**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم التسيير**


مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

**التخصص:تدقيق محاسبي**

# دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

## ( دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي)


**إعداد الطالب:**

**إبراهيم منانة**

**تحت إشراف الأستاذ:**

**علي العبسي**


**لجنة المناقشة**

| | | |
|---|---|---|
| **الدكتور/ هشام لبزه** | **(أستاذ محاضر – جامعة الوادي)** | **رئيسا** |
| **الأستاذ/ علي العبسي** | **(أستاذ مساعد – جامعة الوادي)** | **مشرفا** |
| **الدكتور/مجمد الهادي ضيف الله** | **(أستاذ محاضر – جامعة الوادي)** | **مشرفا مساعدا** |
| **الأستاذ/ وليد مرغني** | **(أستاذ مساعد – جامعة الوادي)** | **مناقشا** |

**السنة الجامعية: 2015/2014**

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم التسيير**


مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

**التخصص:تدقيق محاسبي**

# دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

## ( دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي)


**إعداد الطالب:**

**إبراهيم منانة**

**تحت إشراف الأستاذ:**

**علي العبسي**


**لجنة المناقشة**

| | | |
|---|---|---|
| **الدكتور/ هشام لبزه** | **(أستاذ محاضر – جامعة الوادي)** | **رئيسا** |
| **الأستاذ/ علي العبسي** | **(أستاذ مساعد – جامعة الوادي)** | **مشرفا** |
| **الدكتور/مجمد الهادي ضيف الله** | **(أستاذ محاضر – جامعة الوادي)** | **مشرفا مساعدا** |
| **الأستاذ/ وليد مرغني** | **(أستاذ مساعد – جامعة الوادي)** | **مناقشا** |

**السنة الجامعية: 2015/2014**

بسم الله الرحمن الرحيم
كلك ١٤١٧

بسم الله الرحمن الرحيم

{ لا يُكلِّفُ اللهُ نَفساً إلا وُسعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لا تُؤَاخِذْنَآ إِن نَّسِينَآ أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلا تَحْمِلْ
عَلَيْنَآ إِصْراً كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِن قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلا تُحَمِّلْنَا مَا
لا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَآ أَنتَ مَوْلانَا
فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

(سورة البقرة : آية 286)

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين"

إلهي لا يطيب الليل إلا بيسرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك...ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك..ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك..ولا تطيب الجنة إلا برؤيتكجل جلالك...إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة...ونصح الأمة...وإلى نبي الرحمة ونور العالمين...

إلى من كلله الله بالهبة والوقار...إلى من علمني العطاء بدون إنتظار...وإلى من أحمل اسمه بكل إفتخار...إلى من أنار دربي وكان نعم الناصح...إلى من كان معي في كل خطوة أخطوها بتشجيعاته و دعمه إلى من كان ولا يزال سندي في الحياة...إلى الذي كان لي القدوة الحسنة وعلمني أن ركيزة الحياة المحبة والإخلاص...إلى الذي لم يبخل عليا بكل ما يملك في سبيل نجاحي **أبي** أطال الله عمرك.

إلى من ربتني وأنارت دربي...إلى معنى الحب والحنان والتفاني...إلى بسمة الحياة...إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وجنانها بلسم جراحي...إلى أغلى إنسان"**أمي** الحبيبة"

إلى أغلى الكواكب التي ترعرعت بينها فكانت تنير لي بضوئها إلى أخوي نور الدين, خالد ,عبد الجليل, ياسين,طارق,عبد الحميد.أيمن.وليد

إلى عماتي و خالتي و زوجات اخوتي كل واحد بإسمه

إلى الكتاكيت :عبد الرحمن,محمد الجيلاني,أدم

إلى من عشت معهم أيام الدراسة:محمد الصادق .حمزه.علي. رضا. جمال..بوبكر.محمد الحوري

دفعة:تدقيق محاسبي

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلمي

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

أهديكم ثمرة جهد

# شكر

أحمد الله عز وجل الذي وفقني في
انجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر إلى المشرف الأستاذ علي العبسي والمشرف المساعد الدكتور ضيف الله محمد الهادي على مساعدتهم القيمة أثناء إعدادي المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني أثناء الدراسة الميدانية

كما لا أنسى كل من ساهم من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة

***جزاهم الله خيرا***

**الملخص:**

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الإقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية، خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا اساسيا في مهنة مراجعة الحسابات.

وتهدف دراستنا إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، واعتمدنا أيضا في دراستنا على القوائم والتقارير المالية لمحافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات، حيث تم تحليل خمسة عشر تقريرا للمؤسسة محل دراستنا، بغية تحليل هذه التقارير المالية لتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما مكنتنا المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين.

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

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

**Abstract** :

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

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

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

# فهرس المحتويات


| العنـــوان | الصفحة |
|---|---|
| الإهداء | – |
| تشكر | – |
| الملخص | - |
| فهرس المحتويات | LII–I |
| فهرس الجداول | lv |
| فهرس ا لأشكال البيانية | v |
| قائمة الملاحق | vl |
| قائمة الاختصارات والرموز | vll |
| المقدمة العامة | أ– د |
| **الفصل الأول: مراجعة الحسابات في الجزائر وفق إطاريها المفاهيمي والقانوني** | 42-05 |
| تمهيد | 06 |
| المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر. | 07 |
| المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر. | 07 |
| المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات وخصائصه . | 10 |
| الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات . | 10 |
| الفرع الثاني: خصائص محافظ الحسابات . | 11 |
| المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات. | 14 |
| المطلب الرابع: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات . | 16 |
| المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات. | 20 |
| المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات .. | 20 |
| الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات . | 20 |
| الفرع الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات . | 22 |
| الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات . | 23 |
| الفرع الرابع: أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات . | 24 |
| المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات . | 25 |
| الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات. | 25 |
| الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات . | 26 |
| المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات . | 28 |
| المطلب الرابع: تقرير وأتعاب محافظ الحسابات . | 31 |
| الفرع الأول: تقرير محافظ الحسابات . | 31 |
| الفرع الثاني: أتعاب محافظ الحسابات. | 40 |
| خلاصة الفصل. | 42 |

| | |
|---|---|
| **الفصل الثاني: القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي** | 74- 43 |
| تمهيد | 44 |
| المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القوائم المالية | 45 |
| المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها | 45 |
| الفرع الأول: تعريف القوائم المالية | 45 |
| الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية | 46 |
| المطلب الثاني: الفروض الأساسية والخصائص النوعية للقوائم المالية | 47 |
| الفرع الأول: الفروض الأساسية للقوائم المالية | 47 |
| الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية | 47 |
| المطلب الثالث: عرض القوائم المالية | 50 |
| الفرع الأول: المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية | 50 |
| الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية | 50 |
| المطلب الرابع: مستخدموا القوائم المالية واحتياجاتهم | 62 |
| الفرع الأول: مستخدموا القوائم المالية | 62 |
| الفرع الثاني: إحتياجات مستخدمي القوائم المالية | 64 |
| المبحث الثاني: محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية | 65 |
| المطلب الأول: المعايير المتعلقة بإعداد القوائم المالية | 65 |
| الفرع الأول: المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية | 65 |
| الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بعرض الحسابات والمعلومات المالية | 67 |
| المطلب الثاني: دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية للقوائم المالية | 70 |
| المطلب الثالث: علاقات مراجع الحسابات في مراجعة القوائم المالية | 71 |
| المطلب الراابع: موقف محافظ الحسابات من الأحداث اللاحقة لعملية المراجعة والقوائم الغير مراجعة | 73 |
| خلاصة الفصل | 74 |
| **الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي** | 106-75 |
| تمهيد | 76 |
| المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة | 77 |
| المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة ونشاطها | 77 |
| الفرع الأول:تعريف بالمؤسسة | 77 |
| الفرع الثاني:نشاط المؤسسة | 78 |
| المطلب الثاني: محيط المؤسسة والمخطط مكان التربص | 78 |
| الفرع الأول:محيط المؤسسة | 78 |
| الفرع الثاني:مخطط موقع مكان التربص | 81 |
| المبحث الثاني: عرض القوائم والتقارير المالية وتقرير محافظ الحسابات | 82 |
| المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية وجدول الأرباح والخسائر | 82 |
| المطلب الثاني: عرض ميزان المراجعة | 88 |
| المطلب الثالث عرض قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغييرات حقوق الملكية | 90 |
| الفرع اللأول:قائمة تدفقات الخزينة | 90 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثاني:قائمة تغيرات حقوق الملكية | 93 |
| المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات | 94 |
| المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات حول أصول المؤسسة | 94 |
| المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول خصوم المؤسسة | 97 |
| المطلب الثالث: التقارير المالية الأخرى الملحقة بتقرير محافظ الحسابات | 98 |
| المطلب الرابع: إجراءات محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة | 100 |
| الفرع الأول:إجراءات التحقق من الأصول | 100 |
| الفرع الثاني: إجراءات التحقق من الخصوم | 102 |
| الفرع الثالث: إجراءات التحقق من المصروفات والإيرادات | 104 |
| خلاصة الفصل | 106 |
| **الخاتمة العامة** | 110-107 |
| **قائمة المراجع** | 113-111 |
| **الملاحق** | 114 |

# فهرس الجـــــداول


| رقم الجداول | عناوين الجـــداول | الصفحة |
|---|---|---|
| (1-2) | الميزانية المالية المقفلة | 53 |
| (2-2) | جدول حساب النتيجة (حسب الوظيفة) | 55 |
| (3-2) | جدول حساب النتيجة (حسب الطبيعة) | 56 |
| (4-2) | جدول تدفقات الخزينة(لطريقة المباشرة) | 58 |
| (5-2) | جدول تدفقات الخزينة(الطريقة الغير المباشرة) | 59 |
| (6-2) | جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة | 61 |
| (7-2) | عرض ملخص لمستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم | 64 |
| (1-3) | يمثل العمال بمؤسسة EDIMMA مؤسسة توزيع وصيانة وبيع العتاد الفلاحي | 80 |
| (2-3) | ميزانية العامة للأصول | 82 |
| (3-3) | ميزانية العامة للخصوم | 83 |
| (4-3) | حساب الأرباح والخسائر | 83 |
| (5-3) | تابع لحساب الأرباح والخسائر | 84 |
| (6-3) | حركة المخزون | 85 |
| (7-3) | نفقات الموظفين والضرائب والرسوم، وخدمات أخرى | 85 |
| (8-3) | الإيرادات والمصروفات التشغيلية الأخرى | 86 |
| (9-3) | قيم إطفاء خسائر الإدلاء بالبيانات | 86 |
| (10-3) | الأصول إنشاء أو الحصول عليها خلال السنة | 86 |
| (11-3) | تقرير تحليلي للمجموعة نتيجة الضرائب | 87 |
| (12-3) | العمولات ورسوم السمسرة والإتاوات والرسوم والتعاقد، الرسوم المختلفة والرسوم مقرة | 87 |
| (13-3) | الميزان العام (ميزان المراجعة) | 88 |
| (14-3) | تابع للميزان العام (ميزان المراجعة) | 89 |
| (15-3) | تحديد التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | 90 |
| (16-3) | تحديد المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | 90 |
| (17-3) | قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة مباشرة | 91 |
| (18-3) | قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير مباشرة | 92 |
| (19-3) | قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنوات 2013 و 2014 | 93 |
| (20-3) | حسابات الأصول غير المتداولة الثابتة | 94 |
| (21-3) | مراجعة للحسابات | 95 |
| (22-3) | المخزون والعمل | 95 |
| (23-3) | ذمم مدينة ووظائف المماثلة | 96 |
| (24-3) | توافر واستيعاب (البنوك) | 96 |
| (25-3) | حسابات الخصوم | 97 |
| (26-3) | الخصوم غير المتداولة | 97 |
| (27-3) | الخصوم المتداولة | 97 |
| (28-3) | نتائج حسابات المصاريف | 98 |
| (29-3) | حسابات المنتجات | 98 |
| (30-3) | مشتريات سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 | 99 |
| (31-3) | مبيعات سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 | 99 |
| (32-3) | نسب عدد العمال المؤسسة | 99 |

# فهرس الأشكـــــــــال البيانية


| رقم الشكل | عنـــاوين الأشـــكال | الصفحة |
|---|---|---|
| (1_1) | التقرير النظيف النموذجي | 33 |
| (1-3) | الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 78 |
| (2-3) | مخطط موقع مكان التربص | 81 |

# قائمة الملاحق


| رقم الملحق | البيان | الصفحة |
|---|---|---|
| **الملحق 01** | القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي | – |
| **الملحق 02** | جدول ميزان المراجعة | – |

# قائمة الاختصارات والرموز

| الاختصار | المصطلح المقابل باللغة الانجليزية | معنى المصطلح باللغة العربية |
|---|---|---|
| ***IAS*** | *International Accounting Standards* | معايير المحاسبة الدولية |
| ***IFRS*** | *International Financial Reporting Standards* | معايير التقارير المالية الدولية |
| ***EDIMMA*** | *Distribution maintenance agricultural materiel Foundation* | مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي |
| ***ONAMA*** | *National Office of materiel* | الديوان الوطني للعتاد |

# مقدمة عامة

# مقدمة عامة

**تمهيد**

إن التطور الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب على هذه الوظيفة أن تعمل على تحقيق السياسات والأهداف المسطرة من قبل المؤسسة, وعلى هذا الأساس تم إستحداث نظام رقابة داخلي لمساعدة المؤسسة على تطبيق ومتابعة تلك السياسات والأهداف.

أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دوراً هاماً في الأوساط المالية والحكومية والإقتصادية، وذلك من خلال الثقة التي يضفيها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة وكذا مساعدتها في بلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما يساعدها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، وذلك سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها وأهدافها.

ولمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الإشكالية التالية:

- **ما هو الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ؟**
- ومن خلال هذه الإشكالية تتفرع لنا التساؤلات التالية:
- ما هو واقع تنظيم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر؟
- ما هو تأثير المراجعة الخارجية للحسابات على مصداقية القوائم المالية وزيادة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية؟
- ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مؤثوقية القوائم والتقارير المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي EDIMMA ؟

**فرضيات الدراسة:**

- إن إستقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية.

❖ أن إعتماد مراجعة خارجية تقوم على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً، من شأنه تعزيز الثقة في القوائم المالية، وجعلها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية.

**حدود الدراسة:**

يتحدد إطار هذا الدراسة مكانيا بمكاتب المراجعة ،وزمنيا بانعكاسات تطبيق القوانين المشرعة حديثاً من أجل تنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ولعل آخرها القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 26 يوليو2010.

**منهج الدراسة:**

تستدعي طبيعة البحث إستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية, لهذا يكون المنهج وصفياً في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي لمراجعة الحسابات , وتاريخياً في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات, بالإضافة إلى إستخدام منهج دراسة حالة

**الدراسات السابقة:**

تعددت الدراسات التي تناولت الموضوع، ولعل من أكثر الدراسات التي تعلقت بهذا الموضوع الدراسات الآتية:

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

حيث إهتمت الباحثة من خلال هذه الدراسة محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية والعملية لمهنة المراجع الخارجي في الجزائر وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن عمل المراجع الخارجي يعتبر عمل مهم وضروري ، حيث يعطي الصفة القانونية للعمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، كما تسمح هذه العملية للمساهمين بالتحقق من صحة المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة وأن المراجعة القانونية هي عملية إجبارية للمؤسسة.

❖ دراسة لقليطي الأخضر تحت عنوان "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية-دراسة حالة من خلال إستبيان موزع على مكاتب الخبرة " مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2009/2008.

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العلمي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات، ومعرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر، وكذا محاولة معرفة تقارب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في الجزائر، وقد خلصت هذه الدراسة أن تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها، كما توصل الباحث إلى أنه هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين ومستخدمي القوائم المالية.

❖ دراسة تواتي بلال تحت عنوان " دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة– دراسة حالة من خلال إستبيان موزع على مكاتب الخبرة "، مذكرة ماستر، جامعة سطيف، سنة 2012/2011.

حيث إهتم الباحث من خلال دراسته للموضوع إلى التعرف على واقع الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية وكذا مدى إعتماد المدققين على نظام الرقابة الداخلية أثناء أدائهم لمهامهم، وكانت النتائج المتوصل إليها أن لمحافظ الحسابات دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة فعالية تسيير المؤسسات.

**أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحضى بالإهتمام اللازم في بلادنا إذ تكمن أهميته في الخدمات التي تؤديها لجهات مختلفة (المساهمين، المديرين، العمال، مصالح الضرائب، الموردين، الزبائن، البنوك والمؤسسات المالية، .....إلخ)، فهو يخدم الإقتصاد الوطني بصفة عامة ويساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات في مجال الإستثمارات والكشف على حالات الإسراف أو التلاعب والغش، بحيث يضمن الشفافية في عملية التسيير.

وقد حاولنا أن يكون العرض مختصرًا وواضحًا ومتسلسلاً قدر الإمكان، وأن يجمع بين الجوانب العلمية والعملية، حتى يستطيع القارئ أن يقف على آخر التطورات العلمية في هذا الموضوع، كما أتمنى أن يقدم هذا البحث إضافات مفيدة للقارئ والباحث على حد سواء.

**أهداف الدراسة:**

❖ الوقوف على واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الإقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في القوائم المالية.

❖ بيان مدى إستجابة مهنة مراجعة الحسابات لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية محافظ الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات.

❖ التعرف على مخرجات النظام المحاسبي المالي (القوائم المالية)، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.

**أسباب إختيار الموضوع:**

❖ رغبة الطالب البحث في الموضوع باعتباره في مجال التخصص.

❖ أن محافظ الحسابات هو الوحيد الذي يمنح الثقة للأطراف ذات العلاقة حول مدى صحة وسلامة القوائم المالية.

# مقدمة عامة

❖ تعتبر دراسة محافظ الحسابات بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

**تقسيمات البحث:**

مقدمة عامة. نقوم بدراسة هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول، تمثل فصلين في الدراسة النظرية للموضوع وينصب الفصل الثالث على الجانب التطبيقي.خاتمة عامة.

تطرقنا في الفصل الأول مراجعة الحسابات في الجزائر، من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والمتمثل في التطور التاريخي وكذا التعاريف المختلفة وخصائصه، المهام الموكلة إليه ومعايير ممارسة المهنة المتعارف عليها، أما الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات فقد شملت تنظيم المهنة وكذا حقوق وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته.

وفيما يخص الفصل الثاني فتناولنا فيه القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، حيث تم التطرق فيه إلى تعريفها وخصائصها، وكذا الأطراف المستخدمة لها ودور محافظ الحسابات في توفير المصداقية لها.

وترك الفصل الثالث للدراسة الميدانية : يظهر في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي "EDIMMA".

# الفصل الأول:

# مراجعة الحسابات في الجزائر وفق إطاريها المفاهيمي والقانوني

**تمهيد:**

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في إستخدام مواردها المتاحة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة مراجعة الحسابات وزيادة الإهتمام بها سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف مراجعة الحسابات أضحى أعم وأوسع مما إستدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف مراجعة الحسابات في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.

وخلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف مراجعة الحسابات إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

وتأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير مراجعة الحسابات وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مراجع الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي، وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مراجع الحسابات ليكون رأي بدل من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وفي عام 1939 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لمراجعة الحسابات ويضمن التقرير مسئولية مراجع الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال، ولا يزال هذا التطوير مستمر حتى الآن.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر، من خلال تقسيم الفصل إلى المبحثين التاليين:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر**

**المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر**

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني لمحافظ الحسابات، بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من إستقلال، وتعتبر هذه الدراسة أمرًا ضروريًا حيث يعتبر خاصة من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

**أولاً– مهنة محافظ الحسابات قبل 1988:**

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي:" يكلف وزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان إنتضامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومية"[1].

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظية الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

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

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام أُعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات والمتمثلة في:

[1] N-E Saadi et A. Mazouz, La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC, P27.

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها إنعكاسات إقتصادية ومالية، مباشرة وغير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة.
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية.
- ضمان انتظام ونزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لكل مؤسسة.

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم إنتظام ونزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقيم نوعية التسيير المالي والتجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية، واستخدام أشخاص أقل كفاءة.
- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه.

- إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم05-80 المؤرخ في 01/03/1980والذي ألغى صلاحية المادة 39 من الأمر 107-69 وضمنيا مرسوم 173-70 الخاص بمحافظ الحسابات والمشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 05-80 لمجلس المحاسبة الإختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني .

-ومنه أصبحت مهنة محافظ الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 21-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا[1].

**ثانياً- محافظ الحسابات بعد 1988:**

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاح الإستراتيجية التنموية التي إتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الإقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الإعتبار لمهنة محافظ الحسابات وانحصر مجال إختصاص مجلس المحاسبة برقابة[2]:

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات و المرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين وحماية الإجتماعيين.
- إستعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الإجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

---

[1] أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2002/2001, ص98.

[2] الأمر رقم 95 – 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

سعت الجزائر كباقي دول العالم الثالث إلى تدارك التأخر في مراجعة الحسابات ومواكبة التطورات الإقتصادية وذلك من خلال سنها للعديد من القوانين التي تنظم وتحكم مهنة المراجعة ولعل آخرها القانون 01-10المؤرخ في 16 رجب عام 1431الموافق لـ 29يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكان من أبرز نتائجه حل المصف الوطني وتم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا تحديد مهام كل مهنة، حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء لممارسي المهنة أو المؤسسات التي تطلب خدماتهم.

**المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات وخصائصه**

سوف نحاول في هذا المطلب التطرق إلى تعريف محافظ الحسابات وخصائصه.

**الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات**

**أولاً- حسب القانون التجاري:**

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715مكرر 4( المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25أبريل 1993) كمايلي[1]:

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

كما يمكن إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال،وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1993, ص184.

**ثانياً– حسب المادة 22من قانون 01–10المؤرخ في 29جوان 2010:**

"هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها"[1].

**ثالثاً– عرفه مختار بلعيبود** "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الإستغلال)[2].

**رابعاً–عرفه كل من ايهاب نظمي وهاني العزب بانه"**ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة للقيام بدور محافظ الحسابات او الخبرة ويطلق عليه الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن انجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير ,وبامكانه تفويض بعص الاشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق"[3].

