تعيين مكتب خارجي مهمته "الخبرة المحاسبية للفوارق" و يتضمن التقرير من طرف هذا المكتب السيد "Z" الاستنتاجات التالية :

\* الفوارق الناتجة عن عملية الجرد في السنة المالية "ن" هي فوارق حقيقية وصحيحة .  
\* لم يتم الكشف عن هذه الفوارق في عمليات الجرد السابقة حصرا بسبب عدم احترام إجراءات تسير العناصر والممتلكات .

\* يمكن للشركة تقديم تسوية الفوارق لمكتب الخبرة .  
\* وضع التقرير من أجل الفارق المقدر بـ : 31425480,61 دج أما الفارق المقدر بـ : 1586614,61 دج فيبقى بدون تبريرات .

\* تم تصحيح القيم المحاسبية لحسابات التثبيتات العقارية ( أراضي + مباني ) للشركة لم تتم تسويته بعد ما يعني أنه ليس للشركة حق ملكيتها .  
\* لم يتم التمييز محاسبيا بين الأراضي الشاغرة والأراضي المبنية .

\* حساب التثبيتات الجارية يحتوي على مبلغ إجمالي قدره 1509380,00 تتعلق بالتسبيقات الممنوحة لبائعي البرامج عام (ن-3) ويجب أن تتخذ قرارات بشأن هذه التسبيقات .

#### 2-2-1 الأصول التجارية : المخزونات :

التحفظات حول هذا الموضوع هم كما يلي :

\* كل العناصر المخزنة و مسجلة في الميزانية لا تخضع لإخبار إخفاض وتجدر الإشارة إلى أن المواد الأولية الرئيسية ( صفائح الحديد و الصلب ) تمثل 51% من القيمة الإجمالية لمخزونات الشركة في 12/31/ن .  
\* من أجل تحديد كلفة الإنتاج يجب أخذ مجموع تكاليف الموظفين كنفقات ثابتة .  
- الذمم و الزبائن :

التحفظات حول هذا الموضوع هي كما يلي :

\* الاستحقاقات على المجمع في فترات تجاوزت السنة لم يتم إدراجها في الأصول الغير جارية  
ملفات الاستحقاقات المشكوك بصحتها يجب أن تعاد تنظيمها بالوثائق المدرجة أدناه :

- الفاتورة الأصلية للبيع

- وصل الطلبية موع من طرف الزبون

- وصل التسليم مؤشر من طرف الزبون

- عقد البيع

- وثائق مبررة للدفع الجزئي

## الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية لمحافظ الحسابات

وتشمل استحقاقات العمليات القديمة التي يتوجب مسحها ويتعلق الأمر بالعمليات المنقولة في الحسابات التالية  
الجدول رقم ( 3-3):

DESIGNATION	MONTANTS
448100 PRODUITS A RECERVOIR	35672565;10
409300 AVENCE SUR STOCKS	60641,02
TOTAL	35733206,12

و تجدر الإشارة إلى أن الشركة دفعت مساهمة لتمويل الخدمات الاجتماعية خلال السنة المراد مراجعتها ما يتعارض مع أحكام المادة 17 من مرسوم 303-82 بتاريخ 09-11-1982<sup>1</sup> و التي تنص على أن عملية تمويل الخدمات الاجتماعية تتم في امتلاك الشهر الأول من السنة المالية \* و زيادة على ذلك فقد لوحظ خلال السنة المالية منح لها تسبيق بقيمة 4030000.00 دج من حساب الشركة كقرض لحساب شركة الخدمات الاجتماعية يسدد جزئيا خلال نفس السنة .

و من الضروري الإشارة إلى المرسوم رقم 179-82 بتاريخ 15-05-1982 المحدد لمحتوى تمويل الخدمات الاجتماعية الذي ينصه في المادة 8 \* -تمويل الهيئة المستخدمة صندوق الخدمات الاجتماعية التابع لها بمساهمة سنوية تحسب على أساس نفسية 3% من كتلة الأجر بما في ذلك العلاوات و التعويضات على إخلاف أنواعها اعتمادا على حسابات السنة المنصوص .

### 3-1 الخصوم

. رؤوس الأموال :

\* رأسمال الشركة عانى من تغيير سلبي بقيمة 33096119.45 دج ولدت نتيجة للعجز المالي للسنة المالية "ن" \* يجب على الجمعية العامة أن تقرر أن مصير رصيد الحساب 110 " أرباح محتجزة " الذي يتضمن العمليات المتعلقة بالمرور من PCN إلى SCF - الخصوم الغير جارية :

رصيد الحساب 16400 الافتراضات لدى مؤسسات القرض قام بأخذ يوم 31-12 -ن بقيمة 519991000 دج و تم هذا القرض من البنك الخارجي الجزائري BEA في أعقاب القرار رقم 124/6 بتاريخ 27/03/ن-1 من أجل خدمة الصرف الصحي وتطوير المؤسسة

