

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

النوع: أكاديمي

مشروع مقدم يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص - تدقيق محاسبي -

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين

والتشريعات الجديدة

دراسة حالة على مستوى مكتب محافظ حسابات بولاية الوادي

من إعداد الطالب:

إسلام ترشة

تحت إشراف الأستاذ:

مصطفى عوادي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

النوع: أكاديمي

مشروع مقدم يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص - تدقيق محاسبي -

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين

والتشريعات الجديدة

دراسة حالة على مستوى مكتب محافظ حسابات بولاية الوادي

من إعداد الطالب:

إسلام ترشة

تحت إشراف الأستاذ:

مصطفى عوادي

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمان

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

-والدي حفظه الله وبارك في عمره-

إلى إخوتي وأخواتي وكل أفراد العائلة

إلى زملائي دفعة 2014 تدقيق محاسبي، وكل من جمعني بهم مسيرة

الدراسة.

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المتربصين

المقبلين على التخرج.

شكر وعرفان

أشكر الله سبحانه و تعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل، فهو القائل

(لئن شكرتم لأزيدنكم).

ولقول رسول الله عليه أفضل الصلاة و السلام

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله).

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و العرفان و التقدير للأستاذ مصطفى عوادي، الذي لم ييخل علينا بالكثير من وقته ومثيله من النصائح القيمة، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة فكان نعم المشرف.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء و النقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي.

ملخص:

عاشت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر مجموعة من التغيرات خاصة في السنوات الأخيرة، من هذا المنطلق يتجسد عنوان البحث في "دوره محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين و التشريعات الجديدة"، سنمر على هذا العنوان من كافة جوانبه بداية من القوائم المالية ذهابا الى مراجعة الحسابات، الى القوانين و التشريعات المنظمة لمهنته.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، القوائم المالية، المراجعة الخارجية، التقارير المالية، معايير المراجعة.

Abstract

The account auditing profession in Algeria witnessed a wave of changes, especially in recent times... Therefore, according to this spirit embodied the title search of under the name of "the Role of the governor the laws and new legislation"...where we will look at this this to all its aspects, from the beginning of the financial statements down to the audit... without forgetting the treatment of all laws and regulations governing the profession.

Key words

Governor of accounts, financial statements, External Audit, Auditing standards.

الصفحة	العنوان
A	الإهداء
B	الشكر و العرفان
C	ملخص
D-G	الفهرس العام
H-I	قائمة الجداول
J	قائمة الاشكال
k	قائمة الاختصارات و الرموز
L	قائمة الملاحق
أ-ب	المقدمة العامة .
1	<u>الفصل الأول</u>
1	مقدمة الفصل
2	<u>المبحث الأول</u> : عموميات على المراجعة
2	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية
4	المطلب الثاني: التطور التاريخي للمراجعة و أهميتها
9	المطلب الثالث: أنواع المراجعة و أهدافها
13	المطلب الرابع: أحدث إصدارات مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية
17	<u>المبحث الثاني</u> : معايير وفروض المراجعة
17	المطلب الأول : المعايير الشخصية (العامة) لمراجعة الحسابات
20	المطلب الثاني: معيار العمل الميداني
22	المطلب الثالث: معايير إعداد تقرير و عناصره
27	المطلب الرابع : فروض المراجعة
30	<u>المبحث الثالث</u> : الإطار العام للممارسة المهنية لمراجعة ومحافظ الحسابات
30	المطلب الأول: كسب معرفة شاملة بالمؤسسة وتحليل الأخطار
34	المطلب الثاني: تقييم الرقابة الداخلية ونظرة على تكنولوجيا المعلومات
40	المطلب الثالث: فحص الحسابات وإعداد التقرير حسب معايير محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري.
46	خلاصة الفصل

48	<u>الفصل الثاني.</u>
48	<u>مقدمة الفصل</u>
49	<u>المبحث الأول:</u> الإطار النظري و القانوني لمهنة محافظ الحسابات
49	المطلب الأول: تعريف محافظة الحسابات، وشروط تعيينه
51	المطلب الثاني: تعيين ومسؤوليات محافظ الحسابات
54	المطلب الثالث: مهام وحقوق محافظ الحسابات
57	المطلب الرابع: حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات
61	<u>المبحث الثاني:</u> شروط وأحكام قانونية أخرى
61	المطلب الأول: الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات والعقوبات التي تقابلها.
66	المطلب الثاني: معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر وتوافقها بمعايير التقارير الدولية
80	المطلب الثالث: الشروط والمعايير الخاصة بمكتب محافظ الحسابات، وكيفية ممارسة المهنة التضامنية
84	المطلب الرابع: شروط وكيفيات التربص المهني واستقبال ودفع اجر محافظي الحسابات المتربصين
90	<u>المبحث الثالث:</u> الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
90	المطلب الأول: تعريف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
90	المطلب الثاني: تشكيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
91	المطلب الثالث: صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
92	المطلب الرابع: قواعد سير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
94	<u>خلاصة الفصل</u>
95	<u>الفصل الثالث</u>
95	<u>مقدمة الفصل</u>
96	<u>المبحث الأول:</u> نظام المعلومات الحاسبي
96	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المعلومة المحاسبية و الجودة
98	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية و مصادرها
104	المطلب الثالث: المحددات الأساسية للمعلومات و أهم العوامل المؤثرة فيها، ومكونات

	نظام المعلومات المحاسبي
109	المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المحاسبية و الأسس العامة لعرضها في القوائم المالية
114	المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية
114	المطلب الأول: مدخل للقوائم المالية
117	المطلب الثاني: الاعتبارات والمقومات المحددة لجودة القوائم المالية
122	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية
126	المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في الإفصاح عن جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي
128	المبحث الثالث: عرض القوائم المالية
128	المطلب الأول: عرض قائمة الدخل
130	المطلب الثاني: قائمة المركز المالي
133	المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة..
137	المطلب الرابع: قائمة الملاحق
140	خلاصة الفصل.
142	الفصل الرابع.
142	مقدمة الفصل.
143	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل المراجعة (مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA
143	المطلب الأول: الحدود الزمانية والمكانية للمؤسسة
145	المطلب الثاني: عرض الرقابة الداخلية
148	المطلب الثالث: دراسة داخلية لمصالح المؤسسة
150	المبحث الثاني: عرض التقارير و القوائم المالية الخاصة بمؤسسة EDIMMA بالوادي
150	المطلب الأول: عرض التقارير المالية الخاصة بمؤسسة EDIMMA
156	المطلب الثاني: قائمة الحضور المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة خلال سنة 2013 و المبالغ المقبوضة من الشركات التابعة و الشقيقة
158	المطلب الثالث: عرض القوائم المالية لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي
162	المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

163	المبحث الثالث: فحص حسابات القوائم المالية لمؤسسة EDIMMA
163	المطلب الأول: فحص حسابات عناصر الأصول
172	المطلب الثاني: فحص حسابات المصاريف و الإيرادات
177	المطلب الثالث: فحص حسابات عناصر الخصوم
184	المطلب الرابع: تقييم جودة القوائم المالية.
187	خلاصة الفصل
189	الخاتمة العامة
193	قائمة المراجع والمصادر
202	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة

الجدول

6	الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات
16	الجدول رقم (1-2): أحدث إصدارات مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية.
60	جدول رقم (2-1): بعض الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري.
79	جدول رقم: (2-2) توافق المعايير الدولية للمراجعة و تقابلها مع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.
87	الجدول رقم(2-3): واجبات المتربص والمشرف على المتربص.
153	الجدول رقم (4-1): يوضح أعلى خمسة أجور مدفوعة في (EDIMMA/ SPA) لسنة 2013.
154	الجدول رقم (4-2): يوضح نتيجة السنوات الخمس الأخيرة 2008-2012.
157	الجدول رقم (4-3): يوضح المبالغ المدفوعة خلال جلسات مجلس الإدارة والرسوم المقابلة لها.
159	الجدول رقم (4-4): يوضح جدول الأصول المالية لمؤسسة (EDIMMA) بالوادي خلال 2013/12/31.
160	الجدول رقم (4-5): يوضح جانب الخصوم لمؤسسة (EDIMMA) في تاريخ 2013/12/31.
161	الجدول رقم (4-6): يوضح جدول حسابات النتائج لمؤسسة (EDIMMA) في 2013/12/31.
164	الجدول رقم (4-7): يوضح التغير في حسابات أصول الثابتة في سنة 2013 مقارنة مع سنة 2012.
166	الجدول رقم (4-8): يوضح التغير في حسابات المخزون مقارنة بسنة 2012 و 2013.
168	الجدول رقم (4-9): يوضح التغير في جانب الحقوق بالاعتماد على المقارنة بين سنتي 2012 و 2013.

170	الجدول رقم (4-10): يوضح حسابات الذمم المالية في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012.
172	الجدول رقم (4-11): يوضح تغيرات حسابات الأعباء مقارنة بين سنتي 2012 و 2013.
175	الجدول رقم (4-12): يوضح التغير في حسابات الإيرادات لسنة 2012 مقارنة بسنة 2013.
177	الجدول رقم (4-13): يوضح وضعيات حسابات الأموال الخاصة مقارنة بين 2012 و سنة 2013.
179	الجدول رقم (4-14): يوضح التغير بين حسابات الخصوم غير الجارية لسنتي 2012 و 2013.
181	الجدول رقم (4-15): يوضح التغير في حسابات الخصوم الجارية لسنتي 2013 وسنة 2012.

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل
27	شكل رقم (1-1) : معايير المراجعة المتعارف عليها
33	الشكل رقم (1-2): مخطط المرحلة الأولى من مراحل للمراجعة
36	الشكل رقم (1-3): أهم الرموز المستخدمة في أسلوب خرائط التدقيق
38	الشكل رقم (1-4): تقييم نظام الرقابة الداخلية
43	الشكل رقم (1-5): مرحلة فحص الحسابات
65	الشكل رقم (2-1): الأخطاء التأديبية لمحافظ الحسابات و العقوبات المقابلة لها
67	الشكل رقم (2-2): معايير تقارير محافظ الحسابات
82	الشكل رقم (2-3): أحكام محل محافظ الحسابات في الجزائر
98	الشكل رقم (3-1): المحاسبة كنظام للمعلومات
101	الشكل رقم (3-2): الخصائص النوعية للمعلومات والفائدة منها
103	الشكل رقم (3-3): مصادر المعلومات المحاسبية
106	الشكل رقم (3-4): محددات المعلومات المحاسبية
109	الشكل رقم (3-5): مكونات نظام المعلومات
111	الشكل رقم (3-6): معايير جودة المعلومة المحاسبية
122	الشكل رقم (3-7): محافظ الحسابات واليات تدعيم جودة القوائم المالية
145	الشكل رقم (4-1) يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي

قائمة الرموز

الرمز	الشرح باللغة الأجنبية	الشرح باللغة العربية
SCF	Plan Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IAS	International Standards Auditor	معايير المراجعة الدولية
IFAC	International Accounting Standards Committee Foundation	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
ONECC	Ordre National des experts Comptables et Commissaire aux Comptes et Comptable agréé	المنظمة الوطنية للخبراء والمحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق
198	الملحق رقم (01): القوائم المالية بتاريخ 2013/12/31 لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي
201	الملحق رقم (02): القوائم المالية بتاريخ 2012/12/31 لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي
204	الملحق رقم (03): تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي بتاريخ 2013/12/31
212	الملحق رقم (04): معايير تقارير محافظ الحسابات (المقرر الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 24 جوان 2013)

1) تمهيد

لقد صاحب التطور الكبير الذي شهده العالم على مرّ العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، ما اوجب ضرورة الاهتمام إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي، وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

إن هذا التطور الاقتصادي وتلك النهضة الصناعية جعلت لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في تطوير المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التطور صاحبه نمو علم آخر يساعد على ضبط معطيات المحاسبة والتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم هو مراقبة الحسابات.

إن صدور قانون المؤسسات العمومية الاقتصادية والذي نص على استقلالية المؤسسات، والقانون التجاري المعدل والمتمم في نفس اليوم والسنة وكذا قانون صناديق المساهمة كوسيط عن الدولة حيث تم الفصل بين الملكية العمومية والتسيير، وهي مرحلة حاسمة في انطلاق إعداد عملية التوجه إلى اقتصاد السوق، هذا الأمر استوجب وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية مراجع الحسابات الذي أصبح بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها خاصة إذا كانت مرفوعة بتقرير إيجابي.

2) طرح الإشكالية:

بناء على ما سبق تتجلى معالم إشكالية البحث و التي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو دور محافظ الحسابات في تحقيق قوائم مالية ذات جودة عالية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- هل باستطاعة المؤسسة الاعتماد على المراجعة كأداة لرقابة؟
- هل تعتبر المراجعة طريقة من طرق تحسين نوعية المعلومة المحاسبية؟
- هل تعتبر القوانين والتشريعات في الجزائر كافية لتحقيق جودة القوائم المالية؟
- ما هو اثر تطبيق نتائج المراجعة (التقرير) بالنسبة للمؤسسة؟

3) فرضيات البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية:

- تقرير محافظ الحسابات يُخدم بشكل كبير المؤسسات من خلال التأكد من دقة و سلامة القوائم المالية؛
- تساهم المراجعة في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية؛
- القوانين و التشريعات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية
- ينعكس إيجابا التزام الشركة بتطبيق إرشادات مراجع الحسابات على جودة القوائم المالية.

4) مبررات اختيار الموضوع:

- ❖ مشروع البحث له علاقة بمجال تخصصينا
- ❖ محاولة الاطلاع على الواقع العملي باعتبار أن مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي؛
- ❖ التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة فيما يخص مجال المراجعة بنوعيتها الخارجية و الداخلية و مساهمتها الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية و الصادقة عن حالة المؤسسة.

5) أهداف الدراسة و أهميتها

- ✓ هناك مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:
- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة، في المساعدة على تقديم معلومات مالية و محاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها؛
- تسليط الضوء على ماهو موجود فعليا و مقارنته بما هو مدروس نظريا.
- ✓ تبرز أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

- توضيح أثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة و ضرورة تبيان أهميه باعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح للبقاء؛
- نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بتفسير دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم، و بالتالي هذه الدراسة سوف تساعد و تشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

6) حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: خصص مجال دراستنا في اثر محافظ حسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين و التشريعات الجديدة لذلك كانت حدوده المكانية بالجزائر من حيث القوانين و التشريعات و دراسة حالة كانت بولاية الوادي، و إسقاط النتائج المتحصل عليها على الجزائر ككل.
- الحدود الزمنية: خصص مجال هذه الدراسة (الدراسة التطبيقية) من سنة 2012 إلى غاية 2013.

7) منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة استدعى إعدادنا للبحث تبني المنهج الوصفي التحليلي، لذلك أخذنا به في الفصول الثلاثة الأولى، أما في ما يخص دراسة الحالة فلد اعتمدنا منهج المقارنة لاستخراج الفوائد من الدراسة التطبيقية.

الدراسات السابقة:

هناك مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية ومجال القوائم المالية وسنحاول في مايلي سرد عدة دراسات تمس من قريب أو من بعيد مجال البحث الذي نحن بصددده، وهي ملخصة كتالي:

❖ دراسة جيهان عبد المعز على، بعنوان " تحليل آثار الأهمية النسبية و المخاطر الحتمية و ذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة".

هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة، جامعة القاهرة، كان من أهم ما خلصت إليه الدراسة، هو أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة و تأثير مهم على خطة المراجعة الخارجية في كثير من الأحيان، لذلك فان خطط المراجعة الداخلية يجب مناقشتها مع المراجع الخارجي قبل بداية عملية المراجعة، و يجب عمل الترتيبات اللازمة للتنسيق بين عمل كل من المراجعين الداخليين و المراجع الخارجي.

❖ دراسة ين يخلف آمال، بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر "

حيث أن هذه الدراسة رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر، حيث أشارت الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، و أن وجود نظام للمراجعة الداخلية بالمؤسسة لايعني عن المراجعة الخارجية. كما أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يمكن المراجعة الخارجي من تخفيض حجم اختباراته، و بالتالي توفير الوقت والجهد فضلا عن كفاءة الداخلية النظام الكلي للمراجعة.

❖ دراسة شعباني لطفي، بعنوان " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة".

هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية، و علوم التسيير بجامعة الجزائر حيث استندت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة تكامل بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي، و أن المراجع الداخلي لا يعتبر منافسا للمراجع الخارجي، وأن المؤسسة بحاجة لجهودهما معا.

❖ دراسة وسيلة بوخلفة (مذكرة ماستر).

كان عنوان هذه المذكرة "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، 2013 حيث تناول الباحث في هذه المذكرة الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية، وقام في الدراسة التطبيقية دراسة عينة من مكاتب محافظ الحسابات عن طريق الاستبيان.

صعوبات الدراسة:

- قلت المراجعة التي تتميز بالحدثة المتعلقة بالموضوع على مستوى المكاتب الجامعية؛

- التعديلات و الإضافات التي تشهدها النصوص القانونية و التشريعات التي تنظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛
- بالنسبة لدراسة التطبيقية فلقد واجهتنا مجموعة من الصعوبات من بينها قلت المعلومات.

8) هيكل البحث:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة و الإجابة على التساؤلات المطروحة، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث، اعتمدنا خطة هيكلها: مقدمة، أربع فصول من أربع مباحث لكل فصل، و خاتمة.

الفصل الاول: الاطار النظري

للمراجعة ومحافظ الحسابات

تمهيد:

ظهرت المراجعة نتيجة عدة عوامل، ساهمت في تشكيل ملامحها، فبرجوع إلى الماضي ومقارنة أهدافها بالحاضر نجد أن أهدافها تطورت تدريجياً فنجد أنها اتجهت من العام إلى الخاص ومن المجلد إلى المقيّد فقبل 1500 سنة قبل الميلاد كان من أهداف المراجعة معاقبة مختلسي الأموال والممتلكات، وفي أواسط القرن الماضي تطورت أهدافها لتصل إلى تجنب الغش والأخطاء والتأكد من مصداقية القوائم المالية التاريخية، لتصل في عصرنا الحاضر إلى أهداف أرقى وهي الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ومكافحة الغش علي المستوى العالمي.

حازت المراجعة على قدر كبير من الاهتمام من طرف المنظمات و الهيئات نظرا لأهميتها البالغة في سيرورة العملية الاقتصادية نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات، إلا أنها وبحكم توسع النشاط الاقتصادي و كبر حجم المؤسسات، وكان لإبداء من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري لها.

انطلاقاً مما سبق، ولدراسة أكثر تفصيلاً، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للمراجعة ومحافظة الحسابات، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: عموميات على المراجعة:

المبحث الثاني: معايير وفروض المراجعة:

المبحث الثالث: الإطار العام للممارسة المهنية لمراجعة ومحافظ الحسابات

المبحث الأول: عموميات على المراجعة.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية.

اختلفت الهيئات والمنظمات في تحديد تعريف موحد لها، وسنحاول إبراز أهم المفاهيم التي تدور على المراجعة ووصف تعريف شامل لها .

التعريف الأول : وضعت جمعيات المحاسبة الأمريكية، تعريف عام للمراجعة بأنها عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات¹.

التعريف الثاني: هي عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات بشكل موضوعي تتعلق بالتأكدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع معايير مقرررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين². كما عرفت "مراجعة الحسابات المالية أنها فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركات"³.

التعريف الثالث: هي تدقيق وفحص البيانات التي ترد في المستندات والسجلات والدفاتر والقوائم المالية وما في حكم ذلك بواسطة شخص فني محايد (المراجع) للتأكد من صحتها وسلامتها من الأخطاء وإبداء الرأي بشأنها بصورة تقارير وذلك في ضوء أدلة وقرائن الإثبات وطبقا لمجموعة من الأسس والمعايير المتعارف عليها⁴.

التعريف الرابع: هي عملية منظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية وهذا بالتأكد من نسبة مسايرة هذه العناصر الموضوعية، ثم

¹ طارق عبد العال لطفي، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، ج 1، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2010، ص: 27.

² أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية مصر 2006، ص: 18.

3- HERRBACH_ Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique_ Thèse de doctorat _ TOULOUSE _ 2000_ p18

⁴ - حسن حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، ص: 16.

توصيل نتائج ذلك للأطراف المستفيدة منها¹. كما تم تعريف المراجعة من طرف bouquin و bécour على أنها "النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفق لمعايير الإجراءات المرتبطة بالفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها"².

التعريف الخامس: المراجعة هي عملية تجميع وتقييم أدلة إثبات وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما واجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد³.

التعريف السادس: يقصد بالمراجعة فحص المسندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريراً عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة و حقيقية و دقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير. فمثلا يجب أن يطمئن إلى أن حساب الارباح و الخسائر يظهر الربح أو الخسائر الصحيحة عن الحالة المالية و أن الميزانية العمومية صورت تصويرا صحيحا يعكس المركز المالي السليم و الواضح للمنشأة وكل ذلك في حدود البيانات و المعلومات و الإيضاحات التي ظهرت للمراجع و قدمت إليه وكما تظهرها السجلات⁴.

تعريف شامل : وهي تلك العملية التي يقوم بها شخص فني محايد يسمى مراجع الحسابات، مراقب حسابات، مدقق حسابات باستخدام أدلة وقرائن الإثبات من تقارير أو بيانات أو مستندات أو قوائم مالية بإتباع معايير وقوانين متعارف عليها وطنيا ودوليا وهدف هذا كله الوصول إلى مصداقية وعدالة القوائم المالية وتقديمها إلى جهات المستعملة لها مثل مالك المشروع، الموردون والمقرضون، المحللون المليون للهيئات الحكومية، الدارسون والباحثون العملاء، السلطات القضائية، المواطنون.

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، مفاهيم أساسية وآليات التطبيق للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية، مصر 2002، ص: 6.

² - J.C.Becour, H.Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996. p12.

³ - حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2007، ص: 15.

⁴ - عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مصر، 1993، ص: 04.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمراجعة وأهميتها.

الجزء الأول: التطور التاريخي للمراجعة.

التطور صفة كل العلوم والحاجة أم الاختراع، من هذا المنطلق يمكن القول أن الإنسان في حالة بحث مستمر عن الأحسن، والمراجعة كباقي العلوم نشأت نتيجة عدة تطورات لتصل إلى ماهية عليّة في الوقت الحاضر ويمكن تلخيص تطورها فيما يلي:

أولاً: الفترة ما قبل 1500 سنة.

في بداية هذه الفترة، كانت المحاسبة منحصرة على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهم خاصة بجرد المخزون السلعي ويتم تكرار هذه العملية عدة مرات والهدف منها هو الوصول إلى نتيجة دقيقة، ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

يتميز هذه الفترة هي ممارسة المهنة عن طريق الاستماع، ففي هذه الفترة تم استعمال مصطلح Audire وهي ذات أصل لاتيني وتعبر عن المراجعة ومنها تم اشتقاق كلمة Audit وتم تداول هذه الكلمة إلى عصرنا هذا.

ثانياً: الفترة ما بين 1500 – 1850 ميلادية.

كانت هذه الفترة ممهداً للثورة الصناعية حيث حدث في هذه الفترة انفصال في ملكية المؤسسة عن إدارتها كما تميزت هذه الفترة على سابقاتها بظهور منظمة مهنية في فينيسيا عام 1581م، حيث تأسست كلية ROXONAT وكانت تعطي تدريبات وتمريبات في مجال المراجعة لإثبات مستوى التأهيل العلمي ليصبح الشخص خبير في مجال المحاسبة.

ثالثاً: ظهرت في هذه الفترة أول الجهود لتقنين مهنة المراجعة وجعل ضوابط ومعايير محلية تحكمها حيث انه في هذه الفترة ظهرت أول المعاهد التي تهم بتدريب وتكوين الأشخاص ليصبحوا خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق .

رابعاً: الفترة ما بين 1850 – 1905 ميلادية.

بعد ظهور الثورة الصناعية شهدت هذه الفترة نمواً وازدهاراً على الصعيد المهني والميداني، وتم في هذه الفترة الانقسام النهائي بين الملكية والإدارة، حيث ستلم المختصون الوظائف الإدارية لشركات

المساهمة ومن ثم ظهرت الحاجة إلى المحافظة على أموالهم، وبناء على هذا أصبح الجو ملائم للمراجعة كمهنة، وحدد ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 م، والذي ينص على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجع، الحسابات كما ظهرت في هذه الفترة المراجعة الداخلية كنظام يعتمدون عليه في عملية المراجعة، وتتمخض من هذه الفترة أهداف منها، اكتشاف الغش والأخطاء، ومنع الأخطاء الفنية في تطبيق المبادئ المحاسبية¹.

حدث في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والتسيير ليصبح من الضروري حفظ أموال المستثمرين من الالاعات والغش والأخطاء وساهم في ذلك ظهور ملامح المراجعة الداخلية كنظام يعتمدون عليه.

رابعاً: من 1905 ميلادي إلى وقتنا الحاضر.

أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبرى في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاستشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن هدف التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستعمل و المحايدة فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي².

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص: 04.

² - مامة مفتاح، دور المراجعة الخارجية في الحكم صدق وشرعية القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص: 05.

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

الفترة	الآمر بالمرجعة	المراجع	أهداف المراجعة
قبل 200 سنة قبل الميلاد.	المالك	رجل الدين أو الكاتب	معاينة محتسبي الأموال
700 إلى 1850	المحاسب	المحاسب	منع الغش ومعاينة المغتسلين
1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيًا أو قانوني	تجنب الغش
1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة	التأكد من مصداقية القوائم المالية
1940 إلى 1970	البنوك، المساهمين	شخص خبير في المحاسبة والمراجعة	الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1970 إلى 1990	الحكومة و المساهمون	شخص خبير في المحاسبة والمراجعة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية و احترام المعايير
بعد سنة 1990م	الحكومة و المنظمات	شخص خبير في المحاسبة والمراجعة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة في ضل احترام المعايير

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المكتسبات السابقة و خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل لنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، ص: من 19 إلى 24.