من خلال هذه التعاريف المختلفة لمحافظ الحسابات نستنتج أن محافظ الحسابات هو شخص يقوم تحت مسؤوليته وبسمه الخاص بفحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعا بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية دورتها المالية.

**الفرع الثاني: خصائص محافظ الحسابات**

**أولاً– الاستقلالية والموضوعية (Indépendance & Objectivité):**

يمكن تصور المراجع في المؤسسة في مكانة الحاكم لمقابلة رياضية، فليس على الحاكم حساب الأهداف أو النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة.

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

وأمام هذه الوضعية، يمتنع محافظ الحسابات عن تنفيذ التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة والتي قد تشوّه نتائج مهمته، فمثال: المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسئولي المؤسسة، فهذه

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010, ص7.

[2]Moukhtar Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres, Alger, 1982, p04.

[3] ايهاب نظمي ,.هاني العزب ,تدقيق الحسابات الاطار النظري ,دار رائد للنشر ,عمان ,الاردن 2012,الطبعة الاولى,ص32.

العلاقات الشخصية وغيرها تمنع محافظ الحسابات من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة. ويكفي أن نشير إلى المادة 36من قانون96 – 136التي تنص في إحدى بنودها "بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت".

إضافة إلى ذلك، ودائما في إطار مراجعة المؤسسة، فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة: كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي إلخ... ، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة والتدقيق، فالقانون ( المادة 47من قانون 91– 08 ) يمنع من محافظ الحسابات ما يلي:

– مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

– ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة و مراجعة حساباتها.

– شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

والجدير بالذكر، واحتراماً لمبدأ الإستقلالية والموضوعية، فمحافظ الحسابات لا يتدخل بصفة أو بأخرى في شؤون التسيير للمؤسسة، التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

**ثانياً– الكفاءة المهنية (Compétence Professionnelle):**

مراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل إهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لابد أن يتوفر على[1]:

– شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.

– تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات، وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

[1] بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص93.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا وعمليا، بمعنى آخر، فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة ( Le Mandat ) لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني.

ونشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتتنوع الكفاءات حسب

الإختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به.

**ثالثاً– سر المهنة (Secret Professionnelle):**

إن الإحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل. فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يَطَّلِعُ ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة، غير أنه ليس على محافظ الحسابات إستغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها، إلاَّ إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة، كما تنص عليه المادة التالية:

" إن على أعضاء المنظمة مراعاة إحترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير أنهم مطالبون بإفشاء السر في الحالات المنصوص عليها في القانون والقواعد المعتمدة، لاسيما كل من:

- وجوب ضرورة تسليم الوثائق لصالح إدارة الضرائب.
- في حالة إستدعائهم للشهادة أمام غرفة التأديب والتحكيم.
- قد يكون نتيجة إستعلام أو تحقيق قضائي موجه ضدهم.
- بإرادة العميل نفسه.

كما على محافظي الحسابات المهنيين السهر على مراعاة ضرورة إحترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم"[1].

[1] المادة رقم 6 من قانون 96 – 136 المؤرخ في 15 / 04 / 1996.

وبالإضافة إلى ذلك، فمحافظ الحسابات ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين: كالشركاء و المساهمين، وكيل الجمهورية ولكل من يهتم بالحالات الشاذة وغير العادية للمؤسسة، التي يمكن أن يصادفها محافظ الحسابات أثناء تنفيذ مهمته[1].

**رابعاً– العلاقة مع زملاء المهنة:**

إن على محافظ الحسابات في المؤسسة المحافظة على علاقات حسنة مع زملائه في المهنة، فذلك جد مهم خاصة عندما يُعوَّض أو يتم تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة ( نقل المعلومات )، كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة.

وبناءا على ذلك، فتصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي، بالصراحة والصدق، اللطف، الإعتبار والإحترام.

فأغلب المشاكل التي يصادفها محافظ الحسابات تكون في حالة إستبدال مراجع بآخر، داخل نفس المؤسسة، فهذا التغيير يتطلب من محافظ الحسابات الثاني بعض الشروط لقبول طلب توكيله، لمهمة مراجعة الحسابات، ومن بين هذه الشروط ما يلي:

– التأكد من أن لا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو للقواعد المعتمدة.

– إطلاع الزميل ( محافظ الحسابات السابق ) بالطلب الموجه إليه، برسالة مسجلة بريديًا.

إضافة إلى ذلك، لابد أن يمتنع المراجع عن كل إنتقاد موجه لزميله السابق (... ) هذا لأن السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة والمودة وكذا التضامن فيما بينهم"[2].

ونشير إلى أن هذه الصفات الحسنة لابد أن يتسم بها المراجع في كل علاقاته مع الغير، وليس مع زملاء المهنة فقط، فذلك يشرف مهنة محافظة الحسابات.

**المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات**

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 24, 23من القانون 10– 01الصادر بتاريخ 29جوان 2010كمايلي[3]:

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

[1] Hamini Allel, Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993,P41.

[2] المادة رقم 18و20 من قانون 96 – 136 المؤرخ في 15 / 04 / 1996.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42، مرجع سابق, ص7.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدوالة المؤهلة, بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه, ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.
- المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة, من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهام محافظ الحسابات حسب المادة 25من القانون 10- 01مايلي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة, أو عند الإقتضاء رفض المصادقة مع تقديم التبرير على ذلك.
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الإجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة .
- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.

## المطلب الرابع: المعايير المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات[1]

سوف نحاول في هذا المطلب التطرق إلى مختلف المعايير المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات.

**أولاً– المعايير العامة:**

أ. **معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية:** بحكم المهام المنوطة لمحافظ الحسابات إبان عملية المراجعة, بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع للحسابات الشروط التالية:

– أن يكون حصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

– أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة, لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء, وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

ب. **معيار الإستقلال:** يسعى مستعملوا المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للإعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية, إذ أن تحديد مدى الإعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس إستقلالية المراجع, لذا ينبغي توافر النقاط التالية:

– عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع, لأن وجود ذلك قد يؤثر على إستقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

– إستقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل.

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي, المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية ), الطبعة الثالثة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2006, ص ص39-53.

- إستقلال المراجع في مجال فحص جميع المستندات والبيانات والسجلات والوثائق واختيار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات.

- الإستقلالية في إعداد وكتابة التقرير الوضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم إكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية.

**ت. معيار بذل العناية المهنية اللازمة:** يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الإنتهاء منها.

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية إتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها, تكون من خلال تحديد وأداء الإختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية, يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة.

- أخذ بعين الإعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء.

- العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية النسبية في إبداء الرأي.

- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الإستقلال مع معيار بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها, حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما لا يكون المراجع مثلا غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا وعمليا, فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة.

**ثانياً– معايير العمل الميداني:**

أ. **التخطيط السليم لعملية المراجعة:** يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك, إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الإختبارات المطلوبة, وتقوم عملية المراجعة على النقاط التالية:

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

ب. **معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد إختبارها, إعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المولد لها, فاحترام مقوماته والإلتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها, لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير القيام بخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي:

- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- إختبارات الإلتزام بالإجراءات والسياسات.
- الإختبارات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.
- إعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.

**ت. معيار كفاية الأدلة:**

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية, يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية والمدعمة لهذا الرأي إعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها, ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات, وكذا من خلال

الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

ومن هنا يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

- أدلة داخلية وتشمل على الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.
- أدلة خارجية وتشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب.

نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة, من حيث أن تكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

**ثالثاً– معيار إبداء الرأي[1]:**

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الإلتزام به, إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:

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

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم للنشر والطباعة، الأردن، 2012، ص،161.

## المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظة الحسابات بعض المميّزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معيّنة من أجل تنظيم المهنة وفرض رقابة عليها سنعرض أهمها في المطالب التالية:

### المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

#### الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

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

إجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية[2]:

**1. التعيين في النّظام الأساسي( عن طريق الجمعية العامة التأسيسية ):**

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشّركة وذلك حسب المادة 26من القانون 10- 01المؤرخ بتاريخ 29 جوان "2010 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا, وعلى أساس دفتر الشروط, محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية" وذلك عند تحرير الحصص العينية كلّها وتحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية ( الأسهم ), هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأوّل يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

[1] زاهرة عاطف سواد, مراجعة الحسابات والتدقيق, الطبعة الأولى, دار الراية للنشر والتوزيع, عمان, 2009, ص135.

[2] أمال بن يخلف, مرجع سابق, ص106.

### 2. التعيين عن طريق المساهمين:

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

### 3. التعيين عن طريق المحكمة:

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر4 "وإذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي:"يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشّركات التي تلجأ علنية للإدخار, أن يطلبوا من العدالة, وبناءًا على سبب مبرر, رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

وإذا تمت تلبية الطلب, تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة.

### 4. مدة العهدة:

حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على مايلي:

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

لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين, يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك, وفي هذه الحالة لايجري تجديد عهدة محافظ الحسابات"[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص7.

**الفرع الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات**

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية[1]:

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر ( 1/10 )رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر( 1/10)رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرًا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل (5) سنوات إبتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف، المادة 65 من القانون 10-01 حددت حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي[2]:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من إنتهاء عهدته.

[1] أمال بن يخلف, مرجع سابق, ص107.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص11.

**الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات**

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة, والتي تنص على مايلي[1]:

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

1. أن يكون جزائري الجنسية.
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

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

ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات, أن يكون حائزا على شهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

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

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010.
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

**"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أُخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف, والله على ما أقول شهيد"**

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص5.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين"أ"و"ب" أعلاه, من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية, أو المعاهد المعتمدة من طرفه, ولا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند"ت" أعلاه, من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني, أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

**الفرع الرابع: أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات**

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين[1]:

1. **الأسباب العادية:** ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد إجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.
2. **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** مثل الموت، المرض، عدم القدرة على العمل، الاستقالة،...الخ، حيث نصت المادة 76 من القانون 10- 01 في حالة وفات أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها ويعين الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية, مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.

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

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من إلتزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة والمعاينات التي قام بها، وهذه الإستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالشركة.
- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي.

[1] أمال بن يخلف, مرجع سابق, ص112، بتصرف.

- إن إختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى إنتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني.
- إن الشركات التي تم إبتلاعها تفقد قانونها الأساسي و تمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي إبتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهى مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر.
- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

**المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات**

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء مهامه بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى وسنعرض هذه العناصر بإيجاز في مايلي [1] :

**الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات**

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات و النواحي التالية و التي تعتبر الأساس في تحديد مايجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج مراجعته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفعالية:

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة, وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.
- حق طلب أي تقارير أو إستفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.
- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية, إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندية ممن خلال المراجعة المستندية.

[1] محمد السيد سرايا, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, 2007, ص ص61-65.

- من حقوق المراجع جرد الخزائن المختلفة للشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد من الأوراق المالية المحفوظة فيها.
- حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على إختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الإلتزامات المستحقة على الشركة , وحق الإتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة هذه الإلتزامات.
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير.
- حق حضور إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه, وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه حضور مناقشته والرد على أي إستفسارات قد تثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.

**الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات**

تتمثل واجبات المراجع فيما يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال, ومن أهم هذه الواجبات مايلي:

- عدم التدخل قي التسيير:وهذا ما نصت عليه المادة (23)من القانون10-01,ان محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول, بها دون التدخل في التسيير.[1]
- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الإلتزامات المختلفة بأي طريقة من الطرق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر, ويمكن في هذا المجال إستخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية.
- ضرورة الالتزام بقواعد وقانون الشرف المهني وادابها وسلوكها في ما يتعلق بعمله.[2]
- أن يتأكد من مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بتقييمه لها حتى يستطيع إختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ,العدد42,المادة 23,مرجع سابق ,ص7.

[2] زاهرة توفيق سواد:**مراجعة الحسابات والتدقيق** ,الطبعة الاولى ,دار الراية للنشر والتوزيع,عمان ,2009,ص138.

- يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والإقتراحات الملائمة لمايلي:
- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها.
- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
- حسن سير العمل في أقسام إدارات الشركة.
- التأكد من إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة, كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.
- التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- فحص عناصر قائمة الدخل للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.
- فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحا عن القيم الحقيقة لعناصر الأصول والإلتزامات في نهاية السنة المالية.
- يجب على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه إجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.
- على المراجع عند حضوره إجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو إجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة, أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن:
- ما إذا كان المراجع قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله.
- ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة.
- ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة.
- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد أحترم فيها القواعد المتعارف عليها.
- ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.
- ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة.

## المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم هو، ومن هنا يمكن تقسيم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى الأنواع الآتية:

- مسؤولية فنية.
- مسؤولية أخلاقية.
- مسؤولية مدنية.
- مسؤولية جنائية.

### أولاً– مسؤولية فنية:

بموجب المادة 59 من القانون 10–01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[1].

وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما[2]:

1. مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً.
2. مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقاً سليماً.

### ثانياً– مسؤولية أخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالهم من مهامهم, عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم[3].

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها, وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص10.

[2] محمد السيد سرايا, مرجع سابق, ص65.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص10.

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيت المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- شطب إسمه من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ومن الأسباب التي يتحمل فيها محافظ الحسابات المسؤولية الأخلاقية هي[1]:

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.
- تقديم بيانات مظللة وغير حقيقية.
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.
- إذا أبدى رأيا معينا منافيا للحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.
- إذا لم بتضمن تقريره كل الإنحرافات التي كشف عنها.

**ثالثاً– مسؤولية مدنية:**

حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 10 –01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على"يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب, عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه".

ويعد متضامناً اتجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخلفات, وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب إجتماع جمعية عامة بعد إطلاعه عليها, وفي حالة معاينة مخالفة, يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"[2].

وتتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن أهمها[3]:

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

---

[1] محمد السيد سرايا, مرجع سابق, ص66.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص10.

[3] محمد السيد سرايا, مرجع سابق, ص66.

– حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

– عدم قيامه نهائيا بأدائه لعمله.

ولذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضةً للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين في الشركة.

**ربعاً– مسؤولية جنائية:**

جاء في نص المادة 62 من القانون 10 –01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[1].

وتنحصر هذه المسؤولية في إرتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية مايلي[2]:

– تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صَوْرِيَةٌ على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

– تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة والمساهمين.

– إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم إظهار تقريره ذلك خوفاً على مصالحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

– الكذب في كتابة تقريره أو في الإدلاء بشهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين.

– إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصياً.

– عدم احترام السر المهني للعميل او للشركة العميلة.[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص10.

[2] محمد السيد سرايا, مرجع سابق, ص67.

[3] محمد بوتين,**التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**,ديوان المطبوعات الجامعية ,بن عكنون –الجزائر ,2003م,ص57.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المراجع للمسائلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند إكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها أرتكبت عن عمد من قبل المراجع أو عن إهمال جسيم.

**المطلب الرابع: تقرير وأتعاب محافظ الحسابات**

**الفرع الأول: تقرير محافظ الحسابات**

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو فحص البيانات المحاسبية للشركة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمراجع إبداء رأيه عن ملاءمتها، وبالتالي تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للأملاك، أو مدى نصوص الإدارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن ملاك المشروع.

ويعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة, ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية.

تعتمد قيمة تقرير المراجع علي مدى إتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما.

التشريعات الحالية والمعمول بها تلزم محافظي الحسابات في أغلب الحالات تقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجع ومقبول، وذلك حسب المهمة الموكلة إليه سواء تقرير عام أو تقرير خاص (مهمة خاصة).

وما ينبغي الإشارة إليه أن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى التصريحات التالية:

- الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف).
- الرأي بتحفظ.
- الرأي السلبي (المعاكس).
- الإمتناع عن إبداء الرأي.

وسنتناول في هذا المطلب كل الجوانب المتعلقة بتقرير محافظ الحسابات على النحو التالي:

**أولاً: عناصر تقرير محافظ الحسابات**

يحتوي تقرير محافظ الحسابات عادة على العناصر التالية[1]:

1. **عنوان التقرير (Titr)**: حيث يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنواناً يميزه بأنه تقرير مراجع حسابات مستقل الموجه لها التقرير يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير, وهو عادة ما يوجه إلى الشركة, أو

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش, أصول المراجعة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2000, ص ص495،496.

مساهميها, أو مجلس الإدارة, ولقد جرت العادة على أن يوجه التقرير إلى المساهمين, وذلك على أساس أنه قد تم تعيين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة.

2. **فقرة تمهيدية (Interoductory paragraph)**: وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة, والتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية, ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم وإبداء رأي مهني فيها.

فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة, بينما مسؤولية المراجع تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال المراجعة و إبداء الرأي في القوائم المالية.

3. **فقرة النطاق (Scope parqgraph)**: وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به المراجع, ودون ذكر أي تفصيلات.

وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً لمبادئ المراجعة المقبولة قبولاً عاماً, وتبن أيضاً أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري, وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص, فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة, وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

4. **فقرة الرأي (Opinion paragraph)**: وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر إستنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها, والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

5. **الفقرة التوضيحية (Explanatory paragraph)**: وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف, وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف, وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس, فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق, أما في حالة الإمتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية, أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع لرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي, وذلك كما في الحالات التالية:

- إشارة المراجع إلى مقدرة المشروع على الإستمرار.
- وجود قيود على المبادئ, أو عدم إتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع.
- التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها, وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئي التقرير نحوها نظراً لأهميتها

6. **توقيع المراجع (Signature)**: يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع, وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع لمسؤولياته.
7. **تاريخ التوقيع (Date)**: يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني, ويعتبر التاريخ مهماً لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد إنتهاء الميزانية العمومية.

وفي مايلي نموذج لتقرير محافظ حسابات وفقا لما تتطلبه معايير المراجعة الدولية

**الشكل رقم (1-1): التقرير النظيف النموذجي**

إسم التقرير ← تقرير المراجع المستقل

المخاطبون ← إلى مساهمي الشركة.....

فقرة المقدمة ← قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للشركة.....المرفقة والمعدة في 12/31/ن, والقوائم المرتبطة بها, وهي: قائمة الدخل, وقائمة التدفقات النقدية, المعدة عن ذات السنة.

وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه على عاتق إدارة الشركة, أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا.

فقرة المجال ← قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية ( أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة ), وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية, وتشمل المراجعة بناءا على أساس إختباري جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية, كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة, ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.

فقرة الرأي ← في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة ( أو تعرض بعدالة ) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة..... في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.

إسم المراجع ← .....

تاريخ التقرير ← في ../../...  العنوان.....

**المصدر** : أمين أحمد السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص649.

**ثانياً– أهمية تقرير محافظ الحسابات:**

تنبع أهمية تقرير محافظ الحسابات من عدة عوامل أهمها[1]:

1. يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله, حيث إن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي إنعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي, ومن ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة الملاك, حيث يعتبر وكيلاً عنهم عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل الفحص.
2. يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة, وذلك إذا ما أُتخذت الإجراءات القانونية لمسائلته جنائياً أو مدنيا[2].
3. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الإعتماد عليها, وذلك نظراً لتوفير العوامل الآتية:

أ. تضارب المصالح بين الأطراف المعنية, فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضاً فعلياً أو محتملاً بين مصلحته وبين مصلحة من يقوم بإعداد البيانات, فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة عن طريق شخص متخصص يتمتع بالإستقلالية في إبداء الرأي.

**ب.** صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها, مما قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على إستيعابها وارتفاع إحتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم إكتشافها, ومن تظهر الحاجة إلى وجود شخص متخصص يساعد المستخدم على تحديد جودة هذه المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها.

**ت.** الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة, فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند إتخاذ القرارات, تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الإعتماد عليها قبل إتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.

**ث.** الفصل بين مستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية, وبُعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى ويتحقق هذا البعد إما بطريقة طبيعية, وإما بواسطة بعض الموانع القانونية أو

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعةالأولى،الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان، 2006، 2009، ص،114.

[2] محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال, الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2002, ص ص366،367.

عامل الوقت والتكلفة التي تجعل من غير الممكن لمستخدم المعلومات إجراء مراجعته وتقييمه للمعلومات المقدمة إليه للحكم على مدى جودتها.

**ثالثاً– معايير إعداد التقارير:**

يتوجب على محافظ الحسابات في إبداء رأيه التقيد بمعايير إعداد التقارير التالية [1]:

**1. معيار المبادئ المحاسبية:**

**أ. المبادئ المحاسبية العامة:**

- مبدأ الإستقلالية.
- مبدأ الوحدة المحاسبية.
- مبدأ وحدة القياس النقدية.
- مبدأ الفترة المحاسبية.

**ب. مبادئ مرتبطة بقائمة الدخل:**

- مبدأ الإعتراف بالإيراد.
- مبد المقابلة بين الإيرادات والتكاليف.
- مبدأ الفصل بين الأرباح والخسائر العادية والأرباح والخسائر الغير عادي.

**ت. مبادئ مرتبطة بالمركز المالي:**

- مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول الثابتة.
- مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للأصول الجارية.
- مبدأ إظهار الأصول الثابتة مطروح منها مجموع الإهتلاكات بصورة شكلية.
- مبدأ إظهار قيمة وطبيعة كلاً من الأصول والإلتزامات ورأس المال بصورة منفصلة.
- مبدأ الإفصاح الكافي في صورة ملاحظات وإيضاحات أسفل الميزانية عن معلومات لا يمكن أن تَرِدَ داخل الميزانية

[1] زاهرة عاطف سواد, مرجع سابق, ص ص199،200.

**2. معيار الثبات (التجانس):**

ثبات المنشأة في تطبيق نفس القواعد المحاسبية لأغراض المقارنة ولا يتم مقارنة بين قائمتين لا تحتسب في أسس واحدة.