<sup>1</sup>المادة 17 من المرسوم 303-82 بتاريخ 09-11-1982 و التي تنص على أن عملية التمويل الخدمات الاجتماعية تتم في امتلاك الشهر الأول من السنة المالية

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

القيم المهتلكة تظهر المصروفات ( دفعات نقدية ) المستقبلية المخصومة وقد تم تقييمها من قبلنا بقيمة 490491325.12 دج بتاريخ 12/31/ن يطبق المعدل التعاقدى (3.5 % ) وفقا للأحكام المذكورة أعلاه " الفرق بين مبلغ القرض يخصم حسب معدل الفائدة في السوق أو معدل الفائدة الفعلي " و مبلغ القرض المدفوع تم تسجيله في إحدى وحدات الحساب 16 (الافتراضات المعنية ) هذا الاختلاف سواء كان سلبى أو إيجابى يشكل منحة سداد مهتلكة خلال مدة القرض

\* هذه الطريقة في التقييم تهدف إلى تطبيق مبدأ مطابقة التكاليف مع المنتجات المنصوص عليها في النظام المحاسبى المالي .

- الخصوم الجارية :

\* ديون الموردين المقومة باليورو ولم يتم تقييمها لأحكام أمر 2008-07-26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها كذل مدونة الحسابات وقواعد سيرها التي تنص على : " عندما تكون العناصر المالية ( نقدية ، أصول ، خصوم ) مقومة بالعملة الصعبة و باقية في الميزانية إلى غاية تاريخ اختتام السنة المالية يتم تصحيح التسجيل الأول على أساس سعر الصرف في ذلك التاريخ .

\* وتشمل ديون العمليات السابقة المراد تصحيحها على الحسابات التالية : الجدول رقم ( 3-4):

DESIGNATION	MONTANTS	Observations
401611 Créiteurs de services/ Retenues de garantie	58572.54	2002
421000 Remuneration du personnel	24100.00	2011-2012
447440 Autres droits .imports et taxes	1191754.78	2010-2012
Total	1274427.32	

2- عمليات أخرى مختلفة :

1-2 النظام الضريبي :

التصريح برقم الأعمال الموضوع على الرسم على نشاط المهني ( TAP ) موضوع على أساس نقدي وهذا يتعارض مع أحكام المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على : " أن يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة "

2-2 القوائم المالية :

.لم يتم تأسيس جدول التدفقات النقدية حسب الدقة المطلوبة .

3-2 النزاعات في القضايا المرفوعة :

\* قرارات قضائية في القضايا المرفوعة من قبل الموظفين المتعاقدين من الشركة قضيت لصالح المتقدمين بمبلغ إجمالي مقدر 10666245 دج كتعويضات مستحقة وتجري حاليا إجراءات الاستئناف التي قامت بها الشركة  
\* لا يم تسديد المبلغ المذكور أعلاه على النحو المنصوص في الفقرة 1-125 من المرسوم الصادر في 2008-07-26 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و الكشوف المالية و عرضها و كذلك مدونة الحسابات و قواعد سيرها الذي ينص على ما يلي :

مؤهلات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد و تدرج في الحسابات في الحالات التالية :

- عندما يكون للكيان التزام راهن ( قانوني او ضمني ) ناتج عن حادث قد مضى

- عندما يكون من المحتمل خروج موارد أمرا ضروري لإضفاء هذا الالتزام

- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه .

المبحث الثاني : التقارير الخاصة

المطلب الأول : تقرير خاص من محافظ الحسابات حول تقرير الإدارة وحول التفاصيل عن أعلى خمسة رتب :

1 تقرير خاص حول تقرير الإدارة :

سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع : تقرير خاص من محافظ الحسابات حول تقرير الإدارة

وفقا للمادة 715 مكرر 4 فقرة 2 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 من 1993/04/25<sup>1</sup> المعدل و المكمل للمرسوم

رقم 69-75 من 1975/09/26 في القانون التجاري رقم 01-10 من 2010/06/29 تتعلق المهن خبير قضائي

محافظ الحسابات المحاسب المعتمد

لقد قمنا بمراقبة المعلومات الواردة في التقرير للسنتوي لمجلس الإدارة و ذلك للتحقق من صحتها ، باستثناء الأثر

الاحتياطات الناتج و الملاحظات و التعليقات على البيانات المالية للسنة المنتهية 12/31/ن ليس لدينا أي تعليقات

تتعلق بالدقة و الاتساق في البيانات المالية و المعلومات الواردة في التقرير السنوي لمجلس الإدارة و الوثائق التي

أرسلت إلى المساهمين بشأن الوضع المالي و الحسابات السنوية للشركة .

2 - تقرير خاص من محافظ الحسابات حول التفاصيل عن أعلى خمسة رواتب :

سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

<sup>1</sup>المرسم التشريعي رقم 08/93 من 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 69-75 من 1975/09/26 في القانون التجاري رقم 01-10 من 2010/06/29 تتعلق المهن خبير قضائي محافظ الحسابات المعتمد

## الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية لمحافظ الحسابات

الموضوع : تقرير خاص من محافظ الحسابات حول التفاصيل عن أعلى خمسة رواتب وفقا للمادة 680 الفقرة 3 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 من 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75 - 59 من 1993/09/26 في القانون التجاري و المادة 25 من الفقرة 4 من القانون رقم 01-10 من 2010/06/29 تتعلق بالمهن خبير قضائي ، محافظ الحسابات ، محاسب قانوني<sup>1</sup> .