الجزء الثاني: أهمية المراجعة:

إن أهمية مراجعة الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات حكومية كثيرة تعتمد اعتمادا كبير على البيانات، التي يعدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وللمراجعة أهمية وفوائد عديدة سواء بالنسبة للمشروع نفسه أو بالنسبة للغير من خارج المشروع. ونظرا لأهمية اتخاذ القرار بالنسبة لمستخدمي

القوائم المالية، أصبح من الضروري قيام شخص محايد لتلبية إحتياجات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، وذلك من أجل استخدامها في عملية اتخاذ القرارات، لذا كانت هناك ضرورة للاعتماد على محاسب مهني ومحايد لفحص القوائم المالية وإبداء رأيه في مدى إمكانية الاعتماد عليها، فالمراجعة إذا عمل تقييم إنساني أو اتخاذ قرار والغرض من التقييم في المراجعة، هو خلق قبول ورضا عن صدق البيانات التي تحتويها المستندات أو السجلات بما يمكن المراجع من إبداء راية بشأنها.¹ ويمكن تلخيص أهميتها في مايلي²:

✓ اكتشاف الأخطاء والغش يتم في وقت مبكر وبالتالي لا تتم أي محاولة في المستقبل لارتكابها أو التورط فيها، وأن أي شخص يكون حريصا على عدم ارتكاب أي خطأ حيث تخضع الحسابات لمراجعة دورية .

✓ تجعل المراجعة ماسكي الحسابات منظمين وحذرين لأنهم يعلمون أن المراجعين سيدينونهم إذا كانت الحسابات لم تعد بالمستوى المطلوب أو إذا وجد أي شيء غير عادي.

✓ تفيد المراجعة الأجهزة الحكومية وأجهزة الدولة. في التخطيط والرقابة وأجهزة تحديد الأسعار والإشراف على نشاط المشروعات.

✓ هناك فئات متعددة من الجمهور والمنشآت تعتمد على تقرير مراجعة الحسابات والقوائم المنشورات لشركات المساهمة. ومن بين هؤلاء المستفيدين من تقرير مراجع الحسابات هم³.

1-مالك المشروع: إن الاهتمام بالعائد على رأس المال و الاطمئنان على مستقبل المشروع، والمحاسبة توفر له البيانات اللازمة لذلك خصوصا من خلال قائمة نتيجة العمل (ربح أو خسارة) والمركز المالي للمشروع.

2-إدارة المشروع: كثيرة هي البيانات التي تحتاجها إدارة المشروع من اجل قيامها بوظائف في مجال التخطيط والتنظيم والتنسيق والتوجيه والمناسبة، تقييم الأداء، واتخاذ القرارات، والمحاسبة توفر بيانات هامة بهذا الخصوص تساعد لإدارة في أداء وظائفها .

¹ - محمد بشير غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011، ص: 25

² - محمد حسن الصديق، دور المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الثاني السودان، 2012، ص ص : 296 - 295 - 294.

³ - عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، ط1، عمان ، 2003، ص: 25 - 24 - 23.

- 3- **الموردون والمقرضون:** وهؤلاء بحاجة إلى المعلومات التي تساعد في الحكم على الوضع المالي للمشروع، كالربح والتدفقات النقدية، والقدرة على السداد للمبالغة المستحقة، والحاسبة خير من يوفر البيانات اللازمة لمثل هذه الأغراض.
- 4- **المحللون الماليون:** المحاسبة تمثل مصدر كبير للبيانات و المعلومات التي يمكن الاستفادة منها في تقييم المشروعات وتقديم الاستشارة المناسبة، وفي مجال التحليل المالي تصبح أساس لتقديم المشورة للمستثمرين الحاليين والمستقبليين عن وضع المشروع وأدائه في المستقبل.
- 5- **الهيئات و الباحثون:** هي الهيئات الحكومية التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية عن المشروعات وخصوصا ما يتعلق في حساب الدخل الخاضع للضريبة، وتحديد حق الدولة في موارد المشروع وغير ذلك من البيانات الإحصائية لأغراض اقتصادية واجتماعية ولأغراض رقابية فيما يتعلق بالتصرف بالمال العام كرقابة البنوك و المؤسسات المالية و مراقبة الشركات .
- 6- **الدارسون والباحثون:** حيث تعتبر البيانات المحاسبية مصدر أساسي يعتمد عليها في البحوث الاقتصادية والإدارية و المالية، لأنها تمثل كافة نشاطات المشروع من جهة، ولتنوعها و صلاحيتها لمختلف الأغراض من جهة ثانية.
- 7- **السلطات القضائية:** هذه السلطات بحاجة إلى البيانات المحاسبية خصوصا عند نشوء المنازعات بين المشروع و الغير، أفراد و مؤسسات و حكومة، و كذلك تحتاج البيانات المحاسبية في موضوع إقرار إفلاس المشروع.
- 8- **العاملين:** إن المواطنين بصفة عامة وكمستهلكين بصفة خاصة لمنتجات المشروع يهمهم الاطلاع على وضع المشروع من نواحي كثيرة أهمها كلفة السلع و الخدمات مقترنة بنوعيتها.
- 9- **العاملين:** العاملون في المشروع معينين أيضا و بدرجة كبيرة بوضع المشروع و مستقبله، فانتماهم للمشروع مقترن بأجورهم و مكافآتهم، و تطور وضع المشروع يشجعهم أكثر على هذا الانتماء، و الحاسبة من خلال ما توفر لهم من بيانات قادرة على لعب هذا الدور. إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية¹.

1- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة - حالة الجزائر - مذكرة ماجستير،

جامعة المدية، الجزائر، 2008، ص: 10

المطلب الثالث: أنواع المراجعة و أهدافها.

أولاً: أنواع المراجعة.

للمراجعة عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر به إليها وفي ما يلي سنحاول تأصيل أنواعها بالتفصيل.

النوع الأول: من حيث القائم بعملية المراجعة هما:

تنقسم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما:

المراجعة الداخلية: كانت المراجعة الخارجية سبباً لظهور المراجعة الداخلية، وبالتالي فهي الشركة، إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، وقد نشأت المراجعة الداخلية بناءً على احتياجات الإدارة بإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. ويقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها، وللتأكد ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ورفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية¹.

المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف خارجي، حيث يكون مستقلاً عن إدارة الشركة، ويكون مؤهل وحيادي، للتأكد من صحة المعلومات وكل البيانات الأخرى.

ويمكن تقسيم المراجعة الخارجية إلى:

● مراجعة العمليات:

يدرس هذا النوع مدى نجاح تطبيق خطط الإدارة ويقدم لمتخذ القرار عبر، مستويات الهيكل التنظيمي بنتائج وآراء قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد مفتوح على المحيط الخاص بها. إن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، حيث أنه يبحث عن الأسباب الحقيقية.

وللإلمام أكثر بمفهوم مراجعة العمليات يمكن تعريفها كما يلي: "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها".

● المراجعة المالية:

¹ - عبد الله خلف الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الوراق لنشر والتوزيع، ط، 1 عمان، الأردن، 2014، ص:

تتمثل المراجعة بأنها تختص بفحص البيانات المحاسبية لتحديد مدى دقة ومعقولية القوائم و التقارير المحاسبية، وذلك بهدف إبداء رأي في محايد عن مدى دقة وصحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية و الحسابات الختامية التي أعدها المنشأة عن المركز المالي لها ونتيجة أعمالها من ربح أو خسارة.

ويمكن تعريف المراجعة المالية تعريفاً اشمل باعتبارها فحص منتظم للقوائم و التقارير المالية المحاسبية و العمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع السياسات الإدارية، أو المتطلبات المرسومة.

● المراجعة المستندية:

من خلال اسبها، هذه المراجعة تخص المستندات القانونية في المؤسسة والمتمثلة في الفواتير بأنواعها، والشيكات، و الأذونات بأنواعها المتعددة. لذلك يمكن تحديد مفهوم المراجعة المستندية على أنها المراجعة التي تقوم على أساس المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع لإتمام مهمته بواسطة مقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر القانونية للمؤسسة. كما يقوم المراجع بفحص وتقييم مدى مصداقية وسلامة المستند وقانونيته.

● المراجعة القانونية:

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته و اعتماد القوائم المالية الختامية له، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة¹.

إن المراجعة القانونية ملزمة لكافة الشركات حيث أن المشروع فرض رقابة خارجية على المؤسسات مهما كان طبيعة النشاط الذي تقوم به.

● المراجعة الاختيارية:

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي، والتي تتخذ كـأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد¹.

إن هذا النوع من المراجعة ليست المؤسسة مجبرة بقيام به و لكن يتم اعتماده كمجال ثقة إضافي لشركة وللمستفيدين من هذه المعلومات.

النوع الثاني: من حيث حجم الاختبار.

وتتكون من²:

● **المراجعة الشاملة:**

يقصد بها المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية. لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر و السجلات المحاسبية و التأكد من عدالة القوائم المالية، إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج على وقت وجهد كبيرين من قبل مراجع الحسابات.

● **المراجعة الاختيارية:**

هي المراجعة التي تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها و تعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة. وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة، وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر و السجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لدى القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر و الحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

النوع الثالث: من حيث أغراض المراجعة.

وتشتمل على :

● **مراجعة القوائم المالية:**

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية و قوائم والتي توضح السياسات المحاسبية المتبعة فضلاً عن أية بيانات تفسيرية أو جداول أخرى مكملية، والهدف الرئيسي لإصدار تلك القوائم يتركز في توفير

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

² - أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، الطبعة الأولى ، دار الثقافة لنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص: 50.

المعلومات المرتبطة بالموافق المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي تلك القوائم¹.

الهدف الأساسي من مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم المالية قد تم وفقا لمعايير في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بتحديد رأيه عما إذا كانت تلك القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة و مصداقية ووفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

● مراجعة الالتزام:

وتعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ، حيث يكون الغرض منها معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، على سبيل المثال مراجعة الإقرارات الضريبية التي يقوم بها الفاحص لتحديد مدى تماشي الإقرار مع قوانين الضرائب، أو مراجعة بعض عناصر القوائم المالية لتحديد مدى الالتزام بنصوص عقد قرض السندات، أو مراجعة مدى التزام العاملين بالمنشأة للسياسات الإدارية المقررة².

هذا النوع من الالتزام يهتم بالقوانين واللوائح التي يتم تحديد الأعمال الواجبة علي أثرها إذن فهي تحدد الإطار الإلزامي من العاملين البسطاء داخل المنظمة إلى غاية مجلس الإدارة على اختلاف الهياكل التنظيمية، والمسؤوليات المترتبة عن عدم الالتزام عن ذلك.

● المراجعة التشغيلية:

ويقصد بها عمليات المراجعة التي تهدف إلى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المنشأة لأهدافها وأغراضها بنجاح، أما الكفاءة فهي تقيس كيفية استخدام المنشأة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بفحص أحد الوحدات و الهيئات الحكومية لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقا لما هو مقرر (الفعالية)، بالإضافة إلى تقرير مدى استخدامها لمواردها المالية بحكمة (الكفاءة)³.

الغاية المرجوة من المراجعة التشغيلية هو فحص المنشأة إما كليا أو جزئيا لتحديد مدى كفاءتها التشغيلية وهي غير رسمية التطبيق أي تطبق متى احتيج إليها .

¹ - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

² - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 25 - 26.

³ - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

ثانيا: أهداف المراجعة.

كبقية كل العلوم للمراجعة مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها في مايلي¹:

أهداف رئيسية:

- 1-إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المراكز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً؛
- 2-إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من اجل تحسين أداء النظام؛
- 3-إمداد مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين والدائنين والبنوك و الدوائر الحكومية المعنية و غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة ، لتساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة؛

أهداف ثانوية:

- 1-التحقق من الوجود: أي الأصول و الخصوم أو الالتزامات الموجودة فعلاً في تاريخ معين.
 - 2-التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات و الإدارات قد تم قيدها في الدفاتر و السجلات كاملة، وانه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
 - 3-التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول و الممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وان الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.
 - 4-التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: إن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية و المهنية ذات صلة.
 - 5-التحقق من التقييم: أن الأصول و الخصوم قد تم تقييمها و قيدها بقيمتها الملائمة.
 - 6-التحقيق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات وفقاً لمتطلبات القوانين و اللوائح و النظم النافذة، وتمت في الأغراض و الأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.
- المطلب الرابع: أحدث إصدارات مجلس معايير المراجعة والتأكيد المراجعة:**

استجابتا للمطالب المتزايدة لتحسين البيئة المهنية للمراجعة و التدقيق سعت مختلف الجهات والهيئات و المنظمات لتشكيل معايير تضبط المهنة و تساعد على توحيد المعايير وانسجامها دولياً، اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية واصدر مجموعة من المعايير المحاسبة

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص، ص: 53- 54.

الجديدة والمعدلة تحت اسم معايير التقارير المالية الدولية. وهذه قائمة لأهم الإضافات و المسحوبات من إصدارات مجلس معايير المراجعة¹:

أولاً: الإضافات:

- ❖ تحديث قائمة المصطلحات ؛
- ❖ المعيار الدولي لرقابة الجودة (1): رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التأكيد و المراجعة للمعلومات المالية التاريخية و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، و يطلب وضع أنظمة لضمان الجودة التزام بالمعيار الدولي لضمان الجودة (1) بحلول 15 يونيو 2005؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 220(معدل): "ضمان الجودة لعمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية". تسبب معيار المراجعة الدولي 220 في إدخال تعديلات متفقة مع المعيار المراجعة الدولي 620 "الاستفادة من عمل خبير"، وقد تم عكس التعديلات المتسقة في ملحق لمعيار المراجعة الدولي 620. إن معيار المراجعة الدولي 220(معدل) و التعديلات"، المتسقة ذات العلاقة نافذة المفعولة لعمليات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ 15 يونيو 2005 أو بعد ذلك، و يبقى معيار المراجعة الدولي 220 نافذ المفعول، و تم إبقاء عليه، إلا انه سيتم سحبه عندما يصبح معيار المراجعة الدولي 220(المعدل) ساري المفعول ؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 240 "مسؤولية المراجع عن دراسة الغش و الخطأ عند مراجعة القوائم المالية". تسبب معيار المراجعة الدولي 240 في إدخال تعديلات متفقة مع معيار المراجعة الدولي 260 "الاتصال بشأن أمور المراجعة مع المكلفين برقابة" ومعيار المراجعة الدولي 320؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 501 " أدلة المراجعة – اعتبارات إضافية لبنود محددة "؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 505 " التأكيدات الخارجية " ؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 510 " التكاليف بالمراجعة لأول مره – الأرصدة الافتتاحية "؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 520 " الإجراءات التحليلية "؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 530 "عينات المراجعة و إجراءات الاختيارية الانتقائية الأخرى "؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 540 "مراجعة تقديرات المحاسبية "؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 545 "مراجعة قياسات و إفصاحات القيمة العادلة "؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 550 "الأطراف ذات العلاقة "؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 560 "الأحداث اللاحقة "؛

¹ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثالث، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2010، ص، ص، ص: 14، 15، 16.

- ❖ معيار المراجعة الدولي 570 "استمرارية المنشأة"؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 580 "إقرارات الإدارة"؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 610 "إقرارات الإدارة"؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 580 "مراعاة عمل المراجعة الداخلي"؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 620 "الاستفادة من عمل الخبير"؛
- ❖ ثانيا: لمراجعة الدولي 710 "الأرقام المقارنة"؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 720 "المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مراجعة"؛

ثانيا: المسحوبات

- ❖ معيار المراجعة الدولي 120 "إطار معايير المراجعة الدولية" تم سحبه في ديسمبر 2004 عندما أصبح الإطار الدولي لعمليات التأكيد نافذ المفعول؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 240 "مسؤولية المراجع في دراسة الغش والخطأ في مراجعة القوائم المالية تم سحبه في ديسمبر 2004؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 240 "مسؤولية المراجع في دراسة الغش والخطأ في مراجعة القوائم المالية" نافذ المفعول؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 300 "التخطيط" تم سحبه في ديسمبر 2004 عندما أصبح معيار المراجعة الدولي 300 "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" نافذ المفعول؛
- ❖ معيار المراجعة الدولي 310 "معرفة طبيعة عمل المنشأة"، ومعيار المراجعة الدولي 400 "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية"، و معيار المراجعة الدولي 401 "المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب"، ومعيار المراجعة الدولي 500 "أدلة المراجعة" وبيان ممارسة المراجع الدولية 1008 "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية الخصائص والاعتبارات" تم سحبها في، ديسمبر 2004 عندما أصبح معيار المراجعة الدولي 315 المنشأة وبيئتها و تقييم مخاطر الأخطار الجوهرية.

الجدول رقم (1-2): أحدث إصدارات مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية.

المسحوبات	الإضافات
- المعيار الثاني: معايير المراجعة الدولية - المعيار 300 التخطيط - المعيار 310 معرفة طبيعة عمل المنشأة - المعيار 400 تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية - المعيار 401 "المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب" - المعيار 500 "أدلة المراجعة"	- تحديث قائمة المصطلحات - المعيار 1 "رقابة الجودة لشركات" - المعيار 220 "المعدل ضمان الجودة لعمليات مراجعة العمليات المالية" - المعيار 240 "مسؤولية المراجع عن دراسة الغش والخطأ عند مراجعة القوائم المالية" - معيار 501 " أدلة المراجعة" - معيار 505 " التأكيدات الخارجية " - معيار 510 " التكاليف بالمراجعة لأول مره " - معيار 520 " الإجراءات التحليلية " - معيار 530 "عينات المراجعة و إجراءات الاختيارية الانتقائية الأخرى " - معيار 540 "مراجعة تقديرات المحاسبية " - معيار 545 " مراجعة قياسات و إفصاحات القيمة العدالة " - معيار 550 " الأطراف ذات العلاقة " - معيار 560 " الأحداث اللاحقة " - معيار 570 " استمرارية المنشأة " - معيار 580 " إقرارات الإدارة " - معيار 580 " مراعاة عمل المراجعة الداخلي " - معيار 620 "الاستفادة من عمل الخبير " - معيار 710 "الأرقام المقارنة "

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المبحث الثاني: معايير وفروض المراجعة.

المهدف الأساسي من هذا المبحث تبين أهم الجهود المبذولة من الهيآت المختصة من معايير وفروض للمراجعة التي تنضم المهنة وفي مايلي توضيح ذلك :

أولاً: معايير المراجعة:

الجزء الأول: تعريف معايير المراجعة:

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة¹:

وبصفة عامة هي الآداب و القوانين التي تجعل المراجعة مثالية في التطبيق على المستوى المحلي و الوطني و العالمي.

الجزء الثاني: معايير مراجعة الحسابات:

المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة) لمراجعة الحسابات:

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد معايير العمل الميداني و معايير التقرير كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، و المقصود بهذه المعايير أن خدمات المراجعة يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية والعلمية. و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كتالي²:

أولاً: معيار التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهجاً علمياً موسعاً، لتلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة و المواد المرتبطة بها، و تجدر انه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيراً أو مُلماً بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المراجع يستطيع أن يستعين بخبير متخصص في المجالات التي يحتاج إليها.

¹ - http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1815#U4zbn3J_vTo

² - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل لنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، الصفحات: 75- 76 - 77 - 78.

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خبير المراجعة بأنه شخص أو مؤسسة يمتلكون خبرة في مجال آخر غير المراجعة أو المحاسبة، والذي يستخدم عملة في ذلك المجال من قبل المراجع لمساعدته في الحصول على أدله المراجعة الكافية و الملائمة.

ومن المتفق عليه أن تعليم المراجعين و تدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية و مسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعاً ينبغي أن تتوفر لديه الاستعداد و التفكير السليم و الرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم .

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دوراً كبيراً في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية و توجيهات و توصيات و بحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات و الندوات التي تنظمها و تعقدتها المنظمات المهنية التي تقيم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال و الإحصاء وغيرها. ومما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار وهي:

التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

تعتبر المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمراجع بمثابة الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة، وبما إن المسؤولية المهنية تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية فإن مهمة المراجعة وما تحدده وتفرضه من مسؤولية تحاول رفع العناية المهنية عن ذلك الحد الذي يحتمه القانون.

العناية المهنية الملائمة:

تتطلب العناية المهنية من المراجع الخارجي الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظات ومختلف الإجراءات، من أجل توفير أساس ملائم لإبداء الرأي حول مختلف القوائم المالية، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكم والنوع.

تجب الإشارة إلى أنه تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة وصولاً إلى إعداد التقرير، حيث تعتبر المعايير العامة من أهم المعايير العشرة للمراجعة، إذا أن عدم توفر أحد تلك المعايير يجعل باقي المعايير بدون معنى وغير موضوعية، فإذا قام بالمراجعة شخص غير مؤهل علمياً ومهنياً بشكل ملائم، أو غير مستقل أو لم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة منها.

وقد أشار الاتحاد الدولي إلى متطلبات بذل العناية المهنية الملائمة ضمن مسؤوليات المراجعة من خلال معيار المراجع الدولي (isa200)، الذي يندرج ضمن معايير مسؤوليات المراجعة، الفقرة رقم (07) من مقدمة المعيار .

الاستقلال:

الاستقلال يقصد به القدرة على العمل بموضوعية ونزاهة، فعلى المراجع أن يلتزم دائما بالاستقلال في تفكيره، في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها¹. و لمعرفة مدى استقلال المراجع يجب توفر النقطتين التالية²:

– **عدم وجود مصالح مادية للمراجع:** ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وان لا تكون لاحد اقربائه مصالح من نفس النوع، لان وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

– **وجود استقلال ذاتي:** يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة. تنبع أهمية الاستقلال في الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية التي تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، حيث يعتبر الاستقلال احد مبادئ حجر الزاوية لقسم المراجعة³.

وقد نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في التعليم رقم 3 قاعدة تتعلق بالاستقلالية بحيث تحدد على المراجع إن يتحلى بالنزاهة والصدق أثناء تأدية مهامه، ويجب أن يكون عادلا وان يكون حرا في تحديد نطاق مهمته، كما يجب إن يحافظ على موقف حياده وعدم انحيازه، وان لا يترك المجال لكي ينظر إليه على أن له مصالح شخصية في الشركة⁴.

¹ – محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، اسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة الاسكندرية، 2002، ص: 72.

² – محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2005، ص: 40-41.

3-ChrisDavisandal:ITAuditingUsingControlstoProtectInformationAssets,McGrawHill,NewYork, 2007,p06.

4-R.B Caumeil . Rene Ricol. Audit, Financier, paris. clet.1987 .p44.

إن المعايير الشخصية من اسمها تخص المراجع حيث تحتوي على تأهيل العلمي والعملية للمراجع، وأهم الشروط التي يجب توفرها عليها مثل الجانب العلمي ومستواه التعليمي ومن ناحية أخرى، كفاءة المهنية وخبرته في هذا المجال، كما تتناول معيار استقلالية، بحيث لا تتدخل أي سلطة في عمله مادام لا يخالف هذه المعايير، وهذا إلى جانب معيار العناية المهنية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الثاني: معيار العمل الميداني.

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة و القرائن وغيرها وتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي¹:

أولاً: الإشراف و التخطيط:

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء بعملية التدقيق، و يتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال. وللقيام بعملية التخطيط و الاستفادة منها يفضل تعيين مدقق الحسابات في الوقت المبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، حيث أنه يساعد الكفاءة أفضل لدى المدقق. وعملية التدقيق التي يجب على المدقق يمكن أن تشمل تخطيط و متابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك التحقق المدقق يمكن أن تشمل تخطيط و متابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك التحقق من أصول وخصوم المنشأة، والفحص المستندي وكذلك قائمة أعمال المنشأة.

نجد أن التخطيط مهم بالنسبة للتدقيق لأنه يتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلاً عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا.

نلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط ازدادت أهميته في الوقت الحاضر بسبب:

1- إن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند عملية قيامه بعملية التدقيق؛

2- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛

3- تغيير أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر؛

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة لنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2006،

4- بسبب التغير في نظام البيانات المستخدمة في محل التدقيق منشآت محل التدقيق.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني و الذي يحث المدقق بأن يجري دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في منشأة العميل، حيث نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.

نجد أن هذا المعيار وهو تقييم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحقيق غرضين:

- أ- هو الاعتماد على النظام نفسه، حيث أن المدقق لا يستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت، حيث انه عند وجود نظام رقابة داخلي يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة، وإعداد قوائم مالية تعكس الوضع المالي الصحيح للمنشأة، أما في حالة نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف.
- ب- إن دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها مدقق الحسابات حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية.

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به مدقق الحسابات بثلاث خطوات:

الخطوة الأولى: الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.

الخطوة الثانية: تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعة بعين الاعتبار.

الخطوة الثالثة: تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث انه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.

ثالثاً: كفاية أدلة وقرائن الإثبات:

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية، حيث أن الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر أساساً في عملية التدقيق ويدعم معايير العمل الميداني.

يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة، عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة¹. وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف أو التغيير في القوائم المالية من قبل المراجع².

المطلب الثالث: معايير إعداد تقرير و عناصره.

الجزء الأول: معايير إعداد تقرير

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، ويتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، غير إن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار و تنقسم إلى أربعة معايير³:

- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ؛
- كفاية الإفصاح المحاسبي و ملائمته؛
- إبداء الرأي في القوائم المالية.

أولاً: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحاً من المدقق، حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ - حسن احمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، دار الثقافة لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص : 64.

² - سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات، دار الجامعة للنشر، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ص219.

³ - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص ص: 24 - 25 - 26.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: المبادئ العامة

يمكن هذه المبادئ في الآتي :

- مبدأ الحيطة و الحذر؛
- مبدأ الثبات؛
- مبدأ الشمول؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبادئ الآتية:

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا؛
- مبدأ التكلفة التاريخية .

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

ثالثاً: الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالي أو حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفادياً للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها. المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون إن يتعدها إلى التفاصيل غير المحدية.

رابعاً: معايير إبداء الرأي (التقرير):

يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في هذا الحالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلافاً من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة مسؤولية التي يتحملها. وكخلاصة، يمكن القول بأنه الهدف الأساسي من عملية المراجعة ككل، إذ أنه يعتبر الوثيقة التي يرجع إليها المستفيدون من مثل هذه التقارير وعلى المراجع الالتزام بالمعايير السابقة الذكر للوصول إلى مصداقية للمعلومة المحاسبية والنهوض بها إلى المستويات المثلى.