**3. معيار الإفصاح:**

الإفصاح لا يعني في تقديره أن القوائم المالية تفصح عن حقيقة المعلومات التي تحتويها بأنها صحيحة أو غير صحيحة فقط, وإنما هذا المعيار إستثنائي بأن المراجع لن يشير إلى هذا المعيار إلا إذا إتضح له عدم كفاية الإفصاح, فلو إتضح للمراجع بأن الإفصاح كافي لم يذكر ذلك في تقريره, أي سكوت المراجع في تقريره عن الإفصاح يعني أن القوائم المالية تفصح بصورة واضحة وصحيحة عن المعلومات الواردة بها, ويجب أن يكون الإفصاح كافي فقط وذلك وفقاً لمبدأ الأهمية النسبية حيث يعني الإفصاح الكافي أن القوائم المالية تتضمن معلومات عن الحقائق الجوهرية التي لها تأثير على القوائم المالية, وهذا من المهم أن تصل إلى المهتم بدراسة القوائم المالية وفي حالة أن يرى المدقق بأنه لا يوجد لبيانات جوهرية عليه أن يذكر ذلك في الإيضاحات عنها ويتحفظ في تقريره في صلب التقرير أما الإفصاح الكامل يعني أن القوائم المالية تتضمن معلومات تفصيلية قد يترتب عليها عدم الوضوح للحقائق الجوهرية بينما الإفصاح العادل فهو نسبي حيث يختلف من رأي مدقق إلى آخر على إعتباره إفصاح عادل.

**4. معيار الرأي:**

وهو معيار يقصد به أن المراجع لا بد أن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة فقط وإذا لم يقتنع فعليه ذكر الأسباب.

**رابعاً: أنواع تقارير محافظ الحسابات**

توجد أنواع كثيرة من التقارير ولكن أكثرها إستعمالاً هي[1]:

**1. التقرير المختصر (Abbreviated Reports):**

هو الذي يرتبط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

[1] محمد محمود جربوع, مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق, الطبعة الأولى, مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, عَمَّانْ, 2000, ص266.

### 2. التقرير المطول ( Prologed Reports):

التقرير المطول يعد بواسطة مراجع الحسابات بناءا على طلب إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك ومانحي الإئتمان حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتتمثل في نشاط الشركة المالي لمدة خمس سنوات أو عشر سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفقات النقدية.

### 3. التقرير الخاص ( Special Reports):

يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح والذي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية, ويعد هذا التقرير كذلك عندما تطلب إدارة الشركة بموجب تكليف عمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها, أو عمل تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي, واقتراح نظام للرقابة الداخلية جديد يكون أكثر فعالية.

ومن خلال أنواع التقارير السالفة الذكر يتضح أن لمحافظ الحسابات أربع أنواع من الرأي وهي[1]:

**أ. الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف):**

يصدر مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- أن يبدد المراجع أي شك أو غموض بأن قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي.
- حصول المراجع الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق القائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

**ب. الرأي بتحفظ:**

يصدر التقرير متحفظا أو مقيدا عندما يذكر المراجع في تقريره بعض الملاحظات أو التحفظات التي يكون القصد منها لفت النظر إلى أنه لم يكن قادرا على القيام بالفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها, ومن الظروف أو الأسباب التي تجعل مراجع الحسابات يتحفظ في تقريره نذكر منها ما يلي:

[1] محمد محمود جربوع، مرجع سابق, ص ص260-265.

– تحفظات تتعلق بوجود قيود على نطاق الفحص أي محدودية مجال الفحص الذي قام به.

– تحفظات تتعلق بالثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.

وتكون فقرة الرأي كما يلي:

(( باستثناء تأثير..... على البيانات المالية, برأينا أن البيانات المالية تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية, المركز المالي للشركة..... كما هي في ../../...., ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها)).

**ت. الرأي السلبي (المعاكس):**

هو عكس التقرير النظيف, ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلاً عادلاً وصادقاً يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعاكس ويبين ذلك في فقرة توضيحية مستقلة في تقريره, وتكون فقرة إبداء الرأي كما يلي:

(( وفي رأينا, نظرا للأثار الناتجة عن عدم إتباع المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً, فإن القوائم المالية السابق الإشارة إليها لا تعبر بصدق وعدالة طبقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عن المركز المالي للشركة.....كما هي في ../../...., ونتائج أعمالها أو التدفقات النقدية عن نفس الفترة )).

**ث. الإمتناع عن إبداء الرأي:**

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأياً فنياً عن القوائم المالية موضوع المراجعة, ويمتنع المراجع عن إبداء رأيه إذا ما واجه الحالات التالية:

– وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من طرف إدارة الشركة, وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد, أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة موضوع المراجعة.

– وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات, فإذا تأثرت القوائم المالية تأثيراً جوهرياً بأحد الأحداث غير المؤكدة التي لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية, مثل دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة, أو تعدي الشركة على حقوق الإختراع لشركة أخرى, أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم, أو الشك في إستمرارية الشركة بأعمالها الإعتيادية القادمة.

- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بمراجعة بعض القوائم المالية, ففي هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها, ويجب على المراجع الرئيسي في حالة أداء خدمات المراجعة للشركة محل المراجعة أن يوضح بدقة في تقريره ما أداه من أعمال ويحدد مدى مسؤوليته حتى لا يظن الغير أن هذا يعني أداء المراجعة بكاملها, وتحديد المسؤولية يعتبر من الأمور الهامة لمراجع الحسابات حتى لا يحمل نفسه مسؤوليات هو أصلاً غير مسؤول عنها.
- عندما يتعذر على مراجع الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة ووضوح القوائم المالية, فإنه لا يبدي رأياً عن هذه القوائم المالية, وغالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع, أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

وتكون فقرة الرأي في هذه الحالة كما يلي:

(( لم يتم تعييننا مراجعين للشركة ..... إلا بعد إنتهاء السنة المالية لشركتكم, ولذا لم نحضر عملية جرد المخزون السلعي في أول السنة ولا في آخرها, ولم نتمكن من التحقق من كمية المخزون بأي وسيلة, ولقد أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة في سجلات الشركة, وفي نظام الرقابة الداخلية لذلك لم نستطع التأكد من أن جميع مصروفات الشركة وإيراداتها قد تم تسجيلها, أو أن ما تم تسجيله يعتبر صحيحا, وبناءا على ذلك لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول والخصوم المسجلة أو غير المسجلة وما ينتج من تأثير على الميزانيات العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.

وبسبب التأثيرات الهامة المحتملة على القوائم المالية للأمور المشار إليها في الفقرة السابقة فإن نطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة القوائم المالية )).

وحتى يكون رأي محافظ الحسابات سليما وملائما ومقبولا من الناحية الفنية لا بد أن يتصف بمجموعة من الخصائص الهامة منها ما يلي[1]:

- أن يكون مبنيا على الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المراجع.
- أن يكون رأياً محايداً وغير متحيز لطرف ما على حساب طرف آخر وأن لا يتأثر بأية ضغوط قد تقع على المراجع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

[1] محمد السيد سرايا, مرجع سابق, ص ص68،69.

- أن يكون رأياً واقعياً يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلا ويعبر عن شخصية المراجع الذاتية ووفقا لما قام به ومارسه من أعمال.
- أن يكون أساس رأي المراجع الدراسة والتحليل والتحميص بأن يسبق إقتناع المراجع بالرأي وإبدائه له وقيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى إمكانية الإعتماد عليها في مجال تنفيذ برنامج المراجعة.
- يجب أن يكون أساس إبداء الرأي بطريقة ملائمة وسليمة أن يقوم المراجع بتجميع أدلة الإثبات اللازمة والملائمة والكافية لتكوين هذا الأساس وبالتالي إبداء وتقرير الرأي.
- يجب أن يكون رأياً واضحاً ومفهوماً ومعبراً بما فيه الكفاية عن جميع المعلومات والبيانات والنتائج الهامة بطريقة لا تحتمل إختلاف التأويل, وكذلك أن نستخدم في صياغة الرأي المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا في محيط المهمة.
- يجب أن يكون رأيا شاملا لكافة ملاحظات ونتائج عملية المراجعة.
- يجب أن يكون رأيا دقيقا وقاطعا حتى يتمكن الإعتماد عليه في مجال إتخاذ بعض الإجراءات أو القرارات.
- يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف حتى يمكن الإستفادة منه.
- يجب مراعاة التفصيل والإيجاز في كتابة وإعداد الرأي من خلال تقرير المراجعة بأن يعد الرأي بتفصيل غير ممل وبإيجاز غير مخل, أي أنه لا يجب أن يبعث الملل عند دراسته أو قراءته ويخل بالهدف الرئيسي منه وهو إظهار النتائج الهامة لعملية المراجعة.

**الفرع الثاني: أتعاب محافظ الحسابات**

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالإتفاق مع محافظ الحسابات, حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد, حيث تناولت المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي:

"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات, أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو إمتياز مهما يكن شكله, باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن إحتساب الأتعاب, في أي حال من الأحوال, على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"[1].

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه مايلي[2]:

1. حجم الشركة وطبيعة نشاطها.
2. نظام الرقابة الداخلية المطبقة, حيث أن النظام الجيد الكفؤ يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية, وبالتالي تضييق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة.
3. درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة.
4. درجة المخاطر من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات وبالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية المراجعة وارتفاع التكلفة, والجدير بالذكر بأن درجة المخاطر تتناسب عكسيا مع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
5. إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة والذي يساعد في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة, ويتم إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام الرقابة الداخلية كفؤ وفعال.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, مرجع سابق, ص8.

[2] زاهره عاطف سواد, مرجع سابق, ص137.

## خلاصة الفصل

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات سواء داخل أو خارجها، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها، وبالتالي يكون محافظ الحسابات قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه للقوائم المالية, كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة إليها من ملاك المشروع، كما يخدم مراجع الحسابات البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم، وذلك بتأكدهم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية، كما أن شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة، بأن مشروعهم يسير سيراً حسناً ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب رأس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت عل أموالهم واستخدمتها السليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع، في حين أن السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير محافظ الحسابات تأكيدا على إلتزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات، وإضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب، غش أو إختلاس في هذه المؤسسة.

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو التلاعب والغش.

# الفصل الثاني:

# القوائم المالية وفقا

# للنظام المحاسبي المالي

**تمهيد:**

لقد قاد البعد الدولي لأنشطة المؤسسات إلى إتساع الفرص الإستثمارية والتمويلية للشركات على المستوى المحلي والدولي، ولكن التمتع بهذه الفرص يتطلب إستيفاء مجموعة من الضوابط في أسس وشكل ومحتوى القوائم المالية المفصح عنها من طرف هذه الشركات, حيث كان لهذه الأحداث تأثير على الجانب العملي للمؤسسات، لا سيما فيما يخص أساليب وكيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم، وذلك من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، باتسام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة بقدر من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها.

تعتبر المؤسسة نظاما ديناميكيا دائم التحول, يتفاعل في ظل محيط إقتصادي جد معقد فيه إحتياجات المسيرين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة ( الدولة , المساهمين , البنوك .....) من المعلومات, وتزايد الطلب عليها يوما بعد يوم وبإلحاح وسرعة كبيرة, حيث تتكفل المحاسبة باعتبارها أهم نظام معلومات في المؤسسة بمهمة معالجة وترجمة الأحداث المتعددة التي تحدث في حياة المؤسسة وتقديمها إلى مستعمليها, ونظام المعلومات المحاسبية من أكثر أنظمة معلومات المؤسسة نضجاً وتطوراً نظراً للممارسة الطويلة للمحاسبة كتقنية ووظيفة ونظام للمعلومات. يشكل النظام المحاسبي الإطار النهائي الذي تصاغ فيه المعلومات المحاسبية, فبقدر ما يكون هذا النظام متناسقا في مبادئه ومعاييره وخصائصه وشكله بقدر ما تكون المعلومات التي ينتجها فعالة ومفيدة.

وعلى هذا الأساس فإن القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي المالي أصبحت موضع تساؤل أكثر من ذي قبل، خصوصا في مدى قدرة المعلومات التي يوفرها على مسايرة البعد الدولي الجديد، وبالتالي فان إستخدام معايير المحاسبة الدولية في عملية إعداد وتجهيز القوائم المالية أصبح مطلب أساسي، بهدف تلبية متطلبات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى مفهوم القوائم المالية وأنواعها ومكوناتها ودورها في توفير المعلومات لمستخدميها، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القوائم المالية**

**المبحث الثاني: محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية**

## المبحث الأول:مفاهيم عامة حول القوائم المالية

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى شرح تفصيلي حول القوائم المالية

### المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها

#### الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

**التعريف الأول:**". وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه"[1].

**التعريف الثاني:** هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات"[2]

**التعريف الثالث:**"هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية"[3].

**التعريف الرابع:**"عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القوائم المالية بأنها عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند إتخاذهم قرارات إقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول، الميزانية، وجدول حسابات النتائج، وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، وجدول تدفقات الخزينة، والملاحق".

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

ويجب أن تتضمن القوائم المالية الترتيبات المنصوص عنها في النظام المحاسبي المالي, يمكن إبراز أهمها كما يلي[4]:

– يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية والأداء للمؤسسة، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية،

---

[1] أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص43.

[2] Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, dunod, Paris, 2004, P12.

[3] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية,2000، ص38.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19, الصادرة بتاريخ 25 مارس2009, ص23.

حيث تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

– تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين، وتُعَدُ في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية والمحاسبية، وتعرض بالعملة الوطنية.

– يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة، بسبب تغير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم الشرح الوافي في الملحق لكل الترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة، ويتضمن الملحق كذلك معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

**الفرع الثاني:أهداف القوائم المالية**

الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات الكافية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية وهذا يهم المستخدمين في إتخاذ القرار كما توضح قيام الإدارة بأداء المهام الموكلة إليها وإدارة الموارد المتاحة ويمكن عرض أهداف القوائم المالية فيما يلي[1]:

1. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي للمنشأة وذلك من خلال تقييم قدرة المنشأة على دفع إستحقاقات الموظفين والموردين, مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض للمالكين, حيث من شأن هذه المعلومات أن تفيدنا في التنبؤ بحاجات الإقتراض المستقبلية والتنبؤ بقدرة المنشأة على النجاح في التمويل الإضافي, وقدرة المنشأة على مواجهة إلتزاماتها المالية عند إستحقاقها.
2. تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الإقتصادية لأن القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية(محاسبية).
3. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء المنشأة ويقصد بها الربحية والتي تكون مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الإقتصادية التي من الممكن أن في المستقبل كما أن التغيرات في الأداء مهمة لهذه الغاية, إن المعلومات حول الأداء مهمة في التنبؤ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة كما أنها مفيدة كذلك في الحكم على فعالية المنشأة في توظيف موارد أخرى.

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2005, ص85.

4. تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها, وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات إقتصادية تضم قرارات الإحتفاظ بالإستثمارات في المنشأة أو إحلال إدارة أخرى أو إبقاء على الإدارة السابقة.
5. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي, وهذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات المنشأة الإستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير, وكذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وحاجات المنشأة لإستخدام هذه التدفقات النقدية.
6. تهدف إلى تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر عل المنشأة من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين.

**المطلب الثاني: الفروض الأساسية والخصائص النوعية للقوائم المالية**

سوف نتطرف في هذا المطلب إلي الفروض الأساسية والخصائص النوعية للقوائم المالية.

**الفرع الأول: الفروض الأساسية للقوائم المالية**

1. **أساس الإستحقاق:** لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الإستحقاق المحاسبي, وتحت هذا الأساس فإنه يُعْتَرَفُ بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث وليس على أساس قبض أو دفع النقدية أو ما يعادلها.

   ويجري تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها للقوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها, إن القوائم المالية المعدة على أساس الإستحقاق تخبر المستخدمين عن الإلتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل, وليس على فقط عن العمليات المالية السابقة المتمثلة في دفع واستلام النقدية, وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات.
2. **الإستمرارية:** يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور, وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو التقليص من حجم عملياتها بشكل هام, ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف, وفي هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

**الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية**

ويقصد بها الصفات أو السمات التي تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ويمكن تقسيم الخصائص النوعية إلى أربعة خصائص وهي:

- الملائمة ( وثائق الصلة ).
- الموثوقية ( الإعتمادية ).

- قابلية المقارنة.
- إمكانية الفهم.

**1. الملائمة ( وثائق الصلة ):**

المعلومات وثيقة الصلة تؤثر على قرارات المستخدمين الإقتصادية فهي تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة, وملائمة المعلومات تتأثر بطبيعتها وماديتها, إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين, فالتنبؤي يظهر من خلال أهمية المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة بالنسبة للمستخدمين وذلك للتنبؤ بقدرة المنشأة على إستغلال الفرص والتصدي للأوضاع المعاكسة, أما التأكيدي من خلال ملائمة المعلومات فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العمليات المخططة.

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء في السابق للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبليين بالإضافة إلى مسائل تهم صناع القرار مثل: أرباح الأسهم, مدفوعات الأجور, تحركات أسعار الأسهم, قدرة المنشأة على مواجهة إلتزاماتها عند إستحقاقها[1].

**2. الموثوقية ( الإعتمادية ):**

المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمين كونها تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تعبر عنه , كما يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة الإعتراف بها يمكن أن يكون مضللا وتسهم العوامل التالية في الموثوقية[2]:

- العرض الصادق.
- غلبة المضمون الإقتصادي على الشكل القانوني.
- الحيادية.
- الحيطة والحذر.
- الإكتمال.

أ –**العرض الصادق**: لكي تكون المعلومات موثوقة فإنها يجب أن تمثل المعلومات بصدق ما هو متعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية في القياس وفي توفير التقرير ويقصد به تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد تمثيل شكلي, ولكي يتوفر العرض الصادق يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما[3]:

[1] هيني فات, ترجمة طارق عبد العال, معايير التقارير الدولية, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006, ص6.

[2] المرجع نفسه, ص6.

[3] مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة, التقارير المالية, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة, الأردن, ص19.

- التحيز في عملية القياس.
- تحيز الشخص القائم بعملية القياس.

ب **–غلبة المضمون الإقتصادي على الشكل القانوني**: لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا عن المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي تفيد صناع القرار فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس بمجرد شكلها القانوني وذلك لأن جوهر العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الإقتصادي ليس متطابقا مع تلك التي تظهر في العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الإقتصادي ليس متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني[1].

ت **–الحيادية**: ويقصد بحيادية المعلومات عن خلوها من التحيز, والذي يؤثر على مستخدم المعلومات وعلى القرار الذي ينوي إتخاذه, ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة إختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا[2].

ث **–الحيطة والحذر**: ويقصد بها تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد لذلك لا بد من أن يجابه معدي القوائم المالية حالة عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف[3].

ج **–الإكتمال**: لكي تكون معلومات القوائم المالية موثوقة فإنها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة, أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن تجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة[4].

3. **قابلية المقارنة**: يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء, كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآة المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية, والأداء والتغيرات في المركز المالي, وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية والمتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت الأخرى المختلفة[5].

إن تطبيق الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة والتي أهم ما تتضمنه إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية, كما يجدر الإشارة إليه أنه لا يجب أن تختلط الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع مفهوم التوحيد المحاسبي وأنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات

---

[1] طارق عبد العال حماد, التقارير المالية, مرجع سابق, ص91.

[2] مؤيد راضي خنفر, غسان فلاح المطارنة, مرجع سابق, ص20.

[3] المرجع نفسه, ص20.

[4] طارق عبد العال حماد, التقارير المالية, مرجع سابق, ص92.

[5] المرجع نفسه, ص95.

المقابلة للفترات السابقة ما دام المستخدمون يرغبون بمقارنة المركز المالي, والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن.

4. **قابلية الفهم**: إن قابلية فهم المعلومات من قبل المستخدمين تعد أحد الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة أو الموضحة بالقوائم المالية, فينبغي أن تكون المعلومات سهلة الفهم بواسطة المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة أساسية بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية والذين تتوفر لديهم إستعداد لدراسة المعلومات بدرجة معقولة من التفاني[1].

ولهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى من المعرفة في الأعمال والنشاطات المحاسبية ولديهم رغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

## المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

سنحاول في هذا المطلب التطرق المعلومات والعناصر التي يجب أن تظهر في القوائم المالية.

### الفرع الأول:المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية

حسب النظام المحاسبي المالي يتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة كالآتي[2]:

- تسمية الشركة، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
- طبيعة الكشوف المالية ( حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).
- تاريخ الإقفال.
- العملة التي تقدم القوائم المالية.
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيها.
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
- إسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق بها الكيان عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

### الفرع الثاني:عناصر القوائم المالية

إن القوائم المالية هي من الوسائل الأساسية التي من خلالها تتمكن الأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة من معرفة العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج, وحسب ما حددته المادة 25 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة إقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة

---

[1] هيني فات, مرجع سابق, ص06.

[2] أوسرير منور ومجبر محمد، مداخلة مقدمة ضمن المحور الخامس بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية, الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية, معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, المركز الجامعي الوادي, الجزائر, 17-18 /01/ 2010, ص05.

بإعداد قوائم مالية سنوياً, وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الإقتصادية, ماعدا الوحدات الصغيرة جداً على:

- الميزانية ( قائمة المركز المالي).
- جدول حساب النتيجة .
- جدول التدفقات الخزينة
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة, ويقدم معلومات تكميلية للميزانية وجدول حساب النتيجة.

**أولاً:الميزانية ( قائمة المركز المالي)**

1 **تعريف الميزانية:** تعتبر الميزانية بياناً لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة وتلقى الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة كما أنها تظهر الوضع الحالي, ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

إن التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءاً على طبيعة عمليتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة والغير متداولة والمطلوبات المتداولة والغير متداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية, وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها[1].

2 **مكونات الميزانية:**

أ **جانب الأصول:**

- الأصول الثابتة المعنوية.
- الأصول الثابتة المادية.
- الإهتلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات.
- الأصول الضريبية ( مع تمييز الضرائب المؤجلة ).
- الزبائن, المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة ( أعباء مثبتة مسبقا ).
- الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية.

[1] حواس صلاح, التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وآثاره على مهنة التدقيق, أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, جامعة الجزائر, 2008/2007, ص183.