لدينا إثبات دقيقة تبين المبلغ السنوي الإجمالي للرواتب الخمس الأعلى في المؤسسة و التي وصل مجموعها إلى أربعة ملايين و سبعمائة و أربعة آلاف و أربعمائة و خمسون دينار جزائري 4704450 دج و هي مفصلة على النحو التالي : الجدول رقم (5-3):

N d'ordre	Nom et prename	Poste	Salaire Brut
1	Z. A	PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL	2087657;00
2	H. H	CHEF DE SERVICE FINANCE ET COMPTABILITE	726391;00
3	O. A	AGENT DE SECURITE	643588;00
4	T. M	AGENT DE SECURITE	641388;00
5	B. N	CHAFDE DEPARTEMENT CONTROLE QUALITE	605426;00
TOTAL			4704450;00

المطلب الثاني : تقرير خاص من محافظ الحسابات حول استمرارية نشاط الشركة وعلى تطور النتيجة المالية للسنوات الخمس السابقة :

1 - تقرير خاص من محافظ الحسابات حول استمرارية نشاط الشركة :  
سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع : تقرير خاص من محافظ الحسابات حول استمرارية نشاط الشركة  
وفقا للمادة 25 الفقرة 8 من القانون 01-10 من 2010/06/29 تتعلق بالمهن : الخبير القضائي ، محافظ و المحاسب المعتمد و المادة 75 مكرر 11 من القانون التجاري المعدل<sup>2</sup> :

نبين أنه من خلال مهمتنا لم يكن لدينا أي بيان ، وقائع او دلائل تعرض استمرارية نشاط الشركة للخطر .

2- تقرير خاص من محافظ الحسابات على تطور النتيجة المالية للسنوات الخمس السابقة :

<sup>1</sup> للمادة 680 الفقرة 3 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 من 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75 - 59 من 1993/09/26 في القانون التجاري و المادة 25 من الفقرة 4 من القانون رقم 01-10 من 2010/06/29 تتعلق بالمهن خبير قضائي ، محافظ الحسابات ، محاسب قانوني<sup>1</sup> .

<sup>2</sup> لمادة 25 الفقرة 8 من القانون 01-10 من 2010/06/29 تتعلق بالمهن : الخبير القضائي ، محافظ و المحاسب المعتمد و المادة 75 مكرر 11 من القانون التجاري المعدل

سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع : تقرير خاص من محافظ الحسابات على تطور النتيجة المالية للسنوات الخمس الماضية وفقا للمادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ: 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75-59 بتاريخ 1975/09/26 في القانون التجاري و المادة 25 الفقرة 6 من القانون رقم 10-01 بتاريخ 2010-06-29 على المهن محافظ الحسابات و الخبير القضائي و المحاسب المعتمد<sup>1</sup> أحدثكم عن آلاف من الدنانير نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و التي هي على النحو التالي : الجدول رقم (3-6):

EXERCICES	RESULTATS
* 2008	34935127;40
* 2009	12939802;56
* 2010	242860;09
* 2011	-63647462;96
* 2012	- 48157542;34

المطلب الثالث: تقرير خاص لمحافظ الحسابات عن الاتفاقيات المنظمة و حول إجراءات الرقابة الداخلية:

#### 1 - تقرير خاص لمحافظ الحسابات عن الاتفاقيات المنظمة :

سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع : تقرير خاص لمحافظ الحسابات عن الاتفاقيات المنظمة

وفقا للمادة 670 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75-59 بتاريخ 1975/09/26 في القانون التجاري و المادة 23 الفقرة 4 و في الفقرة 3 من القانون رقم 10-01 المادة 25 بتاريخ 2010/06/29 تتعلق بالمهن : الخبير القضائي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد<sup>2</sup> : حصل لنا الشرف أن نبلغ مجلس إدارتكم أنه لم يتم إبلاغنا في عملية السنة المالية "ن" أو الاتفاق معنا بأي عقد من طرف مؤسستكم أو العمل لحسابها أو لأعضائها مجلس إدارتها أو عقد مصلحة مباشرة معهم .