الجزء الثاني: عناصر تقرير المدقق وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية:

يشير معيار التدقيق الدولي (700) المعدل إلى أن الاتساق في التقرير المدقق وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية يزيد من المصداقية في السوق العالمي، وذلك يجعل عمليات التدقيق التي يتم أدائها وفق معايير متعارف عليها عالمياً أكثر سهولة في تحديد كما أنه يساعد في زيادة فهم القارئ وتحديد الحالات غير العادية عند حدوثها، ولذلك فقد طور مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي محتوى معيار التدقيق الدولي ليتضمن المتطلبات الخاصة بالعناصر التالية¹:

العنوان:

يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق مستقبل، وأن عنواناً يدل على أن التقرير هو "تقرير المدقق المستقبل" يؤكد أن المدقق حقق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة الخاصة بالاستقلالية، ولذلك فهو يميز تقرير المدقق المستقبل عن التقارير التي يصدها الآخرون.

¹ - محمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، دار الصفاء لنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص: 21 - 22 - 24 - 25 - 27.

المرسل إليه:

يجب أن يوجه تقرير المدقق حسبما تتطلب ظروف العملية، وكثيراً ما تحدد القوانين أو الأنظمة الوطنية لمن يجب تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الاختصاص المعين.

الفقرة التمهيدية:

يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، ويجب أن تبين أنه تم تدقيق البيانات المالية، كما يجب أن تتضمن الفقرة التمهيدية مايلي:

- تحديد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تم تدقيق بياناتها المالية، التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية.

- الإشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

- تحديد التاريخ و الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتشتمل هذه المسؤولية على مايلي:

- تصميم وتنفيذ و المحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛

- اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛

- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مسؤولية المدقق:

إن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات بناء على التدقيق من اجل مقارنته مع مسؤوليات الإدارة الخاصة بالإعداد و العرض العادل للبيانات المالية، كما يجب أن يبين تقريراً المدقق أنه تم إجراء التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، ويجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق ببيان أن:

أ- التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ و الإفصاحات في البيانات المالية؛

ب- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الأخطاء، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراء تدقيق مناسبة في ظل الظروف ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الحالات عندما يكون على المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع تدقيق البيانات المالية فإن على المدقق حذف العبارات التي مفادها أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية؛

ج- التدقيق يشمل كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولة التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية.

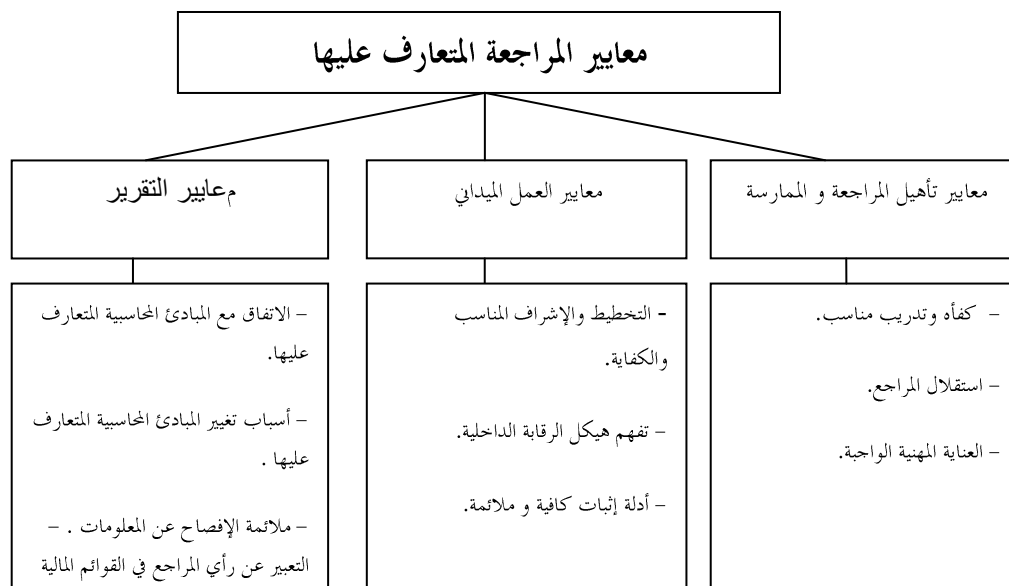
كما يجب أن يبين تقرير المدقق أن المدقق يعتقد أن الأدلة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لراية. فكما يعرف محافظة الحسابات بأنه رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل: الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج¹.

رأي المدقق:

يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المدقق إلى أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو أنها معروضة بعدالة في كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وعند إبداء رأي غير متحفظ يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير المدقق رأي المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو تعرض بعدالة من جميع النواحي الجوهرية وفق إطار إعداد التقارير المالية المنطبق (ما لم يطلب المدقق حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الرأي، وفي هذه الحالة يجب استخدام الصياغة التي تم التوصية بها).

1 - Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti éditions, Alger, 2005, p 04.

شكل رقم (1-1): معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

المطلب الرابع: فروض المراجعة.

تتمثل الفروض في أي مجال لمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية التي تحكم هذا المجال ومن ثم، فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها. لان مراجعة الحسابات هي عبارة عن فحص يجريه مهني خبير كفء ومستقل لإبداء رأي محايد عن شرعية وصدق الحسابات¹. ويمكن توضيح فروض المراجعة في العناصر التالية²:

1- قابلية البيانات المالية للفحص:

الملائمة: فإن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينتج هذا الفحص من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية و الخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام الاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وهي :

- الملائمة: وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.

¹ - Société Nationale de la Comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux comptes**, D.R.H.1989.P1102.

² -محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 17-18-19-20-21-22-23.

• **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك انه إذا قام شخصا أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنها لإبداء أن يصل إلى المقاييس أو النتائج نفسها.

• **القابلية لقياس كمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و مصلحة إدارة المشروع:

انه لمن الواضح وجود تبادل المنفعة بين إدارة المشروع و مراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومة المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات وذلك لغرض تقديم المشروع و روائه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

3- خلو القوائم المالية وأي معلومات من أي أخطار غير عادية أو تواطئي:

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض، يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره، وأن يستقصي وراء كل شيء.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء:

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يخذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن أعدا برنامج المراجعة بصور تخفض من مدى الفحص.

5- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

نجد أن هذا الفرض مستند من أحد فروض المحاسبة وهو فرض مركز المشروع، ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصريفها عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل.

6- مراقبة الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعمله، فإنه عندما يطلب منه إيراد الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها.

7- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:

تعتبر المبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار المستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي. ومن خلال النظام المحاسبي المالي الجديد نلاحظ انه تم تبني مبدأ جديد يتشكل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على شكل القانوني وهذا المبدأ له تأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث لاقتصادية مثل معالجة عقود الإيجار التمويلية¹.

برجوع إلى الماضي و التفكير في أصول العلوم نجد أن لها قاسم مشترك وهذا القاسم المشترك يسمى الفرضيات، و المراجعة كباقي العلوم تعتمد على مجموعة من الفروض التي تأسست على إثرها، فغياب جزء منها يؤدي إلى غيابها كلها، فعلى سبيل المثال المراجعة تبني على فرض عدم التأكد، فإذا فرض المراجع عدم التأكد في شيء ما، فإنه يسعى جاهدا لتحقيق منه وإزالة حالة عدم التأكد، أما فيما يخص فرض استقلال المراجع، فهي تفرض أن يكون المراجع مستقلا ذاتيا و موضوعيا، هذا إلى جانب فروض توفر تأهيل خاص للمراجع وفروض وجود نظام كافي و سليم لرقابه الداخلية وأخيرا فروض المصدقية و العدالة في تقرير المراجع .

¹ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج 2، الجزائر، 2009، ص: 23 .

المبحث الثالث: الإطار العام للممارسة المهنية لمراجعة ومحافظ الحسابات.

يهتم هذا المبحث بالإجراءات التي يقوم بها المراجع من بداية شروعه بالعمل إلى غاية المصادقة على القوائم المالية، ابتداء من معرفة شاملة حول المؤسسة أو العميل وكل الإجراءات في هذا المجال ثم إجراء مجموعة من الاختبارات لنظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيها، ثم المرحلة الأخيرة فحص الحسابات وإبداء الرأي حول حالة القوائم المالية.

المطلب الأول: كسب معرفة شاملة بالمؤسسة وتحليل الأخطار:

تبدأ هذه المرحلة بدراسة وفهم طبيعة وأحداث المشروع بدراسة العقد الابتدائي ثم التعديلات، وكل ما كان هناك تعمق كلما كان أفضل، حيث أن المراجعة الخارجية تتطلب فهم معمق للمؤسسة موضوع المراجعة ولنشاطها وللعوامل الخارجية المتعلقة بها ومنه فإن العمل الابتدائي الذي يقوم به المراجع هو التحصيل علي نظرة عامة حول حياة المؤسسة.

كما أن هذه المرحلة تحتوي على الأبحاث و تفسير مجالات المراجعة للكشف إما عن النقائص الموجودة أو العراقيل المنتظرة، كما أن تحليل الخسائر تسمح بتحديد أهداف المراجعة التي تستعمل كأساس لتشكيل برنامج المراجعة وبالتالي لتخطيط المهمة وتحتوي هذه المرحلة على مجموعة من الخطوات وهي موضحة كمايلي¹:

أ- معلومات لها صفة شاملة متعلقة بالمؤسسة:

■ التثبت والتحقق من هوية المؤسسة: (شهرة المؤسسة، الجنسية، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في المركز الوطني لتسجيل التجاري، رقم التسجيل في المركز الوطني لضمان الاجتماعي، الشكل القانوني للمؤسسة، مبلغ رأس مالها الاجتماعي، الهدف التجاري للمؤسسة، أعضاء مجلس الإدارة، الأحكام الخاصة بالانعقاد الجمعية العامة، كيفية التصويت على قراراتها، الاطلاع على العقد الابتدائي ونظام الشركة، المبلغ المسموح لكل شريك بسحبها، كيفية توزيع الأرباح والخسائر، احتساب الفوائد على رأس المال).

■ سير أعمال المؤسسة: (نشاطها الاجتماعي، نظامها القانوني، تحليل للمؤسسة) المعلومات المتعلقة برأس مال (تطوره وتقسيمه) بالحصص والواجبات المحررة، المكافآت والمرتبات، الأحكام الخاصة لخروج الشريك أو وفاته ودخول شريك جديد، تصفية الشركة إلى جانب معرفة مدة الشركة وغرضها الأساسي.

¹ - بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص ص: 50- 53- 54.

- المعلومات المتعلقة بالإدارة.
- شكلها القانوني (الأنظمة المهنية، الأنظمة الضريبية والاجتماعية و الأنظمة اقتصادية، الأسعار، سعر الصرف...الخ).
- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة وتشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول المؤسسة أو القطاع الذي تعمل فيه في الجرائد، المجلات والكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة وتقوم به، فعلى سبيل المثال نجد خلافات مع النقابة في القطاع، اتفاقيات مع العمال في القطاع، مشاكل في المجلات والمقالات...الخ).
- تنظيمات مهنية حيث لكل قطاع قوانينه وبالتالي لإبداء من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم المؤسسة موضوع المراجعة.
- عناصر المقارنة ما بين المؤسسات لنفس القطاع.

ب- الاتصالات الأولية بالمؤسسة:

يتم اللقاء والحوار مع المسؤولين وخاصة الذين سيتعامل معهم المراجع وكذلك زيادة المنشأة للحصول على المعلومات الآتية:

- طبيعة نشاط المؤسسة وتعرفه على ناحية الفنية من تسلسل العمليات الفنية، سواء صناعية أو تجارية أو مالية.
- زيارة للمخازن وبعض الفروع والتعرف على أسلوب العمل بها.
- التعرف على الوثائق الداخلية والمتمثلة في إجراءات وطرق العمل المكتوب و المطبقة بهذه المؤسسة منها: النظام المحاسبي وأنظمة التكاليف وكيفية استخدامها، وللوائح المنظمة لسير العمل وكيفية تنظيم المهام و يتضح من كل هذا أن المراجع يكرر زيارته للمؤسسة مع مساعديه لتكوين فكرة كاملة حولها، فإذا انتهى من جمع المعلومات السافلة الذكر يبدأ في تخطيط برنامج المراجعة بالاشتراك مع فريق المراجعة و توزيع العمل على مساعديه.

ت- انطلاق الأشغال:

إن الإجراءات التمهيدية تتعلق بجمع المعلومات المختلفة الخاصة بالمؤسسة ثم إعداد تخطيط برنامج المراجعة ففي هذه المرحلة تتم انطلاقة الأعمال بداء بتكوين الملف الدائم فمن خلال وضعه يتم تحليل الأخطار بشكلها الإجمالي ومنه يتم وضع برنامج التدخل.

ث - تخصيص الأفراد على مهمة المراجعة:

تتطلب معايير الرقابة على الجودة أن يتم تخصيص الأفراد بشكل ملائم على مهام المراجعة حتى يتم تكوين ما يطلق عليه بفريق عمل المراجعة، يتكون فريق عمل المراجعة أساساً من أفراد ذوي مستويات مختلفة من الخبرة المتخصصة والخبرة العامة، عادة ما يتكون فريق المراجعة من شريك المراجعة ومدير المراجعة وعلى الأقل مدير واحد بالإضافة إلى واحد أو أكثر من المراجعين المساعدين التنفيذيين .

يجب على المراجع عند تحديده عدد الأفراد الذين سوف يتم تخصيصهم على المهام، أن يقوم بدراسة حجم و تعقيد عملية المراجعة وإمكانية الحصول على الأفراد الملائمين ذوي الخبرة ومدى وجود ضرورة لوجود خبرة متخصصة والفرض في تدريب الأفراد بالإضافة إلى استمرارية الأفراد وتدويرهم. يكون بجميع فريق المراجعة بالنسبة لمهام المراجعة الضخمة أمراً حتمياً وجوهرياً أكثر مما هو مطلوب بالنسبة لمهام المراجعة الأقل حجماً. قد تتطلب مهام المراجعة المتعلقة بإحدى المنشآت التي تعمل في صناعة منظمة على سبيل المثال البنوك أن يتم تخصيص أعضاء رئيسيين لفريق عمل المراجعة يكون لديهم المعرفة والخبرة التي تتطلبها تلك الصناعة

ج - جدولة العمل:

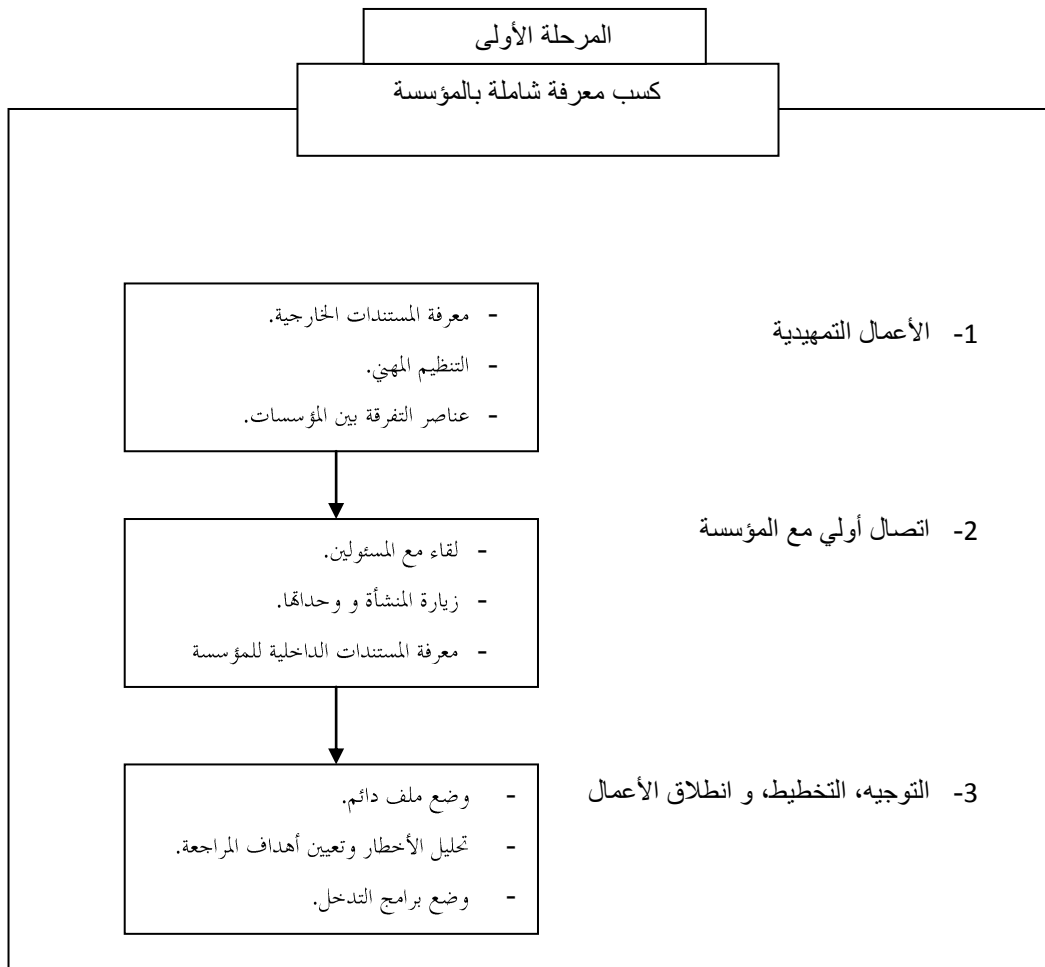
متى تم إعداد برنامج المراجعة و الانتهاء منه يقوم المراجع بجدولة تنفيذه زمنياً، معظم إجراءات عملية المراجعة يتم تبويبها على أنها تتعلق بالعمل الميداني حيث تلك الإجراءات يتم أدائها في موقع العميل، وقد يتم أداء العمل الميداني ذاته في أي وقت بعد قبول التعاقد¹.

من الخطوات السابقة الذكر نستنتج أن عمل مراجع الحسابات يستند إلى مجموعة من الخطوات يجب الوقوف عليها لضمان نتائج مقبولة، ويجب على مراجع الحسابات التقيد بها، فمن المتفق عليه أن يقوم المراجع بمعرفة شاملة عن المؤسسة و الأخطار المحيطة بها ولكي يتعرف على المؤسسة ويضبط الأخطار المحتملة عليه أن يقوم بمجموعة من الأعمال التمهيديّة مثل معرفة الأحكام القانونية التي تفرق بين المؤسسات، ومعرفة المستندات الخارجية والتنظيم المهني و قطاع الذي تنتمي إليه هذه المؤسسة، أما فيما يخص قبول المهنة فيجب عليه أن يقوم باتصالات أولية بالمؤسسة مثل اللقاء مع مسؤولي المؤسسة ومراجعي الحسابات السابقين و التنسيق معهم بخصوص أعمال المؤسسة، هذا بالإضافة إلى زيارة المنشأة ووحداً. كما تناولت هذه المرحلة انطلاق أعمال مراجع الحسابات التي يقوم فيها بوضع ملف دائم

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع قد سبق ذكره، ص: 479.

وتحليل الأخطار وتعيين أهداف المراجعة ووضع برنامج التدخل، ولكن مهمة مراجع الحسابات لا تنتهي في هذه النقطة بل هناك مرحلتان لا تقلان أهمية منها هذه المرحلة هي مرحلة تقييم الرقابة الداخلية ومرحلة فحص الحسابات.

الشكل رقم (2-1): مخطط المرحلة الأولى من مراحل للمراجعة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على السابقة و محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.

المطلب الثاني: تقييم الرقابة الداخلية ونظرة على تكنولوجيا المعلومات:

أولاً: تقييم الرقابة الداخلية:

عند الحديث عن طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، واجهنا دائماً السؤال الاتي أيهما يسبق الآخر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية أم إعداد برنامج المراجعة ويرجع هذا التساؤل إلى ما ذكر في احد معايير المراجعة بأن برنامج المراجعة يجب أن يعد على أساس تقييم سليم لأنظمة الرقابة الداخلية، ولكن عملية التقييم في حد ذاتها تعتبر جزءاً من برنامج المراجعة. وقد ظهرت عدة اقتراحات يتضمن كل منها حل لهذه المشكلة وتمر هذه المرحلة بمجموعة من الخطوات وهي كالتالي:

1) جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظره عامه وشاملة عن نواحي الرقابة داخل الوحدة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة، بعبارة أخرى تعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية و الخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي، ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة، ومن الملاحظ في هذه الحالة ضرورة وصول مراقب الحسابات على قرينه يمكن الاعتماد عليها في الدفاع عن هذه المعلومات و تتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق ومن بينها: التقرير الوصفي، الخرائط التدفق، قوائم الأسئلة، ويضيف البعض لهذه المصادر الملاحظة الشخصية لمراقب الحسابات و مناقشته مع العاملين داخل الوحدة، و ما تشتمل عليه ملفاته الدائمة في السنوات السابقة عن الوحدة ومحل الفحص.

2) توثيق المعرفة و الفهم للرقابة الداخلية:

ينبغي على المراجع توثيق فهمه للرقابة الداخلية، ويتم ذلك من خلال استخدامه للأساليب الشائعة لذلك و أهمها¹:

✓ أسلوب التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يحصل المراجع على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات. و عادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، و المستندات التي يتم إعدادها، و السجلات التي يتم الاحتفاظ

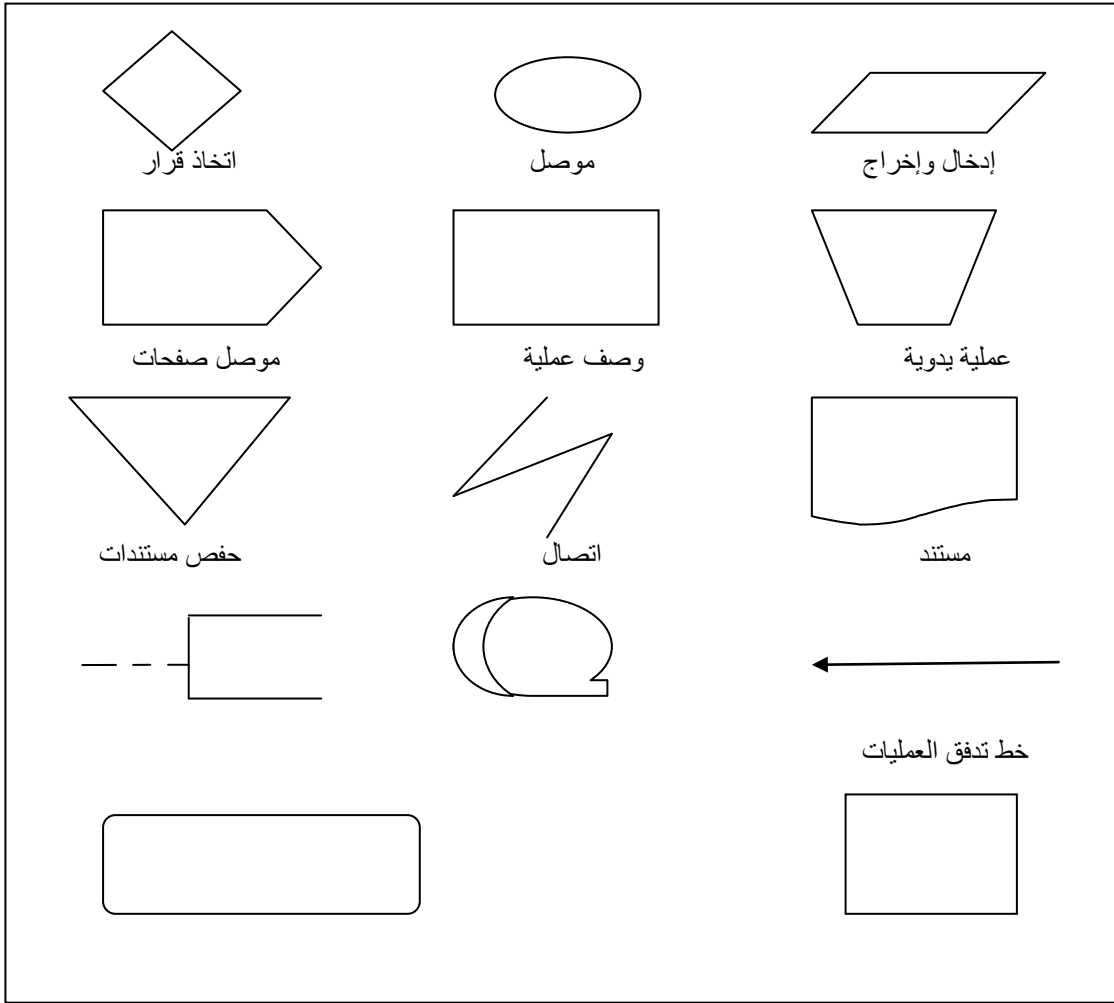
¹ - حسين احمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 299 - 300.

بها، وتقسيم الواجبات وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المراجع عادة بتلخيص كل جزء رئيس من أجزاء النظام ككل (قوي، كاف، ضعيف).

✓ أسلوب خرائط التدقيق:

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، و تستخدم الرموز و الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام، ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة و تدفق البيانات خلال النظام، و تساعد خارطة التدفق و المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية و تسهيل تمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صوره أوضح وأكثر تحديدا عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز و الخطوط بدلا من الكلمات تكون فرص سوء الفهم اقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهوله تحديد خرائط التدفق في عمليات المراجعة سنه بعد أخره، وكل ماهو مطلوب هو إضافة وتغيير بعض الخطوط أو الرموز، و الاتجاه الحديث لدى المراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب، وهذا قد يكون عائد إلى أن الصورة هي أفضل وسيله للإيضاح، واهم الرموز المستخدمة هي:

الشكل رقم (3-1): أهم الرموز المستخدمة في أسلوب خرائط التدقيق.



المصدر: حسين احمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره ص: 301.

✓ أسلوب قوائم الاستقصاء:

يقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ بحيث تكون الإجابة عنها بكلمة (نعم) أو (لا) والإجابات بلا تدل على نقاط ضعف النظام، أما الإجابات بنعم فتدل على وجود الإجراءات الرقابي، كما يجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفاصيل الأعمال وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط¹.

¹ - حسين احمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 303.

3) اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتواصل إليها في تقييم الأولى للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خطرا¹.

4) التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولى لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها (نقاط القوة ونقاط الضعف) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل احد الجوانب الايجابية لمهمته، وفي ضوء تقرير النظام يقرر المراجع مايلي:

- مدى الاعتماد على النظام ككل أو أجزاء منه، ومدى ملائمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات وما يترتب عليها من معلومات؛

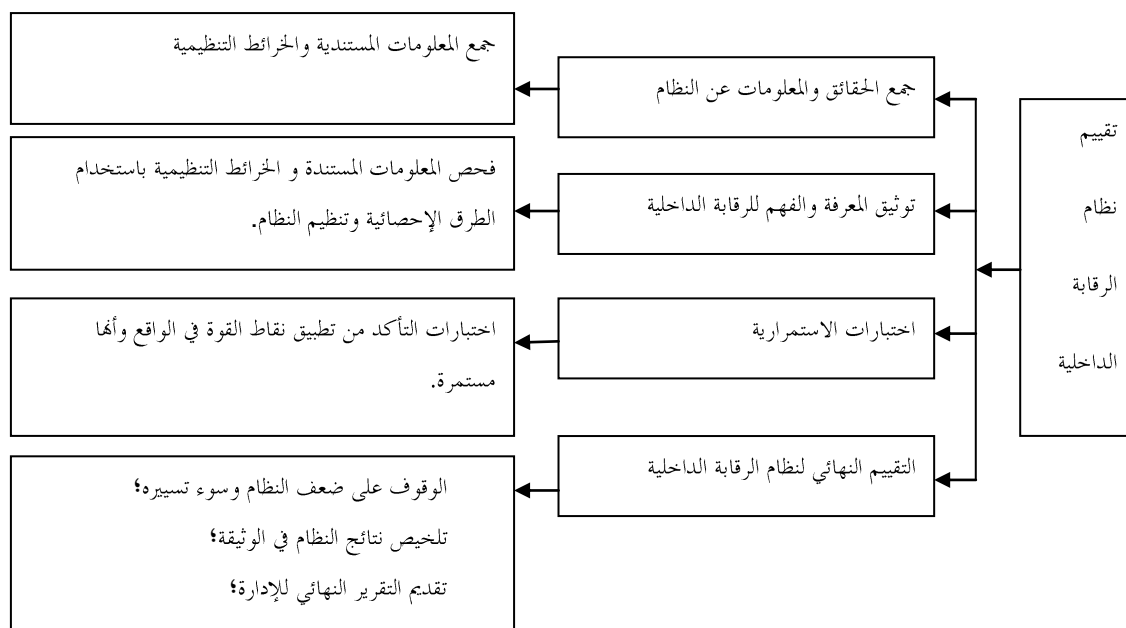
- تحديد نطاق عمل المراجع وما يترتب على ذلك من تحديد أدلة المراجعة المطلوبة ومدى امتداد الفحص لعمليات المشروع؛

- تقديم التوصيات و الاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام وإمكانية الاعتماد عليه.

ويمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل التالي:

¹ - كهيبة بن عمار، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2013، ص ص: 78-79.

الشكل رقم (4-1): تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات أعلاه.

ثانيا: نظرة عامة على تكنولوجيا المعلومات:

■ تأثير تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية و على عملية إعداد القوائم المالية:

حاولت الإصدارات المهنية الحديثة تقديم إطار لتوضيح تكنولوجيا المعلومات على عملية إعداد القوائم المالية وعلى الرقابة الداخلية، وعلى فهم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية وعلى تقييم مراجع الحسابات لخطر الرقابة مع وصف للمنافع والمخاطر الناجمة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات وبيان الكيفية التي تؤثر بها تكنولوجيا المعلومات على المكونات الخمس لنظام الرقابة الداخلية وخاصة أنشطة الرقابة والمعلومات الاتصال، وتؤثر التكنولوجيا المعلومات على الجزء من الأجزاء الخمس التي تشكل هيكل الرقابة الداخلية والذي بدوره يؤثر في عملية إعداد التقارير والقوائم المالية وفي تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تؤثر تكنولوجيا المعلومات بنشأة أي عملية وفي تسجيلها وفي تشغيلها و التقرير عنها¹.

¹ - عبد الوهاب نصر علي، السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 17.

■ مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات:

هناك العديد من المنافع المستمدة من استخدام تكنولوجيا المعلومات¹:

- توفير المعلومات في الوقت المناسب وزيادة الدقة في المعلومات؛
- تحسين وتسهيل التحليل الإضافي للمعلومات؛
- تخفيض الخطر الذي يحيط بالإجراءات الرقابية؛
- تحسين إمكانية الفصل المناسب للمهام؛
- إمكانية الاستفادة من الحاسب الآلي في تحديث الرقابة الذاتية عن كل عملية تشغيل يومية.

■ اعتبارات استخدام التكنولوجيا التدقيق بمساعدة الحاسب:

وتشتمل هذه الاعتبارات العوامل التي يجب النظر فيها لتحديد في ما إذا كان سوف يستخدم أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي مايلي²:

- معرفة وإطلاع خبرة فريق التدقيق لتكنولوجيا المعلومات: يجب أن يكون فريق التدقيق بالمستوى من الكفاءة في بيئة تكنولوجيا المعلومات؛
- توفير تكنولوجيا التدقيق بمساعدة الحاسب؛
- عدم كون الاختبارات اليدوية عملية: قد لا يكون من الممكن أداء إجراءات التدقيق يدويا لأنها تعتمد على معالجة مدققة أو لأنها ترتبط بكميات بيانات قد تتجاوز أية إجراءات يدوية؛
- الفعالية والكفاءة: قد يتم تحسين فعالية وكفاءة إجراءات التدقيق السليم باستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب للحصول على أدلة التدقيق وكثيرا ما تعتبر أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب وسائل فعالة لاختبار عدد كبير من المعاملات أو أنظمة الرقابة على عدد كبير من المجتمع،
- التوقيت: تحفظ عادة بيانات معينة مثل تفاصيل العملية في وقت قصير فقط، وقد لا تتوفر في شكل مقروء آليا في الوقت الذي يحتاج المدقق إليه، ولذلك يحتاج المدقق لأن يقوم بترتيبات حفظ البيانات المطلوبة أو قد يغير وقت العمل الذي يحتاج إلى هذه البيانات.

¹ - عبد الوهاب نصر علي، السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص: 219.

² - احمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2012، ص ص ص: 355، 356، 357.

المطلب الثالث: فحص الحسابات وإعداد التقرير حسب معايير محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري.

أولاً: فحص الحسابات:

تعتمد هذه المرحلة علي الخطوتين السابقتين بدرجة الأولى وتتكون هذه المرحلة من ثلاث خطوات يمكن تبويبها في ما يأتي¹:

1. تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية:

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برنامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصويرية، له قد يؤدي به استحالة القيام بفحص الحسابات و إعطاء رأي حولها.

2. اختبارات السريانية و التطابق:

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أو لا من تجانس و تطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات في الميدان.

إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف. تتم اختبارات التطابق و التجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية:

- الاطلاع على موازين المراجعة؛
- فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق للعمليات الممركة.

و الاطلاع كذلك على المعلومات خارج المحاسبة:

- الموازنات؛
- الإحصائيات التجارية؛
- لوحة القيادة؛
- العقود؛

¹- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص ص ص : 79 ، 80 ، 81.

- محاضر الاجتماعية... الخ

دون نسيان، من جهة أخرى، القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية:

- تطور الهامش الإجمالي؛
- نفقات المستخدمين؛
- اهتلاكات الاستثمارات؛
- النفقات المالية... الخ.

و كذا القيام بمراجعة قياسية من سنة إلى أخرى مثلاً.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات و الأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

- الرجوع إلى الوثائق الداخلية: سندات (مذكرات) الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال... الخ؛
- إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد (أو نفي) العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تتم معهم، مثل الزبائن، الموردين و البنوك. كما يقوم المراجع بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير والمستخدمين، و مصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات. إن تقنية طلبات المصادقة محبذة وتستعمل كثيرا من أجل التأكد من سريانية الأرصدة؛
- المشاهدة الميدانية: تقييم المخزون، مراقبة الاستثمارات في أماكن و جودها، مراقبة الصندوق فجائيا لجرده.

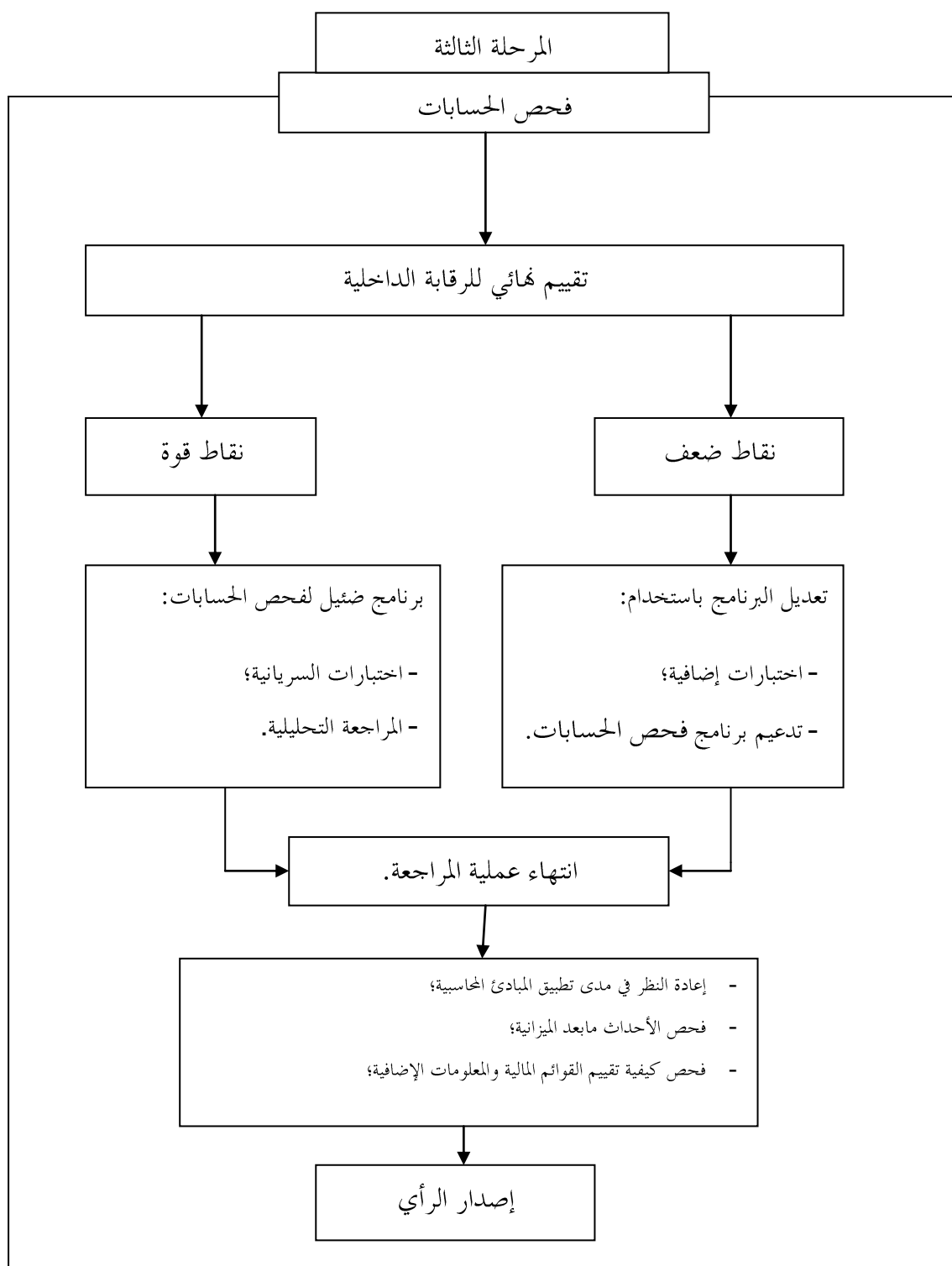
لقد سبقت الإشارة إلى انه كلما كانت الوثائق آتية من مصادر خارجية كلما كانت قوية في مثل هذه الاختبارات، إلا أن تقييم نظام المراقبة الداخلية الذي قام به المراقب في المرحلة الثانية من مراحل المراجعة، قد يعطي للوثائق الداخلية، في حالة و جودها، درجة ثقة و مصداقية معتبرة يعتمد عليها لتحديد طبيعة و حجم الاختبارات التي ينبغي أن تجرى على الحسابات.

3. إنهاء عملية المراجعة:

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية و ذلك انتهاء للمهمة. و عليه قبل الإدلاء بتقرير النهائي المدعم بالأدلة، كما سبق القول، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة و المتبعة

من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما يتم فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات و محتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، و أحداث مؤثرة على حياة و مستقبل الشركة. وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. و التأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب أن تحتوى أوراق العمل هذه تبرير لرأي النهائي للمراجع.

الشكل رقم (5-1): مرحلة فحص الحسابات:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على محمد بوتين ص: 78.

ثانيا: إعداد التقرير حسب معايير محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري.

بحسب التشريع الجزائري تكون معايير إعداد التقارير لمحافظ الحساب كما يلي¹:

1. تتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات، على الخصوص بما يأتي:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة؛
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشريكات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع و المساهمات و الشريكات المراقبة؛
- يحدد محتوى كل معيار من هذه المعايير بقرار من الوزير المكلف بالمالية؛

2. يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة. ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا

لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 30 المرسوم التنفيذي رقم 11 - 202، المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432، الموافق 26 مايو سنة 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها.

المواد: 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8.

- يكتب التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضائه وختمه.
3. عندما يتعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات، فإن التقرير يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة أو ممثل أو ممثلو محافظ الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير.
4. طبقا لأحكام القانون التجاري، يودع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني.
5. يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، خلال اجل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقادها.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور المراجعة كان ناتجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية و التغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك و الإدارة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة لطرف خارجي مستقل يدلي برأي في محايد وموضوعي، انتقل مضمون هذا الرأي من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات لصورة الصادقة و للوضعية المالية للمؤسسات.

كامتداد لانفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تخطيطها للقيود الجغرافيا وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبهم توافق على مستوى خدمات المراجعة حرصا على استكمال الهدف من المراجعة. تحت هذا المنطلق يمكن الوقوف على جملة من الاستنتاجات وهي:

- المراجعة تعتمد على مجموعة من الفروض المتكاملة في بعضها البعض ولا يمكن التخلي علي أي فرض من فروها.
- المراجعة تحكمها مجموعة من المعايير التي تنظمها ومن بين هذه المعايير هناك معايير متعارف عليها أي أنها متفق عليها دوليا.
- إن رأي المدقق هو الجوهر من عملية المراجعة، ويجب أن يتكون من مجموعة من العناصر وهي: العنوان، المرسل إليه، الفقرة التمهيدية، رأي المدقق.

الهدف الأساسي من المراجعة هو ابدأ الرأي الفني المحايد حول مدى صحة و التزاميه القوائم المالية و لذلك وحرصا لاستكمال الهدف من المراجعة يجب توفر مجموع من القوانين و التشريعات التي تنظم المهنة على المستوى الوطني، و لمواكبة المعايير الدولية، لذلك كان عنوان الفصل الموالي القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

الفصل الثاني : التشريعات المنظمة

لمهنة محافظ الحسابات في

الجزائر

مقدمة الفصل:

امتداد للفصل الأول ومحاولة لفهم الشخص المهني الذي يقوم بعملية المراجعة الذي تختلف تسمياته من محافظ حسابات، مراجع حسابات، مؤكد حسابات، مدقق حسابات، كلها تسميات للشخص المهني الفني المحايد الملزم للشهادة على صحة و سلامة البيانات المالية، وستخصص في هذا الفصل في دراسة القوانين و التشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر حيث سنمر على جميع القوانين و التشريعات الصادرة في هذا المجال لاسيما إن هذه المهنة عرفت تغيرات في البيئة الاقتصادية، و لقد كان لتبني الجزائر نظام (SCF) الدور الأساسي في تنميط مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

ظهرت مجموعة من التشريعات التي اعتمدها الجزائر كحلول لتغطية الفراغ الإداري و حرصا منها على مواكبة معايير المراجعة الدولية، سنت الجزائر كغيرها من مختلف الدول استحداث هيئة وطنية لتنظيم مهنة محافظ الحسابات و هي الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات حيث يمكن القول أن هذه المنظمة هي الفرق الوحيد بين محافظ الحسابات قبل سنة 2007 وبعدها، ومن جهة أخرى أصدر المشرع الجزائري جملة من المعايير التي تتشابه لحد كبير أو تقترب من معايير المراجعة الدولية.

من هذا المنطلق قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار النظري و القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: شروط وأحكام قانونية أخرى.

المبحث الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات.

المبحث الأول: الإطار النظري و القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

المطلب الأول: تعريف محافظة الحسابات، وشروط تعيينه:

أولاً: تعريف محافظ الحسابات:

التعريف الأول: يعد محافظ كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹.

التعريف الثاني: تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً (محافظ) للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات، تختارهم من بين المهنيين المحلسين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي ورقة انتظام حسابات الشركة و صحتها. 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 و الموازنة، وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة وبين المساهمين، ويجوز لهؤلاء أن يجزوا طلية السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة، كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معنى وفي الشركات التي تلجأ علينا للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها². يعد محافظ حسابات: في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به³.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010.

² - المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري ص: 188.

³ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج 2، الجزائر، 2009، ص: 23.

ثانيا: شروط ممارسة المهنة.

لممارسة مهنة محافظة الحسابات مجموعة من الشروط لا يجب الاستغناء عنها بحسب التشريع الجزائري وهي كالتالي¹:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
 2. أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترف بها؛
 3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 4. أن لا يكون قد صدر في حقه جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 5. أن يكون معتمدا من وزير المالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛
 6. يؤدي محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكتبه بالعبارات الآتية:
- "اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وان أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد ."
7. لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول المنظمة الوطنية المحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.
 8. لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.
 9. تعين عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تحديد عهدة محافظ الحسابات.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، الموافق ل 11 جويلية 2010 .
المواد : 6 - 7 - 8 - 10 - 27.

المطلب الثاني: تعيين ومسؤوليات محافظ الحسابات:

يهتم هذا المطلب بوصف كيفية تعيين محافظ الحسابات ومسؤولياته وفق التشريع الجزائري وفي ما يلي تفصيل ذلك:

أولاً: تعيين محافظة الحسابات:

بحسب التشريع الجزائري يمكن حصر طرق تعيين محافظ الحسابات في النقاط التالية¹:

- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
- يكون تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم.
- خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي:
 - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
 - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن صادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداهها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية تعهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
 - الوثائق الإدارية؛
 - نموذج رسالة المترشح؛
 - نموذج التصريح الشرطي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
 - نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
 - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية؛
- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المواد (من المادة 2 إلى غاية المادة 16)

- تنظيم الكيان وفروعه.
- تقارير محافضي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال اجل يحدده دفتر الشروط.
- طبقاً لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.
- يجب على محافظ الحسابات الاطلاع على مايلي:
- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
- آجال إيداع التقارير.
- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.
- يمكن أن تترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعي أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب وإلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.
- في حالة تحديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات.
- غير انه، يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي سلم التنقيط الإجمالي.
- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنافلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافضي الحسابات المنتخبين مسبقا.

غير انه يجب أن يعادل عدد محافضي الحسابات المقرر استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافضي الحسابات المقرر تعيينهم.

- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال اجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل الاستلام ويتم تبلغه بذلك.
- إذا فشلت المشاورات أو لو تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ حسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول.

ملاحظة: في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء فانه لا يؤخذ قرار رئيس محكمة مقر الهيئة. يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معنى وفي الشركات التي تلجأ علنا للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها¹.

يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاككتاب والدفعات، باستدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الأشكال والآجال المنصوص عليها عن طريق التنظيم. تثبت هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماما، وان مبلغ الأسهم مستحق الدفع. وتبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين، وتعين القائمين بالإدارة الأوليين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات. كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم².

يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية³.

¹ - المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري ص: 188.

² - المادة 600 : (معدلة) من القانون التجاري الجزائري ص: 153 .

³ - المادة 609 : (معدلة) من القانون التجاري الجزائري ص: 156 .

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات:

لمحافظ الحسابات مجموعة من المسؤوليات وسنحاول تلخيصها فيما يأتي¹:

1. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
2. يعد محافظ الحسابات مسئولا تجاه الكيان المرقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛ ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
3. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني؛
4. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

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

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت بمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول،

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها؛ تحدد درجات الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

المطلب الثالث: مهام وحقوق محافظ الحسابات:

أولا: مهام محافظ الحسابات:

بحسب التشريع الجزائري لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام وهي كالتالي²:

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، الموافق ل 11 جويلية 2010، المواد 59 ، 61 ، 62 ، 63.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، الموافق ل 11 جويلية 2010 المواد: 23 ، 24 ، 25 ، 29 ، 40 ، 78 .

1. يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
3. ييدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير
4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات 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.
5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
6. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون تدخل في التسيير.
7. يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
 - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبررة؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء؛
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات خمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنضمة.
8. عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لإحكام القانون الذي ينضم المهنة؛
9. يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهد؛

10. يلزم محافظ الحسابات الممارس لمهامه استقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لمحافظي الحسابات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصنف الوطني و الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، ويلزم محافظي الحسابات بمنح أجره للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

ثانيا: حقوق محافظ الحسابات:

محافظ الحسابات مجموعة من الحقوق من بينها¹:

1. بمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل الإقليم الوطني؛
2. يمكن أن يعين محافظ الحسابات بصفة محافظ حصص طبقا لأحكام القانون التجاري و خبراء قضائيين طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية؛
3. يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في اجل أقصاه خمسة عشر يوما؛
4. يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات و المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
5. يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على المعلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
6. يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
7. يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
8. تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، إتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن محافظ الحسابات أن يلتقي أي أجره أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛

¹ -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، الموافق ل 11 جويلية 2010 المواد: 11 ، 13 ، 30 ، 31 ، 32 ، 33 ، 36 ، 37 ، 38 ، 75.

9. يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر و يقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة؛
10. يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد اكتتاب عقد تامين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم، يضمن عقد التامين الذي يكتبه المصنف الوطني و الغرفة الوطنية و المنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون و محافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون و غير المشمولة بعقد تامين.

المطلب الرابع: حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات:

وهي كالتالي¹:

- 1- لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر منافيا مع هذه المهنة:
- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف المعاملات التجارية و المهنية؛
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها؛
 - الجمع بين ممارسة مهنة محافظ الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة،
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه من اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.
- يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقاً لأحكام المادة 76 أدناه.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقاً لتشريع الساري المفعول وكذلك الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، الموافق ل 11 جويلية 2010. المواد: 64 ، 65 ، 66 ، 67 ، 68 ، 69 ، 70 ، 71 ، 72 ، 74.

2- يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة بالمساهمة الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبيلة على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في المحاسبة المؤسسة أو 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 ثلاثة سنوات من انتهاء عدته.

3- زيادة على حالات التنافي و الموانع النصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع نفس حالات التنافي و الموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

4- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و محاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

5- إذا استخدمت شركة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة و إلا تربطهم أية مصلحة و أن لا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

6- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد من أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعته بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

7- يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى زبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

8- يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

9- لا يتقيد الخبير المحاسب و محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون و لا سيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي: مقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقرر؛
- بناء على إرادة موكلهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقرر في مادة 5 أعلاه.

10- يعاقب كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 5000.000 دج إلى 2.000.000 دج.

وفي كل حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة الحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة.

11- يعد ممارسا غير شرعي لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهمة محافظ الحسابات كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في الحاسبة أو شركة محافظ الحسابات أو شركة محاسب أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

هناك بعض حالات عدم التعيين منها ما يلي¹:

لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض و تسبيقات أو ضمانات من الشركة خلال الثلاث 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة.

رابطة أهلية : الأقرباء ولأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين والشركاء

1- Société Nationale de la Comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux comptes**, op, cit, P 5104.

رابطة مالية: وتشمل جميع المكافآت المتعلقة بمحافظ الحسابات والتي تكون بشكل أكبر من المتفق عليه مثل العمولة، الأجرة والتعويض،...الخ.

جدول رقم (1-2): بعض الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري.

البيان	القوانين والمراسيم	المواد
التعريف	القانون: 10 - 01	المادة: 22
	القانون التجاري	المادة: 715 (مكرر 4)
	القانون: 91 - 08	المادة: 27
شروط ممارسة المهنة	القانون: 10 - 01	المواد: 6 ، 7 ، 8 ، 10 ، 27
تعيين محافظ الحسابات	المرسوم التنفيذي رقم: 11 - 32	المواد: (من 2 إلى غاية المادة 16)
	القانون: 10 - 01	المادة: 26 ، 39 ، 76 ، 77 ، 79
	القانون التجاري	المادة: 600 (معدلة) والمادة: 609 (معدله)
مسؤوليات	القانون: 10 - 01	المواد: 59 ، 61 ، 62 ، 63
مهام محافظ الحسابات	القانون: 10 - 01	المواد: 23 ، 24 ، 25 ، 29 ، 40 ، 78
حقوق محافظ الحسابات	القانون: 10 - 01	المواد: 11 ، 13 ، 30 ، 31 ، 32 ، 33 ، 36 ، 37 ، 38 ، 75
حالات التنافي و الموانع لمحافظ الحسابات	القانون: 10 - 01	المواد: 64 ، 65 ، 66 ، 67 ، 68 ، 69 ، 70 ، 71 ، 72 ، 73 ، 74

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القانون 10 - 01 من الجريدة الرسمية رقم 42، و المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32 من الجريدة الرسمية رقم 7، و القانون التجاري الجزائري.

المبحث الثاني: شروط وأحكام قانونية أخرى

المطلب الأول: الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات والعقوبات التي تقابلها:

من المعلوم أن مهنة محافظة الحسابات هي مهنة ومسؤولية في نفس الوقت، لذلك سعت مختلف الجهات علي الصعيد الدولي والوطني لتقنن هذه المسؤولية ورسم الأخطاء التأديبية عند مخالفة هذه المسؤولية، وفي مايلي تبين ذلك بحسب التشريع الجزائري.

أولاً: تعريف الخطأ:

يشكل خطأ مهني يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين¹.

ملاحظة: يعتبر الإجراء التأديبي مستقلاً عن دعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد². إذا أخل محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعنى بالأمر إنذاراً، ويترتب على ذلك إجراءات تأديبية كالإيقاف المؤقت، شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها³.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المادة 02 المؤرخ في الأول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

² - نفس المرجع المادة 03.

³ - http://Fr.Wikipédia.org/wiki/Commissariat_aux_comptes, (2014/03/09).