**ب -جانب الخصوم:**

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عملية التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال مع التمييز بين رأس المال المصدر ( في حالة الشركات ), الإحتياطات, النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى.
- الخصوم الغير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- الخصوم الضريبية ( مع تمييز الضرائب المؤجلة ).
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة ( نواتج مثبتة مسبقا ).
- الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية.
- ميزانية البنوك والهيئات المالية المتشابه تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في إنتظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانونية أو تعاقدية, أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر ( الأصول والخصوم ) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية[1].

**3 -مزايا قائمة المركز المالي[2]:**

- بيان المركز المالي للمنشأة أي ما لها من حقوق وما عليها من إلتزامات.
- تقييم القدرة الإئتمانية للمنشأة والتي تعني مدى تغطية حقوق المنشأة لإلتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها المستحقة الدفع.
- مدى إعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم إحتجازها, أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها.
- القيام بعملية التحليل المالي (تحليل درجة النفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول).

**4-شكل الميزانية( قائمة المركز المالي)**

[1] Projet du system comptable financier, ministére des financier, juillet 2006 document traviail, p36.

[2] خالد الجعارات جمال, معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007, الطبعة الأولى, دار إثراء للنشر والإشهار, 2008, ص113.

**الجدول رقم (2–1 ) يمثل شكل الميزانية المالية المقفلة في.....**

| الأصل | ملاحظة | N إجمالي | N اهتلاك رصيد | N صافي | N - 1 صافي | الخصوم | ملاحظة | N | N - 1 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **أصول غير جارية** | | | | | | رؤوس الأموال الخاصة | | | |
| فارق بين الاقتناء – الممنوح الايجابي أو السلبي | | | | | | رأس مال تم إصداره | | | |
| تثبيتات معنوية | | | | | | رأس مال غير مستعان به | | | |
| تثبيتات عينية | | | | | | علاوات احتياطات- احتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم | | | |
| أراض | | | | | | فارق المعادلة | | | |
| مباني | | | | | | نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع) | | | |
| تثبيتات عينية أخرى | | | | | | رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد | | | |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | | | | **حصة الشركة المدمجة** | | | |
| تثبيتات يجري إنجازها | | | | | | **حصة ذوي الأقلية** | | | |
| تثبيتات مالية | | | | | | **المجموع** | | | |
| سندات موضوعة موضع معادلة | | | | | | **الخصوم غير الجارية** | | | |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها | | | | | | قروض و ديون مالية | | | |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | | ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) | | | |
| قروض وأصول مالية أخرى غير جارية | | | | | | ديون أخرى غير جارية | | | |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | | | | | مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا | | | |
| | | | | | | **مجموع الخصوم غير الجارية** | | | |
| مجموع الأصل غير الجاري | | | | | | **الخصوم الجارية** | | | |
| أصول جارية | | | | | | موردون وحسابات ملحقة | | | |
| مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ | | | | | | ضرائب | | | |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | | | | ديون أخرى | | | |
| الزبائن | | | | | | خزينة سلبية | | | |
| المدينون الآخرون | | | | | | **مجموع الخصوم الجارية** | | | |
| الضرائب وما شابهها | | | | | | **مجموع عام للخصوم** | | | |
| حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة | | | | | | | | | |
| الموجودات و ما شابهها | | | | | | | | | |
| الأموال الموظفة والأصول مالية الجارية الأخرى | | | | | | | | | |
| الخزينة | | | | | | | | | |
| **مجموع الأصول الجارية** | | | | | | | | | |
| **المجموع العام للأصول** | | | | | | | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سابق، ص28–29..

**ثانياً: جدول حساب النتيجة[1]:**

**1 -تعريف جدول حساب النتيجة:** هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة, ولا يأخذ بعين الإعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

**2 -المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة:**

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها, الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية ( الهامش الإجمالي, القيمة المضافة, الفائض الإجمالي للإستغلال ).
- نواتج النشاطات العادية.
- النواتج والأعباء العادية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المتشابه.
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.
- نتيجة النشاطات العادية.
- عناصر غير عادية ( نواتج وأعباء).
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وفي حالة حساب النتيجة المجمع يجب إظهار المعلومات التالية:

- حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية لحساب نتيجة البنوك والهيئات المالية المماثلة, ويضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم أنواع النتائج والأعباء.

**3 -مزايا جدول حساب النتيجة[2]**

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي باستخدام الربح كمقياس للأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد ويساعدهم ذلك في إتخاذ القرارات الإستثمارية.
- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك.
- تحديد أسعار السهم من خلال نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل.

[1] rojet du system comptable financier, op-cit, p38.

[2] خالد الجعارات جمال, مرجع سابق, ص120.

- التعرف على نتيجة أعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة والغير العادية.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
- التعرف على نشاطات المنشأة والمصروفات التي قامت بإنفاقها.

## 4 شكل جدول حساب النتيجة.

### أ- حسب الوظيفة.

**الجدول رقم(2-2)يمثل شكل جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة الفترة من ...إلي...**

| | ملاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| كلفة المبيعات | | | |
| هامش الربح الإجمالي | | | |
| منتجات أخرى عملياتية | | | |
| التكاليف التجارية | | | |
| الأعباء الإدارية | | | |
| أعباء أخرى عملياتية | | | |
| النتيجة العملياتية | | | |
| تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة | | | |
| (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات ) | | | |
| منتجات مالية | | | |
| الأعباء المالية | | | |
| النتيجة العادية قبل الضريبة | | | |
| الضرائب الواجبة على النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة على النتائج العادية ( التغيرات ) | | | |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | | | |
| الأعباء غير العادية | | | |
| المنتوجات غير عادية | | | |
| النتيجة الصافية للسنة المالية | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) | | | |
| النتيجة الصافية للمجموع المدمج ( 1 ) | | | |
| منها حصة ذوي الأقلية (1) | | | |
| حصة المجمع | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سابق، ص:31.

## ب- حسب الطبيعة .

**الجدول (2- 3) يمثل شكل جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة الفترة من..إلي...**

| | ملاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع | | | |
| الإنتاج المثبت | | | |
| إعانات الاستغلال | | | |
| **1 - إنتاج السنة المالية** | | | |
| المشتريات المستهلكة | | | |
| الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى | | | |
| **2 - استهلاك السنة المالية** | | | |
| **3 - القيمة المضافة للاستغلال(1-2)** | | | |
| أعباء المستخدمين | | | |
| الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة | | | |
| **4 - الفائض الإجمالي ن الاستغلال** | | | |
| المنتجات العملياتية الأخرى | | | |
| الأعباء العملياتية الأخرى | | | |
| المخصصات للاهتلاكات والمؤونات | | | |
| استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات | | | |
| **5 - النتيجة العملياتية** | | | |
| المنتوجات المالية | | | |
| الأعباء المالية | | | |
| **6 - النتيجة المالية** | | | |
| **7 - النتيجة العادية قبل الضرائب ( 5 + 6)** | | | |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة ( تغيرات ) حول النتائج العادية | | | |
| مجموع منتجات الأنشطة العادية | | | |
| مجموع أعباء الأنشطة العادية | | | |
| **8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | | |
| العناصر غير العادية-المنتوجات ( يطلب بيانها) | | | |
| العناصر غير العادية-الأعباء ( يطلب بيانها ) | | | |
| **9 - النتيجة غير العادية** | | | |
| **10 - النتيجة الصافية للسنة المالية** | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية | | | |
| **11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج** | | | |
| و منها حصة ذوي الأقلية | | | |
| حصة المجمع | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سابق، ص:30.

**ثالثاً: جدول تدفقات الخزينة**[1]

**1 تعريف جدول تدفقات الخزينة:** يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول إستعمال هذه التدفقات ويقدم جدول تدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:

- التدفقات ناتجة عن أنشطة الإستغلال (سحب أموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل).
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.
- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل ( أنشطة يكون لها أثر التغيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض ).
- تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص ربح الأسهم ( يقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة لأخرى في أنشطة عمليات الإستثمار والتمويل ).

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين هما:

**أ- الطريقة المباشرة:** هي نفس المضمون في الطريقة الغير المباشرة لكن تنطلق من التحصيل أو التسديدات سواء المتعلقة بالإستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالإستثمار كالحيازة أو التنازل على الإستثمارات أو العمليات المتعلقة بالتمويل الإفتراضي بتسديد الرفع من رأس المال ...إلخ.

**ب- الطريقة غير المباشرة:** هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة, جميع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

**2 مزايا قائمة التدفقات النقدية**[2]

- معرفة المركز النقدي للمنشأة.
- بيان مدى قدرة المنشأة على سداد الإلتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المحققة من خلال النشاطات التشغيلية.
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل.
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.
- التعرف على النقدية والنقدية المعالة المقيدة والغير المتاحة للإستخدام في المنشأة.

[1] rojet du system comptable financier, op-cit, p40

[2] خالد الجعارات جمال, مرجع سابق, ص123.

– مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

## 4–شكل جدول تدفقات الخزينة:

### أ – الطريقة المباشرة.

**الجدول رقم(2–4)يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من.....الى.....**

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

**المصدر**: الجريدة الرسمية: للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سابق، ص:35.

## ب – الطريقة غير المباشرة.

**الجدول رقم (2–5)يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من.الى...**

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

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،مرجع سابق ص:36

**رابعاً: قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة**[1]

**1 تعريف جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:** يمثل جدول التغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة.

**2 المعلومات الدنيا المقدمة في جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة**

- النتيجة الصافية للدورة.
- تغيّرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح ذات الدلالة.
- عمليات رسمية ( زيادة ,نقصان, تسديد.....) الملحق للنتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة .
- توزيعات النتيجة الصافية.

**3 مزايا جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة**[2]

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

[1] حواس صلاح, مرجع سابق, ص184.

[2] خالد الجعارات جمال, مرجع سابق, ص126.

## 4- شكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

**الجدول رقم(2-6)يمثل شكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة**

| جدول تغير الاموال الخاصة | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الاصدار | فارق التقييم | فرق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في 31 ديسمبر N – 2** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات<br>في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N – 1** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات<br>في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N** | | | | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،مرجع سابق ص:37

**خامساً– الملاحق:** يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وتكون مكمّلة لها، بحيث يتم توضيح المعلومات الآتية[1]:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات.
- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.

## المطلب الرابع: مستخدموا القوائم المالية واحتياجاتهم

### الفرع الأول:مستخدموا القوائم المالية

تتعدد الاطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية,كما تتنوع اغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قرارتهم المبنية بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة اخرى. يشمل مستخدموا القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل مايلي[2]:

**أولاً:المستثمرون**

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

**ثانياً:الموظفون**

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

[1] rojet du system comptable financier, op-cit, l'article 460-1.

[2] أمين السيد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة, الإسكندرية، 2008, ص ص44،43.

**ثالثاً:المقرضون**

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق [1].

**رابعاً:الموردون والدائنون التجاريون الآخرون**

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الإستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالكيان على مدى أقصر من إهتمام المقرضون إلا إذا كانوا معتمدين على إستمرار الكيان كعميل رئيسي لهم.

**خامساً:العملاء**

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الكيان، خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو الإعتماد عليها ,هم بحاجة الى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المنشاة من اجل معرفة قدرة المنشاة على دفع التعويضات ,المكافات ,منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

**سادساً: الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها**

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

**سابعاً: الجمهور**

تؤثر الكيانات على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال قد تقدم الكيانات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ولكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء الكيان وتطور ونوع أنشطتها.

بينما للقوائم المالية لا يمكن أن تعطي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات،فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا، حيث أن توفير قوائم مالية لحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر للكيان، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تعطيها القوائم المالية.

ولذلك تعتمد المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر إفادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة، وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى قدر ملائم من المعونة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتعد تلك النقطة هامة لأنها تعني أنه عند إعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين إفتراض وجود مستوى من الأهلية (compétences) لدى المستثمرين حيث أن لذلك أثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات.

[1] محمد عباس بدوي ,**المحاسبة وتحليل القوائم المالية**,دار الهناء للتحليلالفني,الاسكندرية,2009,ص:15.

وعادة ما يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للكيان، وتهتم الإدارة كذلك بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية حتى وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية مالية إضافة تساعدها في القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة، وتستطيع إدارة تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي إحتياجاتها.

**الفرع الثاني:إحتياجات المستخدمين**

إن القوائم المالية تعد على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية إحتياجات العديد من المستخدمين وهذا بسبب وجود العديد من مجموعات المستخدمين الحاليين والمحتملين والذين يكون لديهم نماذج إتخاذ قرارات مختلفة ومتنوعة , ولهذا فإن إحتياجاتهم من المعلومات ستكون مختلفة ومتنوعة ويجدر الإشارة إلى أن القوائم المالية عند تلبية إحتياجات المستخدمين لا بد لها من التركيز على إحتياجات المستخدمين المباشرة والذين ليس لديهم السلطة للحصول على المعلومات المحاسبية وهم المستثمرون والدائنين.

ويمكن تقديم عرض ملخص لمستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم في الجدول التالي:

**الجدول رقم (2-7): عرض ملخص لمستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم**

| المستخدمين | إحتياجاتهم |
|---|---|
| 1. المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة | 1. القياس الشامل للأداء |
| – المساهمين (الحاليين و المحتملين) | – مقاييس مطلقة |
| – الدائنين (قصيرة وطويلة الأجل) | – بالمقارنة مع الأهداف والمعايير |
| – المديرين | – بالمقارنة مع شركات أخرى |
| – العاملين | 2. تقييم أداء الإدارة |
| – المستهلكين | 3. التوقعات المستقبلية |
| – الموردين | – الأرباح |
| – المنافسين | – التوزيعات والفوائد |
| 2. المستخدمين ذوي المصلحة الغير المباشرة | – الإستثمارات |
| – محللي القوائم المالية وسماسرة البورصة | – التوظيف |
| – إتحادات العمال | 4. الحكم على المركز المالي |
| – الوكالات والهيئات الحكومية | – تقييم المركز المالي |
| – الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية | – تقييم درجة السيولة |
| | – تحديد المخاطرة وعدم المخاطرة |
| | 5. تخصيص الموارد |
| | 6. تقييم الديون وحقوق الملكية |
| | 7. تقييم الإلتزام باللوائح والقوانين |
| | 8. تقييم مساهمة المشروع الإجتماعية وخدمة البيئة والإقتصاد القومي |

**المصدر**:كمال الدين الدهراوي, تحليل القوائم المالية لغرض الإستثمار, دار نشر للثقافة,الإسكندرية,2006, ص16.

## المبحث الثاني: محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية

سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى المعايير المتعلقة بإعداد وعرض الحسابات والمعلومات المالية.

### المطلب الأول: المعايير المتعلقة بإعداد القوائم المالية

#### الفرع الأول: المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية

**أولاً: معيار عرض البيانات المالية** (IAS01)

1 -**الهدف**: تعد البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية وتكون مرة واحدة في السنة، و يجب أن توضح الصورة الصادقة على المؤسسة ويهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس عرض البيانات المالية بما يضمن إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بنفس المؤسسة في فترات سابقة ومع بيانات مالية الخاصة بالمؤسسات أخرى من نفس القطاع وتتكون البيانات المالية من القوائم التالية:

1. قائمة المركز المالي.
2. قائمة الدخل.
3. قائمة تدفقات الخزينة.
4. قائمة تغيرات رؤوس الأموال.
5. ملاحق البيانات المالية.

2 -**مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي**: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة حيث أن كل فصل من هذه الكشوف يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة كما يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات بعرض بياناتها بإعداد القوائم التالية[1]:

1. الميزانية.
2. جدول حسابات النتائج.
3. جدول سيولة الخزينة.
4. جدول تغير الأموال الخاصة.
5. ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19، مرجع سابق، ص22.

**ثانياً: معيار السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية للأخطاء** (IAS08)

**1 الهدف:** يهدف هذا المعيار إلى[1]:

- تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند إختيار السياسات المحاسبة الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية.
- توضيح المعالجة المحاسبة للتغير في التقديرات المحاسبة.
- بيان المعالجة المحاسبة للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم إكتشافها في الفترة الحالية.

كما تطرق المعيار إلى بعض الموضوعات المتمثلة في:

- أسس إختيار وتطبيق السياسة المحاسبة والمعالجة المحاسبة.
- المعالجة المحاسبة للتغيير في التقديرات المحاسبة.
- تصحيح أخطاء الفترات.

**2 مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي:** يستند تغيير التقديرات المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على معلومات جديدة تسمح بالحصول على معلومة موثوق بها أكثر، ولا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا كان ذلك يسمح بتحسين عملية عرض القوائم المالية ويزيد من جودتها للمؤسسة، بحيث يكون مفروضا من تنظيم أو معيار محاسبي جديد، يؤدي إلى تغيير في المبادئ والأسس والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة[2].

إضافة إلى ذلك، هناك الأخطاء التي يتم اكتشافها أثناء الدورة، والمتعلقة بأخطاء مرتكبة في إعداد القوائم المالية لدورة أو عدة دورات سابقة، وبالتالي يعد ذلك إخلالا بمبدأ الصورة الصادقة في إعداد القوائم المالية للدورات السابقة، ويؤثر على مقارنة القوائم المالية بين الدورات.

وينص النظام المحاسبي المالي على أن تأثيرات تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء على نتائج الدورات السابقة، يتم تحميلها على حساب "المحوَّل من جديد" ضمن رؤوس الأموال الخاصة للدورة الجارية، أي تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج غير الموزعة[3].

**ثالثاً: معيار المعلومات المالية المرحلية** (IAS34)

**1 الهدف:** يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي بموجب القانون أو بطلب من السلطات المنظمة أو المؤسسات التي تختار إصدار بيان مالي لفترة أقصر من الدورة المالية الكاملة، عادة ما تكون فصل أو ستة أشهر ويهدف

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية, دار وائل للنشر، الأردن, 2008, ص78.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص06.

[3] Samir merouani, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger,2007,p84.

المعيار إلى إعداد بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية[1].

2 **مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي:** يتم تطبيقه من خلال تقديم كشوف مالية تتعلق بفترات أي خلال كل أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية من أجل المزيد من إجراءات الرقابة[2].

**رابعا: معيار تطبيق معايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة (IFRS01)**

- **الهدف:** يتضمن إعداد القوائم المالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية وتهدف للإستخدام العام، كما يحرص هذا المعيار على أن تحتوي هذه البيانات المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقاريرها المالية المرحلية على معلومات ذات جودة عالية وتكون كما يلي[3]:
  - واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوعة العرض.
  - تعرض نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية.
  - يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع لجلب مستخدميها.
- **مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي:** إن المؤسسات الجزائرية ملزمة ابتداء2010/01/01 بإعداد ميزانية إفتتاحية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي، والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث يضع مطلب إعداد الميزانية الإفتتاحية وضبط الوقت للإنطلاق في ذلك بعض التحديات للإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي للمرة الأولى، لأن الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض البنود في الميزانية الإفتتاحية والمؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي، والقوائم المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشتمل على الأقل فترة مقارنة واحدة، أو قد يكون مطلوب من المؤسسة أن تقدم أكثر من فترة واحدة للمقارنة[4].

**الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بعرض الحسابات والمعلومات المالية**

**أولاً: معيار بيان التدفق النقدي(IAS07)**

1. **الهدف:** يهتم هذا المعيار بالقائمة النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل التدفقات النقدية الإستغلالية والإستثمارية والتمويلية، ويعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات النقدية لكي تعطي صورة

---

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية, 2006, ص198.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 74، مرجع سابق، ص05.

[3] خالد الجعارات جمال، مرجع سابق، ص50.

[4] زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث, العدد07، 2009 /2010, جامعة ورقلة، ص83.

واضحة عن مصادر التدفقات النقدية وتقوم المؤسسة بإعداد جدول التدفق النقدي باستعمال إحدى الشكلين[1]:

- الشكل المباشر.
- الشكل الغير المباشر.

ويميز المعيار ثلاث مصادر للتدفقات:

- نشاطات تشغيلية.
- نشاطات استثمارية.
- نشاطات تمويلية.

2. **مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي**: يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية (تدفقات الخزينة) وما يعادلها، وكذلك معلومات حول إستعمال هذه التدفقات، بحيث يوفر معلومات وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها، كالآتي[2]:

- تدفقات ناتجة عن أنشطة الإستغلال (الأنشطة العملياتية).
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الإستثمارية.
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

كما تقوم المؤسسة بإعداد جدول سيولة الخزينة باستعمال إحدى الشكلين:

- الشكل المباشر.
- الشكل الغير المباشر.

**ثانيا: معيار حصة الأسهم من الأرباح** (IAS 33)

1 **الهدف**: يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ من أجل تحديد وعرض حصة الأسهم من الأرباح ما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المؤسسات أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح.

عندما يتم عرض البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة التي أعدت بما يتفق مع المعيار (IAS27) يجب عرض الإفصاحات التي يقضيها هذا المعيار على أساس المعلومات الموحدة حيث أن المؤسسة التي تختار الإفصاح عن حصة الأسهم من الأرباح على أساس بياناتها المالية المنفصلة وينبغي أن تعرض المعلومات حول

[1] طارق عبد العال حماد, دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص153.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، ص14.

حصة السهم في الأرباح فقط في حسابات النتيجة المنفصل الخاص بها، ولا يمكن على المؤسسة عرض هذه المعلومات عن حصة السهم من الأرباح في البيانات المالية الوحدة.

2 **مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي**: تناول النظام المحاسبي المالي هذا المعيار من خلال حسابات المجموعة الخامسة والمبينة كما يلي[1]:

ح/50 قيم التوظيف المنقولة: القيم المنقولة للتوظيف هي عبارة عن أصول تكتسبها المؤسسة بهدف تحقيق الأرباح على رأس المال ويتفرع إلى :

- ح/501 حصص في المؤسسة المرتبطة .
- ح/502 أسهم خاصة وحصص خاصة.
- ح/503 أسهم وسندات أخرى متضمنة حقوق الملكية.

**ثالثا: معيار تقديم التقارير حول القطاعات**( IAS14 )

1 **الهدف**: يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع وتكون هذه المعلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المؤسسة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها. وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

- فهم أفضل للأداء السابق للمؤسسة.
- تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المؤسسة.
- تكوين أحكام حول المؤسسات ككل.
- معرفة مناطق توزيع العملاء ومناطق الأسواق.