#### 2- تقرير خاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية :

<sup>1</sup> للمادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ: 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75-59 بتاريخ 1975/09/26 في القانون التجاري و المادة 25 الفقرة 6 من القانون رقم 10-01 بتاريخ 2010-06-29 على المهن محافظ الحسابات و الخبير القضائي و المحاسب المعتمد

<sup>2</sup> للمادة 670 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75-59 بتاريخ 1975/09/26 في القانون التجاري و المادة 23 الفقرة 4 و في الفقرة 3 من القانون رقم 10-01 المادة 25 بتاريخ 2010/06/29 تتعلق بالمهن : الخبير القضائي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع : تقرير خاص لمحافظ الحسابات حول الرقابة الداخلية

<sup>1</sup>وفقا لأحكام المادة 23 الفقرة 3 و المادة 25 الفقرة 7 من القانون رقم 01-10 بتاريخ 2010/06/29 تتعلق بمهن خبير قضائي محافظ الحسابات و المحاسب القانوني درسنا إجراءات الرقابة الداخلية و يتم عرض النتائج في التقرير المؤقت لمحافظة الحسابات من السنة المالية " ن "

و يمكن تلخيص المعلومات و الملاحظات ذات الصلة لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على النحو التالي :

- و تجدر الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية يجب أن تكون نشاط مستقل و موضوعي و يجب أن تكون مصممة لتعطي الشركة تأكيد على درجة السيطرة على عملياتها و يعطيها كذلك النصائح و الإرشادات للتحسين و المساهمة في التطور و ينبغي أن يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم و من خلال نج منظم و منضبط للحد من المخاطر و الحوكمة و تقديم مقترحاتها لتعزيز كفاءتها و فعاليتها و ينبغي تعزيز وحدة التدقيق الداخلي من قبل موظفين مؤهلين تأهيلا عاليا .

\* لم يتم تأمين برامج المحاسبة فإنه يمكن حذف معلومات أو حدوث أخطاء من المصدر

\* لم يتم تحديد مستخدمي البرامج المحاسبة كما هو مطلوب بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 09-110 من أفريل 2009 وضع إجراءات مسك الدفاتر و شروط المحاسبة من خلال أنظمة الكمبيوتر و الذي تنص فيه المادة 17 عليه " يجب أن يكون كل استخدام لبرامج المحاسبة متبعا بإجراء تعريف هوية المستخدم تليها المصادقات على الموافقات التي منحت له "

\* كما لوحظ وجود فيروسات الكمبيوتر على كفة أجهزة الشركة في ظل غياب مضاد الفيروسات ذو قواعد بيانات محدثة و هذه الحالة تعرض الوردات إلى مخاطر فقدان البيانات

\* تشغيل التطبيقات البرمجية الحاضرة دون واجهات و هذا راجع إلى نص كفاءة البنية التحتية و لسياسية المنتهجة التي تتراجع بخطوات عن التحديات الحقيقية لنظام المعلوماتية الحديث في الواقع البرامج المتاحة في الشركة لا تعمل بنظام الواجهة مع المحاسبة يجب رفع هذا النقص للسماح للمحاسبة بتسجيل أي نوع من التدفقات في الوقت الحقيقي

\* تتم إدارة رأس مال من قبل قسم المحاسبة و بالتالي عدم احترام مبدأ الفصل بين الواجبات و القاعدة هي أنه لا يجوز لأي شخص أو مؤسسة أن يكون مسئولا كل المسؤولية عن جميع مراحل العملية بما في ذلك :

- عمليات التسيير

- عمليات المحاسبة

<sup>1</sup>المادة 23 الفقرة 3 و المادة 25 الفقرة 7 من القانون رقم 01-10 بتاريخ 2010/06/29 تتعلق بمهن خبير قضائي محافظ الحسابات و المحاسب القانوني درسنا إجراءات الرقابة الداخلية و يتم عرض النتائج في التقرير المؤقت لمحافظة الحسابات من السنة المالية " ن "

فالامتثال الصارم لمبدأ الفصل بين المهام الغير متوافقة هو القياس الأول للرقابة الداخلية  
\* البرمجيات المستخدمة من طرف الشركة لحساب المرتبات يعمل بتنظيم DOS الذي يلي المتطلبات الحديثة  
لإعادة الإعلان عن البيانات و التسجيل الاحتياطي و النسخ عن طريق وسائل إعلام آمنة مثل : CD ، USB  
\* لا تتم مراقبة الرواتب من طرف قسم المالية و المحاسبة قبل الدفع النهائي و هي حالة تؤكد نقاط ضعف في  
نظام المراقبة الداخلية أدناه :

- لم يتم أي ذكر للمراقبة و التحقيق على الرواتب الشهرية  
- لم يتم مراقبة منحة التقاعد المدفوعة و الوثائق المستخدمة لحساب هذه المنحة لا تحتوي أي توقيع من طرف  
مسؤول معتمد من قسم المحاسبة و المالية .  
- غياب التحقيق و الموافقة على الدفع يمكن أن يسبب أخطاء في تحديد رواتب الموظفين .  
و في هذه الحالة كان رأينا :  
- ننصح بالتأكد من وثائق الدفع و ذلك بعرضها على المسؤولين ( شؤون الموظفين ، المحاسبة و المالية ، المدير  
العام )

- يجب على المؤسسة أن تحترم الشروط السنوية في عملية الشراء كما في ذلك : - الوقت و الأجل المحددة لمثل  
هذه العقود