ثانيا: الهيئة المؤهلة في التحقيق في الشكاوى و تقدير درجة خطورة الأخطاء:

تعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية.¹

ثالثا: تصنف الأخطاء المهنية والعقوبات التي تقابلها:

بحسب التشريع الجزائري تصنف الأخطاء إلى ثلاث مستويات أو درجات، أما الدرجة الأولى وهي الإنذار والدرجة الثانية فتصل إلى حد التوبيخ والثالثة درجة التوقف عن مزاولة المهنة وتصل كأقصى حد إلى ستة (6) أشهر و الأخيرة درجة الشطب من الجدول. وفي مايلي تفصيل ذلك.²

1. الأخطاء من الدرجة الأولى: تعتبر الأخطاء من الدرجة الأولى، الأخطاء المهنية الآتية:

- ✓ تصريح بمراجعة كاذبة؛
- ✓ تصريح بانتماء إلى مصف المجلل للمحاسبة؛ أو المنظمة خلال ممارسة وظيفته؛
- ✓ الانتقادات الغير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
- ✓ نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

2. الأخطاء من الدرجة الثانية: تعتبر الأخطاء من الدرجة الثانية، الأخطاء المهنية الآتية:

- ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- ✓ رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ✓ فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- ✓ الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتاليين للجمعيات العامة ولانتخابات أو عدم تمثيله؛
- ✓ عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها.

¹ - نفس المرجع المادة 04.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مرجع سبق ذكره المواد 06 - 07 - 08 - 09 - 10 - 11.

3. الأخطاء من الدرجة الثالثة: تعتبر الأخطاء من الدرجة الثالثة، الأخطاء المهنية الآتية:

- ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- ✓ خطأ في الاحتفاظ بالأرشفة؛
- ✓ استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- ✓ عدم دفع الاشتراك المهني؛
- ✓ عدم اكتتاب تامين مهني؛
- ✓ مقابلة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

4. الأخطاء من الدرجة الرابعة: تعتبر الأخطاء من الدرجة الرابعة، الأخطاء المهنية الآتية:

- ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- ✓ إفشاء السر المهني؛
- ✓ إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- ✓ تصرفات معتمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ✓ ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
- ✓ ممارسة المهنة دون مكتب مهني؛
- يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب و شهادة التسجيل و البطاقة المهنية بعد الدرجتين الثالثة و الرابعة، مع الإشارة إلى هذه العقوبات.

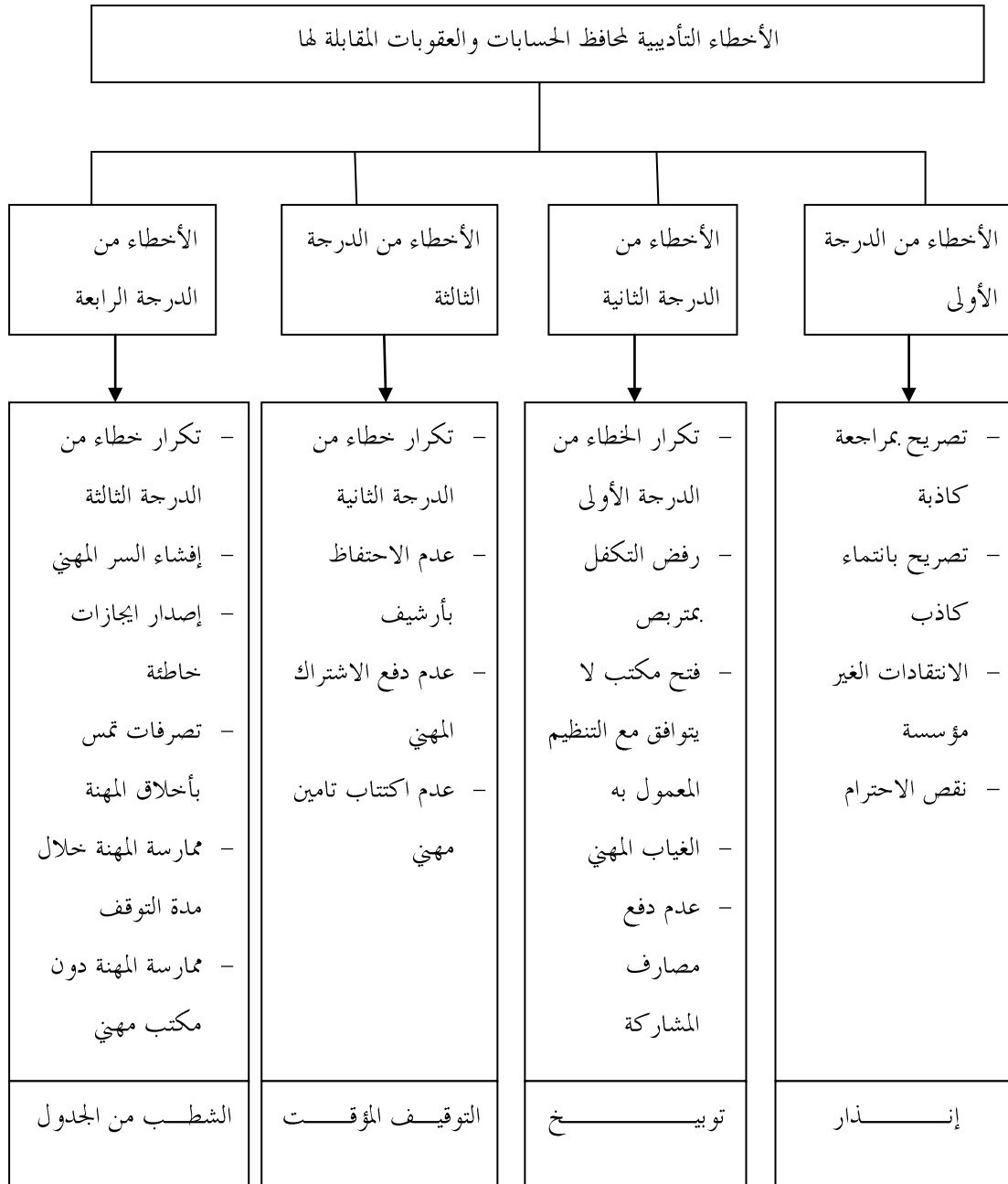
ملاحظه 1: تقوم لجنة التأديب والتحكيم بتحيين ملف المهنيين الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية من الدرجة الثالثة و الرابعة مع الإشارة إلى هذه العقوبات¹.

ملاحظه 2: تحدد إجراءات وكيفيات متابعة الملفات المتعلقة بحالات التأديب و التحكيم في النظام الداخلي للجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة والموافقة عليه من الوزير المكلف بالمالية.²

¹- الجريدة الرسمية الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مرجع سبق ذكره المادة 10.

²- الجريدة الرسمية الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مرجع سبق ذكره المادة 11.

الشكل رقم (1-2): الأخطاء التأديبية لمحاسبين الحسابات و العقوبات المقابلة لها



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثاني: معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر وتوافقها بمعايير التقارير الدولية.

أولاً: معايير تقارير محافظ الحسابات ومحتواها في الجزائر:

الجزء الأول: معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر:

تحكم تقرير محافظ الحسابات أربعة معايير تتمثل في¹:

1. معيار صدق القوائم المالية

يعتبر التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية وعرضها أمراً يتضمن صدقها. بمعنى أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير متعمدة أي أخطاء، وهذا الأمر يتخذ محافظ الحسابات كمعيار لصدق القوائم المالية وعليه أن يشير في تقريره إلى أنه قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2. معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

والمقصود بذلك الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بمعناها الواسع (المبادئ والفروض المحاسبية، وطرق تطبيقها). بمعنى أنه على إدارة الشركة أن تطبق في السنة الجارية التي تطبقها في السنة السابقة، وينظر محافظ الحسابات للثبات على أنه القاعدة، وفي الحالات الاستثنائية يجب الإشارة في التقرير إلى الظروف التي لم تراعى فيها الإدارة لثبات في تطبيقها.

3. معيار كفاية الإفصاح

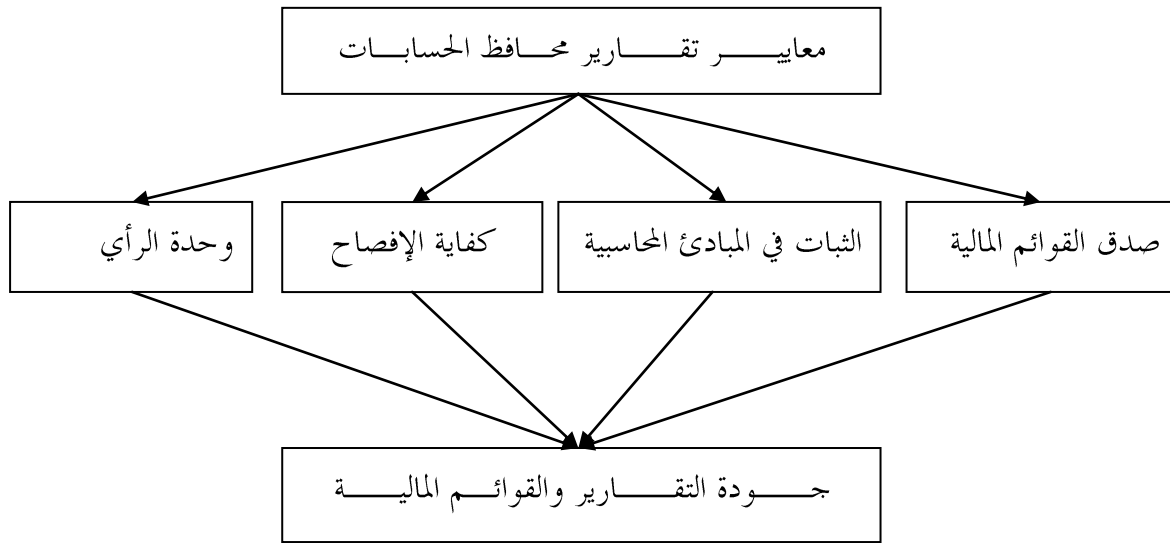
يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يفترض كفاية الإفصاح في القوائم المالية ما لم يشر هو إلى غير ذلك، و كفاية الإفصاح معناها أن تكون هذه القوائم شاملة، و غير مقننة، ملائمة بدرجة معقولة و مقبولة لكن في حال ما إذا رأى المحافظ أن هناك قصوراً في كم هذا الإفصاح أو نوعه أو محتواه فسوف يشير إليه في تقريره.

¹ - محمد بن جميلة ، مسؤولية محافظ في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة، 2011، ص ص: 89-

4. معيار وحدة الرأي

يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يتضمن تقريره إما إبداء الرأي في محايد على القوائم المالية ككل و إما تأكيد بأنه لن يستطيع إبداء مثل هذا الرأي و أثر ذلك، و في حالة عدم إبداء الرأي يجب عليه أن يوضح أسباب ذلك.

الشكل رقم (2-2): معايير تقارير محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

الجزء الثاني: محتوى تقارير محافظ الحسابات

سنحاول في هذا الجزء إبراز محتوى تقارير محافظ الحسابات في الجزائر وهي كمايلي¹:

معيار: التقرير العام لتعبير عن الرأي:

ويتكون من:

❖ مقدمة

❖ الرأي حول القوائم المالية: ويمكن تقسيم الرأي حول القوائم المالية إلى:

¹ - مقرر صادر عن وزارة المالية بتاريخ 2013/06/24 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات.

– رأي القبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و مصادق في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صور مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة،

– رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و مصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

– رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية و انه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

❖ فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه. في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير عن الحسابات السنوية. يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

معيار: المراجعات و المعلومات الخاصة:

❖ يتمحور هذا الجزء حول العناصر الثلاثة التالية:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

- ❖ يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.
- ❖ إذا تعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافضي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.
- ❖ يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافضي الحسابات الممارسين. وفي حالة الاختلاف في الرأي بين محافضي الحسابات المتضامين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

معيّار: التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة و الحسابات المدجّجة:

- ❖ يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة والمدجّجة و المنصوص من القانون 07-11 إلى التعريف بمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلق بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.
- ❖ يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعّمة والمدجّجة، وفق المبادئ الأساسية وكفاءات تطبقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادق على الحسابات الفردية.
- ❖ لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات العامة والمدجّجة عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.
- ❖ يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعّمة والمدجّجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

معيّار: حول الاتفاقيات المنظمة

- ❖ يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- ❖ تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، و المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة و الأشخاص المعنيين التاليين:
 - رئيس مجلس إدارة الشركة؛
 - رئيس المدير العام للشركة؛

- احد متصرفيها؛
 - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة؛
 - ممثلون من الأشخاص المعنويين المتصرفين؛
 - الأشخاص المعنويون المتصرفون؛
 - المسيرون المتضامنون؛
 - المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.
- ❖ يعد التبليغ الإلزامي من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية و إلى محافظ الحسابات بقائمة و موضوع الاتفاقيات وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان و أنشطته.
- ❖ إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:
- عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل؛
 - أسماء المتصرفين أو المدراء العاملين المعينين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب حالة، و المسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعينين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية؛
 - طبيعة و موضوع هذه الاتفاقيات؛
 - ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرسومات و العمولات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشتركة و الضمانات الممنوحة، و عند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين و الشراء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.
- ❖ يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعائه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري و الأنظمة الأساسية.
- يتضمن هذا التقرير الخاص، الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه. لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

❖ عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا .
في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما تقوم بإعداد التقرير الخص نتيجة لذلك و يرسله إلى الجمعية العامة العادية.

معيّار: التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات

❖ يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشر (10) تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
❖ يعتبر إعداد كشف منفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (05) أو عشرة (10) أشخاص أو الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة، مهما كان شكلها و صفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية،
 - التعويضات المدفوعة للأشخاص الإجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الإجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الإجراء العاملين في فروع في الخارج.
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقاً، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

معيّار: التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

❖ يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

❖ يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقها للواجبات المهنية.

❖ تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنوياً اسمياً للامتياز الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

❖ عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

معيار: التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:

❖ يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.

❖ يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة؛
- الضريبة على الأرباح؛
- النتيجة الصافية؛
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي؛
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- مساهمات العمال في النتيجة.

معيار: التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

❖ يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص.

❖ في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، و كذا الإثبات المتعلقة بتدفقات العمليات و الأحداث المحاسبية للفترة، و أرصدة حسابات نهاية الفترة، و كذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

❖ عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق تقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان و ليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

❖ يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير، المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته؛
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من اجل إبداء الرأي حول المعلومة الواردة في تقرير الكيان؛

- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

معيار: التقرير حول استمرارية الاستغلال:

❖ يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

❖ يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و أداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام القانون 07-11 و أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن وتطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

❖ يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

1/ مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية؛
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقه، دون آفاق حقيقة للتجديد أو إمكانية التسديد؛
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين،
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي و المستمر؛
- النسب المالية الرئيسية غير ايجابية؛
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛

- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارية حيوية أخرى.

2/ مؤشرات ذات طبيعة علمية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسية دون استخلافهم؛
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو تمويل رئيسي؛
- نزاعات اجتماعية خطية؛
- نقص دائم الأولوية الضرورية.

3/ مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعية أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

ملاحظة: سيتم إظهار المعايير المتبقية في قائمة الملاحق

ثانيا: توافق المعايير الدولية للمراجعة وتقابلها مع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

كما اشرنا في الفصل الأول لأحدث إصدارات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فإننا سنحاول في هذا الفصل مقابلتها بمعايير مراجعة أو محافظ الحسابات في الجزائر وهي كما يلي¹:

المعيار 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقبل و تنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، يمكن إدراجه ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادق المبرر، كما يمكن إدراجه ضمن معيار رفض المصادق على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، لان المعيار يهدف إلى الحصول على تأكيدات بخلو القوائم المالية ككل من الأخطاء و بالتالي المصادقة على القوائم المالية، و في جميع الحالات عندما يكن الحصول على التأكيدات المعقولة و كتابة تقرير مدقق الحسابات للرأي المتحفظ قد يكون ليس كافي في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقارير لمستخدمي القوائم المالية، فتتطلب

¹- سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي

المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، الجزائر، يومي 13-14

ديسمبر 2011، ص ص: 10، 11، 12.

معايير التدقيق الدولية من مدقق الحسابات عدم إبداء رأي أو الانسحاب أو الاستقالة من عملية التدقيق، إذا سمحت القوانين و الأنظمة بذلك.

المعيار 210 الاتفاق على شروط التعيين، تم إدراجه ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لان المعيار 210 (ISA) يهدف إلى التأكيد بان هناك فهم مشترك بين المدقق الحسابات و الإدارة، و حسب حالة القائمين على الحاكمين على شروط التعيين لعملية المدقق.

المعيار 220 مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية، تم إدراجه ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، و في معيار رفض المصادق على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة؛ لان معيار يركز على جودة تقرير مدقق الحسابات، و هذه الجودة تتناسب طرديا مع معيار المصادق، و العكس صحيح.

معيار 230 توثيق التدقيق، تم تصنيفه مع معيار إجراءات الرقابة الداخلية، لان الهدف من توثيق التدقيق هو تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة.

معيار 240 مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية، تم تصنيفه ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، لان هذا المعيار يستجيب لحالات الغش، التي تؤدي إلى رفض المصادقة.

معيار 250 النظر في القوانين و الأنظمة في تدقيق البيانات المالية، تم تصنيفه ضمن معيار حول الاتفاقيات المنظمة، لان هدف معيار هو الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في عملية تدقيق الحسابات بشأن الامتثال لأحكام القوانين و الأنظمة بشكل عام.

المعيار 260 و المعيار 265، صنف ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لان الاتصال مع القائمين على الحاكمين يكون لهدف إعطائهم نظرة على نطاق توقيت عملية التدقيق، و التي هي ضمن الاتفاقية المنظمة.

المعايير 300 و 315، 320، 330، 402، 450، 500، صنف ضمن معيار إجراءات الرقابة الداخلية، لان التخطيط و تقييم المخاطر الجوهرية، و كذلك الأهمية، النسبية يمثل احد الإجراءات الهامة في الرقابة الداخلية، و المراجعة بشكل عام، كما أن فهم و طبيعة الخدمات المزودة من مؤسسات أخرى، و أيضا الحصول على أدلة كافية، و تعتبر من أهم إجراءات المراجعة.

المعيار 501 يمكن إدراجه ضمن إجراءات الرقابة الداخلية لأن هدف المدقق من خلال المعيار هو الحصول على أدلة إثبات ملائمة و مناسبة، كما يمكن إدراجه ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأن يهدف إلى الاستفسار عن الدعاوي القضائية و المتطلبات المتعلقة بالمؤسسة و اكتمال معلوماتها.

المعيار 520 صنف ضمن إجراءات الرقابة الداخلية، لأنه يعبر عن الإجراءات التحليلية التي تعتبر صلب إجراءات الرقابة الداخلية.

المعيار 540 صنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، لأن المصادقة تتعلق بضرورة الإفصاح عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

المعيار 550 صنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو عدم المصادقة، لأن المعيار يتطلب تحديد الأطراف ذات العلاقة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديده ومعالجتها المحاسبية و الإفصاح عنها بشكل مناسب وفقا لإطار التقارير المالية المطبقة.

المعيار 560 الإحداث اللاحقة والمعيار 570 استمرارية المؤسسة صنف ضمن معيار استمرارية الاستغلال، لأن الإفصاح عن الأحداث اللاحقة يبرر استمرارية المؤسسة في السنوات المقبلة.

المعيار 580 صنف ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأن المعيار يهدف إلى الحصول على اتفاق أو بيان خطي من القائمين على الإدارة بأنهم زودوه بكامل المعلومات التي يحتاجها.

المعايير 600، 601، 620 صنف ضمن إجراءات الرقابة الداخلية، لأن الاتصال مع مدقق القوائم المالية سيحدد النطاق وتوقيت المراجعة.

المعيار 700 و 705 والمعيار 706 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة، لأن هدف المعايير هو إبداء الرأي.

المعيار 710 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، لأن المعلومات المقارنة تساعد على إبداء الرأي.

المعيار 720 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة، لأن البيانات المدققة التي تحتوي على بيانات أخرى تأثر رأي المدقق.

المعيار 800 يصنف ضمن إجراءات الرقابة الداخلية، لأن المعيار يهتم بحالات التنافي التي يجب أن يتأكد منها المدقق قبل البدء في عملية المراجعة، أو عند تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية.

المعيار 805 يتعلق بالإبلاغ بطريقة مناسبة عن أحد حسابات القوائم المالية، لذلك فهو يوافق المعايير التالية:

- معيار حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

المعيار 810 يتعلق بتقرير مدقق الحسابات إستاند إلى الأدلة التي وصل إليها أي أنه يتعلق بمعيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة. ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام 2001 من أجل تطوير مجموعة موحدة وعالمية وعالية الجودة من معايير التقارير المالية الدولية، تتسم معلوماتها بالشفافية والقابلية للمقارنة، ويبدأ المجلس تعاونه مع الدول التي تقوم بإصدار معايير محاسبية محلية لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية¹. كما يمكن ملاحظة بان هناك تباين واضح فيما بين المرجعيات المحاسبية، وهذا على

¹- جمال علي محمد يوسف، محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، المؤتمر الأول لكلية إدارة الأعمال بجامعة دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، المملكة العربية السعودية، يومي 16-17 فيفري 2014.

مستوى المبادئ التي تحكم تقديم القوائم المالية، إعدادها في شركة واحدة مع معايير محاسبية لعدد من البلدان سينشأ عنها وجود فروق جوهرية، وكذا الحصول على نواتج مختلفة ولعل أفضل مثال الشركة الألمانية (Daimler Banz) من خلال الحسابات المعلن عنها في عام 1993، التي أظهرت وجود نتيجة إيجابية تقدر 602 مليون مارك من خلال المعايير الدولية، وبخسارة 1893 مليون مارك من خلال المعايير الأمريكية، هذا المثال يؤدي إلى ضرورة وجود توافق محاسبي على الصعيد الدولي¹.

¹ - حسنون بو نعجة وآخرون، محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية - الواقع العلمي وآفاق التطوير - تجارب الدول -، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 03-04 ديسمبر، 2012.

جدول رقم: (2-2) توافق المعايير الدولية للمراجعة و تقابلها مع معايير تقارير محاسب الحسابات في الجزائر.

المعيار الوطني	رقم المعيار الدولي المقابل أو القريب منه
معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبررة	200، 220، 540، 700، 750، 706، 720، 810.
معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة	200، 220، 240، 700، 705، 706، 710، 720، 810.
معيار حول الاتفاقيات المنظمة	210، 250، 260، 265، 501، 580.
معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات	805
معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	805
معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية	805
معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية	230، 300، 315، 320، 330، 402، 450، 500، 501، 520، 600، 601، 620.
معيار حول استمرارية الاستغلال	560، 570، 800.
معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان	805
معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال	805
معيار يتعلق بعملية خفض الرأس المال	805
معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى	805
معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	805
معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات أسهم	805
معيار يتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة	805

المصدر: سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسب المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محاسب

الحسابات، مرجع سبق ذكره ص ص: 09، 10.

المطلب الثالث: الشروط والمعايير الخاصة بمكتب محافظ الحسابات، وكيفية ممارسة المهنة التضامنية.

أولاً: الشروط والمعايير الخاصة بمكتب محافظ الحسابات:

كما جاء في نص المادة 12 من القانون 10-01 التي تنضم الحل المهني لمحافظ الحسابات، والشروط الواجب توفرها فيه، فلقد أصدر المشرع الجزائري تشريعات وأحكام وقرارات تنظمه في هذا الخصوص. وفي مايلي تفصيل ذلك:

الأحكام العامة للمحل المهني لمحافظ الحسابات

وهذه الأحكام كالتالي¹:

- يلزم للمرشح للممارسة مهنة محافظ الحسابات بإثبات وجود محل مهني، عند إيداع طلب التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات؛
- يمكن أن يكون المحل ملكاً أو مستأجراً للمهني على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة؛
- يجب أن تتوفر في المحل للشخص الطبيعي أو المعنوي شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف؛
- يجب على المترشح للمهنة، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، أن يرفق بملف طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي؛
- يخضع كل تغيير في العنوان المهني لنفس الشروط الواردة أعلاه.

الأحكام الخاصة للمحل المهني لمحافظ الحسابات²:

- يجب أن يتضمن المحل المهني مساحة دنيا قدرها 50 م² مخصص للمهني وللأمانة وللمساعدين.