2 **مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي**:تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

-فهم النجاعة الماضية.

-تقييم الأخطار ومرودية الكيان.

-مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها.

-مناطق الأسواق والعملاء التي تتعامل معها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19، مرجع سابق, ص45.

كما يلزم على الشركات المعدة لهاته التقارير إحترام إعداد الكشوف بنفس طريقة التقديم، نفس المضمون ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لأخر السنة،كما يمكن لها أن تقدم هذه الكشوف في شكل مختصر عند الاقتضاء[1].

**رابعا: معيار الأحداث بعد تاريخ الميزانية** (IAS10 )

1 **الهدف**: يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث الإيجابية أو السلبية التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية، وقد وضح المعيار نوعين من الأحداث التي يمكن تمييزها فيما يلي[2]:

- الأحداث التي تستوجب تعديلا بحيث توفر دليلاً ضرورياً، والتي سادت بتاريخ الميزانية والتي تعدل المبالغ المتعلقة بها.
- الأحداث التي تشير إلى ظروف بعد تاريخ الميزانية ولا تستوجب أي تعديل للمبالغ المتعلقة بها.

2 **مدى إعتماده في النظام المحاسبي المالي**: يجب أن تعكس الكشوف المالية مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه[3].

**المطلب الثاني: دور محافظ الحسابات في توفير المصداقية للقوائم المالية[4]**

يلعب محافظ المراجعون دوراً هاما في توفير الثقة للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية, فالإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة, وقد تقوم الإدارة في بعض الأحيان بالخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح لزيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية.

ويمكن زيادة موثوقية القوائم المالية عندما يتم مراجعتها بواسطة طرف ثالث مستقل, وهو الطرف المعروف باسم المراجع أو مراقب الحسابات (Auditor) والذي يقوم بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر عن جميع جوانبها الهامة بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائجها وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها, وبدون هذا الرأي من المراجعين المستقلين, فإن متخذي القرارات الخارجيين قد لا يجدون وسيلة أخرى للتعرف على ما إذا كانت القوائم المالية سوف تخدم أغراضهم وأنه يمكن الإعتماد عليها.

ولذلك فإن هناك وجهة نظر اتجاه المراجعة بأنها نشاط لتقليل المخاطر, والتعريف الذي يدعم هذا الرأي هو أن المراجعة هي عملية تقليل المخاطر في المعلومات إلى مستوى مقبول إجتماعيا وتقديميا إلى مستخدمي القوائم المالية, حيث يقع النشاط الإقتصادي في ظل ظروف من مخاطر الأعمال, وهي المخاطر التي تتوقها الشركة مثل:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19، مرجع سابق، ص23.

[2] طارق عبد العال حماد, دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص70.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19، مرجع سابق، ص23.

[4] طارق عبد العال حماد, تحليل القوائم المالية لغرض الإستثمار ومنح الإئتمان, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006, ص ص41،42.

زيادة معدلات التضخم أو زيادة الضرائب أو جذب العملاء من قبل المنافسين أو خسارة منح حكومية أو حدوث إضراب من قبل العاملين أو ما يشبه ذلك من المخاطر المستقبلية, وعلى العكس من ذلك توجد إحتمالات مستقبلية بوقوع أحداث إيجابية, ولا يؤثر المراجعون مباشرة على مخاطر الأعمال التي تواجه المنشآت. والمخاطر المعلوماتية هي إحتمال أن تكون المعلومات المالية التي تنشرها منشأة ما خاطئة أو مضللة, حيث يعتمد المحللون الماليون والمستثمرون على التقارير المالية لإتخاذ قرارات شراء وبيع الأوراق المالية في البورصة, كما يستخدمها الدائنون (المردون والبنوك وغيرهم) للتقرير ما إذا كانوا سيمنحون الإئتمان التجاري أو القروض للمنشآت أم لا.

كما تستخدم نقابات العمال التقارير المالية للمساعدة في تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد الأجور والمرتبات, كما تستخدمها الجهات الحكومية لإعداد التحليلات الإقتصادية ووضع القوانين المتعلقة بالضرائب والدعم وغيرها, ولا يمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يعتمدوا على أنفسهم في تقرير ما إذا كانت التقارير المالية موثوق بها أم لا, فلا يوجد لديهم الخبرة ولا الموارد ولا الوقت لفحص آلاف الشركات للحصول على ما يبغون بشأن صحة التقارير المالية, لذلك فإن المراجعين المستقلين هم الذين يقومون بهذه المهمة (أي التصديق على مدى صحة البيانات الواردة في التقارير المالية) وهو الأمر الذي يقلل مخاطر المعلومات, وهو ما يبرز الخدمة الجليلة التي تقدمها المراجعة لمستخدمي التقارير المالية والمجتمع.

**المطلب الثالث: علاقات محافظ الحسابات في مراجعة القوائم المالية**

يعتبر المراجع وسيطاً في عملية توصيل البيانات المحاسبية, وفي الوفاء بمسؤولياته ويجب أن يكون المراجع مستقلاً عن كل من معدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية التي تعرض ملخصات من هذه البيانات, وفي إطار تكليفه بالمراجعة يحافظ المراجع على علاقات مهنية بثلاثة أطراف حيث نأخذ شركة المساهمة كمثال حيث نجد أن المراجع على علاقة مع ثلاث أطراف هي[1]:

**أولاً: الإدارة**

يشير لفظ الإدارة دائما بصفة عامة إلى الأفراد الذين يقومون بالتخطيط والتنسيق والرقابة على العمليات والأنشطة التي يؤديها العميل, وفي مجال المراجعة يشير لفظ الإدارة إلى مديري الشركة, والمراقب المالي, والأفراد في مستويات الإشراف.

وخلال عملية المراجعة يوجد تفاعل كبير بين المراجع والإدارة, لكي يتم الحصول على الدليل المطلوب في المراجعة, فغالباً يطلب المراجع بيانات موثوق فيها حول الوحدة, وكذلك فإنه يعتبر أمراً أساسياً أن توجد علاقة بين المراجع والإدارة بهذا المفهوم في إطار من الثقة والإحترام المتبادلين, ولن تقوم العلاقة العكسية في هذا المجال.

[1] عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص ص47،48.

ويجب أن يكون لدى المراجع إهتماماً برفاهة ومستقبل العميل, ومع ذلك يجب أن لا يكون هذا سبباً في الإساءة إلى المهنة أو الإخلال بمعاييرها حول ما تقدمه الإدارة من معلومات, وعلاوة على ذلك يجب أن يعد المراجع لكي يكون قادراً على التقييم الصحيح لعدالة القوائم المالية التي تعرضها الإدارة.

**ثانياً: مجلس الإدارة**

يعتبر مجلس الإدارة في شركات الأموال مسئولاً عن تشغيل الشركة بأفضل طريقة تحقق مصالح حملة الأسهم, وتتوقف علاقة المراجع بمجلس الإدارة على تكوين هذا المجلس, فعندما يتكون المجلس بالدرجة الأولى من المديرين فإن علاقة المراجع بالمجلس تكون في مثل علاقته بالإدارة.

وعلى أية حال, إذا كان هناك عدد من أعضاء المجلس من الخارج, فمن الممكن أن توجد علاقة مختلفة, فالأعضاء الخارجيون ليسوا مديرين أو عاملين في الشركة, وفي مثل هذه الحالة فإن مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة المعينة المكون بأغلبية الأعضاء من الخارج يمكن أن يؤدي دوره كوسيط بين المراجع والإدارة.

**ثالثاً: حملة الأسهم**

يعتمد حملة الأسهم على القوائم المالية التي تمت مراجعتها للتأكد من أن الإدارة قد أوفت بالتزاماتها وأخلت مسؤولياتها بالطرق الصحيحة, وذلك فإن المراجع مسئول مباشرة أمام حملة الأسهم باعتبارهم المستخدم الأول لتقريره.

وفي تقريره إلى المساهمين, يجب أن يكون المراجع ملماً بالتعارض المحتمل في المصالح بين المساهمين, ومستخدمي القوائم الآخرين مثل حملة السندات والمستثمرين المحتملون والجهات الرسمية, والواجب الأول للمراجع هو نحو المجموعة صاحبة الملكية, وخلال فترة التكليف لا يكون للمراجع إتصالات شخصية مباشرة مع حملة الأسهم الذين يكونون من بين المديرين أو العاملين في الشركة.

**المطلب الرابع: موقف محافظ الحسابات من الأحداث اللاحقة لعملية المراجعة والقوائم الغير مراجعة**

**أولاً: موقف محافظ الحسابات من الأحداث اللاحقة لعملية المراجعة**

وهي الأحداث التي تقع بعد إنهاء محافظ الحسابات مهمة المراجعة, حيث تقوم إدارة المؤسسة بإعداد القوائم المالية غالبا بتاريخ 12/31/....من كل عام, ولكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد مرور أربعة أشهر(حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري) من تاريخ إعدادها, كما أن قانون الشركات في معظم دول العالم قد أعطى هذه الشركات مهلة ستة أشهر(حسب معيار المحاسبي الدولي رقم (IAS10) لتصويب أوضاعها المالية, إن المدة من تاريخ إعداد القوائم المالية إلى ما قبل صدور تقريره بوقت قريب جداً تسمى" فترة الأحداث اللاحقة "ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الأحداث إلى ثلاثة أنواع كما يلي[1]:

1 -أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي لها تأثير على الحسابات ويجب تعديلها وتسويتها في الدفاتر والسجلات, مثل تعديل مخصص الديون المشكوك فيها نتيجة لتحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض هذا المخصص.

2 -أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي ليس لها تأثير على الحسابات موضوع المراجعة, ولكن الإفصاح عنها للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يعتبر أمراً ضرورياً وملائماً, مثل شراء شركة جديدة, أو الإندماج مع شركة أخرى, أو شراء أسهم وسندات بكميات كبيرة, أو حصول زلازل وفيضانات وحرائق أو أية كوارث طبيعية أخرى.

3 -أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي ليس لها طبيعة محاسبية ويترك أمر الإفصاح أو عدم الإفصاح عنها لتقدير المراجع, مثل تغييرات هامة في إدارة الشركة, تغيير شكل المنتجات, القيام بحملة إعلامية لترويج المنتجات في العام القادم.

**ثانياً: موقف المراجع من القوائم المالية الغير مراجعة**

على المراجع أن لا يوقع على بيانات لم يقم بمراجعتها وإذا ورد إسمه على قوائم مالية وهناك بيانات لم يقم بمراجعتها فعليه كتابة عبارة" غير مراجعة "على كل صفحة لم تراجع لإخلاء نفسه من المسؤولية, ويفضل في غالب الأحوال إمتناع المراجع عن إبداء الرأي ويذيل القوائم المالية بذلك, كأن يذكر مثلا " إن كشف الميزانية وجدول حساب النتيجة المرفقين لم يدققا من قبل ولذا نمتنع عن إبداء الرأي فيهما".

[1] محمد يوسف جربوع, محددات المراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي, بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول للإستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة, الجامعة الإسلامية, غزة, 2005, ص09.

## خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى القوائم المالية الأساسية التي تعرضها المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية باعتبارها أهم مخرجات النظام المحاسبي, والتي تحضى باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية, ولما كانت عليه هذه القوائم المالية ذات أهمية بالغة في حياة المال والأعمال, وجب أن تكون ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة, ولا تكتسب هذه القوائم المالية تلك الخاصية إلا إذا تم مراجعتها من قبل شخص مؤهل, حيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإعدادها, ويتمثل هذا الشخص في محافظ الحسابات, الذي يضفي الصيغة الشرعية على القوائم المالية وذلك من خلال إبداء رأيه المهني حول القوائم المالية, ويكون الإعتماد عليها بدرجة كبيرة من قبل المستخدمين.

# الفصل الثالث:

# دراسة ميدانية لمؤسسة

# توزيع وصيانة العتاد

# الفلاحي بولاية الوادي

**تمهيد**

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعها، وبعد الانتهاء من الجانب النظري لها، كان لابد من ربط هذا الجانب (الجانب النظري) بجانب تطبيقاتها العملية (الجانب الميداني) وذلك بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية المحاسبية أو الالتزام بمتطلبات قانونية ولمحافظ الحسابات تأثير إيجابي وفعال في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل، الذي يعتمد على المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي لم تهتم بها كثير من الدراسات السابقة، وكذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى التعريف بالمؤسسة ونشاطها ومحيطها ومخطط وقوعها وعرض القوائم والتقارير المالية وتقرير محافظ الحسابات ،دور تقرير محافظ الحسابات،من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة.**
- **المبحث الثاني: عرض القوائم والتقارير المالية وتقرير محافظ الحسابات .**
- **المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات .**

## المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة

سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى هذه المؤسسة بشكل يوضح عملها ونشاطها ومحيطها ومخطط مكان التربص، وسوف تكون دراستنا حول مؤسسة"EDIMMA" توزيع وصيانة العتاد الفلاحي.

### المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة ونشاطها

سوف نتطرق إلى المؤسسة إلى تعريف بالمؤسسة وإلى نشاط مؤسسة EDIMMA وسوف نتكلم عن عنها بشكل يوضح بصور أقرب إلى هذه المؤسسة محل دراستنا.

#### الفرع الأول: تعريف بالمؤسسة

مؤسسة EDIMMA هي مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي وهي مؤسسة اقتصادية ذات طابع تجاري، تمارس نشاط التجارة بالتجزئة للعتاد واللوازم الفلاحية، وتمارس نشاط المراقبة التقنية للسيارات، أنشأت تبعا للمرسوم رقم(827) المؤرخ في 1986/08/03 والمتعلق بإعداد هيكلة الديوان الوطني للعتاد ONAMA.

بعد المداولة للمجلس الشعبي الولائي 1986/05 والمؤرخ في 1986/11/23 والمتعلقة بالموافقة على إنشاء مؤسسة ولائية لتوزيع وصيانة العتاد الفلاحي، انطلقت المؤسسة في مزاولة نشاطها 1987/01/01 والذي يتمثل في تجارة بالتجزئة للعتاد ولوازم الفلاحي وكان مقرها الأول في بلدية "قمار" إلى غاية شهر سبتمبر 1990 حيث حولت إلى بلدية "كونين" بسبب ضيق المكان لتباشر نشاطها في مقرها الجديد لمدة (04) سنوات ليتم تحويلها فيما بعد إلى منطقة صناعية "تكسبت" والتي بقيت فيها لحد اليوم وبعد إخضاع المؤسسات العمومية إلى اقتصاد السوق حولت المؤسسة إلى توزيع وصيانة العتاد الفلاحي من مؤسسة عمومية فقط وإلى عمومية اقتصادية، وذلك بموجب القرار الوزاري رقم 501/96 المؤرخ في 1996/05/25 المتعلق بتحويل المؤسسة من عمومية إلى مؤسسة اقتصادية. وللمؤسسة فرع بدائرة جامعة يقدم خدمات البيع للعتاد واللوازم الفلاحية للمناطق المجاورة، ومؤخرا تم تحويل المؤسسة بتسويق العتاد الفلاحي من جرارات على اختلاف أنواعها ومضخات المياه وغيرها من العتاد الفلاحي ويوجد مقر المؤسسة الأم "بالجزائر العاصمة"، وحدة مراقبة التقنية للسيارات.

ضمن سياسة التوزيع، اتخذت المؤسسة لنفسها نشاط جديد، والذي يتمثل في المراقبة التقنية للسيارات، وذلك ابتداء من 2003، بحيث تقوم هذه الوحدة بالمراقبة التقنية للمركبات بشتى أنواعها من سيارات وشاحنات مقابل الأجر، وقد كانت المؤسسة السباقة إلى هذا النشاط في الولاية، بحيث يقصدها الزبائن من الولايات المجاورة.

**الفرع الثاني: نشاط المؤسسة:** نشاط مؤسسة EDIMMA ، نشاطها تجاريا من جهة وخدماتي من جهة أخرى وتفصيلها كالتالي:

**-تجارية:** ذلك لاعتمادها على بيع العتاد واللوازم الفلاحية من جرارات ومضخات المياه وغيرها وكذلك قطع الغيار والزيوت؛

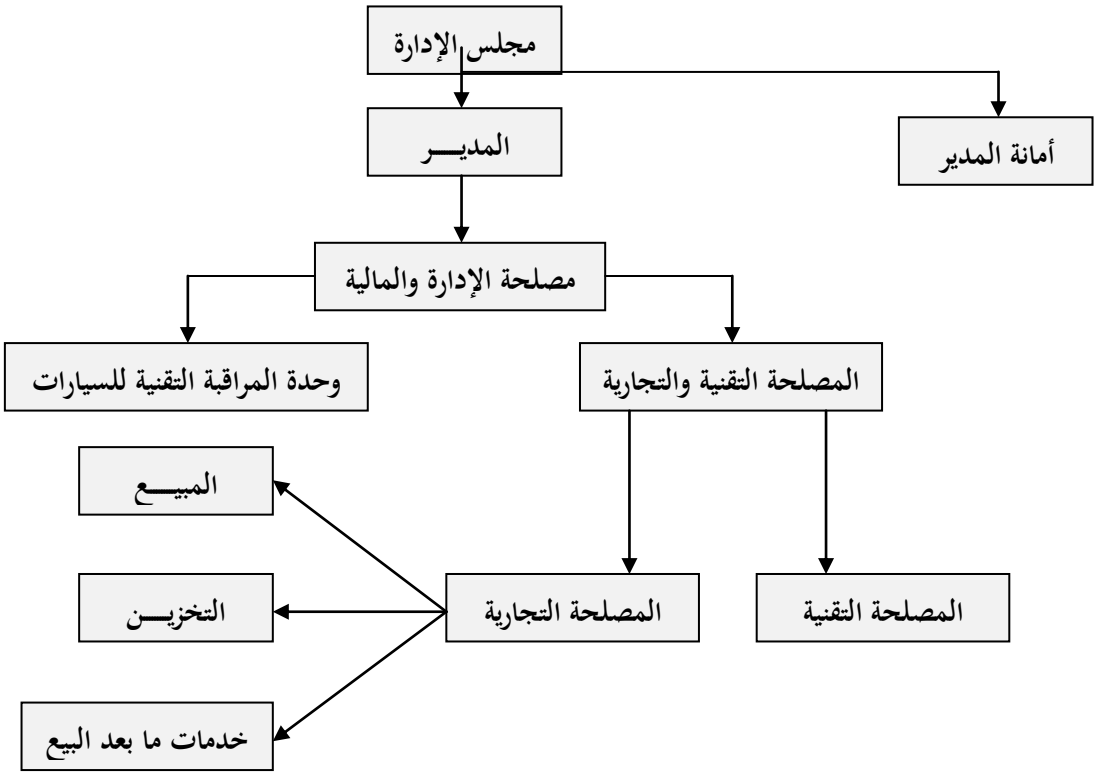
**-خدماتية:** وذلك لاعتمادها على نشاطها الثاني الجديد وهو المراقبة التقنية للسيارات وتعد المؤسسة الأولى في هذا المجال على مستوى ولاية "الوادي".

**المطلب الثاني: محيط المؤسسة ومخطط مكان التربص**

**الفرع الأول: محيط المؤسسة**

يتكون محيط المؤسسة من عدد من نقاط وهي مبين في الجدول التالي:

**الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة**




**المصدر:** مؤسسة توزيع وصيانة وبيع العتاد الفلاحي.

من الشكل السابق سيتم توضيح المهام الخاصة لكل مصلحة على حدا كما يلي:

**أولا: سوق المؤسسة:** تستحوذ المؤسسة على نصيب كبير من سوق الزيوت وقطع الغيار بولاية "الوادي"، كما أنها تتقسم، المراقبة التقنية للسيارات الموجودة بالشط، وللمؤسسة زبائن آخرين من مناطق المجاورة مثل "تقرت" ويقصدونها قصد المراقبة التقنية لسياراتهم.

أما بالنسبة للعتاد الفلاحي فتسيطر المؤسسة على هذا السوق في ولاية فهي الممول الوحيد له وللمؤسسة نصيب من الأسواق بالولايات المجاورة للعتاد الفلاحي لاسيما الجرارات مثل "تبسة و تقرت".

**ثانيا: مجلس الإدارة:** ويتكون هذا المجلس من (07) أعضاء من شتى مصالح المؤسسة، ويجتمع من (04) إلى (06) مرات في السنة، وذلك للنظر في التسيير الداخلي للمؤسسة، والخروج بنظرة تسييرية ناجحة، وينتخب هذا المجلس لمدة (06) سنوات، ويعين فيه رئيسا لمجلس الإدارة وهو المدير العام للمؤسسة.

**ثالثا: مصلحة الإدارة والمالية:** وتقوم هذه المصلحة بعدت مهام فهي المسؤولة عن الشؤون الداخلية للمؤسسة، كما تقوم بتقديم المعلومات الكافية للمدير من الناحية القانونية المتعلق بقيود اليومية، وحجم التعاملات مع البنك والضرائب، كما تقحم نظرة شاملة عن تعامل المؤسسة مع الموردين والزبائن، كما تقوم بالتسيير الإداري للعمال، ذلك بمراقبة التسيير اليومي للعمال والموظفين والعقود المبرمجة للعمال وتسديد أجورهم.

**رابعا: مصلحة المحاسبة:** فإن هذه المصلحة تقوم بتسجيل عمليات المحاسبة التي تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء وتقييد كل ذلك في دفتر اليومية، كما تقوم بإعداد الميزانية الافتتاحية والختامية، كما تساهم في معرفة الرسوم والمنح، وتمكن المؤسسة من معرفة حجم البضائع والسلع الموجودة داخل مخازنها.

**خامسا: المصلحة التجارية:** وهذه المصلحة هي المسؤولة عن شراء مختلف السلع من عتاد فلاحي وقطع غيار وزيوت من طرف الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة، كما أن هذه المصلحة غير سؤولة عن تخزين هذه البضائع يحيث تحتوي على مخزنين " مخزن قطع غيار والزيوت، ومخزن العتاد الفلاحي"، ويشرف على كل مخزن أمين المخزن الذي يتابع عملية دخول السلع وخروجها من كلا المخزنين.

والمصلحة التجارية أيضا هي المكلفة بعملية البيع سواء كانوا تجار الجملة او تجار التجزئة او مستهلكين نهائيين، وهذه المصلحة أيضا هي المشرفة على عملية البيع والتحويل والتمويل للفرع الجامعي.