- تأشيرة لجنة الأسواق  
- خدمة نقل صفائح معدنية مقدمة من شركة " TRANSGLOBZ " " عنابة " على أساس العديد من طلبيات  
الشراء مبلغه الإجمالي حدد بقيمة 10319400 دج في 12/31/ن ، % 50 منها تم تنفيذه في أواخر جوان " ن " مع  
وجود فائض بقيمة 1686200.00 دج مقارنة بالعتبة 4000000 دج المحددة في إجراءات الشراء للمؤسسة .  
المطلب الرابع: تقرير خاص لمحافظ الحسابات على استحقاقات الموظفين و حول المشاركة في رأس المال :  
1- تقرير خاص لمحافظ الحسابات على استحقاقات الموظفين :

سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع : تقرير خاص لمحافظ الحسابات على استحقاقات الموظفين  
وفقا للمادة 25 الفقرة 5 من القانون<sup>1</sup> رقم 01-10 بتاريخ 2016/06/29 المتعلقة بالمهن ، الخبير القضائي  
محافظ الحسابات ، محاسب المعتمد نعلمكم أن هناك مزايا معينة يتمتع بها موظفو المؤسسة : " س " و ذلك في  
السنة المالية " ن " و هي كالتالي :

- تخصيص منحة شهرية ثابتة متمثلة في مبلغ مالي قيمته 7000 دج لرئيس الشركة

- تحمل تكلفة استهلاك الوقود للسيارة المؤسسة المخصصة لرئيسها

<sup>1</sup>المادة 25 الفقرة 5 من القانون رقم 01-10 بتاريخ 2016/06/29 المتعلقة بالمهن الخبير القضائي محافظ الحسابات ، محاسب المعتمد نعلمكم أن هناك مزايا معينة يتمتع بها موظفو المؤسسة "س" وذلك في السنة المالية "ن"

## الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية لمحافظ الحسابات

- الالتزامات و التعهدات من الشركة كما هو مبين في البيانات المالية لسنة المنتهية 2013/12/31 كما يلي :  
الجدول رقم (3-7):

طبيعة التكلفة	الخصوم	تتحمل العملية
إتاوات الهاتف النقال	21079.92	141852.63
استهلاك الكهرباء - السكن	573.39	18245.75
الخدماتي		
استهلاك الماء - السكن الخدماتي	1127.99	4499.01
المجموع	22781.30	164597.39

\* قد لا يكون دفع رسوم المكالمات الهاتفية المذكورة أعلاه معتمدا من قبل الشركة  
✓ تم تحديد مبلغ مكافأة بقرار من أعضاء مجلس الجمعية العامة العادية بقيمة 1500 دج لكل مسؤول  
حيث بلغ العبء الذي تتحمله الشركة بهذا القرار إلى 600000 دج  
✓ علاوة على ذلك و بعيدا عن الاتفاقيات و العمليات المذكورة أعلاه لم يكشف تدقيقا عن وجود اتفاقيات  
أو صفقات أخرى في نطاق التشريع المذكور أعلاه .

2- تقرير خاص لمحافظ الحسابات حول المشاركة في رأس المال :

سيدي الرئيس

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع : تقرير خاص لمحافظ الحسابات حول المشاركة في رأس المال

- وفقا للمادة 73 مكرر 1 من القانون التجاري<sup>1</sup> المعدلة نعلمكم أن مؤسستكم لم تتخذ أي حصة للمشاركة في رأس مال شركة في الجزائر خلال سنة " ن " المالية

<sup>1</sup>المادة 73 مكرر 1 من القانون التجاري المعدلة نعلمكم أن مؤسستكم لم تتخذ أي حصة للمشاركة في رأس مال شركة في الجزائر خلال سنة "ن" المالية .

### الخاتمة :

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات تعرفنا على طريقة عمله و كيفية اعداد القوائم المالية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ، حيث لاحظنا أن وجود محافظ الحسابات يساعد المؤسسة في تقييمها من خلال إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف .

الخاتمة العامة

### الخاتمة:

من خلال بحثنا المتواضع ل "محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية "لقد سعينا إلى الإحاطة ب الدورة المحاسبية "و التركيز على "محافظ الحسابات "الذي يؤدي دورا فعالا في تقييم أعمال المؤسسات وهذا بالتعرف على مختلف العناصر التي يركز عليها محافظ الحسابات و كانت هذه الدراسة محاولة التوافق بين الإطارين و التساؤلات المرفقة لها

توصلنا في هذا العمل إلى أن محافظة الحسابات هي عملية منتظمة تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك التحقيق من درجة توافق هذه المعلومات و المعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام ، ولكي تتحقق مهمة محافظ الحسابات يجب أن يقوم بها شخص مؤهل وعلى مستوى معين من الثقافة و المعرفة والتحلي بالصبر و اللباقة حتى يتمكن من أداء مهامه ، كما يجب أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات .

وبذلك يكون تقرير محافظ الحسابات بمحتواه المعلوماتي أداة اتصال فعالة ، قانونية تساهم في تخفيف من عدم تماثل المعلومات حسب نظرية الوكالة ، والتي تتميز بأثار بالغة على ممارسات المسيرين و شفافية سلوكهم ، وما ينتج عنها على نتائج المؤسسة وحقوق مختلف الأطراف ذات المصلحة من جهة ، ويقدم إشارات حول ضبط إدارة المؤسسة و التزامها بأحكام التشريعات المنظمة لنشاط المؤسسة ، وكذلك حول جودة التسيير فيها من جهة أخرى .

كما يقدم محافظ الحسابات في الجزائر جملة من التقارير تحتوي على معلومات ، من خلالها يتم الإبداء بالرأي المهني حول صحة وانتظام القوائم المالية ، تمتد إلى الإفصاح عن مؤشرات تطور الأداء ، وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، حيث يقوم المدقق بإبداء رأي يفيد بثقته في المعلومات المقدمة من المحاسب على شكل تقارير بعد انتهاء محافظ الحسابات من فحصها من كل الجوانب .

### اختيار فرضيات البحث :

**الفرضية الأولى:** محافظ الحسابات هو شخصية قانونية تحكم على سلامة سير المؤسسة حيث يتم المصادقة على الكشوف المالية من خلال الإطلاع على السندات المحاسبية للمؤسسات "فقد خلصت دراستنا للفصل الأول بداية من المبحث الثاني إلى صحة الفرضية حيث محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا و عمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ، ويتمتع باستقلالية تامة ، ويقوم بفحص السجلات المحاسبية وفقا لتدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة الكشوف المالية في شكل تقرير يسلم للأطراف المستفيدة من هذه الأخيرة ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية .

الفرضية الثانية : تكمن صلاحية محافظ الحسابات من بداية تعيينه مروراً بآتباعه و بيان مسؤولياته القانونية مع تحمل الآثار الناتجة عن هذه المهمة " من خلال الفصل الأول يتضح أن محافظ الحسابات إطار عام لصلاحياته يتحدد بداية من تعيينه ، آتباعه ، حقوقه وواجباته ، و أخيراً مهامه ومسؤولياته .

الفرضية الثالثة : " يتبع محافظ الحسابات منهج منتظم لتقييم مختلف عمليات المؤسسة " حيث كان المبحث الثالث ضمن الفصل الأول حيث أن محافظ الحسابات يكون يسير على طريقة عمل ممنهجة و حذرة و تركز على معايير التدقيق المتعارف عليها ، منذ قبول التوكيل و الاتصال بالشركة بعدها المعرفة الشاملة (جباثيا ، محاسبيا ، إداريا ، قانونيا ) لهذه الشركة ثم يلجأ لتقييم لنظام الرقابة الداخلية و جمع أدلة الإثبات المختلفة و أخيراً إعداد التقرير النهائي .

الفرضية الرابعة: إن تقرير محافظ الحسابات يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية وهذا ما تنطوي عليه نقاط تبرز مدى مطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى مطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى عدالة الصورة التعبيرية لها بالإضافة إلى التوصيات التي يقدمها .

### نتائج البحث:

- -مراجعة الحسابات تطورت أهدافها وزادت أهميتها ، وهذا نتيجة توسع الميدان المهني .
- -محافظ الحسابات يتم تنظيم المهام الموكلة له و الإجراءات التي يتبعها في التخطيط لعملية التدقيق حتى يتوصل إلى إبداء رأيه و يكون صحيح .
- -توجد عدة أنواع للتقارير التي يلجأ إليها محافظ الحسابات في نهاية المهمة وذلك حسب القوائم المالية التي قام بمراجعتها .
- -لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضاً صمام أمان وجهاز و اقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس ، و طرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية ، التي تساعد على استمرار الشركة و تحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية
- المصادقة على المعلومات المالية و المحاسبية تمثل الضمان الذي يعتمد عليه مستخدمي هذه المعلومات .
- -ترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف محافظ الحسابات للأخطاء و المخالفات التي توجد بالقوائم المالية و التقرير عنها.
- -يمر محافظ الحسابات بمراحل أولاً وهو التعرف بالمهمة و اتجاهها العام و الثانية تتمثل في فحص مراقبة الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وفي الأخير كتابة تقرير .

### التوصيات :

- ضرورة توعية المؤسسات إلى وضع نظام معالجة المعلومات المالية وذلك لتفادي الأخطاء قبل فوات الأوان .
- ضرورة الاعتماد على محافظي الحسابات في المؤسسات نظرا للأهمية البالغة له .
- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات والأخذ بالتوصيات و الحلول التي تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات .

### أفاق الدراسة:

في نهاية هذه الدراسة و المتمثلة في مهمة محافظ الحسابات الذي يعتبر الشخص الوحيد المخول له قانونيا بفحص و إبداء رأي فني عن القوائم المالية و هو الوحيد المؤمن للمصادقة على أعمال الدورة المحاسبية للمؤسسة و لمزيد من البحث في هذا المجال نقترح على المهتمين بهذا الموضوع إشكاليات و أفاق لدراستها في المستقبل على الأشكال التالية :

- إلى أي مدى قد تساعد محافظة الحسابات في تطوير وتحسين الاقتصاد الوطني .
- كيف تكون التغيرات التي تسيطر على المراجعة بصفة عامة و على المحافظة بصفة خاصة من خلال النظام المحاسبي المالي .