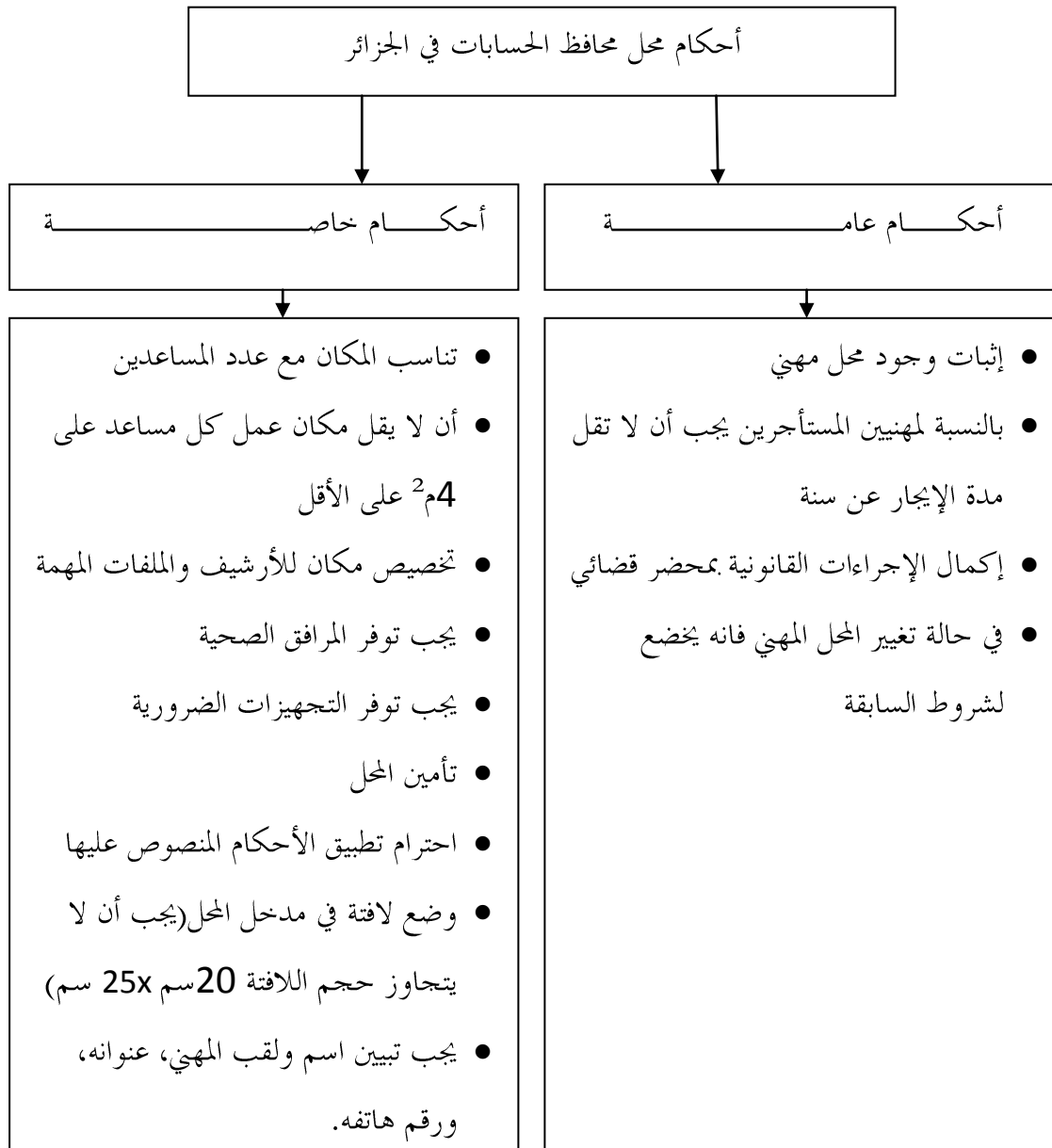
¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07 المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 02، 03، 04، 05، 06.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 48، قرار وزارة المالية المؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1434 الموافق 26 مارس سنة 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 02، 03، 04، 05، 06، 07، 08.

ملاحظات:

- يجب أن يتوافق المكان مع المساحة المناسبة حسب عدد المساعدين؛
- يجب تحديد مكان عمل كل مساعد ب4 م² على الأقل؛
- يجب تخصيص مكان مناسب لأرشفة الملفات حسب عدد وحجم الأعمال.
- يجب توفير المحل المهني على كل المرافق الصحية، لا سيما الطاقة و الماء و التدفئة و دورات المياه.
- يجب أن يتوفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط، لا سيما:
- تجهيزات و أثاث المكتب؛
- تجهيزات الإعلام الآلي و تجهيزات الحفظ والتأمين المعطيات المعلوماتية؛
- تجهيزات الاتصالات.
- يجب أن يتم تأمين المحل المهني بكل الوسائل.
- يجب أن يقوم المحضر القضائي بمعاينة احترام تطبيق الأحكام المنصوص عليها في هذا القرار، في المحضر الذي يقوم بإعداده .
- يجب أن يتم التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضح مدخله الرئيسي، يجب أن لا يتجاوز حجم اللافتة 20سم x 25 سم.
- يجب أن تبين لقب واسم المهني و/ أو عنوان المقر الاجتماعي وكذا صنفه المهني وأرقامه الهاتفية.

الشكل رقم (3-2): أحكام محل محافظ الحسابات في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة

ثانيا: كيفية ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات:

إن الفرق البارز بين القانون 91-08 و القانون الحالي 10-01 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبية، الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات و كذلك ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، هو إمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبين و محافظة الحسابات و المحاسبة المعتمدة، لأجل ذلك ظهر المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فبراير 2011 و المحدد كفاءات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، " حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف¹.

أصد التشرييع الجزائري مجموعة أحكام وتشريعات التي تنظم المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات حيث كان أول تشريع في هذا المجال سنة 1975 وبضبط في الأمر رقم 59-75، ثم تلا ذلك الأمر الرقم 03-11 سنة 2003 ليصل المشرع الجزائري إلى هذه الحقبة لإصدار المرسوم التنفيذي 11-73 وفي مايولي سنحاول إبراز كيفية ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات وفق المرسوم التنفيذي المذكور²:

1- يمكن للأجهزة التداولية للشركات أو الهيئات تعيين أكثر من محافظ حسابات، بحسب حجمها وأهمية نشاطاتها على الخصوص.

2- يمارس كل محافظ من محافظي الحسابات المتضامنين مهمته على مجموع الكيان المراقب تحت مسؤوليته.

3- يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف.

¹ - فايز سايج، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 11 المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1432 الموافق 16 فبراير سنة 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب المواد 02، 03، 04.

المطلب الرابع: شروط وكيفيات التربص المهني و استقبال ودفع أجر محافضي الحسابات المتربصين.

لم يتناسى المشرع الجزائري شروط وكيفيات التربص المهني لمحافظ الحسابات حيث أصدر مرسوما تنفيذيا تحت رقم 11-393 الذي يعتني بسير التربص المهني لمحافضي الحسابات المتربصين، وفي مايلي تفصيل ذلك¹.

- لا يقبل لإجراء التربص المهني لمحافظ الحسابات حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم، إلا المرشحون الحاصلين على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة و التدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في احد معاهد المعتمد من وزير المالية، طبقا للتنظيم المعمول به.
- يجرى التربص المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب لدى مهني أو شركة مهنيين، يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة.
- يلزم المهنيون و شركات المهنة، بضمان التكوين التطبيقي للمتربصين الموجهين لهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، يأخذ توجيه المتربصين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وعدد المتربصين لكل مشرف، بعين الاعتبار بالإمكانات المتوفرة ومخطط أعباء المكتب ومقر إقامة المتربص وتوفر المشرفين على التربص، يحدد العدد الأقصى للمتربصين بخمسة متربصين لكل مشرف.
- لا يتضمن تكوين المتربصين، إلا المهنيون المسجلون في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات منذ سنتين على الأقل، أو الشركات المسجلة في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، منذ سنتين على الأقل، التي يكون المشرف المعين قد مارس فيها بصفة مستقلة أو بصفة مشاركة منذ سنتين على الأقل.
- تحدد مدة التربص المهني لمحافضي الحسابات بسنتين على مستوى مكتب أو شركة محافظة الحسابات المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص. يمكن تمديد مدة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 65 المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق 24 نوفمبر سنة 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع اجر الخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات و المحاسبين المتربصين.

- يؤطر المتربص مشرف على التربص يعينه المجلس الوطني للمحاسبة يتأكد مراقب لتربص يعين من بين المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات منذ سنتين علي الأقل من السير المنتظم لتربص، لصالح المجلس الوطني للمحاسبة.
- يلزم المشرف على التربص بما يأتي:
 - التكفل بالمتربص؛
 - ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص؛
 - التأطير المتربص وتوجيهه ودعمه بمجهداته الفكرية و تحسيسه بالتزاماته المهنية؛
 - إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في اجل شهر واحد، بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي للتربص؛
 - منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات وكذا في الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص.
- يجب على المتربص ما يأتي:
 - انجاز التربص بانضباط؛
 - حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص؛
 - احترام السلطة السلمية و الامتثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على تربصه؛
 - الالتزام بسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة، بما يسمح بتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي؛
 - الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسير وتنظم المهنة؛
 - رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم طيلة ثلاث سنوات علي الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص؛
 - تحسين معارفه التقنية وتحيينها، وإثراء ثقافته العامة؛
 - المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص؛
 - تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.

- يجب على المتربص خلال الشهر الذي يلي كل سداسي، إرسال تقرير تربص يؤشر المشرف على التربص إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة يتضمن:

- جزء يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة محافظ الحسابات؛
- جزء يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص؛
- يجب أن يرفق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس.
- لا يمكن مراقب التربص أن يكون مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تربصه. لا يمكن لمراقب التربص الإشراف على أكثر من 10 متربصين في السنة. يجب أن يتأكد مراقب التربص من:

- المواظبة والسلوك المهني للمتربص؛
- طبيعة الأعمال المنجزة ونوعيتها وكذا التقارير السداسية التي يجب أن يعدها المتربص؛
- محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص؛
- كفايات التكوين المهني الذي يكسبه المتربص وقيمه.

الجدول رقم (3-2): واجبات المتربص والمشرف على المتربص

واجبات المتربص	واجبات المشرف
■ انجاز التربص بانضباط ■ حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص ■ احترام السلطة السلمية و الامتثال للقواعد التأديبية والانضباط ■ الالتزام بسلوك الحسن وارتداء هندام لائق ■ الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تدير وتنظم المهنة ■ تحسين معارفه التقنية وتحسينها، وإثراء ثقافته العامة ■ المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص ■ تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم	■ التكفل بالمتربص ■ ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص ■ تأطير المتربص وتوجيهه ودعمه ■ إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر واحد، بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي للمتربص ■ منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

● يقوم مراقب التربص بما يأتي:

- ضمان مساعدة المتربص وتوجيهه قصد تجاوز الصعوبات البيدغوجية المحتملة التي يمكن أن تعترضه خلال فترة التربص؛
- تزويد المتربص بملاحظات ونصائح حول سير التربص ومحتوى التكوين المقدم وحول الأعمال المنجزة خلال السداسي المنصرم؛
- إبداء الرأي في نوعية التقارير السداسية للمتربص الذي يرسل إليه قصد التقييم، ويعد لهذا الغرض، تقريراً شاملاً عن تقييماته استنتاجاته لصالح لجنة التكوين بمجلس الوطني للمحاسبة مع اقتراح المصادقة على التربص المنجز أو تمديده، عند الاقتضاء؛

- الاجتماع الدوري بالمتربين الذين يوجههم إليه المجلس الوطني للمحاسبة، عندما يندرج ذلك في إطار التربص المهني، وتحول هذه الاجتماعات الدورية إلى أيام دراسية، بناء على استدعاء يرسل إلى كل متربص في أجل شهر واحد قبل التاريخ المحدد.
- يفصل المجلس الوطني للمحاسبة أما بطلب من المتربين و إما باقتراح من مراقب التربص أو من تلقاء نفسه في جميع المسائل المتعلقة بما يأتي:
 - التسجيل في التربص؛
 - تعيين المشرف على التربص؛
 - تمديد التربص؛
 - تعليق التربص؛
 - شهادة نهاية التربص.
- ويسوي أو يفصل في النزاعات التي تحدث بين المشرفين على التربص و المتربين.
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة، عند نهاية التربص، بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته و يقرر:
 - إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان محافظ الحسابات؛
 - إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص (مراقب التربص) بالنسبة للفترة الإجمالية لتربص، أو لمدة محدد من التربص، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص؛
 - إما تقرير فترة تربص جديد لمدة سنة واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.
- يبرم عقد عمل بعد قرار التوجيه المتربص، بين المشرف على التربص و المتربص، تعادل مدته فترة التربص، ويحدد نموذجه المجلس الوطني للمحاسبة، ويحدد العمل هذا، الذي يمنح المتربص صفة الأجير، حقوق والتزامات كل الأطراف والعلاقات بين المشرف علي التربص والمتربص.
- يلزم المشرفون على التربص بدفع الأجور للمتربين التابعين لهم، حسب الكيفيات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

- المتربصون متربصون بالأعمال الدورية للتكوين حول السلوك والعقيدة المهنية التي تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تضبط أعمال التكوين هذه سنويا ويصدق عليها المجلس الوطني للمحاسبة وتلصق في مقر كل هيئة نظامية.
- يلزم المرشحون للتربص للأصناف الثلاثة المذكورة أعلاه، الذين تتوفر فيهم الشروط المذكورة أعلاه، بإرسال طلب التسجيل في التربص إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحدد محتوى الملف.
- يلزم المجلس الوطني للمحاسبة في حالة رفض التسجيل في التربص المهني، بتبرير قراره وتبليغه إلى المعني بواسطة رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر يوما.
- يقبل لإجراء الامتحان النهائي لمحافظة الحسابات، طلبة محافظي الحسابات الذي اتمو بنجاح التكوين المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو المعاهد المعتمد من وزير المالية الحاصلين، على التوالي، على شهادة نهاية التربص لمحافظة الحسابات التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.
- يلزم محافظو الحسابات الذين تحصلوا على شهادة نهاية التربص التي تسلمها المنظمة الوطنية للخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بإرسال طلب الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحدد محتوى الملف.
- يرخص لمحافظي الحسابات الحائزين على وثيقة ثبوت تأكد تسجيلهم في التربص النظامي تسلمها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بمواصلة تربصهم بعد موافقة المجلس الوطني للمحاسبة.

المبحث الثالث: الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

المطلب الأول: تعريف الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات

المطلب الثاني: تشكيل الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

وفق المرسوم التنفيذي رقم 11-26 تشكل الغرفة الوطنية كمايلي¹:

- يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين من جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.
- يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.
- ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.
- ومن جهة أخرى²:

- يتم انتخاب أعضائه عن طريق الاقتراع السري؛
- الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على اكبر عدد من الأصوات و الإعلان عنهم على التوالي رئيسا و أمينا عاما و أمينا على الخزينة و يوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها. و في حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، الذي يحدد تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المادة 03.

² - الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، الجزائر، سنة 2012، ص: 23.

المطلب الثالث: صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

تتكون صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات من النقاط التالية¹:

■ يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات و تسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من الطرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها و توزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جمهورية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع جميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

مهام الرئيس: يقوم الرئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية و أمام العدالة.

- ويتضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة و السير المنتظم للمجلس؛
- ويرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال و كذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس؛
- وفي حالة غياب رئيس أو حدوث مانع له، يتولى مهامه عضو من مجلس الذي له أقدميه في المهنة.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سبق ذكره، المواد 04، 05، 06، 07، 08.

مهام الأمين العام: يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة و ممثل الوزير المكلف بالمالية.

تسجل القرارات الموصى بها في المحضر و المتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوالات مرقم و مؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

■ **مهمة أمين الخزينة:** أمين الخزينة و هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمجلس.

- فهو يضمن تحصيل الاشتراكات و كل مبلغ مستحق للمسجل و يحرر وصلا بذلك؛
- يعد مشاريع الحسابات السنوية و كذا مشروع الميزانية و يقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية؛
- توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة و الرئيس. و في حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس و الأمين العام؛
- يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي و عرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات ، في نهاية كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها و عرضها على كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.
- توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس و كل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس و الأمين العام، و في حالة غياب أحدهما يتم تعويضه بأمين الخزينة.

المطلب الرابع: قواعد سير الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات مجموعة قواعد سير وهي مفصلة كتالي¹:

- يجب على كل مترشح لانتخاب المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد لانتخابات، طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سبق ذكره، المواد (من المادة 09 إلى غاية المادة 23) من نفس المرسوم.

- لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس.

- يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم يمكن الوقوف على جملة من الاستنتاجات من أبرزها أن المشرع الجزائري استحدث مجموعة من القوانين و التشريعات التي من شأنها النهوض بمصداقية القوائم المالية عن طريق تجهيز المراجعة بكافة الأحكام والتشريعات و المعايير.

كما تداد لتجربة التي مرت عليها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يمكن القول أنها تدنوا على خطى توحيد عملية المراجعة دوليا.

ومن جهة أخرى تعاني مهنة محافظ الحسابات من مجموعة من النقائص من أبرزها عدم تطبيق المعايير والأحكام و التشريعات بصفة دائمة الأمر الذي يستدعي تكثيف الجهود و تعزيز جهاز المراجعة بالسلطة الكافية في هذا المجال، وهنا يبرز دور محافظ الحسابات بالتزامه بالسلوك المهني من عدمه.

إن محافظ الحسابات ملزم باحترام المعايير و القوانين و التشريعات لنهوض بمصداقية القوائم المالية، ومن هنا وتمهيدا للفصل الثالث الذي كان عنوانه فعالية محافظ الحسابات في إعداد وعرض قوائم مالية ذات جودة.

الفصل الثالث: فعالية محافظ

الحسابات في اعداد وعرض

قوائم مالية ذات جودة

مقدمة الفصل:

استكمالاً للفصل السابق كان عنوان هذا الفصل فعالية محافظ الحسابات في إعداد و عرض قوائم مالية ذات جودة، ولذلك سنتناول في هذا الفصل مجموعة من الجوانب المهمة و التي تدعم في نفس الوقت جودة القوائم المالية، إن الهدف الأساسي من مراجعة القوائم المالية هو إيصال الصورة الصادقة على حالة البيانات المالية للكيان ليتم استخدامها من طرف المستفيدين منها.

إن لمحافظ الحسابات الدور الأساسي و المحوري في إنتاج و عرض قوائم مالية ذات جودة استناداً إلى مجموعة من المتغيرات تنطلق من المعلومة المحاسبية مروراً على الجهاز المحاسبي ليأتي دور محافظ الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى انتظامية هذه الحسابات لتصل إلى مستخدميها في الصورة المطلوبة، هذه باختصار مراحل تشكيل القوائم المالية المحكمة من طرف محافظ الحسابات.

تستند القوائم المالية إلى مجموعة من الخصائص و المبادئ التي يمكن القول بأنها المفتاح الأساسي لمعرفة و ضبط جودتها مثل ملائمتها و مصداقيتها، لذلك سنتناول في هذا الفصل و بالتفصيل الخصائص النوعية لضبط جودة القوائم المالية، ولتبين دور محافظ الحسابات و فعاليته في ترشيد عرض القوائم المالية.

وعليه قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية يمكن سردها في التالي:

❖ المبحث الأول: نظام المعلومات المحاسبي

❖ المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية

❖ المبحث الثالث: عرض القوائم المالية.

المبحث الأول: نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية و المناسبة لعملية اتخاذ القرار، و نظام المعلومات هو مجموعة من الموارد و المكونات المترابطة مع بعضها بشكل منتظم، لأجل إنتاج المعلومات المفيدة، تسمح بالحصول على معالجة، تخزين، و إيصال المعلومات إلى مستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من اجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم. لذلك فان معنى النظام ودلالته يعتبر أمرا يكتنفه الغموض من حيث التعبير العلمي عنه أو التدليل عليه¹.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المعلومة المحاسبية و الجودة.

أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبي

التعريف الأول: يعد نظام المعلومات احد الموارد الرئيسة لمنظمات الأعمال ، لكونها تسهم في تحويل المدخلات إلى مخرجات كتقديم الخدمات و السلع الضرورية للزبائن و العملاء المحليين. الذي يجعلها احد الموارد بل الأكثر تميزاً و هو يستطيع تطوير قدرات جوهرية تعطي المنظمة ميزات تنافسية غير متوافرة في المنظمات في الصناعة نفسها². كما إن المحاسبة هي علم يشمل الوظائف التي تقوم بتسجيل العمليات المالية و تصنيفها وتلخيصها وتحليلها من اجل الحصول على معلومات مالية تقدم لإدارة المشروع على شكل تقارير تستخدم في اتخاذ القرارات³. يمثل مفهوم المعلومة المحاسبية مخرجات النظام المحاسبي، الناتجة عن معالجة البيانات المحاسبية⁴.

التعريف الثاني: هو ذلك الجزء الأساسي المهم من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وجميع البيانات من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم

¹ - سيد عبد المقصود بيان ، و آخرون، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة لنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص: 96.

² - فاطمة ناجي العبيدي، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الخوسبة وأثرها على فعالية عملية التدقيق في الأردن، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، سنة 2012، ص: 15.

³ - عليان الشريف، احمد الجعفري و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، ص: 11.

⁴ - الحاج نوي، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، العدد 9، 2013، ص: 35.

بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى بيانات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية¹.

ثانيا: جودة المعلومات المحاسبية:

التعريف الأول: يقصد بجودة المعلومة المحاسبية تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات وبناء على ذلك فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي، أو المفاهيم، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية المناسبة وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية².

التعريف الثاني: يقصد بجودة المعلومات تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة من المسؤولين عن وضع المعايير وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة³. والجدير بالذكر أن المحاسبة تقدم خدمة حيوية بتوفير المعلومات التي يحتاجها متخذي القرارات للمفاضلة بين البدائل المتاحة و اختيار البديل الذي يحقق الاستخدام الأمثل للموارد النادرة عند إدارة الأعمال و الأنشطة الاقتصادية. و نوضح في الشكل التالي دور المحاسبة في الربط بين أنشطة الأعمال و متخذي القرارات⁴.

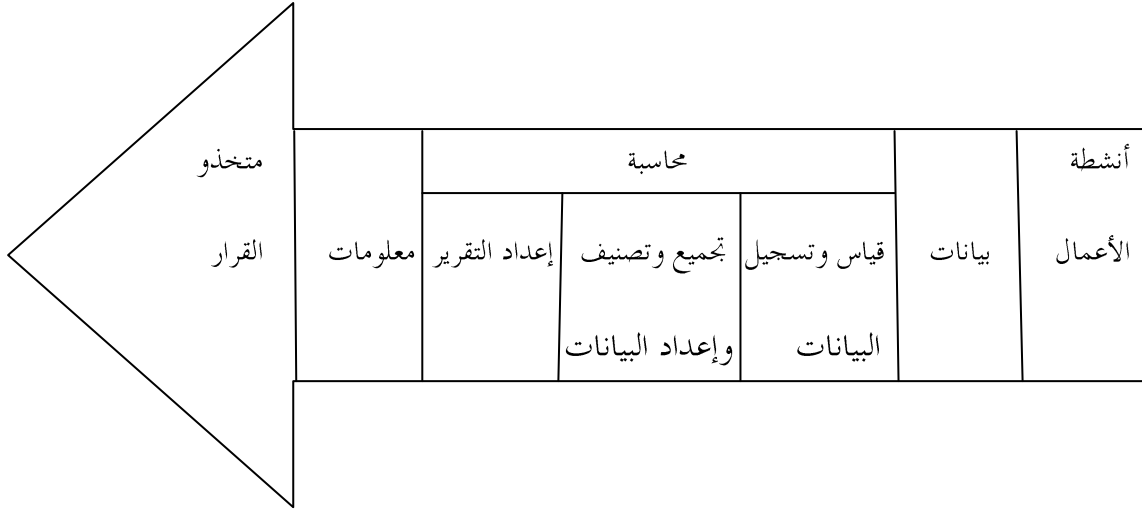
¹ - ماهر سالم أبو هذاف، تقييم مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات توزيع الوقود في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2011، ص: 16.

² - أهمية وجود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2012، ص: 114.

³ - منذر يحيى الداية، اثر استخدام المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في خدمات قطاع غزة، مذكرة ماجستير غزة، سنة 2009، ص: 41.

⁴ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، جامعة الإسكندرية، مصر، سنة 1999م، ص: 35.

الشكل رقم (3-1): المحاسبة كنظام للمعلومات:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية و مصادرها.

أولاً: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية:

أصدرت الهيئة الأمريكية لمعايير المحاسبة المالية (FASB) خصائص للمعلومة المحاسبية وذلك من خلال البيان الثاني الذي صدر سنة 1980 تحت عنوان " الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية" وهي مفصلة في مايلي:

1. الخصائص الأساسية: وهي كالتالي¹:

❖ **الملائمة:** تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كان لها تأثيراً على قرار مستخدميها، ولكي

تكون المعلومات المحاسبية تتصف بالملائمة لابد أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

- **التوقيت المناسب:** إن توفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد المستخدم لها في

اتخاذ القرار المناسب، فقد دعت المؤسسات المهنية و العلمية المحاسبية الشركات إلى إصدار

¹ - رياض زلاسي، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2012، ص: 38 - 39.

التقارير و القوائم المالية السنوية و الربع السنوية و النصف السنوية لإضافة الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات و القوائم؛

- **القدرة التنبؤية:** يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وهذا من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية بالقوائم المالية؛
- **القدرة على التقييم الارتدادى (التغذية الإسترجاعية):** و يقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار في تقييم صحة توقعاته السابقة، و منه تقييم نتائج القرارات إلى اتخاذها بناء على هذه التوقعات.

❖ **القابلية للفهم:** وتعني أن تكون المعلومات المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين، كما انه ينبغي أن تكون لديهم مستوى من المعرفة المحاسبية في مجال الاقتصاد. وتفيد المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات سواء كانت قرارات تخطيط أو تنفيذ أو رقابة، وسواء كانت قرارات بيع أو إنتاج أو استثمار أو توظيف الموارد الاقتصادية بشكل أو بآخر¹.

❖ **الموثوقية²:** أي إن المعلومات معقولة و خالية من الخطأ و التحيز، و تمثل بصدق العملية حيث يمكن الاعتماد عليها، لهذا يلزم توفر الخصائص التالية:

- **الحياد:** حيادية المعلومات تعني عند إعداد المعلومات ينبغي عدم التحيز إلى طرف معين و خدمة جميع الأطراف المستخدمة لها؛
- **قابلية التحقيق:** أي انه يحصل توافق بين المعلومات الواردة وتلك التي يتوصل إليها بقياسات أخرى مستقلة باستخدام نفس أساليب القياس؛
- **التمثيل الصادق:** و تعني الإخلاص في تمثيل العمليات المالية و الأحداث و أن تكون معبرة بصدق.

¹- ثناء محمد طعيمة، نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الاستثمارية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2002، ص: 27.

²- سفيان نعماري، رحمه بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي (العوائق والرهانات)، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة مستغانم، الجزائر، يومي 13/14 جانفي 2013.