**سادسا: المصلحة التقنية:** وتشرف هذه المصلحة على تقديم خدمات ما بعد البيع للزبائن، كما تشرف على عملية صيانة الآلات والمعدات الفلاحية.

**سابعا: عمال المؤسسة:** سوف نقوم برسم جدول نبين فيه عمال المؤسسة.

**الجدول رقم (3-1): يمثل العمال بمؤسسة EDIMMA مؤسسة توزيع وصيانة وبيع العتاد الفلاحي**

| المنصب | العـدد |
|---|---|
| رؤساء العمال | 06 |
| الإطارات المسؤولة | 02 |
| الإطارات السامية | 02 |
| الإطارات المتوسطة | 05 |
| العمال | 08 |
| المجمـوع | 23 |

**المصدر**: مؤسسة توزيع وصيانة وبيع العتاد الفلاحي.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عدد عمال مؤسسة EDIMMA توزيع وصيانة العتاد الفلاحي هو (23) عامل منهم (20) بمقر المؤسسة الاجتماعي في "تكسبت" و (03) منهم في الفرع الجامعي، كما أن المؤسسة مؤخرا أضافت (04) عمال عقود ما قبل التشغيل.

**الفرع الثاني: مخطط موقع مكان التربص**

سوف نقوم برسم نبين فيه موقع مؤسسة EDIMMA في ولاية الوادي.

**شكل رقم (3-2): مخطط موقع مكان التربص**

**المصدر:** مؤسسة توزيع وصيانة وبيع العتاد الفلاحي.

قمنا في هذا المبحث بنظر عامة عن المؤسسة محل دراستنا حيث قمنا بتعريف المؤسسة وكانت مؤسسة EDIMMA مؤسسة توزيع وصيانة وبيع العتاد الفلاحي، وقمنا بدراسة نشاطها وهي متكونة من عدة نشاطين تجاري وخدماتي، وتطرقنا إلى محيط المؤسسة وهو مكون من عدة مصالح، وقمنا برسم شكل يبين مكان موقع مكان التربص في ولاية "الوادي"، وسوف نقوم في المبحث الثاني بالنظر إلى القوائم والتقارير المالية لهذه المؤسسة.

## المبحث الثاني: عرض القوائم والتقارير المالية وتقرير محافظ الحسابات

سوف نقوم في هذا المبحث إلى التطرق إلى عرض القوائم والتقارير المالية لهذه المؤسسة

### المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية وجدول الأرباح والخسائر

**أولا: الميزانية:** تتكون الميزانية من شقين هما الخصوم والأصول وسوف نقوم بوضع كل من ميزانية الأصول وميزانية الخصوم.

### 1. ميزانية العامة للأصول في 2014/12/31

**الجدول رقم (3–2): ميزانية العامة للأصول**

| الأصول | 2014 | | | 2013 |
|---|---|---|---|---|
| | المبالغ الإجمالية | الإهتلاكات وخسائر القيمة | المبلغ الصافي | المبلغ الصافي |
| الموجودات غير المتداولة | | | | |
| الأصول غير الملموسة | 479000 | 102216 | 376783 | 424683 |
| أراضي | 26240000 | | 26240000 | 26240000 |
| المباني | 19708846 | 14846185 | 4862661 | 5390693 |
| الأصول امتياز أخرى | 38607839 | 36682181 | 1925658 | 1246759 |
| الاستثمارات والأرصدة المدينة الأخرى | 1500000 | | 1500000 | 1500000 |
| الأصول الضريبية المؤجلة | 847590 | | 847590 | 892890 |
| مجموع الأصول الغير متداولة | 87383276 | 51630583 | 35752692 | 35695026 |
| الأصول المتداولة | | | | |
| مخزون بضاعة | 6803592 | 1278176 | 5525416 | 6073324 |
| الزبائن | 34932120 | 2254374 | 32677746 | 28403641 |
| أرصدة مدينة أخرى | 6080530 | | 6080530 | 6080530 |
| الضرائب المماثلة | 1357406 | 1357406 | | 1085661 |
| الخزينة | 453331 | | 453331 | 1775333 |
| مجموع الأصول المتداولة | 49626981 | 3532550 | 46094430 | 42735745 |
| مجموع الأصول عامة | 87383276 | 51630583 | 35752692 | 35695062 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## 2. ميزانية العامة للخصوم في 2014/12/31

**الجدول رقم (3-3): ميزانية العامة للخصوم**

| | 2014 | 2013 |
|---|---|---|
| رأس المال الخاص | | |
| رأس المال المصدر | 28800000 | 28800000 |
| إعادة التقييم | 4113453 | 4113453 |
| النتيجة الصافية | (-17489920) | (-17489920) |
| رؤوس أموال خاصة | 325463 | 233599 |
| المجموع (1) | 15748896 | 15423533 |
| الخصوم الغير متداولة | | |
| القروض المالية | 2469433 | 2736677 |
| الإيرادات المؤجلة | 18715053 | 18563397 |
| المجموع (2) | 21184487 | 21300075 |
| المطلوبات المتداولة | 37963871 | 33894130 |
| موردون دائنون | 1141003 | 1597578 |
| الضرائب | 5808764 | 6215453 |
| مجموع (3) | 44913639 | 41707162 |
| **مجموع الخصوم عامة (1+2+3)** | 81847122 | 78430771 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## ثانيا: حساب الأرباح والخسائر في 2014/12/31

**الجدول رقم (3-4): حساب الأرباح والخسائر**

| العناوين | | 2014 | | 2013 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | تدفق (بالدينار) | الائتمان (بالدينار) | تدفق (بالدينار) | الائتمان(بالدينار) |
| مبيعات البضائع | | | 31259143 | | 24923476 |
| | خدمات الإنتاج | | 12392195 | | 12809410 |
| صافي خصم المبيعات التجارية، والحسومات، تخفيض | | | 43651338 | | 37732886 |
| إعانات التشغيلية | | | 154363 | | |
| 1- الإنتاج السنة | | | | | 37732886 |
| مشتريات بضاعة مباعة | | 27122428 | | 20488680 | |
| مواد الأولية | | 706760 | | 685580 | |
| لوازم الأخرى | | 157274 | | 166547 | |
| التغير في المخزون | | 242220 | | 1410750 | |
| مشتريات الدراسات والخدمات | | 53786 | | 38183 | |
| | الصيانة والإصلاح | 176187 | | 176650 | |
| | أقساط التأمين | 146644 | | 158570 | |
| | أجور الوسطاء والرسوم | 335300 | | 322000 | |
| | إعلانات | 173784 | | 91590 | |
| | السفر والبعثات وحفلات الاستقبال | 671092 | | 814319 | |
| خدمات أخرى | | 383973 | | 266019 | |
| 2- استهلاك العام | | 30169452 | | 24619192 | |
| 3- العمليات ذات القيمة المضافة (1-2) | | | 13636250 | | 13113694 |
| نفقات الموظفين | | 11288515 | | 11271129 | |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

أكثر توضيحا على الصفحة التالية

## تابع لحساب الأرباح والخسائر في 2014/12/31

**الجدول رقم (3-5): حساب الأرباح والخسائر**

| العناوين | 2014 | | 2013 | |
|---|---|---|---|---|
| | تدفق (بالدينار) | الائتمان (بالدينار) | تدفق (بالدينار) | الائتمان(بالدينار) |
| الضرائب والمدفوعات المماثلة | 894511 | | 875267 | |
| 4- إجمالي الفائض التشغيلي | | 1453223 | | 967297 |
| إيرادات التشغيل الأخرى | | 9057 | | 654976 |
| مصروفات التشغيل الأخرى | 143164 | | 601205 | |
| انخفاض قيمة | 1050989 | | 771515 | |
| 5- نتيجة التشغيل | | 349226 | | 246553 |
| النفقات المالية | 13763 | | 10935 | |
| 6- نتيجة المالية | 13763 | | 10935 | |
| 7- نتيجة العادية (5-6) | | 335463 | | 238599 |
| الضريبة المستحقة على النتيجة | 10000 | | 5000 | |
| صافي الدخل للسنة | | 325463 | | 233599 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## ثالثا: حركة المخزون في 2014/12/31

**جدول رقم (3–6): حركة المخزون**

| العناوين | رصيد بداية السنة | حركات الفترة | | موازنة نهاية العام |
|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | |
| مخزون البضائع | 7227762 | 26931835 | 27412310 | 6747287 |
| المواد واللوازم | 123737 | 429403 | 496536 | 56304 |
| المجمـــوع | 7351500 | 27360939 | 27908847 | 6803592 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## رابعا: نفقات الموظفين والضرائب والرسوم، وخدمات أخرى في 2014/12/31

**جدول رقم (3–7): نفقات الموظفين والضرائب والرسوم، وخدمات أخرى**

| العناوين | المبالغ |
|---|---|
| **خدمات أخرى** | |
| نقل البضائع والنقل الجماعي | 128965 |
| البريد والاتصالات | 102909 |
| الخدمات المصرفية وما شابه | 26597 |
| المجموع (1) | 258473 |
| نفقات الموظفين | |
| أجور الموظفين | 9397221 |
| اشتراكات اجتماعية | 1882293 |
| نفقات الموظفين الآخرين | 9000 |
| المجموع (2) | 11288515 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة على التعويض | 16500 |
| الضرائب والرسوم الغير قابلة للاسترداد على المبيعات | 878011 |
| المجموع (3) | 894511 |
| المجموع (3+2+1) | 12441499 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## خامسا: الأخرى من الإيرادات والمصروفات التشغيلية في 2014/12/31

**جدول رقم (3–8): الإيرادات والمصروفات التشغيلية الأخرى**

| المصروفات والإيرادات الأخرى | المبالغ |
|---|---|
| أتعاب الحضور | 115555 |
| تكاليف استثنائية من إدارة الجارية | 18000 |
| الأخرى من النفقات التشغيلية الحالية | 9609 |
| المـجمـوع | 143164 |
| إيرادات التشغيل الأخرى | **المبالغ** |
| الدخل الاستثنائي من إدارة العمليات | 90157 |
| المـجمـوع | 90157 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## سادسا: إطفاء خسائر الإدلاء بالبيانات في 2014/12/31

**جدول رقم (3–9): قيم إطفاء خسائر الإدلاء بالبيانات**

| المواضيع المشاركات | الاستهلاك المتراكم في بداية السنة | سنة الاستهلاك (1) | عناصر خارج النقصان | الاستهلاك المتراكم في نهاية السنة | ضريبة الاستهلاك السنة (2) | الانحرافات (1)-(2) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| شهرة المحل | | | | | | |
| الموجودات غير الملموسة | 54316 | 47900 | | 102216 | 47900 | |
| الموجودات الملموسة | 50722433 | 805933 | | 51528367 | 805933 | |
| المـجمـوع | 50776749 | 853833 | | 51630583 | 853833 | |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## سابعا: الأصول التأسيس أو تم الحصول عليها خلال السنة في 2014/12/31

**جدول رقم (3– 10): الأصول إنشاء أو الحصول عليها خلال السنة**

| فئة (نوع من الأصول المنشأة أو اكتسبت من التفاصيل) | إجـمالـي | الضريبة على القيمة المضافة | المبلغ الصافي |
|---|---|---|---|
| شهرة المحل | | | |
| الموجودات غير الملموسة | | | |
| الموجودات الملموسة | 957000 | | 957000 |
| المـجمـوع | 957000 | | 957000 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## ثامنا: تقرير تحليلي للمجموعة نتيجة الضرائب في 2014/12/31

**جدول رقم (3– 11): تقرير تحليلي للمجموعة نتيجة الضرائب**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1. صافي الدخل للفترة (قائمة الدخل) | ربح | | 325463 |
| | خسارة | | |
| 2. الإعادة | | | |
| الضريبة على أرباح الشركات | الضرائب المستحقة على النتيجة | | 10000 |
| | الضرائب المؤجلة (التغييرات) | | |
| مجموع الإعادة | | | 10000 |
| 3. الخصومات | | | |
| 4. العجز السابقة (ليتم خصمها) | | | |
| العجز سنة 2013 | | | (19469213) |
| مجموع العجز | | | (19469213) |
| نتيجة الضريبة (4+3+2+1) | الربح | | |
| | العجز | | (19469213) |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## تاسعا: العمولات ورسوم السمسرة والإتاوات والرسوم والتعاقد، الرسوم المختلفة والرسوم مقر 2014/12/31

**جدول رقم (3– 12): العمولات ورسوم السمسرة والإتاوات والرسوم والتعاقد، الرسوم المختلفة والرسوم مقرة**

| تعيين المستفيدين | العنوان | رقم ضريبة | المبلغ المستلم |
|---|---|---|---|
| العبودي محمد | بوملية ديدوش مراد قسنطينة | 19025050060246 | 187200 |
| عوادي مصطفى ،محاسب، الجزائر، | حي المصاعبة الوادي | 197639100082425 | 250000 |
| دريس كمال فتحي | حي القدس الوادي | 197616220123144 | 20000 |
| مساوي المعلوماتية | حي 17 أكتوبر الوادي | 795739010006429 | 25000 |
| المجموع | | | 482200 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## المطلب الثاني: عرض ميزان المراجعة

في ما يلي سنقوم بعرض ميزان المراجعة وكل المعلومات المالية المتعلقة به.

### الفرع الأول: الميزان العام في 2015/04/27

**جدول رقم (3- 13): الميزان العام (ميزان المراجعة)**

| الحساب | العنوان | إعادة فتح (أرصدة) | | الحركة 2014/01/01-2014/21/31 | | المجموع الحركة 2014/12/31 | | الرصيد 2014/12/31 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن |
| 101000 | رأس المال الاجتماعي | | 2880000.00 | | | | 28800000.00 | | 28800000.00 |
| 106100 | الاحتياط قانونية | | 400000.00 | | | | 400000.00 | | 400000.00 |
| 106200 | الاحتياطي القانوني | | 13495.00 | | | | 13495.00 | | 13495.00 |
| 106400 | الاحتياط الإختياري | | 3699958.68 | | | | 3699958.68 | | 3699958.68 |
| 110000 | الأرباح المحتجزة | 14929038.75 | | 233599.43 | | 14929038.75 | 14929038.75 | 233599.43 | 14929038.75 |
| 115 | تقرير جديد | 279481.25 | | | | 279481.25 | | 279481.25 | |
| 120000 | ربح السنة | | 233599.43 | | 233599.43 | 233599.43 | 233599.43 | | |
| 122100 | مساهمات من شركات زميلة | | 8289459.65 | | | | 8289459.65 | | 8289459.65 |
| 132200 | صندوق آخر | | 60702377.85 | | | | 60702377.85 | | 60702377.85 |
| 133 | الأصول الضريبية المؤجلة | 892890.00 | | | | 892890.00 | | 892890.00 | |
| 133000 | الأصول الضريبية المؤجلة | | | 45299.88 | | | | 45299.88 | 45299.88 |
| 153 | أحكام للمعاشات | | 3571650.00 | | | | 3571650.00 | | 3571650.00 |
| 153000 | أحكام لمعاشات والتزامات مماثلة | | | 151656.12 | | | 151656.12 | | 151656.12 |
| 164100 | القروض | | 146053.25 | | 36513.25 | 36513.25 | 146053.25 | | 109540.00 |
| 164200 | قروض كوينتن | | 2191943.59 | | 230730.90 | 230730.90 | 2191943.59 | | |
| 164300 | قروض جامع | | 398681.00 | | | | 398681.00 | | 398681.00 |
| 204000 | الكمبيوتر والبرامج ذات الصلة | 479000.00 | | | | 479000.00 | | 479000.00 | |
| 211000 | أراضي | 26240000.00 | | | | 26240000.00 | | 26240000.00 | |
| 213100 | مباني | 19540862.00 | | | | 19540862.00 | | 19540862.28 | |
| 213210 | تجهيز معدات المحراث | 8277.49 | | | | 8277.49 | | 8277.49 | |
| 213220 | نفط الجنوب الأثاث تجهيز | 159706.65 | | | | 159706.55 | | 159706.55 | |
| 215100 | معدات الورش | 2992573.20 | | | | 2992573.20 | | 2992573.20 | |
| 215200 | معدات المراقبة التقنية | 8598731.20 | | | 860000.00 | | 8598731.20 | 8598731.20 | |
| 215210 | تكييف | | | | | | 860000.00 | 880000.00 | |
| 215300 | معدات طبية | 1147868.25 | | | | | 1147868.25 | 1147868.25 | |
| 218100 | معدات النقل | 8192707.18 | | | | | 8192707.18 | 8192707.18 | |
| 218200 | معدات المكتب | 2575957.87 | | 200.00 | 52000.00 | | 1625383.53 | 1625383.53 | |
| 218210 | معدات المكتب | | | | 45000.00 | | 2627957.87 | 2627575.87 | 200.00 |
| 218230 | جهاز حاسوب 600 HP | 12517818.61 | | | | | 45000.00 | 45000.00 | |
| 218300 | تثبيت المشهد | 1500000.00 | | | | | 12517818.61 | 12517818.61 | |
| 261000 | التتر الفتيات | | 54316.67 | 47900.00 | | | 1500000.00 | 1500000.00 | |
| 280400 | إطفاء برامج الكمبيوتر وما يتصل بها | | 12628957.90 | 528032.04 | | 102216.67 | | 102216.67 | 102216.67 |
| 281300 | تسجيل الموظفين المطفأة | | 1563127.12 | | | 13156929.94 | | 13156989.94 | |
| 281320 | إطفاءات تجهيز شركة نفط الجنوب | | 8275.49 | | | 1563127.12 | | 1563127.12 | |
| 281321 | إطفاء مويي تجهيز شركة نفط الجنوب | | 117792.76 | | | 82275.49 | | 8275.49 | |
| 281322 | معدات الورش | | 2974080.78 | 6000.00 | | 117792.76 | | 117792.76 | |
| 2815200 | معدات الورش الأخرى | | 8346081.84 | 38300.00 | | 298080.78 | | 298080.78 | |
| 2815300 | معدات من شركة أخرى | | 1149238.25 | 195.00 | | 1149433.25 | | 1149433.25 | |
| | المجموع العام | 104195296.16 | 81288999.26 | 1467843.58 | 1051182.47 | 105653139.74 | 82340181.73 | 104918496.73 | 81605538.72 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## تابع للميزان العام (ميزان المراجعة)

### جدول رقم (3- 14): الميزان العام (ميزان المراجعة)

| الحساب | العنوان | إعادة فتح (أرصدة) | | الحركة 2014/01/01- 2014/21/31 | | المجموع الحركة 2014/12/31 | | الرصيد 2014/12/31 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن |
| 281810 | النقل حصيرة المطفأة | 104196.16 | 81288999.26 | 1457843.58 | 1051.182.47 | 105653139.74 | 82340181.73 | 104918496.73 | 81605538.72 |
| 281820 | المكاتب المتنقلة المطفأة | | 8373737.95 | | | | 8373737.95 | | 8373737.95 |
| 2818200 | المكاتب المتنقلة | | 1497618.46 | | 17962.00 | | 1515580.46 | | 1515580.46 |
| 281821 | مكتب حصيرة | | 9406.67 | | 2080.00 | | 11486.67 | | 11486.67 |
| 2818210 | مكتب موبي | | 2512858.70 | | 44334.30 | | 2557193.00 | | 2557193.00 |
| 281822 | موبي تجهيز شركة نفط الجنوب | | 29800.00 | | 16800.00 | | 46600.00 | | 46600.00 |
| 281830 | أمان المطفأة وتركيب | | 40865.42 | | | | 40865.42 | | 40865.42 |
| 300101 | المخزون المحرك | 3276363.37 | 11470591.93 | | 152230.51 | | 11622822.44 | | 11622822.44 |
| 300102 | المخزون لومبارد | 275295.45 | | 1158558.17 | 102723.96 | 4434921.54 | 1025723.96 | 3409197.58 | |
| 300103 | مخزون الإسباني | 280180.65 | | | 856.54 | 275295.45 | 856.54 | 274438.91 | |
| 300104 | مخزون هولندي | 3737.00 | | | 6964.49 | 280180.65 | 216.46 | 273.438.91 | |
| 300107 | مخزون روجيغي | 2164.60 | | | | 3737.00 | | 3737.00 | |
| 300110 | مخزون كلاسيكي | 1334.24 | | | 2424969.60 | 2164.60 | | 1948.00 | |
| 300111 | مخزن كوتيمي | 11124.00 | | | 107028.52 | 1334.24 | 2424969.60 | 1334.24 | |
| 300113 | مخزون بنيتي | 808890.10 | 690.00 | | 203.74 | 11124.00 | 107028.52 | 11124.00 | |
| 300114 | مخزون شحن | 41427.86 | | 2193798.20 | | 3002688.30 | 203.74 | 577718.70 | |
| 300115 | مخزون متداول | 46282.69 | | 103650.00 | | 145077.86 | 3561.46 | 38049.34 | |
| 300117 | مخزون مختلف | 553178 | | | | 46282.69 | | 46078.95 | |
| 300118 | مخزون كأدوات | | | 101700.00 | | 654878.98 | | 651317.49 | |
| 300119 | مخزن i.m.t | 11106.81 | | 58200.00 | | 85200.00 | | 58200.00 | |
| 300121 | مخزون أمر | 10764.00 | | | 2923.91 | 11106.81 | | 11106.81 | |
| 300122 | مخزون مزاد | 55720.00 | 10226558.89 | | 2500.00 | 10764.00 | | 10764.00 | |
| 300124 | مخزون سوناكوم | | | | 200.00 | 10000.00 | 2923.91 | 10000.00 | |
| 300125 | ماسي فيرغسون | 29800.00 | | 420.00 | 23241720.25 | 56140.00 | 2500.00 | 56140.00 | |
| 300600 | تسليم مختلف | 29800.00 | | 85098.25 | 547780.00 | 85098.25 | 200.00 | 82174.34 | |
| 300605 | مخزون لحام | | | 10150.00 | 47661.92 | 39950.00 | 23951640.13 | 37450.00 | |
| 302201 | مخزون | 1261535.60 | | 200.00 | | 200.00 | 887234.26 | | |
| 304995 | مخزون مغيكول | 499454.26 | | 22690104.53 | 45540.00 | 23951640.13 | 147042.91 | 709919.88 | |
| 305401 | مخزون النفط / الشحوم | 4866.31 | | 387780.00 | 174454.96 | 887234.26 | 44536.96 | 339454.26 | |
| 3120 | مخزون تشهير | 44536.96 | | 142176.92 | | 147042.91 | 45540.00 | 99380.99 | |
| 312000 | مخزون lubrif Carbi | 45540.00 | | | 46744.00 | 44536.96 | 185494.96 | 44536.96 | |
| 313000 | مخزون lubrif Carbi | | | | 142634.11 | 45540.00 | 1800.00 | | |
| 314 | مخزون بطاقة ذكية | 46744.00 | | 185494.96 | 5988.90 | 185494.96 | 46744.00 | 10350.00 | |
| 314000 | مخزون نسيج صوفي الفرن | 24478.80 | | 800.00 | | | 178685.59 | 1800.00 | |
| 3141 | مخزون نسيج صوفي الفرن | 5988.90 | | | | 46744.00 | 5988.90 | | |
| 314100 | مخزون enacat | | | 154206.79 | 81174.90 | 89278.10 | 89278.10 | 36051.48 | |
| 380000 | شراء مخزون | 1676.20 | | 87601.90 | 68550.00 | 68550.00 | 68550.00 | | |
| | المجموع يشير إلى | 111547486.94 | 105236588.59 | 68550.00 | 29261987.03 | 140434819.92 | 134486555.42 | 111722089.16 | 105773824.56 |

**المصدر**: القوائم المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

**باقي ميزان المراجعة في الملحق رقم 2 من الصفحة 3 إلى 7**

## المطلب الثالث: عرض قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغييرات حقوق الملكية

**الفرع الأول: قائمة تدفقات الخزينة:** حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (7)، يوجد طريقتين لإعداد قائمة تدفقات الخزينة وهما الطريقة المباشر و الطريقة غير المباشر.