# المصادر والمراجع

### قائمة المصادر والمراجع:

#### الكتب :

1. أحمد حلي جمعة ، مدخل إلى التدقيق و التأكد الحديث ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009.
2. ألفين أرنيز وجيمس لويك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2002.
3. أمين السرايا أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية - مصر ، 2009.
4. بويطوب عبد الكريم ، أصول المحاسبية العامة وفق (pcn) ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999.
5. حميدة بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، بن عكنون ، الجزائر ، سنة 2007.
6. رضوان محمد العناتي مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها ن الطبعة الخامسة ، دار صفاء للنشر والتوزيع عمال ، 2007.
7. شباكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2002.
8. طارق عبد المال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، الجزء الثاني ، الإسكندرية ، مصر ، 2007.
9. عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة ووقف النظام المالي الجديد ، دار النشر ، الجزائر 2009
10. عبد الفتاح محمد الصحن ، حسن أحمد عبيد ، شريفة علي حسن ، أسس المراجعة الخارجية ، مكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر ، 2007.
11. علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF الصفحات الزرقاء ، الجزائر ، 2014.
12. فليح حسن خلف ، المالية العامة ، عالم الكتاب الحديث ، عمان ، سنة 2008.
13. كتوش عاشور ، محاسبة معمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، 2008.
14. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، بيروت ، لبنان 2001 .
15. محمد السيد سرايا ، أصول قواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة ، الإسكندرية ، مصر ، 2002.

16. محمد بوتين ، المحاسبة العامة المؤسسة ، الطبعة الخامسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن  
عكنون ، الجزائر 2005
17. محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، الطبعة الخامسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن  
عكنون ، الجزائر ، 2005
18. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة 2، ديوان المطبوعات  
الجامعية ، الجزائر ، 2005.
19. محمود محمد عبد السلام البيرومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في  
القوائم المالية ، منشأة توزيع المعارف ، الإسكندرية ، مصر ، 2003.
20. منصور عبد الكريم ، محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي ، الطبعة الثالثة ، ديوان  
المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1998.
21. يوسف محمود جريغ ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن  
، 2000.

### الرسائل الجامعية :

1. بلخرشوش سيف الدين محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية  
، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، قسنطينة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ظن قسم  
العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق جامعة أم بواقي ، 2019/2018.
2. بن شيخ كريمة ، بن موسى رحمانى سهام ، أعمال نهاية السنة مع تحديد النتيجة الجبائية دراسة  
حالة بمؤسسة الخرسانة العطاف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، قسم العلوم المالية و  
المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة خميس مليانة ، 2019/2018.
3. -هلولي نور الهدى أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ،  
أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ،  
2017 .
4. جغدوم جمال ، دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة مقدمة  
لنيل شهادة الماستر ، غير منشورة ، قسم لعلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و  
التجارية وعلوم التسيير ، مستغانم ، تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، 2016/2015 .

5. خرف الله محمد راسم ، دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة ، دراسة لعينة من محافظي الحسابات في ولايتي بسكرة و الجزائر العاصمة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، غير منشورة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، بسكرة ، فحص محاسبي ، 2015/2014.
6. خويدمي بلال - بوقندرة عبد القادر محافظ الحسابات مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي تخصص محاسبة و التسيير 2016-2017 ، ص 72.
7. دحمان عبد الرحمان ، ريجان محمود دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير خميس مليانة ، 2016/2017.
8. -صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على أداء الرقابي ، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات " كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 .
9. عبد الكامل بن عمر ، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبتات) وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة الوادي 2014 ، ص 19.
10. عبد الكامل بن عمر ، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبتات) وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة الوادي 2014/2015.
11. عمر جمال " ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ورقة بحثية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة سعد دحلب ، البليدة 2016/2017.
12. منانة إبراهيم ندور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي و المالي ، دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، غير منشورة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الوادي تدقيق محاسبي ، 2014/2015.

### الأوراق البحثية :

1. شريقي عمر ، التأهل العلمي و العملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي ، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، العدد 2016/01 ،

2. محمد بشير غوالي "دور مراجعة الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية " مجلة الباحث ، العدد 12 جامعة ورقلة 2013.