2. الخصائص الثانوية:

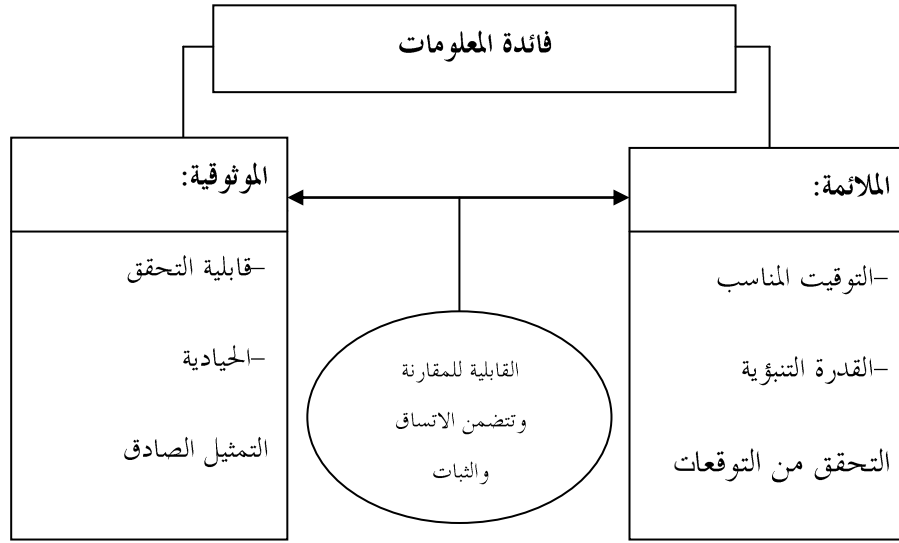
وهي كمايلي¹:

- من اجل الحصول على معلومة متميزة يجب توفر خاصيتين إضافية وهما قابلية المقارنة مع الثبات في تطبيق قواعد التقييم ويرتكزان أساسا على وجود الخاصيتين الأساسيتين السابقتين (الملائمة و الموثوقة).
- **الثبات:** وهي تعني الثبات على استخدام نفس الطرق و الأساليب المعتمدة في قياس و توصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخره، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب التنويه عن ذلك لكي يتم اخذ ذلك بعين الاعتبار من قبل المستخدم.
- **القابلية للمقارنة:** إمكانية إجراء مقارنة لنفس المنشأة بين فترات زمنية مختلفة أو مع منشآت أخرى في نفس النشاط، حيث تزداد قيمة المعلومات المحاسبية مع إجراء المقارنات.
- ويمكن القول انه كلما كانت الطرق و الأساليب المحاسبية متميزة بالثبات كلما تحققت فائدة اكبر من المعلومات المحاسبية لأغراض المقارنة. كما يجب على الأفراد المسؤولين عن القوائم والتقارير المحاسبية أن يقدموا المعلومات المفيدة في ظل قيود التكاليف².

¹ - محمد الهاشمي حجاج، حسام مسعود، دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق (SCF) في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي: 05-06 / 05 / 2013، ص: 04.

² - كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة، 2001، ص: 35.

الشكل رقم: (2-3): الخصائص النوعية للمعلومات والفائدة منها



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ثانيا: مصادر المعلومة المحاسبية.

تعد البيانات المالية المنشورة من طرف المؤسسة مصدرا مُهما من مصادر المعلومات التي يحتاج إليها المحلل المالي ويعتمد عليها متخذو القرار و المستفيدون وكل أطراف المهتمة بأمر المؤسسة وتكون هذه المصادر من¹ :

1- القوائم المالية:

القوائم المالية من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي من أهم أنواع التقارير المحاسبية وتعتبر الوسيلة الرئيسية التي تتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف الخارجية، و القوائم المالية تعد في نهاية كل سنة مالية حيث تعتبر فترة السنة المالية التقليدية، فان هناك قوائم مالية تعد كل شهر أو كل ربع سنة، وتسمى القوائم المالية التي تعد في نهاية الفترة أقل من سنة، بالقوائم المرحلية وعادة ما تكون السنة المالية للقوائم المالية متوافقة مع السنة الميلادية². تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي (مخرجات)

¹ - رياض زلاسي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 41-42.

² - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد رشيد الجمال، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2000، ص: 87.

العمليات المحاسبية نتيجة الدورة المحاسبية، و تزويد القوائم المالية بمعلومات الضرورية التي تتصف بالثقة و الوقتية (الوقت المناسب) و الملائمة لأغراض التقرير المالي و للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة¹. و حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فإن مكونات القوائم تتمثل في:

– الميزانية العمومية: وتسمى قائمة المركز المالي و تتضمن أصول الشركة و التزاماتها و حقوق الملكية في لحظة معينة؛

– قائمة الدخل: وتبين هذه القائمة نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة؛

– قائمة التغير في حقوق الملكية: وتبين مايلي:

أ- جميع التغيرات في الحقوق الملكية (حقوق المساهمين) خلال فترة؛

ب- التغيرات في حقوق الملكية ماعدا تلك الناجمة من العمليات مع المالكين مثل زيادة أو تخفيض رأس مال أو توزيعات الأرباح.

– قائمة التدفقات النقدية: وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية، فهي تحدد المركز المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، و المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) يغطي محتويات و أسس إعداد هذه القائمة بشكل منفصل؛

– السياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى، و تبين ملخصا للسياسات المحاسبية و الملاحظات تفسيرية تتعلق بنود القوائم المالية، و إفصاحات تطالبها معايير الإبلاغ المالية الدولية، و تحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة من طرق محاسبية معتمدة، توضيحات فيما يخص الشراكة، الارتباط و التنازل بين الوحدات و غيرها من المعلومات التوضيحية.

¹ – رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الجزء الأول، الطبعة الثانية، عمان، 2001، ص: 197.

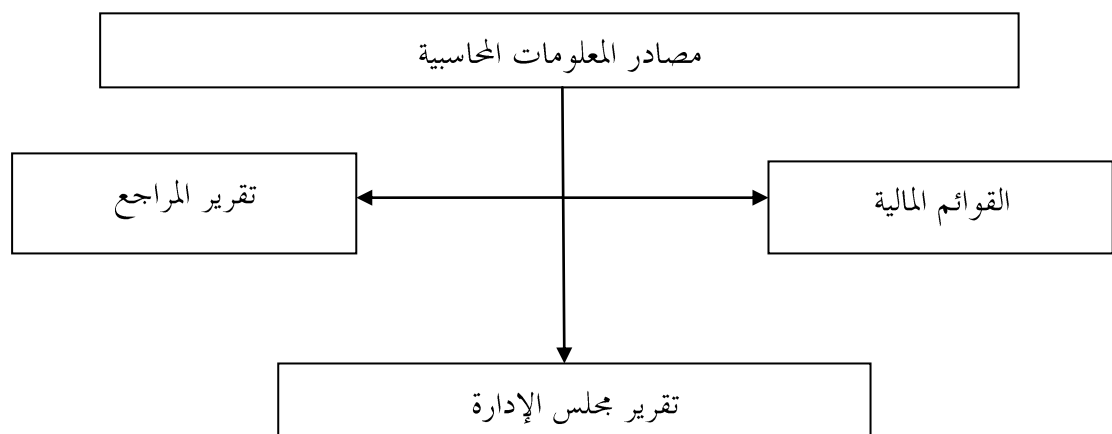
ثانيا: تقرير مراجع الحسابات:

و يعده مراجع الحسابات الخارجي، و يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يوضح المراجع رأيه حول فحص القوائم و مدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لحقيقة الشركة لفترة مالية معينة، كما يوضح مدى توافق إعداد القوائم و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثالثا: تقرير مجلس الإدارة:

و هو التقرير الذي عادة ما يبدأ به التقرير السنوي للشركة، و يقوم مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن نشاط الشركة خلال فترة مالية معينة، و يتضمن التقرير معلومات عن نتائج ومركز الشركة المالي و التسويقي، وحجم المبيعات و نموها وتطورها و المشاريع التي أنجزتها في العام القادم.

الشكل رقم: (3-3): مصادر المعلومات المحاسبية.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المكتسبات السابقة.

المطلب الثالث: المحددات الأساسية للمعلومات و أهم العوامل المؤثرة فيها، ومكونات نظام المعلومات المحاسبي.

أولاً: المحددات الأساسية للمعلومات و أهم العوامل المؤثرة فيها.

1. القيود (المحددات الأساسية للمعلومة): حسب الدراسة التي أجرتها (IASCF)، هناك قيود أساسيين لتحديد محتوى المعلومة المالية وهي¹:

❖ الأهمية النسبية:

تكمن أهمية المعلومة من خلال تقدير انعكاس مدى إهمالها أو عدم الدقة فيها على متخذ القرار، حيث أن المعلومة المهمة نسبياً هي التي تؤدي نسيانها أو إهمالها إلى تحريف متخذ القرار و العكس، ومن خلال هذا نجد أن المعلومات المالية و معالجتها بشكل دقيق نتيجة لتعديدها عتبة الاعتراف، إما المعلوم غير الهامة نسبياً فالعكس.

إن اختبار درجة الأهمية النسبية للمعلومات تكون من خلال العناصر التالية:

- البيانات الكمية المرتبطة بالقوائم المالية؛
- حدود التجميع أو التفصيل للبيانات الكمية الواردة في القوائم المالية؛
- الخصائص التي يجب الإفصاح عنها بعبارات و جمل وصفية.
- العلاقات الخاصة بين الوحدات و الأفراد أو الجماعات المعنية، و التي تعبر على حقوق و مصالح أشخاص آخرين أو جماعات أخرى؛

إن صعوبة التعامل مع كل المعلومات المالية من طرف المستخدمين أوجبت أن يكون:

- عملية إعداد القوائم المالية تحمل تلخيصاً للكم الكبير من المعلومات بطريقة تجعلها ذات معنى لمستخدمي تلك القوائم؛
- عدم عرض بيانات مفصلة قد تكون مظللة وكذا عند عرض بيانات ملخصة؛
- عدم التوسع في العرض للمعلومات المالية غير الملائمة.

¹ - نمر محمد الخطيب، صدقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)، الملقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص ص: 316-317.

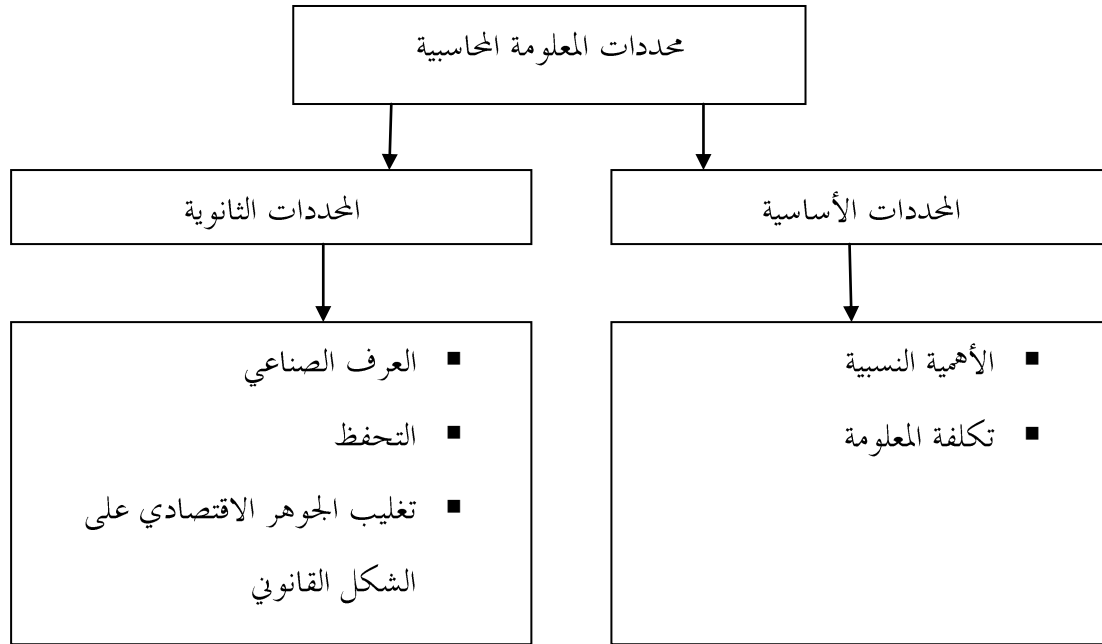
❖ تكلفة المعلومة:

يسعى المستخدم للمعلومة المالية إلى تحقيق فائدة أو منفعة لاتخاذ القرار، لكن المستخدم يكون أمام قيد وهو تكلفة الحصول عليها مقابل الفائدة التي يجنيها من استخدامها، وبالرغم من أن المؤسسة هي التي تتحمل عملية المعالجة و العرض للبيانات لتصبح عبارة عن معلومة جاهزة للاستعمال، إلا أن الأطراف الخارجين هم الذين يقررون منفعتهم منها. إن العلاقة بين المنفعة والتكلفة تظهر إشكالية ارتفاع التكاليف الخاصة بمعالجة ونشر المعلومات، وكذا مصارف المراجعة والتدقيق التي تتحملها المؤسسة، إلا أن المؤسسة وخاصة الشركات المدرجة في البورصة تسعى لظهور بصورة راقية عن وضعيتها المالية من اجل كسب ثقة المساهمين وأصحاب المصلحة الأخرى.

❖ هناك قيود أخرى وهي:

- العرف الصناعي: إن العرف الصناعي للمؤسسة هو عبارة عن عادات يتصف بها إما نشاط معين أو قطاع معين، وتعود أهمية هذه القيود كون المؤسسة تسعى إلى أن تكون متميزة في الإفصاح في قطاعها أو على الأقل في نفس المستوى لتمكين المستخدمين من المقارنة بين المؤسسات المتنافسة في نفس النشاط.
- التحفظ: إن التحفظ عبارة عن سياسات الحيلة و الحذر وهي نتيجة لعدم التأكد في بعض ظروف أو بسباب تعدد طرق القياس، كل هذا يجعل المؤسسة تتحفظ في الاعتراف و العرض لمعلوماتها المالية في القوائم المالية المنشورة.
- تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني: من بين أهم خصائص المعلومات الملائمة أن تكون معبرة بصدق عن الأحداث و الظروف الاقتصادية المتعلقة بها، أي يجب تفضيل الجانب الاقتصادي على حساب الجانب القانوني في قياس و عرض المعلومات المالية.

الشكل رقم (4-3): محددات المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ثانيا: مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

يتضمن نظام المعلومات مجموعة من الفعاليات والأنشطة الواجب القيام بها لتمكين من الحصول على معلومات دقيقة والملائمة وهي¹:

1- المدخلات:

مفردات و معطيات توصف الأحداث و الموجودات التي تدخل النظام، يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بحسب تكرارها و مصادرها إلى أربعة مصادر من خارج و داخل الوحدة الاقتصادية وهي:

- البيانات التي تجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد و الهيئات و الوحدات الأخرى خارج الوحدة الاقتصادية، و هي غالبا ما تتعلق بعمليات البيع و الشراء و المدفوعات و المتحصلات النقدية.

¹ - ماهر سالم أبو هدايف، مرجع سبق ذكره، ص ص: 30-31-32.

- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية مثل الهيآت التجارية والجهات الرسمية والحكومية.
- البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل الوحدة الاقتصادية نتيجة المعاملات بين الأقسام الداخلية ومراكز المسؤولية بعضها البعض مثل بيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة وحركة الصادر والوارد من المخزون، الرواتب والأجور وما إلى ذلك.

2- المعالجة:

مجموعة من العمليات الحسابية و عمليات المقارنة المنطقية و التلخيص و التصنيف و الفرز التي تجري على البيانات المدخلة بغرض تحويلها إلى معلومات مفيدة تقدم للمستفيد النهائي، وتتضمن أنشطة المعالجة عمليات إضافية مختلفة حيث يتم إدارة البيانات مت خلال الوظائف التالية:

أ- التخزين:

و تمثل ذاكرة النظام المكان الذي يتم تخزين البيانات و المعلومات فيه لغايات استخدامها في تحقيق الأهداف التي انشأ من أجلها، ويتم حفظ البيانات و تخزينها في ملفات أو على شكل قاعدة بيانات.

ب- التحديث:

و تمثل في تعديل البيانات التي تم تخزينها وتحديثها لتعكس تطور الأحداث و العمليات و اثر القرارات التي تمت بعد إدخال البيانات إلى النظام و تخزينها.

ت- الاستدعاء:

و تعني استخراج البيانات المخزنة وإعادة طلبها لإجراء مزيد من التشغيل عليها أو تقديمها إلى المهتمين في صورة تقارير مالية.

ث- التحكم و السيطرة:

و تتضمن جميع عمليات التي تتم اتخاذها للحفاظ على كيان النظام و استمراره لتحقيق أهدافه كما تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لحماية البيانات ومنع فقدانها أو التلاعب بها و تتم إجراءات التحكم و السيطرة على كافة مراحل النظام ووظائفه المختلفة.

ج- المخرجات:

و هي المعلومات التي يتم إيصالها إلى المستفيدين بأشكال مختلفة كالتقارير و الجداول و القوائم المالية و الأشكال البيانية، هذه المعلومات تسمى مخرجات فالهدف الرئيسي لأي نظام معلومات هو إنتاج المعلومات المناسبة للمستخدمين النهائيين، يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشقية المالي و الإداري إلى نوعين: مخرجات يومية روتينية، و مخرجات معلومات المحاسبة العكسية ويتضمن النوع الأول المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط و المعاملات الروتينية العادية للوحدة الاقتصادية سواء مع أطراف و هيئات خارج الوحدة أو بين مراكز المسئولية تدخل الوحدة.

و تعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات هي المدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في النظام المحاسبي بشقية المالي و الإداري لإخراج النوع الثاني من المخرجات وهو مخرجات معلومات التغذية العكسية.

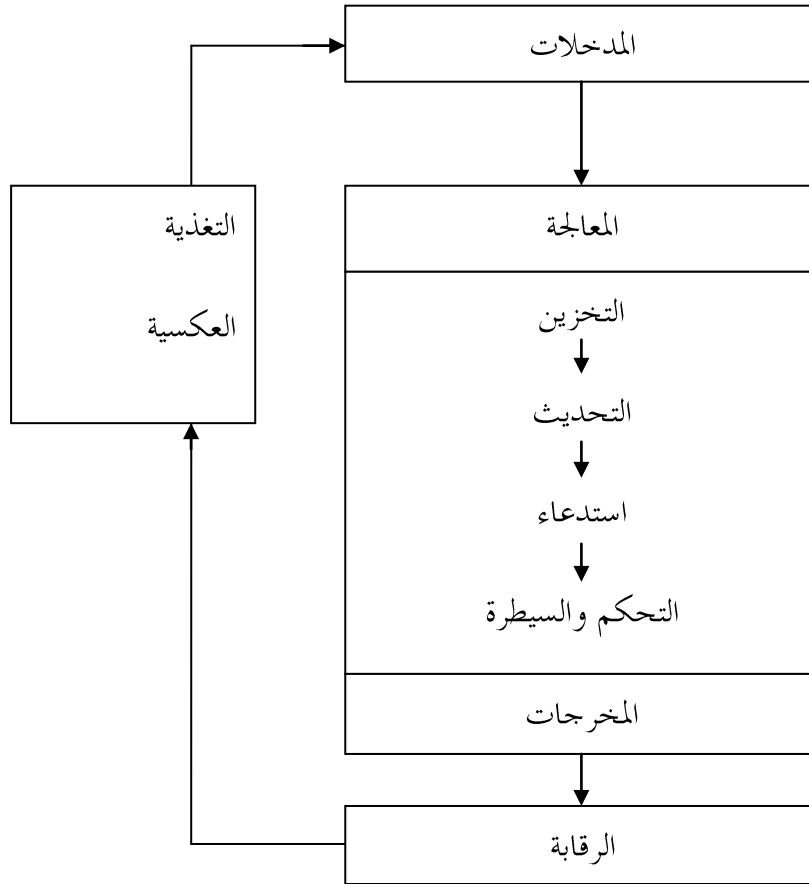
3- الرقابة:

وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات و القواعد بهدف التحقيق من أن تشغيل النظام وفق ما هو مخطط له عند تصميمه وانه يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية لضمان صحة المدخلات وعمليات المعالجة و المخرجات، كل ذلك للحصول على معلومات صحيح و دقيقة وفق المعايير المفترضة عند تصميمه.

4- التغذية العكسية:

و هي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بتأدية و وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه، و لكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلاؤم حاجات المستخدمين، عندئذ يقوم المستخدمون بطلب أحداث تغييرات على النظام، هذه الطلبات يطلق عليها التغذية العكسية.

الشكل رقم (5-3): مكونات نظام المعلومات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المحاسبية و الأسس العامة لعرضها في القوائم المالية.

أولاً: معايير جودة المعلومات المحاسبية: نظراً لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعاً لاختلاف وجهات النظر و أهداف منتجي و مستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودتها وهي¹:

● الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تميل المعلومات لكل من الماضي و الحاضر و المستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها و قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

¹ - زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص ص 43 - 44.

● المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها، و يمكن للمنفعة أن تأخذ الصورة التالية:

- المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات ومتطلبات اتخاذ القرار؛
- المنفعة الزمنية: توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب؛
- المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة؛
- المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

● الفعالية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر الفعالية عن مدى ودرجة تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها من خلال موارد محددة، و لذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفعالية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة.

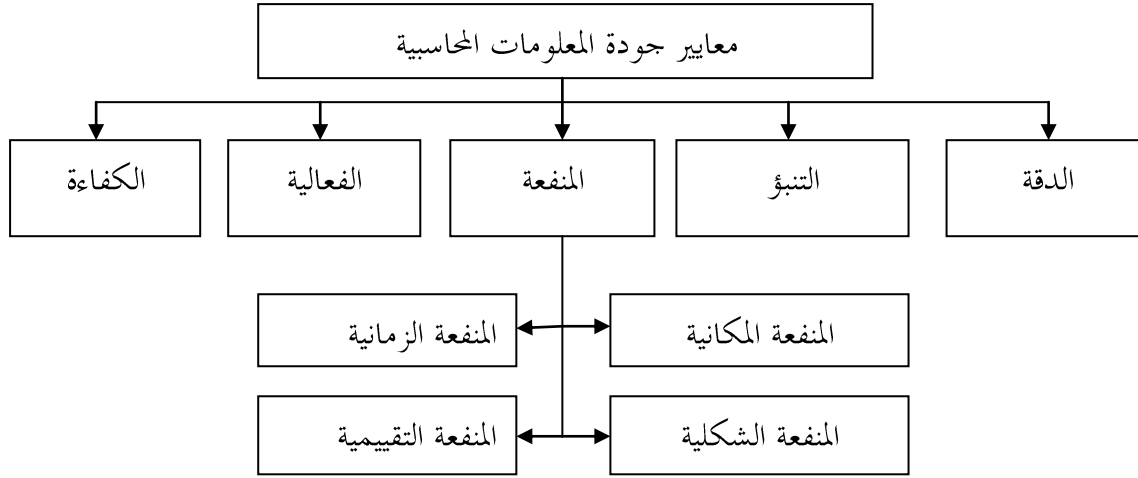
● التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقد بتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وان هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرار، ومن ثم فانه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد.

● الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة حسب استخدام الموارد، أي تحقيق أهداف الشركة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمة المعلومة.

الشكل رقم (3-6): معايير جودة المعلومة المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ثانيا: الأسس العامة لعرض المعلومات في القوائم المالية:

عند إعداد القوائم المالية وعرضها يجب مراعاة مجموعة من الأسس والاعتبارات لذلك، ولقد أورد المعيار المحاسبي الدولي IASI جملة من الاعتبارات ولهذا لتحقيق الغرض من القوائم المالية والمتمثلة في توفير بيانات مالية عن المركز المالي لشركة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، بحيث تكون هذه البيانات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتتمثل هذه الاعتبارات في مايلي¹:

❖ العرض العادل والامتنال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS:

يجب أن تعرض القوائم المالية للمركز المالي والانجاز المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للشركة بشكل عادل حيث يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض اثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها الشركة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية المحددة من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية هذا وبالإضافة إلى توفير الإفصاح سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

¹ - صالح حميدان، بوقفة علاء، دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص: 167-168.

❖ **فرضية استمرارية المؤسسة:**

إعداد القوائم المالية بموجب IAS يتم بموجب فرض استمرارية للشركة، وفي حالة وجود أي ظروف تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت إلى هذه الحالة، وكذلك الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية.

❖ **أساس الاستحقاق المحاسبي:**

يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصرفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب سواء تم قبضها أو لم يتم، أي بغض النظر عن واق الدفع أو القبض النقدي.

❖ **الاتساق (الثبات) في الغرض:**

يتوجب على الشركة الاتساق (الثبات) في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ويمكن الخروج من هذا الاتساق في إحدى الحالتين:

- إذا تطلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء هذا التغيير أو عند حدوث التغيير في الظروف الخاصة بشركة،
- كما قد يحدث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

❖ **الأهمية النسبية:**

يكون عنصر ما ذو أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية عنصر معين هي مسألة نسبية فما يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى، فأهمية عنصر ما لاقتدر بقيمته ولا مقداره ولا كن أيضا بطبيعته، فمثلا دباة الأوراق وسلة المهملات في المكتب هل يتم تسجيلها في حسابات الأصول كل على حدي ثم إهلاكها على مدي عمرها الإنتاجي لأنها تستعمل لأكثر من سنة؟ والجواب طبعاً لا، لان هذا يصبح

مكلفا بينما تأثيره على النتائج معدوم ولهذا تعتبر هذه العناصر كمصروفات طبقا لهذا المبدأ فيمكن جمعها في بند واحد.

❖ المعلومات المقارنة:

يتطلب المعيار IAS1 تقديم القوائم المالية للفترة المالية الحالية و للفترة السابقة، كما يوجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية، و هذا يمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية الحالية مع فترات سابقة أو مع شركات أخرى، و بالتالي مساعدتهم في تقييم أداء الشركة التنبؤ بمستقبلها.

❖ التقاص:

لقد منع IAS1 إجراء التقاص بين أي من الأصول و الالتزامات و المصاريف و الإيرادات، ما لم يسمح ذلك احد معايير المحاسبة الدولية، لان التقاص يؤدي في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، فإجراء المقاصة بين المبيعات و مردودات المبيعات و إظهار رقم صافي المبيعات الصافية، و مردودات المبيعات يمكن الاعتماد عليها لتقدير جودة إنتاج الشركة وكفاءة سياستها التسويقية، و بالتالي إخفاء مردودات المبيعات ستغير منحى اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية. أصبح التقاص من الوسائل الهامة التي تلجأ إليها البنوك في كافة دول العالم لتسوية العلاقات القائمة بين البنوك المختلفة نتيجة معاملاتها المباشرة بعضها مع بعض أو مع زبائنهم¹. كما يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويطلب العرض العادل التنفيذ الصادق لأثار العمليات، و الأحداث الأخرى على حسابات المنشأة ذات العلاقة²

¹ - عبد الرزاق الشحادة، محاسبة المنشآت المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، عمان، سنة 1998، ص: 277.

² - خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة لنشر والتوزيع، اثناء لنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية

المطلب الأول: مدخل للقوائم المالية:

أولاً: تعريف القوائم المالية:

التعريف الأول: عرفت المادة 26 من القانون 07-11 هي تلك الكشوف المالية التي توضح الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية بصفة و فيه الوضعية المالية للكيان و ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، و يجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات و الأحداث الناجمة عن معاملات الكيان و اثر الأحداث المتعلقة بنشاطه¹.