**أولا: قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة مباشرة:** لكي يتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة مباشرة يجب تحديد التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن و تحديد المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين كما يلي:

**جدول رقم (3-15): تحديد التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن**

| البيان | 2013 | 2014 |
|---|---|---|
| المبيعات | **21085135.78** | **24923476.08** |
| + رصيد الزبائن في بداية السنة | - | **3427911.00** |
| - رصيد الزبائن في نهاية السنة | - | **2100000.00** |
| = التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | **21085135.78** | **26251387.08** |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي.

**جدول رقم (3-16): تحديد المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين**

| البيان | 2013 | 2014 |
|---|---|---|
| تكلفة المبيعات و مصارف المستخدمين | **36194605.28** | **35513221.86** |
| - مخزون أول المدة | **17710593.92** | **26650062.07** |
| + مخزون أخر المدة | **26650062.07** | **28384879.53** |
| + رصيد الموردين في بداية السنة | **8717633.41** | **21674753.18** |
| - رصيد الموردين في نهاية السنة | **21674753.18** | **31570621.39** |
| = المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | **32177037.66** | **27352171.11** |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي .

**جدول رقم (3–17): قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة مباشرة**

| البيـــــان | 2013 | 2014 |
|---|---|---|
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التشغيل | | |
| + التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | 21085135.78 | 26251387.08 |
| – المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | (32177037.66) | ( 27352171.11) |
| – الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة | (13410616.48) | (11484890.46 ) |
| – الضرائب عن النتائج المدفوعة | (5000.00) | (5000.00 ) |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية | (24507518.36) | (12590674.49) |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية | - | |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التشغيل (أ) | (24507518.36) | (12590674.49) |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار | | |
| • الفرق بين المسحوبات و التحصيلات عن اقتناء و التنازل عن التثبيتات المعنوية | - | - |
| • الفرق بين المسحوبات و التحصيلات عن اقتناء و التنازل عن التثبيتات المالية | - | - |
| • الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية | | |
| • الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب) | (24507518.36) | (12590674.49) |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل | | |
| التحصيلات في عقاب إصدار أسهم | - | - |
| الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | - | - |
| التحصيلات المتأتية من الإقراض | - | - |
| تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة | (2736677.84) | (2888556.54) |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) | (27244196.2) | (15479231.03) |
| تغير أموال الخزينة في الفترة ( أ + ب + ج ) | (51751714.56) | (40660580.01) |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي

**ثانيا: قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير مباشرة:** انطلاقا من تقارير المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لسنة 2013 و 2014 تم إعداد الجدول التالي:

**الجدول رقم (3–18): قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير مباشرة**

| البيان | 2014 | 2013 |
|---|---|---|
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية | | |
| صافي نتيجة السنة المالية | (17489920) | (17489920) |
| تصحيحات من أجل: | | |
| + الإهتلاكات والأرصدة | (552058750) | (552058750) |
| – الفوائد المدينة | (11294823.20) | 12809410.56 |
| – تغير الضرائب المؤجلة | (844756.00) | (892890.00) |
| – تغير المخزونات | 3892327.17 | (6073324.40) |
| – تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى | 30197252.00 | 33894130.64 |
| – تغير الموردين والديون الأخرى | (6165051.82) | (6215453.74) |
| – نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب | (359144.88) | (1597578.42) |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية | 523035353.39 | 537624375.4 |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية | - | - |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التشغيل (أ) | 523035353.39 | 537624375.4 |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار | | |
| • الفرق بين المسحوبات و التحصيلات عن اقتناء و التنازل عن التثبيتات المعنوية | 11091901.88 | 1100784.03 |
| • الفرق بين المسحوبات و التحصيلات عن اقتناء و التنازل عن التثبيتات المالية | - | - |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار(ب) | 534127255.2 | 538725159.4 |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل | | |
| التحصيلات في عقاب إصدار أسهم | - | - |
| الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | - | - |
| التحصيلات المتأتية من القروض | 2469433 | 2736677 |
| تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة | - | - |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل(ج) | 536596688.2 | 541461836.4 |
| تغيرات أموال الخزينة للفترة ( أ + ب + ج ) | 1593759297 | 1130495721 |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي.

**الفرع الثاني: قائمة تغيرات حقوق الملكية:** انطلاقا من تقارير المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لسنة 2013 و 2014 تم إعداد الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-19): قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنوات 2013 و 2014**

| العناوين | رأس مال المؤسسة | أرباح محتجزة | فرق إعادة التقييم | الاحتياطات | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في 2013/12/31** | 28800000 | 14929038.75 | 4113453 | 4113453.58 | 51955945 33. |
| - **توزيعات الأرباح** | - | - | - | - | - |
| - **إعادة تقييم التثبيتات** | - | - | - | - | - |
| - **التغير في الاحتياطات** | - | - | - | - | - |
| - **تغير علاوة الإصدار** | - | - | - | - | - |
| - **تغير فارق التقييم** | - | - | - | - | - |
| - **صافي ربح الفترة** | (17489920) | - | - | - | ) 17489920 ( |
| - **صافي الزيادة في حقوق الأقلية** | - | - | - | - | - |
| **الرصيد في 2014/12/31** | 28800000 | 233599.43 | 4113453 | 4113453.58 | 37260506 01. |
| - **توزيعات الأرباح** | - | - | | - | - |
| - **إعادة تقييم التثبيتات** | - | - | | - | - |
| - **التغير في الاحتياطات** | - | - | | - | - |
| - **تغير علاوة الإصدار** | - | - | | - | - |
| - **تغير فارق التقييم** | - | - | | - | - |
| - **صافي ربح الفترة** | (17489920) | - | | - | ) 17489920 ( |
| - **صافي الزيادة في حقوق الأقلية** | - | - | | - | - |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي.

تطرقنا في هذا المطلب إلى عرض قائمة التدفقات النقدية وكانت فيها قائمتان قائمة مباشرة وقائمة غير مباشرة، وتطرقنا أيضا إلى قائمة تغيرات حقوق الملكية، أما في المطلب الموالي سوفن نتكلم عن عرض التقارير المالية الأخرى.

## المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تقرير محافظ الحسابات حول الأصول وخصوم المؤسسة وإلى تقارير مالية أخرى.

### المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات حول أصول المؤسسة

بعد قيام محافظ الحسابات بحفص القوائم المالية والتي تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج وغيرها، حيث يقوم بمراجعة كل مجموعة على حدا، وقبل البدء في عملية الفحص يجب عليه التطرق إلى الإجراءات التالية:

- القيام بالإجراءات تمهيدية لمراجعة الحسابات؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية،
- فحص الحسابات.

**الفرع الأول: تقرير حول الأصول:** وبعد قيام محافظ الحسابات بالإجراءات السابقة فإنه يقوم بإعداد تقريره موضحا فيه كل التحفظات الخاصة بهذه المراجعة، وسوف نتطرق إلى تقارير محافظ الحسابات وهي كالتالي:

**أولا: حسابات الأصول**

**1.حسابات الأصول غير المتداولة الثابتة**

**جدول رقم (3– 20): حسابات الأصول غير المتداولة الثابتة**

| التسمية | المبالغ من 31/12/2014 | المبالغ من 31/12/2013 | تطور في 31/12/2014 | |
|---|---|---|---|---|
| | | | القيمة | المعدل(%) |
| الأصول غير الملموسة | 479000.00 | 479000.00 | 0.00 | % |
| أصول ثابتة | - | - | - | % |
| أراضي | 26240000.00 | 26240000.00 | 0.00 | - |
| مباني | 19708846.32 | 19708846.32 | 166000.00 | - |
| الأصول المادية الأخرى | 37526039.84 | 37526039.84 | 125000.00 | - |
| الأصول الملموسة | - | - | - | - |
| الأصول الجارية | - | - | - | % |
| الأصول المالية | 1500000.00 | 1500000.00 | 0.00 | % |
| الأصول الضريبية المؤجلة | 892890.00 | 844756.00 | 48134.00 | - |
| إجمالي الأصول الخام | 86471776.16 | 86132642.16 | 339034.00 | % |
| الاستهلاك / انتكاسات | 5077649.90 | 50149636.55 | 1050766.76 | % |
| مجموع صافي الأصول | 35695026.22 | 35983005.61 | (859766.76) | % |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

في نهاية سنة 2013 يظهر جانب الأصول بمبلغ قدره 86471776.16دج بزيادة الإجمالية تقدر بقيمة 339034.00دج من رصيد السنة المالية 2012، هذا التطور من خلال:

- المقتنيات الجديدة للشركة بمبلغ قدره 291000.00 دج؛
- التغير في الضرائب المؤجلة بمبلغ قدره 48134.00 دج.

## 2. نتائج المراجعة للحسابات

**جدول رقم (3– 21): مراجعة للحسابات**

| التسمية | القيم المادية | القيمة الدفترية | التغيرات | |
|---|---|---|---|---|
| | | | سلبية | ايجابية |
| أراضي | 26240000.00 | 26240000.00 | 0.00 | - |
| مباني | 19540862.22 | 19540862.22 | 0.00 | - |
| معدات الأجهزة | 8277.46 | 8277.46 | 0.00 | - |
| معدات الأثاث | 159706.55 | 159706.55 | 0.00 | - |
| معدات الورشه | 2992573.20 | 2992573.20 | 0.00 | - |
| معدات المراقبة التقنية | 8598731.20 | 8598731.20 | 0.00 | - |
| معدات مكافحة الحريق | 1147868.25 | 1147868.25 | 0.00 | - |
| معدات النقل | 8192707.18 | 8192707.18 | 0.00 | - |
| أثاث المكتب | 1623143.53 | 1625383.53 | 2240.00 | - |
| معدات المكتب | 2581397.98 | 2575957.87 | 5440.00 | - |
| تخطيط والمرافق | 12517818.61 | 12517818.61 | 0.00 | - |
| مجموع | 83603086.16 | 83610766.16 | 7680.00 | |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

نلاحظ من الجدول أعلاه أن التغير في هذه التثبيتات لم يمس إلا أثاث المكتب ومعدات المكتب، وكتنت التغيرات سلبية أي بمعنى القيمة الدفترية أكبر من القيمة المادية.

## 3. حسابات الأصول المتداولة

**جدول رقم (3–22):المخزون والعمل**

| التسمية | المبالغ من 31/12/2014 | المبالغ من 31/12/2013 | تطور في 31/12/2014 | |
|---|---|---|---|---|
| | | | القيمة | المعدل(%) |
| البضائع | 7227762.88 | 5072230.65 | 2155532.23 | % 42 |
| المواد واللوازم | 123737.90 | 9829072.9 | 25465.00 | % 26 |
| مجموع المخزون الخام | 7351500.78 | 5170503.55 | 2180997.23 | %42 |
| انخفاض قيمة المخزونات | 1278176.38 | 1278176.38 | 0.00 | % |
| مجموع صافي المخزون | 6073324.40 | 3892327.17 | 2180997.23 | %42 |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## 4. ذمم مدينة ووظائف المماثلة

**جدول رقم (3– 23): ذمم مدينة ووظائف المماثلة**

| التسمية | المبالغ من 31/12/2014 | المبالغ من 31/12/2013 | تطور في 31/12/2014 | |
|---|---|---|---|---|
| | | | القيمة | المعدل(%) |
| الذمم المدينة (عملاء) | 30658015.25 | 29828589.42 | 2477291.42 | % |
| ذمم مدينة أخرى | 5397783.54 | 4503982.41 | 1236637.41 | % |
| الضرائب المماثلة | 108566.57 | 836015.59 | (1916857.00) | % |
| إجمالي حسابات طرف ثالث | 37141461.02 | 35168587.42 | 1797071.83 | % |
| قيم خسارة | 2254374.14 | 2254374.14 | 0.00 | % |
| مجموع صافي حسابات طرف ثالث | 34887086.88 | 32914213.28 | 1797071.83 | % |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## 5. توافر واستيعابها (البنوك)

**جدول رقم (3–24): توافر واستيعاب (البنوك)**

| التسمية | المبالغ من 31/12/2013 | المبالغ من 31/12/2012 | تطور في 31/12/2013 | |
|---|---|---|---|---|
| | | | القيمة | المعدل(%) |
| الاستثمار المالية الحالية وغيرها | 0.00 | 0.00 | 0.0 | % |
| الخزينة | - | - | - | - |
| حساب بنك BADR | 1245483.13 | 72590.78 | 1172892.35 | - |
| حساب بنك 236 | 0.00 | 0.00 | - | - |
| حساب CPA | 526617.17 | 274094.09 | 252523.05 | - |
| حساب BDL | 3233.48 | 3233.48 | 0.00 | - |
| حساب CNMA | 0.00 | - | - | - |
| صفة صندوق | 0.00 | - | - | % |
| مجموع حساب توفر واستيعابها | 1775333.75 | 381254.36 | 1394079.39 | % |
| القيمة خسارة | 0.00 | 0.00 | - | % |
| مجموع حساب توفر واستيعابها | 1775333.75 | 381254.36 | 1394079.39 | % |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول خصوم المؤسسة

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض تقرير محافظ الحسابات حول مجمل خصوم المؤسسة.

### الفرع الأول: حسابات الخصوم

### أولا: رأس المال الخاص

**جدول رقم (3-25): حسابات الخصوم**

| التسمية | المبالغ من 31/12/2014 | المبالغ من 31/12/2013 | تطور في 31/12/2014 | |
|---|---|---|---|---|
| | | | القيمة | المعدل(%) |
| رأس المال المصدر | 28800000.00 | 28800000.00 | - | % |
| أقساط التأمين والاحتياطيات | 4113453.68 | 4113453.68 | - | % |
| النتيجة الصافية | 233599.43 | 1295917.57 | (721698.40) | % |
| رؤوس أموال أخرى جديد | (17723520.00) | (19019437.57) | 2017615.97 | % |
| المجموع | 15425533.11 | 15189933.68 | 15189933.68 | % |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

### ثانيا: الخصوم غير المتداولة

**جدول رقم (3-26): الخصوم غير المتداولة**

| التسمية | المبالغ من 31/12/2013 | المبالغ من 31/12/2012 | تطور في 31/12/2013 | |
|---|---|---|---|---|
| | | | القيمة | المعدل(%) |
| القروض المالية<br>منتجات أحكام المسجلة للتقدم | 2736677.84<br>18563397.50 | 2888556.54<br>18370861.50 | -151879.00<br>+192536.00 | %0 |
| المجموع | 21300075.34 | 21259418.04 | 40657.30 | % |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

### ثالثا: الخصوم المتداولة

**جدول رقم (3-27): الخصوم المتداولة**

| التسمية | المبالغ من 31/12/2014 | المبالغ من 31/12/2013 | تطور في 31/12/2014 | |
|---|---|---|---|---|
| | | | القيمة | المعدل(%) |
| حسابات دائنة | 33894130.64 | 30197252.00 | 3696878.64 | % |
| الضرائب | 1597578.42 | 359144.88 | 1238433.54 | % |
| الخصوم الأخرى | 6215453.74 | 6165051.82 | 50402.22 | % |
| خزينة الخصوم | 0.00 | 0.00 | - | % |
| مجموع الحساب الثالث الخام | 41707162.80 | 36721448.70 | 4985714.10 | % |
| القيمة خسارة | - | - | - | % |
| مجموع صافي الحساب الثالث | 41707162.80 | 36721448.70 | 4985714.10 | %0 |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## رابعا: نتائج حسابات المصاريف

جدول رقم (3-28): نتائج حسابات المصاريف

| الحساب | العناوين | 2014 | 2013 | التغيير | % |
|---|---|---|---|---|---|
| 60 | مشتريات استهلكت | 22789742.11 | 19767072.72 | 11050955.26 | - |
| 61 | مواد ولوازم مستهلك | 357520.81 | 563242.95 | 182949.03 | - |
| 62 | مواد ولوازم مستهلك الأخرى | 1471929.57 | 1258966.44 | -767940.69 | - |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 11271129.20 | 10589745.78 | -181696.25 | - |
| 64 | الضرائب والرسوم | 875267.00 | 701124.60 | 144828.66 | - |
| 65 | مصروفات التشغيلية الأخرى | 601205.92 | 190067.26 | -2865147.65 | - |
| 66 | النفقات المالية | 109953.97 | 13144.77 | -203743.91 | - |
| 68 | خسارة انخفاض قيمة | 627113.39 | 1634041.43 | -1770690.54 | - |
| 69 | الضرائب على الدخل | 5000.00 | 5000.00 | - | - |
| مجموع المصاريف | | 38154263.97 | 34722405.57 | 5594503.23 | - |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وبيع وصيانة العتاد الفلاحي

## خامسا: حسابات المنتجات

جدول رقم (3-29): حسابات المنتجات

| الحساب | العناوين | 2014 | 2013 | التغيير | % |
|---|---|---|---|---|---|
| 700 | مبيعات بضاعة | 24923476.08 | 21085135.78 | 3838340.30 | %18 |
| 706 | الفوائد | 12809410.56 | 11294823.20 | 1514587.26 | %13 |
| 74 | المنح | 0.00 | 0.00 | - | - |
| 75 | المنتجات مالية | 654976.76 | 2722673.79 | -2067697.03 | - |
| 78 | ايردات انخفاض القيمة | 0.00 | 915263.25 | 915263.25 | - |
| مجموع المنتجات | | 38387863.40 | 36018323.52 | 2369539.88 | %07 |

**المصدر**: التقارير المالية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي

## المطلب الثالث: التقارير المالية الأخرى الملحقة بتقرير محافظ الحسابات

انطلاقا من تقارير المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لسنة 2013 و 2014 وحسب المعطيات المتوفرة لدينا تم إعداد التقارير التالية:

### الفرع الأول: تقرير المالي للرقابة الداخلية

يقوم بالمراقبة الداخلية لمركز توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي محافظ الحسابات، وتكون المراقبة عن طريق الإرسال الإلكتروني، تقوم EDIMMA بإرسال التقارير المالية عبر الإرسال الإلكتروني ويقوم بمراجعتها في اليوم ذاته، إذا وجد خطأ في أحدى هذه التقارير يقوم بإرجاعها عبر الإرسال الإلكتروني وطلب تصحيح الخطأ [1].

[1]. بناءا على مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

**الفرع الثاني: تقرير مجلس الإدارة**

حققت مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي أرباحا صافية تقدر بـ 233599.43 دج في سنة 2014 مقابل 1295917.51 دج فقط في سنة 2013 وقد بلغ رقم أعمال 28800000 دج خلال سنة 2014 هذا الرقم الأعمال لم يتغير خلال السنتين

أما إنجازات مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي خلال سنة 2013 و2014 المتعلق المشتريات والمبيعات و يتمثل فيما يلي:

**الجدول رقم (3–30): مشتريات سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.**

| البيان | مشتريات سنة 2014 | مشتريات سنة 2013 | التطور % |
|---|---|---|---|
| بضاعة | 7227762.88 | 5072230.65 | %17.52 |
| مواد ولوازم | 123737.90 | 9829072.9 | %0.25 |
| القيمة (بدينار جزائري) | 7351500.78 | 5170503.55 | %17.77 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناءا عن مقابلة (2015/04/25).

من خلال الجدول، نلاحظ أن كمية المشتريات لسنة 2014 بلغت 7351500.78 وفي سنة 2013 لغت 5170503.55 ومن خلال هذا نلاحظ أن قدرت الزيادة بمعدل 17.77% من خلال المقارنة بين السنتين.

**الجدول رقم (3-31): مبيعات سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.**

| البيان | مبيعات سنة 2013 | مبيعات سنة 2014 | التطور % |
|---|---|---|---|
| القيمة (مليون دينار) | 21085135.78 | 24923476.08 | %18 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناءا عن مقابلة (2015/04/25).

من خلال الجدول، نلاحظ أن كمية المبيعات لسنة 2014 قد بلغت 24923476.08 مقارنة بسنة 2013 التي بلغت 21085135.78، كما أن معدل الزيادة في المبيعات بلغ 18% من خلال المقارنة بين السنتين.

**الفرع الثالث: التقرير المالي عن الموارد البشرية**

الرأس المال البشري هو مركز التطور وحجر الزاوية في المؤسسة إذ أنه يمكنها من اكتساب موقع قوي في السوق، كما أن عدد العمال في مؤسسة توزيع وصيانة وبيع العتاد الفلاحي بالوادي قد بلغ 23 عاملا، مشكل كالتالي:

**جدول رقم(3–32) : نسب عدد العمال المؤسسة**

| المنصب | العـدد | النسبة % |
|---|---|---|
| رؤساء العمال | 06 | %26.09 |
| الإطارات المسؤولة | 02 | %8.69 |
| الإطارات السامية | 02 | %8.69 |
| الإطارات المتوسطة | 05 | %21.74 |
| العمال | 08 | %34.79 |
| المجموع | 23 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناءا على معطيات المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن فئة العمال بلغت 34.79% فهي تمثل أكبر نسبة وتليها فئة رؤساء العمال التي تبلغ نسبتها 26.09% ثم تأتي فئة الإطارات المتوسطة التي تبلغ نسبتها 21.74% ثم تليها فئتي الإطارات السامية والإطارات المسؤولة التي تبلغ نسبتهما وهي متساوي بـ 8.69% ، هذا يبين أن المؤسسة تعتمد في عملها العمال.