### المدخلات العلمية :

1. صلاح ربيعة محاضرات في مقياس المحاسبة العامة جامعة أمحمد بوقرة بومرداس كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، 2016-2017، ص 26

### القوانين و المراسيم :

1. -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، مطبوعات بيرتي ، 2007، الجزائر
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، يتضمن النظام المالي الجديد ، سنة 2009،
3. المادة 73 مكرر 1 من القانون التجاري المعدلة نعلمكم أن مؤسستكم لم تتخذ أي حصة للمشاركة في رأس مال شركة في الجزائر خلال سنة "ن" المالية
4. للمادة 670 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ 25/04/1993 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75-59 بتاريخ 26/09/1975 في القانون التجاري و المادة 23 الفقرة 4 و في الفقرة 3 من القانون رقم 10-01 المادة 25 بتاريخ 29/06/2010 تتعلق بالمهنة : الخبير القضائي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد
5. للمادة 680 الفقرة 3 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 من 25/04/1993 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75 - 59 من 26/09/1993 في القانون التجاري و المادة 25 من الفقرة 4 من القانون رقم 10-01 من 29/06/2010 تتعلق بالمهنة خبير قضائي ، محافظ الحسابات ، محاسب قانوني.
6. للمادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ 25/04/1993 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75-59 بتاريخ 26/09/1975 في القانون التجاري و المادة 25 الفقرة 6 من القانون رقم 10-01 بتاريخ 29-06-2010 على المهنة محافظ الحسابات و الخبير القضائي و المحاسب المعتمد
7. <sup>1</sup> المادة 25 الفقرة 5 من القانون رقم 10-01 بتاريخ 29/06/2016 المتعلقة بالمهنة الخبير القضائي محافظ الحسابات ، محاسب المعتمد نعلمكم أن هناك مزايا معينة يتمتع بها موظفو المؤسسة "س" وذلك في السنة المالية "ن"
8. -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ن العدد 42، المادة 2
9. المادة 23 الفقرة 3 و المادة 25 الفقرة 7 من القانون رقم 10-01 بتاريخ 29/06/2010 تتعلق بمهنة خبير قضائي محافظ الحسابات و المحاسب القانوني درسنا إجراءات الرقابة الداخلية و يتم عرض النتائج في التقرير المؤقت لمحافظة الحسابات من السنة المالية "ن "

## المصادر و المراجع

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص 23، 24. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01. مرجع سابق ، المواد من 64 إلى 70
10. -مرسوم تنفيذي رقم 11- 27 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، المادة 2، العدد 11.
11. -مرسوم تنفيذي رقم 11- 27 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، المادة 2، العدد 11

### مواقع الانترنت :

مدونة صالح محمد القرا.13:01.08/2020.11/08/2000/isas2000/www.sqarra.wordpress.com/http:

### المصادر باللغة الفرنسية :

1. Bernard Germond, Audit Financière , Guide pour L' Audit de l'information Financière des entreprises, 1ere édition , paris , 1991
2. Khalassi Redh,,Précis d'audit fiscal de l'entreprise .Berti Edition .Alger .2003.

المخلص

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة و معايير الأداء المهني في الجزائر، مهامه ومسؤولياته، ودوره في تدقيق الحسابات حيث يعتبر فحص وتقييم وإبداء الرأي حول القوائم المالية من أهم أعمال محافظ الحسابات باعتبارها أداة للحفاظ على أموال وأصول المؤسسة.

كما درسنا جوانب أخرى هي التدقيق و الدورة المحاسبية استنتجنا علاقة بينها وهي علاقة تكاملية أي أن التدقيق هي مهنة ملازمة للمحاسبة لأن المراجعة تهدف للتأكد من صحة الأعمال المحاسبية بالفحص أما المحاسبة هي كافة العمليات التي يقوم بها المحاسب خلال الدورة المحاسبية من كافة الجوانب لأن المدقق هو المسؤول عن إبداء رأي يفيد بثقته في المعلومات المقدمة من المحاسب على شكل تقارير بعد انتهاء محافظ الحسابات من فحصها من كل الجوانب

وأخيرا قمنا بإجراء الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات وتناولنا مختلف الإجراءات التي يتبعها و التقارير التي يتوجب عليه القيام بها .

الكلمات المفتاحية: التدقيق -محافظ الحسابات- الدورة المحاسبية .

## Résumé:

Cette étude visant à connaître les portefeuilles de Comptes, les conditions d'exercice de la profession et les normes de performance professionnelle en Algérie, ses devoirs et responsabilités, et son rôle dans l'audit des comptes, car l'examen, l'évaluation et l'expression d'opinions sur les états financiers est l'un des travaux les plus importants des portefeuilles de préservation des fonds et actifs de l'institution .

En étudiant d'autres aspects, à savoir l'audit et le cycle comptable, nous avons conclu une relation entre eux, qui est une relation complémentaire, c'est-à-dire que l'audit est une profession associée à la comptabilité car l'audit vise à garantir la validité de l'activité comptable par examen. Quant à la comptabilité, ce sont toutes les opérations que l'expert-comptable effectue pendant le cycle comptable de tous côtés car l'auditeur est chargé d'exprimer une opinion confirmant sa confiance dans les informations fournies par l'expert-comptable sous forme de rapports après que les portefeuilles comptables ont fini de les examiner de tous côtés.

Enfin, nous avons mené l'étude terrain au Bureau de Gouverneur des Comptes et traité les différentes procédures qu'elle suit et les rapports qu'elle est tenue de faire.

Mots Clés: Audit – Commissaires aux comptes- Accounting Cycle