**المطلب الرابع: إجراءات محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة.**

سنعرض في ما يلي الخطوات والإجراءات التي قام بها محافظ الحسابات لإعداد تقارير المراجعة المتعلقة بالمؤسسة محل الدارسة، كما يلي:

قام محافظ الحسابات بمجموعة من الإجراءات لتنفيذ برنامج المراجعة الموضوع من طرفه، وإجراءات المراجعة هي عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ عملية المراجعة فعليا، وهذه الإجراءات متروكة لتقدير المراجع يختار ما يراه ضروريا ومناسبا من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة.

**الفرع الأول: إجراءات التحقق من الأصول**: تتمثل الإجراءات المرتبطة بالتحقق من الأصول فيما يلي:

**1- إجراءات التحقق من الأصول الثابتة**

**أ- التحقق من الوجود الفعلي للأصل الثابت**: قام محافظ الحسابات بعملية الجرد وذلك من خلال تواجده في مكان الجرد والإطلاع على كشوف جرد الأصول الثابتة، ومقارنتها بما هو مسجل في الدفاتر والسجلات هذا في حالة ما إذا كان الأصل متواجد بالمؤسسة، أما إذا كان الأصل في حيازة الغير كأن تكون المؤسسة قد أجرت بعض أصولها للغير لعدم حاجتها لها، فيتعين على محافظ الحسابات الحصول على شهادات من الغير لتأكيد ذلك.

**ب- التحقق من ملكية المؤسسة للأصل الثابت**: وجود الأصل بالمؤسسة لا يعني بالضرورة امتلاكه من طرف المؤسسة وبالتالي على محافظ الحسابات أن يتأكد من ملكية المؤسسة للأصول الظاهرة بميزانيتها، وذلك عن طريق القيام بالإجراءات التالية:

- الإطلاع على فواتير وعقود الشراء بالنسبة للآلات والمعدات والتجهيزات؛
- الإطلاع على مستندات الملكية فيما يخص الأراضي والمباني؛
- الإطلاع والتحقق من عقود الملكية بالنسبة للعتاد.

بالإضافة إلى الحصول على شهادات من جهات رسمية تثبت عدم وجود رهونات على استثمارات .

**ت- التحقق من تقييم الأصل الثابت**: من المعروف أن الأصول الثابتة تقيم بتكلفة شرائها والمتمثلة في ثمن الشراء مضافا إليه مصاريف الشراء والصيانة والتركيب، وعلى محافظ الحسابات التأكد من صحة تقييم الأصل الثابت وذلك من خلال قيامه بالإجراءات التالية:

- الإطلاع على مستندات وعقود الشراء التي تبين ثمن شراء الأصل الثابت؛
- فحص جميع المستندات التي تبين المصاريف المرتبطة بجعل الأصل صالح للاستعمال لأول مرة؛
- فحص أعباء الإهتلاك.

**ث- التحقق من وجود أية حقوق للغير على الأصل الثابت:** تستخدم بعض الأصول الثابتة كضمان لحصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل، وبالتالي على محافظ الحسابات التأكد من عدم وجود أية حقوق للغير على الأصول الثابتة، وذلك من خلال الإطلاع على عقود القروض ونشرات إصدار السندات للتعرف على الضمانات المنصوص عليها للحصول على تلك القروض والسندات، وإذا تحقق المراجع من وجود مثل تلك الحقوق عليه أن يذكر ذلك في تقريره.

**ج- التحقق من الدقة المحاسبية:** ويقصد به مطابقة المجموع الحقيقي للأصول الثابتة مع ما هو موجود بدفتر الأستاذ الذي يخصها.

**ح- التحقق من سلامة العرض في الميزانية:** وذلك عن طريق التأكد مما يلي:

- إظهار الأصول الثابتة في مجموعة مستقلة في الميزانية،
- إظهار الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مخصوما منها مجموع الاهتلاك.

**خ- التحقق من استمرار منفعة الأصل:** ويقصد به تأكد محافظ الحسابات من أن الأصول الثابتة لازالت تستخدم في الإنتاج وأن خدماتها لازالت على نفس القدر من الكفاءة والفعالية، التحقق من الأصول التي حازت عليها المؤسسة خلال السنة محل المراجعة والأصول الثابتة التي تم الاستغناء عنها.

**2- إجراءات التحقق من المخزون السلعي:** يتم القيام بإجراءات مراجعة المخزون السلعي عن طريق الملاحظة والاختبار والتحقق، ومن هذه الإجراءات نذكر ما يلي:

- حضور وملاحظة الجرد الفعلي للمؤسسة.
- اختبار الكمية والأسعار؛
- فحص جودة الأصناف؛
- مقارنة نتائج الجرد الفعلي مع الأرصدة الظاهرة ببطاقات المخزون؛
- مراجعة المشتريات والمبيعات.
- التحقق من البضاعة في المخازن.
- فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعير.

- حساب معدل دوران المخزون.
- مراجعة الإجراءات المتبعة بالنسبة لجرد المخزونات.
- التحقق من سلامة التسجيل في القوائم المالية.

**3- إجراءات التحقق من حسابات المدينين**

**أ -التحقق الحسابي والمستندي من رصيد المدينين الظاهر بالميزانية** وذلك عن طريق القيام بالإجراءات التالية:

- تتبع العمليات الخاصة بالمدينين من القيد الأولي إلى الترصيد في ميزان المراجعة والميزانية؛
- التحقق من المستندات التي تثبت عملية البيع، الفاتورة، أمر البيع...الخ؛
- التحقق من مجاميع يومية المبيعات ومن صحة ترحيلها إلى دفتر الأستاذ والدفاتر المحاسبية الأخرى.

**ب- التحقق من وجود الحق:** ويتم ذلك عن طريق مراسلة المدينين للحصول على أدلة إثبات خارجية بخصوص حسابات المدينين وذلك بطلب مصادقات من طرف المدينين على صحة أرصدة حساباتهم في دفاتر المؤسسة؛

**ت- التحقق من إمكانية تحصيل الحقوق:** يتم ذلك من خلال اطلاع المراجع على جدول الحقوق التي لم تستحق بعد، والحقوق التي استحقت ولم تسدد بعد، بالإضافة إلى الإطلاع على مخصص الديون المشكوك فيها؛

**ث-** الجرد المادي لأوراق القبض والتحقق من التسجيل السليم لأوراق القبض.

**الفرع الثاني : إجراءات التحقق من الخصوم:** ويمكن توضيح ذلك من خلال التطرق إلى ما يلي:

- إجراءات التحقق من الالتزامات " طويلة الأجل وقصيرة الأجل"؛
- إجراءات التحقق من حقوق أصحاب المشروع.

**1- إجراءات التحقق من الالتزامات:**

**أ- إجراءات التحقق من الالتزامات قصيرة الأجل:** تتمثل في التحقق مما يلي:

**- التحقق من أرصدة الموردين:** وذلك عن طريق طلب محافظ الحسابات من المؤسسة كشف تفصيلي بأرصدة الموردين ومقارنة أرصدة الموردين في الكشف مع أرصدة حسابات الموردين في ميزان المراجعة، ودفتر الأستاذ، وعلى محافظ الحسابات ملاحظة تاريخ نشوء الدين، والإشارة إلى الديون التي مر عليها وقت طويل ولم تسدد، بالإضافة إلى ذلك على محافظ الحسابات القيام بإرسال مصادقات للموردين للتأكد من صحة أرصدة حساباتهم المسجلة في دفاتر المؤسسة.

**- التحقق من أوراق الدفع:** يتحقق محافظ الحسابات من أوراق الدفع عليه الحصول على كشف تحليلي بأوراق الدفع يتضمن أرصدة أول المدة، الأوراق الجديدة، الأوراق المسددة آخر المدة، حيث يقوم المحافظ الحسابات بمقارنة

أرصدة آخر المدة بما هو مسجل في ميزانية مراجعة السنة الماضية ومقارنة أوراق الدفع الجديدة مع يومية أوراق الدفع، ومطابقة الأوراق المسددة مع دفتر المدفوعات النقدية بالإضافة إلى الإطلاع على صور أوراق الدفع الموجودة في المؤسسة والحصول على مصادقات من صاحبي الأوراق، وفي حالة وجود أوراق دفع ملغاة على محافظ الحسابات أن يطلع على هذه الورقة ويتأكد من إلغائها عن طريق ختمها.

– **التأكد من أرصدة السحب على المكشوف**: قام محافظ الحسابات بالتأكد من حسابات البنك الدائنة، وتم التحقق من هذه الأرصدة عن طريق قيام محافظ الحسابات بفحص مذكرة تسوية حساب البنك، ويتبع الشيكات المحررة والتي لم تقدم للبنك، والشيكات المرسلة للبنك من أجل التحصيل ولم تحصل بعد كما يطلب محافظ الحسابات من البنك شهادة برصيد الحساب في نهاية السنة المالية، وعلى محافظ الحسابات أن يتحقق من عدم وجود حسابات بنك دائنة غير مفصح عنها.

– **التحقق من المصروفات المستحقة**: " أجور، إيجار، فوائد، ضرائب....الخ"، يتم التحقق من المصروفات عن طريق حصول محافظ الحسابات على كشف تحليلي بجميع المصروفات المستحقة، ويتم فحصه عن طريق مقارنة أرصدة أول الفترة مع أرصدة آخر الفترة للسنة السابقة، للتحقق من المدفوعات بالرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية، والتحقق من صحة أرصدة آخر المدة كما هي واردة في الميزانية، والتأكد من عدم وجود أي مستحقات غير مثبتة في نهاية السنة المالية.

**ب– إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة الأجل**: يتم ذلك عن طريق ما يلي:

– **التحقق من السندات**: فيما يخص السندات التي تصدرها المؤسسة على محافظ الحسابات التحقق من صحة الإجراءات التي اتبعتها الشركة بشأن إصدار السندات، كما يتعين على محافظ الحسابات أن يتحقق من كفاية بيانات شهادات السندات المتمثلة، اسم الشركة المصدرة للسندات ونوعها وعنوانها وقيمة رأسمالها، ورقم القيد في السجل التجاري، وأيضا مجموع قيمة السندات المصدرة والقيمة الاسمية للسند ورقم تسلسله وسعر الفائدة والمواعيد المحددة لأدائها، ومواعيد وشروط استهلاك السندات واسم مالكها.

كما يقوم المراجع من التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للسندات الملغاة وأن عملية إلغاء السندات قد انعكست على الدفاتر بصورة صحيحة.

– **التحقق من القروض طويلة الأجل**: للتحقق من عنصر القروض طويلة الأجل على محافظ الحسابات أن يتحصل من المؤسسة على كشف تفصيلي بالقروض طويلة الأجل ومطابقة مجموع هذا الكشف مع حسابات القروض بدفتر الأستاذ، والاطلاع على عقد القرض ومطابقة الشروط الواردة مع المعلومات المدرجة بالكشف، كما يترتب على

محافظ الحسابات إرسال مصادقات للجهات المانحة للقرض ومراجعة القروض المسددة خلال السنة، والفوائد المتعلقة بهذه القروض خلال الفترة.

بالإضافة إلى ذلك يتعين على محافظ الحسابات الإطلاع على قرار مجلس الإدارة بخصوص الموافقة على عقد القرض والتحقق من عدم وجود قروض طويلة الأجل غير مسجلة بالدفاتر.

**2- إجراءات التحقق من الخصوم الداخلية( حقوق أصحاب المشروع)**: للتحقق من الخصوم الداخلية على محافظ الحسابات إتباع الإجراءات التالية:

**أ- التحقق من رأس المال**: للتحقق من رأس مال الشركة على محافظ الحسابات مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية بما هو وارد في عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، وفي حالة زيادة رأس المال يتحقق محافظ الحسابات من عملية الزيادة والطريقة التي تمت بها وذلك بالرجوع إلى عقد الشركة المعدل، بالإضافة إلى ذلك التحقق من استفاء سجل ملكية الأسهم المملوكة لهم وقيمها الاسمية ومطابقة هذا الكشف مع البيانات المدونة بسجل ملكية الأسهم كما يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من صحة الإفصاح على بيانات رأس المال.

**ب- التحقق من الأرباح القابلة للتوزيع**: يتحقق محافظ الحسابات من الأرباح القابلة للتوزيع عن طريق التحقق من سلامة الإجراءات التي اتخذتها الشركة بشأن هذه الأرباح من خلال الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

**ت- التحقق من الاحتياطات**: على محافظ الحسابات عند دراسة الاحتياطات أن يتحقق من أن الاحتياطي القانوني كحد أدنى يمثل النسبة المنصوص عليها في القانون وهي 5% من صافي الأرباح، وذلك بالرجوع إلى قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين، كما يتعين على محافظ الحسابات التحقق من سلامة الإفصاح عن الاحتياطات بالميزانية، وأن يتم الإفصاح عن هذه الاحتياطات بصورة تفصيلية لكل نوع منها.

**الفرع الثالث: إجراءات التحقق من المصروفات والإيرادات** يمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

**1- إجراءات التحقق من الإيرادات**: للتحقق من الإيرادات يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

- التأكد من التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات مستنديا وحسابيا من أول قيد لها في اليومية ورحيلها وصولا للرصيد كذلك فحص الترقيم التسلسلي لإيصالات البيع؛
- التأكد من أن جميع الإيرادات قد سجلت بالدفاتر وذلك باختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات؛
- التأكد من أن جميع الإيرادات التي سجلت قد حققت فعلا حيث أن الكثير من المؤسسات تقوم بتسجيل إيرادات غير موجودة فعلا من أجل إظهار نتائج أعمالهم ومركزها المالي يشكل أحسن كأن تقوم المؤسسة باستلام دفعات على

الحساب من بعض عملائها على أن تقوم المؤسسة بإمدادهم بالسلع في فترات مستقبلية وتدرج إيرادات المبيعات ضمن مبيعات السنة الحالية، ولذلك يجب على المراجع التحقق من سياسة المؤسسة بخصوص نقطة تحقيق الإيراد.

**2- إجراءات التحقق من المصروفات:** يتعين على محافظ الحسابات إتباع الإجراءات التالية من أجل التحقق من المصروفات:

**أ- التحقق من صحة تسجيل المصروفات بالدفاتر وذلك بإتباع الخطوات التالية:**

- على محافظ الحسابات مراجعة المستندات والحسابات لعينة من المصروفات ومتابعة تسجيلها في اليومية وصحة ترحيلها وترصيدها في الحسابات الخاصة بها؛

- التأكد من صحة القيود الحسابية المتعلقة بالخصم على المبيعات وذلك بمراجعة مدفوعات العملاء؛

**ب-** التحقق من تطبيق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات؛

**ت-** التحقق من أن هناك سياسة واضحة وثابتة للتفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط العادي وتلك الخاصة بالنشاط غير العادي.

**خلاصة الفصل:**

حولنا من خلال الفصل الإجابة عن الإشكالية الدراسة المتمثلة ما هو الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. من أجل ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية حيث تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى القوائم والتقارير المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي، حيث توصلت دراستنا إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في موثوقية هذه القوائم المالية، من خلال المصادقة على صحة هذه الحسابات وإبداء رأيه الفني والمحايد في تقريره النهائي.

إلا أن محافظ الحسابات هذه المؤسسة يؤكد على ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي لأن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تشهد على بعض النقائص في تسوية العمليات المحاسبية والمالية ومختلف السجلات المحاسبية والقانونية.

# خاتمة عامة

# خاتمة عامة

**خاتمة :**

من خلال تناول موضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز مؤثقية القوائم المالية وفق scf، فلقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملاً لتطبيق هذا العلم عملياً، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملاً بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيآت المهنية التي تسعى إلى إعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري إعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الحسابات وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المعايير المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيئآت المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية وتقويم النظام المولد لها، من أجلة تلبية جميع الأهداف المرجوة من عملية المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج وتوصيات يمكن إيجازها كمايلي:

**النتائج واختبار الفرضيات:**

أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها في مايلي:

1. يتمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات، وتظهر هذه الإستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على إن إستقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية.
2. يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة

الفرضية الثانية والتي تنص على أن إعتماد مراجعة خارجية تقوم على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً، من شأنه تعزيز الثقة في القوائم المالية، وجعلها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية.

3. إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.
4. يقوم محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، ويكتشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الغش والخطأ النظام كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية، وهذا ما يعزز المصداقية في المعلومات المحاسبي ضمن القوائم المالية.
5. إن قيام محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية تعزز الثقة والمصداقية بها، ولكن على الأطراف المستعملة للقوائم المالية معرفة أن محافظ الحسابات لا يوفر الضمان والتأكيد المطلق بصحة ما ورد بالقوائم المالية.
6. يمتلك محافظو الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

**الإقتراحات:**

بناءا على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية، ويمكن إيجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

1. تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات.
2. نقترح أيضا ضرورة تدعيم إستقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، وذلك من خلال:

- التحديد الواضح للدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم إستقلال محافظي الحسابات.
- وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء خدمات غير المراجعة على إستقلال محافظ الحسابات.

3. ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الإقتصادية والعمل على تفعيله والإلتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.
4. توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في أرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة.
5. نقترح على المنظمات المهنية القيام بفحص مختلف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية وذلك بهدف معرفة الأساليب التي أستخدمت لإجراء التلاعب في القوائم المالية، وكذا الطرق التي أتبعت لإخفاء ذلك.
6. تشكيل لجان تهتم بفحص القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وتقارير محافظي الحسابات عنها، بغية التأكد من إلتزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية والقوانين المعمول بها والتي تطبق في مراجعة القوائم المالية.

**صعوبات الدراسة:**

أثناء إجرائنا لهذا البحث واجهتنا عدة صعوبات أهما:

- ❖ قلة وجود مراجع تقنية تخص حالة الجزائر.
- ❖ إستخراج المادة العلمية من النصوص القانونية.

**آفاق الدراسة:**

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحاً يتعلق بعملية المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، والتي من خلالها يمكن زيادة الثقةوالمصدقية بالمؤسسة وزيادة الإعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كمايلي:

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

# قائمة المراجع

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

### أ- الكتب:


1. أبو نصار محمد، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية, دار وائل للنشر، الأردن, 2008.
2. بدوي محمد عباس،المحاسبة وتحليل القوائم المالية،دار الهناء التجليد الفني ،الأسكندرية2009.
3. أبوهيبة حامد طلبةمحمد ،أصول المراجعة،الطبعة الأولى،زمزم للنشر والتوزيع،الأردن ،2012.
4. جربوع يوسف محمود, مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق, الطبعة الأولى, مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, عمان, 2000.
5. المطارنة غسان فلاح،تدقيق الحسابات المعاصر،الناحية النظرية،دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان،2009 .
6. الجعارات خالد جمال, معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007, الطبعة الأولى, دار إثراء للنشر والإشهار, 2008.
7. الدهراوي كمال الدين, تحليل القوائم المالية لغرض الإستثمار, دار نشر للثقافة, الإسكندرية, 2006.
8. حماد طارق عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية, 2000.
9. حماد طارق عبد العال، التقارير المالية, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2005.
10. حماد طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية, 2006.
11. حماد طارق عبد العال, تحليل القوائم المالية لغرض الإستثمار ومنح الإئتمان, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006.
12. طواهر محمد و صديقي مسعود, المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ), الطبعة الثالثة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2006.
13. لطفي أمين أحمد السيد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
14. لطفي أمين أحمد السيد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة, الإسكندرية، 2008.
15. محمد بوتين, المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق, الطبعة الثانية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2005.
16. نظمي إيهاب ،العزب هاني،تدقيق الحسابات الأطار النظري،الطبعة الأولي،دار رائد للنشر عمان،الأردن 2012.
17. نور أحمد محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2003 .
18. سواد زاهرة عاطف, مراجعة الحسابات والتدقيق, الطبعة الأولى, دار الراية للنشر والتوزيع, عمان, 2009.
19. سرايا محمد السيد, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, 2007.
20. فات هيني, ترجمة طارق عبد العال, معايير التقارير الدولية, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006.
21. الصحن عبد الفتاح محمد و درويش محمود ناجي, أصول المراجعة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2000.
22. الصبان محمد سمير, هلال عبد الله عبد العظيم, الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2002.
23. خنفر مؤيد راضي وغسان فلاح المطارنة, التقارير المالية, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة, الأردن.


### ب- المذكرات والرسائل الجامعية:


24. بن يخلف أمال, المراجعة الخارجية في الجزائر, مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية تخصص نقود ومالية, قسم علوم التسيير, كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2002.
25. بلال توابتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011.

26. حواس صلاح, التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وآثاره على مهنة التدقيق, أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, جامعة الجزائر, 2008/2007.

**ج- المجلات والدوريات:**

27. أوسرير منور ومجبر محمد, مداخلة مقدمة ضمن المحور الخامس بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية, الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية, معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, المركز الجامعي الوادي, الجزائر, 17-18 جانفي 2010.

28. زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث, العدد07 ،2010/2009، جامعة ورقلة.

29. جربوع محمد يوسف, محددات المراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي, بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول للإستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة, الجامعة الإسلامية, غزة, 2005.

**د- القوانين والمراسيم:**

30. الأمر رقم 95 – 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة.

31. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1993.

32. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو2010.

33. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19, الصادرة بتاريخ 25 مارس2009.

34. الجريدة الرسمية للجمهوري الجزائرية, العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007.

35. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

36. القانون رقم 96 – 136 المؤرخ في 15 / 04 / 1996.

## ثانياً: المراجع باللغة الفرنسية

**A- Les ouvrages:**

37. N-E Saadi et A.Mazouz, La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC.
38. Moukhtar Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres, Alger,1982.
39. Hamini Allel, Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993.
40. Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME,dunod, Paris, 2004.

B - **Mémoires et theses:**

41. Samir merouani, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger,2007.

**C - Textes législatifs et réglementaires:**

42. Projet du system comptable financier, ministére des financier, juillet 2006 document traviail.