التعريف الثاني: عرفت الهيئة FASB في البيان رقم 5 للمفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، و يتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة، و أن إعداد مجموعة مترتبة تماماً من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي هو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي².

ثانياً: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

لكي تظهر القوائم المالية بصورة صادقة و عادلة يجب أن تحتوي على مجموعة من الخصائص تتمثل هذه الخصائص في مايلي³:

❖ **القابلية للفهم:** يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات و المعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة و خالية من العقيد؛

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، القانون 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة 26.

² - فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة للمستخدمين القوائم المالية، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص ص: 42.

³ - وسيلة أبو خالفه، دور المراجع الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص ص:

- ❖ **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة، وفي الوقت المناسب من جهة أخرى و تعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي و الحاضر، و المستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية؛
- ❖ **القابلية للتماثل و المقارنة:** تكون المعلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية لتسمح للمستخدمين بالقيان بمقارنات لها مدلول في الوقت و بين المؤسسات؛
- ❖ **المصادقية:** تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء و يثق فيها مستخدموها، و تكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

- البحث عن الصورة الصادقة؛
- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني؛
- الحياد؛
- الحيطة و الحذر؛
- الشمولية.

ثالثاً: مستخدمو القوائم المالية:

يمكن تمييز نوعين من المستخدمين هم المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع، و المستخدمين ذوي المصلحة الغير مباشرة في المشروع، ويمكن توضيح ذلك في مايلي¹:

المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع:

- المساهمين (الحاليين و المحتملين)؛
- الدائنين (قصيرة وطويلة الأجل)؛
- المديرين؛
- العاملين؛
- الموردين؛

¹ فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

- المنافسين؛
- السلطات الضريبية.

المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة في المشروع:

- محلي القوائم المالية و سمسرة البورصة؛
- اتحادات العمال؛
- الوكالات و الهيئات الحكومية؛
- الجهات المهنية و مصدري المعايير المحاسبية؛
- مكاتب تدقيق الحسابات.

ثالثا: الهدف من مراجعة القوائم المالية

يتمثل الهدف من قيام المراجع المحايد بمراجعة القوائم المالية في إبداء الرأي عن مدى عدالة كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية و اتفاق القوائم مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية، و عندما يتوصل المراجع إلى استنتاج في ضوء الأدلة التي قام بتجميعها بأنه غير المحتمل أن تظل القوائم المالية المستخدم الحضيف، يمكن للمراجع أن يصدر رأيه عن المراجعة الذي يشر فيه إلى عدالة القوائم المالية و يضع توقيعه في تقرير المراجعة الذي يرتبط بالقوائم المالية، فإذا ظهرت حقائق في وقت لاحق بعد إصدار التقرير تشير إلى عدالة القوائم المالية، يجب على المراجع أن يثبت للمحاكم الهيآت التنظيمية بأنه قد أدى المراجعة على النحو الملائم و توصل إلى الاستنتاج المناسب، وعلى الرغم من أن المراجع لا يعد ضمانا لعدالة القوائم المالية، تقع على المراجع مسؤولية أساسية في القوائم المالية غير عادلة أو لم يستطع التوصل إلى رأي بسبب نقص الأدلة أو وجود ظروف ما، يقع على المراجع مسؤولية إخبار المستخدمين بذلك في تقرير المراجعة¹.

إن الهدف الأساسي من مراجعة القوائم المالية هو التوصل إلى استنتاج عما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة و مصداقية في كل من قائمة المركز المالي و نتائج التشغيل و التدفقات النقدية و بالتالي

¹ - ألفين اريتر، جيمس لوبيك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريح للنشر والتوزيع، الجزء الأول، المملكة العربية السعودية، 2009، ص: 195.

يستطيع إصدار تقرير المراجعة الملائمة، الذي يعتبر بدوره هو الهدف الأساسي (التقرير) من المراجعة ككل ليصل إلى مستخدميه بكل عدالة و شفافية و من دون تغييط و تظليل لزبائن القوائم المالية.

المطلب الثاني: الاعتبارات والمقومات المحددة لجودة القوائم المالية

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات والمقومات التي يعكس توفرها على جودة القوائم المالية في المراجعة، وهذه المقومات والاعتبارات هي¹:

1. حجم منشآت المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة و جودة أعمال المراجعة، فقد توصلت الدراسات إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى منشآت المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنا بقيام منشآت مراجعة أخرى أقل حجما، و قد بررت الدراسة تلك النتيجة بان منشآت المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدبرة ذات الخبرة بدرجة اكبر من منشآت المراجعة الأقل حجما، مما ينعكس ايجابيا على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى.

كما أوضحت دراسات أخرى إن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة خاصة يعتقدون بزيادة جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بالمنشآت الأخرى الأقل حجما و يرجع ذلك - كما أوضحت الدراستين السابقتين - إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة.

ومن ناحية أخرى فان منشآت المراجعة الكبيرة تقوم بتطبيق برامج مراجعة الزملاء، و يترتب على ذلك ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك المنشآت الأقل حجما، و في حقيقة الأمر فان مكاتب المراجعة الكبرى تستطيع اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بكفاءة اكبر من المكاتب الصغرى، وترجع زيادة قدرة منشآت المراجعة الكبرى على اكتشاف الأخطاء إلى ما تتمتع به تلك المنشآت من مهارات فنية و انخفاض الدعاوى المرفوعة ضدها بالمقارنة بالمنشآت الصغرى،

¹ - احمد محمد نور، حسين احمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2007، ص: 11-

ومن ناحية أخرى فإن مراجع الحسابات سوف يفصح عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة إذا كان من احد المكاتب الكبرى أكثر مما لو كان من مكاتب صغرى.

2. عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشآت المراجعة:

من المتفق عليه إن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وان هذه القوائم لا تحتوى على أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فان فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله، ونتيجة ذلك فانه يمكن القول بان عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشآت المراجعة يعتبر مقياس علي جودة القوائم المالية المنجزة بواسطة مراجع الحسابات.

وقد أكدت هذه النتيجة الكثير من الدراسات حيث أوضحت تلك الدراسات عن الدعاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات التي يمكن توقيعها على مراجع الحسابات وكذلك في التأثير السلبي لتلك الدعاوى على سمعة منشآت المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي تقدمها وقد أكدت هذه الدراسات إن الإفصاح عن تلك الدعاوى القضائية للطرف الثالث يؤكد اعتبارها مقياس لجودة القوائم المالية.

3. صدق تقارير منشأة المراجعة:

أوضحت بعض الدراسات انه يمكن المفاضلة بين منشآت المراجعة من ناحية الجودة على أساس صدق تقارير المراجعة الصادرة عن تلك المكاتب. وقد أوضحت تلك الدراسات ارتباط صدق منشآت المراجعة بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية لأداء عملية المراجعة بطريقة تؤدي إلى التخفيف من التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة. إن إبداء رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية في ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك عن أداء الإدارة يؤدي إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت إحدى الدراسات إن صدق التقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة القوائم المالية في المراجعة، ويتمثل صدق التقارير المراجعة في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو

يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بمنشأة محل المراجعة.

4. طول فترة استمرار منشأة المراجعة في عملية المراجعة:

لم تحدد الدراسات السابقة بصورة قاطعة طبيعة علاقة مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة الشركة محل المراجعة مع جودة المراجعة في القوائم المالية بصورة قاطعة. فمن ناحية أكدت بعض الدراسات زيادة جودة المراجعة في حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة. وترى تلك الدراسات إن انخفاض جودة أداء مراجع الحسابات يحدث عندما يكون ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة قصيرة. ويرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة التعلم التي تؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة لمراجع الحسابات الذي يقضي فترة ارتباط طويلة في مراجعة المنشأة محل المراجعة.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت مجموعة أخرى من الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة القوائم المالية. وترجع هذه العلاقة العكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة المراجعة إلى التأثير على استقلال مراجع الحسابات وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عليها.

5. هيكلية عملية المراجعة:

تنطوي هيكلية عملية المراجعة على وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عملية المراجعة. إن التطبيق العملي في مجال المراجعة يوضح وجود تشابه في خطوات عمليات المراجعة المطبقة في منشآت المراجعة المختلفة، إلا أنه يوجد اختلاف في كيفية تنفيذ خطوات المراجعة ويترتب على الاختلاف في كيفية تنفيذ خطوات المراجعة وجود فروق هيكلية بين منشآت المراجعة. وقد أكدت بعض الدراسات العلاقة الطردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها. وفي هذا الصدد أكدت إحدى الدراسات إن منشآت المراجعة التي تستخدم مدخل هيكلية المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام الطرف الثالث من تلك التي لا تستخدم مدخل الهيكلية، وذلك من خلال اعتقاد الطرف الثالث بأن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل الهيكلية تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر اتقاناً من

غيرها من المنشآت، ومن ثم فقد استنتجت الدراسة وجود علاقة طردية بين هيكلية المراجعة وجودتها. وفي حقيقة الأمر فإن نتائج تلك الدراسة لم تكن قاطعة حيث إن العلاقة بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها لم تحسم حتى الآن.

6. خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تعمل فيها منشأة محل المراجعة:

أوضحت العديد من الدراسات إن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني زيادة جودة عملية المراجعة. إن الخبرة الكبيرة يترتب عليها اكتساب منشأة المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تتخصص فيها.

ومن ناحية أخرى فإن تخصص منشأة المراجعة في صناعة معينة وإن كان يؤدي إلى تخفيف تكاليف المراجعة ويرفع كفاءتها إلا أنه في نفس الوقت يؤدي إلى زيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة.

7. التقدم التقني في أداء المهنة:

أشارت العديد من الدراسات في موضوع جودة المراجعة إلى إن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة. ويترتب على استخدام منشأة المراجعة لتلك الوسائل الحديثة جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة.

ومن أمثلة التطورات التكنولوجية المقصودة في هذا الصدد توسع مكتب المراجعة في استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة، وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية في أعمال المراجعة.

8. المنافسة بين مكاتب المراجعة:

أوضحت العديد من الدراسات إن المنافسة بين منشآت المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها. ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين منشآت المراجعة قد يؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب. ونرى أن هذا الاستنتاج مردود عليه لأن الجودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة. حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل الأتعاب نتيجة المنافسة.

9. عدد الساعات التي تم إنجاز عملية المراجعة خلالها:

أشارت بعض الدراسات إلى إمكانية استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها.

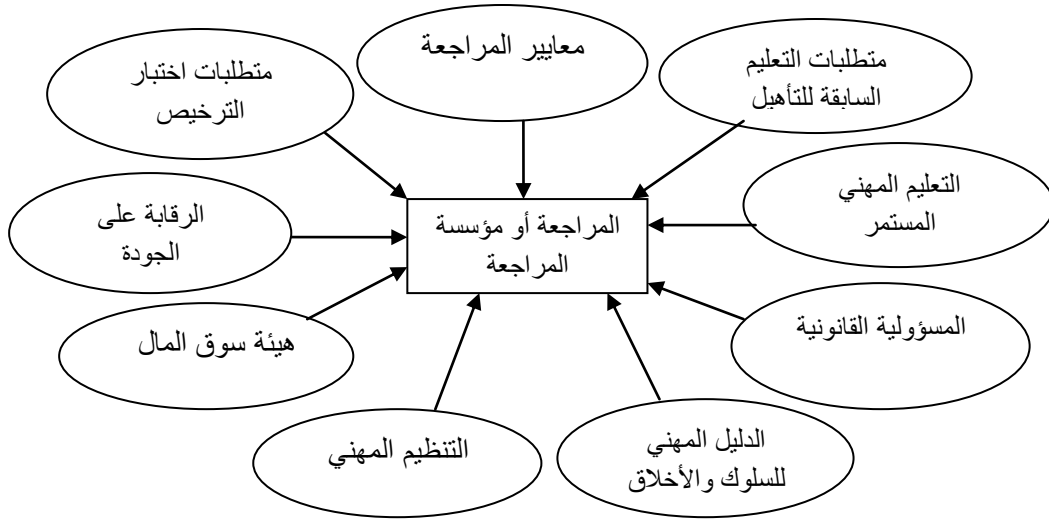
ونرى في هذا الصدد إن عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط في كثير من الحالات بجودتها، حيث إن زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقد عمليات المنشأة محل المراجعة أو انخفاض كفاءة إنجاز أعمال المراجعة.

10. نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة:

أوضحت بعض الدراسات إن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة غالباً، يؤثر على استقلال مراجع الحسابات بصورة سلبية وبالتالي على جودة المراجعة. أن زيادة الأهمية النسبية لمساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة يجعل مراجع الحسابات معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله، وتعيين مراجع آخر بدلاً منه وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي يزداد احتمال التأثير السلبي على استقلال مراجع الحسابات، حيث أن المراجع يلعب دوراً اجتماعياً محورياً هاماً، فانه من الضروري أن يقوم كمؤسسة تضم عديد من العاملين الاكتفاء على أداء خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات ذات الصلة بأعلى مستوى من الجودة¹.

¹ - أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجعة في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 9.

الشكل رقم (7-3): محافظ الحسابات واليات تدعيم جودة القوائم المالية



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات و إجراءات المراجعة في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية

هناك مجموعة من العوامل تؤثر على جودة القوائم المالية هي¹:

❖ مدى التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية:

تمثل معايير المراجعة شأنها شأن أي معايير مستويات الأداء التي يتم الحكم على جودة المراجعة بناءً على الالتزام بها، وقد حصلت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في مجال المراجعة والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع استمرار تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة للمستخدمين، وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية ثم المعايير الدولية، مع ظهور محاولات لصياغة معايير مراجعة محلية لكي تناسب متطلبات بيئة معينة.

إن التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعلمياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة

¹ - احمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، الصفحات: 19 - 20 - 23 - 25 - 26 .

للفاء. بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، إن وجود معايير المراجعة في أي مجتمع يعني القيام بأعمال المراجعة في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني و إعداد تقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث.

❖ كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:

نتيجة لظروف المنافسة السائدة في سوق المراجعة، فإن حصول منشأة المراجعة على عملاء جدد في ظل الالتزام بأداب و سلوك المهنة أصبح أمراً صعباً، كما يكون من الصعب أيضاً الاستمرار في تقديم الخدمة للعملاء القدامى، وعلى الرغم من تلك الصعوبات فإنه ينبغي على منشأة المراجعة أن تحرص على الاستمرار في انتقاء العملاء الجدد وأن تستمر في تقديم الخدمة للعملاء القدامى، إن عدم انتقاء العملاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية المراجعة، وبالتالي قصور في الوفاء بتوقعات الطرف الثالث، إن تلك الآثار السلبية تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة بالنسبة لمراجع الحسابات وإلى تخفيض العائد المتوقع نتيجة قبول عملاء جدد والاستمرار في تقديم الخدمة لعملاء لم يتم انتقاؤهم وتقييم سلوكهم بصورة جيدة.

ونتيجة لما سبق فقد ركزت الإصدارات المهنية الأمريكية و الدولية على ضرورة قيام منشأة المراجعة بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه وتقييم العملاء الحاليين لاتخاذ قرار استمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغاؤها، ومن ناحية أخرى فقد أوضحت عديد من الدراسات الإجراءات المستخدمة في منشآت المراجعة الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين منعا لتورط منشأة المراجعة في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية بل وعلى وجودها في سوق المراجعة، وترتبط هذه الإجراءات بدراسة وتقييم خطر أعمال المنشأة محل المراجعة (المتعلق بإمكانية استمرار المنشأة محل المراجعة في نشاطها بصورة مربحة)، وخطر المراجعة (احتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة وغير متعمدة)، و خطر أعمال مراجع الحسابات (تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة وتكاليف سوء السمعة).

❖ كفاءة إجراء انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة:

نظراً لإتمام عملية المراجعة من خلال فريق عمل، ونتيجة لان المسؤولية الناجمة عن تقصير احد أعضاء الفريق تتحملها منشأة المراجعة، فإن انتقاء المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة يعتبر مطلب حيويًا

لضمان جودة أداء عملية المراجعة، ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بعملية تعيين المراجعين، لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تضمن اختيار مراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة المراجعة، ومن ناحية أخرى تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضعه سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمنشأة المراجعة.

❖ كفاءة تخصيص الأفراد على المهام:

تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمنشأة المراجعة على المهام التي تنطوي عليها عملية المراجعة شرطا ضروريا لجودة أداء المراجعة فظلا عن اعتبارها تطبيقا مباشرا للمعيار الأول من مجموعة معايير الفحص الميداني، وينقسم العاملان بها إلى مراجعين قانونيين ومراجعين تحت التمرين وبعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء منشأة المراجعة مثل دراسات الجدوى وتحليل النظم... الخ، ومن ناحية أخرى تنقسم عملية المراجعة إلى عدة مهام، ولكي يتم أداء عملية المراجعة بأفضل صورة فلا بد من تخصيص مهام المراجعة على مجموعات الأفراد العاملين بمنشأة المراجعة بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملية المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام بكيفية السابقة إلى زيادة جودة أداء المراجعة وتدنيه احتمالات فشلها.

ولاشك أن اهتمام منشأة المراجعة بعملية تخصيص الأفراد على المهام سيؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية في المراجعة نظرا لأدائها بواسطة أشخاص مؤهلين، كما سيؤدي إلى توفير التدريب لأفراد واكتسابهم للمهارات بصورة أفضل مما يساهم في الارتقاء بأداء الكلي المستقبلي لمشاة المراجعة.

❖ هيكلية عملية المراجعة:

يعتمد مفهوم هيكلية عملية المراجعة على أن عملية المراجعة يمكن تخطيطها في شكل برامج وذاك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت المراجعة في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالي في المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من المنظمات المهنية لمحاولة هيكلية

عملية المراجعة من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية ومن ناحية فقد اهتمت العديد من الدراسات بمحاولة اقتراح الأساليب الإحصائية و التكنولوجيا الحديثة التي تساعد على زيادة كفاءة عملية هيكلية المراجعة، وقد عرفت تلك الدراسات تكنولوجيا المراجعة بأنها تمثل درجة هيكلية منشآت المراجعة للمهام التي تنطوي عليها عملية المراجعة وقد اهتمت تلك الدراسات من ناحية أخرى بقياس درجة هيكلية مهام المراجعة داخل منشأة المراجعة.

ولا شك أن هيكلية أعمال المراجعة يترتب عليها زيادة كفاءة عملية المراجعة وبالتالي زيادة جودة القوائم المالية، حيث تسمح عملية الهيكلية لمراجع الحسابات لتخصيص وقت اكبر للمشاكل التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً فنياً نتيجة لتنميط عديد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية، من ناحية أخرى فإن هيكلية أعمال المراجعة قد يكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة في بعض الحالات، وبصفة خاصة في حالة عدم نمطية بيئة المراجعة في المنشآت محل المراجعة، أو في حالات بساطة عملية المراجعة الشديدة.

❖ قيود الوقت:

أوضحت العديد من الدراسات أن من أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجعي الحسابات بمنشآت المراجعة هي قيود ضرورة الانتهاء من أعمال المراجعة في توقيت محدد، ولاشك أن هذه القيود تؤثر على أداء مراجعي الحسابات والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة القوائم المالية، وتعتبر هذه القيود أمر طبعياً في منشآت المراجعة الكبيرة نظراً لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المنشآت، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفعالية الأداء وتساهم في تخفيض تكلفة عمليات المراجعة، وفي كثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت بمنشأة المراجعة إلى الحد من وقت عملية المراجعة وإنهاءها قبل استيفاء كل المتطلبات وإجراءات المراجعة، أن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على الإنهاء المبكر غير الكفء لإجراءات المراجعة، وحتى يمكن تلافي هذه النتيجة فإنه من الضروري تحديد توقيت البدء في عملية المراجعة بصورة تجعل قيود الوقت أقل تأثيراً في قرار الإنهاء المبكر وغير الكفء لعملية المراجعة، ومن ناحية أخرى فإنه لتغلب على مشكلة الإنهاء المبكر لعملية المراجعة ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية، وإن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية الأولى عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد لانتهاء من عملية المراجعة.

❖ التطوير و التعليم المهني المستمر:

تمثل برامج التعليم المهني المستمر احد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع مراجع الحسابات بكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة بصورة تحقق جودته، انه من الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتيا من خلال مواكبته لتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة وذلك من خلال برامج التعليم المستمر.

وقد عرض كثير من الكتاب لأهمية التعليم المهني المستمر بسبب التطور المستمر في مهنة المراجعة وزيادة تعقد التنظيمات، وازدياد توقعات الطرف الثالث من مراجع الحسابات، إلا أن الدراسة لم تطالب بجعل التعليم المستمر إلزاميا.

وعلى مستوى المنظمات المهنية فقد اهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية بأهمية التطوير المهني الذي يؤكد لمنشأة المراجعة توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لفوائدهم بمسؤولياتهم.

المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في الإفصاح عن جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي:

مع مطلع سنة 2010 تبنت الجزائر بشكل علمي نظام محاسبي مالي أساسه المرجعي المعايير المحاسبية الدولية، و بمرور أكثر أربع سنوات على بداية تطبيق هذا النظام كان لزاما علينا، إجراء تقييم و لو مبسط لكيفية تأثير هذا النظام على بعض المفاهيم الحديثة، و ذلك من خلال محاولة إظهار العلاقة التكاملية بينهما، عن طريق دراسة جودة عرض القوائم المالية وفق هذا النظام. وهو موضح وفق الآتي¹.

تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية و معايير المحاسبة، و مدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث ألزم المؤسسات الخاضعة له إلى احترام جملة من المبادئ و القواعد أهمها احترام مبدأ الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية والتي جددتها في خمس قوائم رئيسة هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، الجداول الملحق.

¹ - حسين بن الطاهر، بو طلاعه محمد، اثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.

و الملاحظ من خلال استعراض هذه القوائم المالية هو مدى مطابقتها لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية مع بعض التغيرات البسيطة في التسميات، و لكن الجوهر مطابق و عليه فان جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية المعدة و فق النظام المحاسبي المالي لن تقل عن جودة القوائم المالية المعدة حسب معايير المحاسبة الدولية، و التي أثبتت جودتها العالية، حيث انه نظرا لأهمية القوائم المالية فقد دعت الحاجة لتحسين مستوى جودتها و ذلك بصدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان عرض القوائم المالية، عن طريق التأكد مما يلي:

- ✓ احتواء القوائم المالية لكافة الإفصاحات الواردة بمعايير المحاسبة.
- ✓ وقوع الانحراف عن متطلبات المعايير في حالات نادرة جدا مع الإفصاح عن تلك الانحرافات.
- ✓ إيضاح الحد الأدنى من مكونات القوائم المالية و السياسات المحاسبية المتبعة و الإيضاحات.
- ✓ تأصيل المتطلبات العملية لبعض الأمور كالأهمية النسبية، و الاستمرارية و الثبات، و عرض المعلومات المقارنة، و أسلوب اختيار السياسات المحاسبية عند عدم توافر المعيار الملائم.

إلا انه عند إعداد القوائم المالية وفق النظام المالي يجب مراعاة جملة من الأمور أهمها:

- اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية: حيث يستوجب تكييف القوائم مع بيئة الاقتصاد الجزائري الأقل انفتاحا على الاقتصاد العالمي مقارنة بالدول المتقدمة.
- عدم مسايرة باقي الأطر التشريعية و القانونية لهذا التطور في الجانب المحاسبي نظرا لبطء الإصلاحات المالية خاصة ما تعلق منها بسوق الأوراق المالية.
- يلاحظ كذلك فهم كيفية إعداد الملاحق و عدم إعطائها أهمية قصوى مقارنة بباقي القوائم المالية.

و من أجل معالجة هذه النقائص يوصي بوضع لجنة مستقلة تضم جميع القطاعات الاقتصادية من أجل إيجاد تكامل بين مختلف الآليات الساعية لتعزيز مفاهيم حوكمة الشركات من أجل محاربة الفساد المالي و الإداري بأنواعه. ولهذا يجب الإفصاح عن كافة المعلومات التي تعتبر ضرورية لكي تكون القوائم المالية و ميسورة الفهم¹.

¹ - محمود محمد، عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف لنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص: 68.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية.

المطلب الأول: عرض قائمة الدخل:

أولاً: تعريف قائمة الدخل:

يشار إلى قائمة الدخل أحياناً بقائمة الربح، وهي تهدف إلى قياس مدى نجاح المشروع خلال فترة زمنية معينة (عادة سنة أو ربع سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستخدمون بهذه القائمة للحكم على ربحية المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون، فهي تقدم للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعد في التنبؤ بكمية ووقت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية¹. ومن جهة أخرى يعرف بأنه الزيادة الصافية في الثروة الحقيقية التي يمكن توزيعها على مالكي المشروع نهاية الفترة، دون أن تؤثر على قيمة رأس المال المستثمر².

ثانياً: العناصر الأساسية لدخل:

يتكون الدخل من قسمين أساسيين من منظور المحاسبين وهي الإيراد والمصروف وهي موضحة في التالي³:

الإيراد: يعرف الإيراد بأنه إجمالي التدفقات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي أصول الوحدة الاقتصادية، أو تؤدي إلى نقص إجمالي الخصوم أو كلاهما.

المصروف: يعرف المصروف بأنه إجمالي الزيادة في الخصوم أو إجمالي النقص في الأصول أو كلاهما والناجمة عن ممارسة الوحدة الاقتصادية للنشاط الجاري في سبيل تحقيق الدخل التي لا تؤثر في حقوق الملكية.

¹ - كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 57.

² - وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك، 2007، ص: 42.

³ - نفس المرجع، ص: 43.

ثالثاً: عناصر قائمة الدخل:

بصرف النظر عن شكل قائمة الدخل إلا أنها وفي معظم الأحوال تحتوي على كل أو بعض العناصر التالية¹:

- صافي المبيعات؛
- تكلفة المبيعات؛
- مجمل الربح؛
- مصاريف إدارة الأعمال؛
- صافي الدخل من النشاط الجاري؛
- المصاريف الأخرى و الإيرادات الأخرى؛
- صافي الدخل السنوي قبل الضرائب؛
- مخصص الضرائب؛
- صافي الدخل السنوي بعد الضرائب؛
- العناصر الغير متكررة سواء كانت إيرادات أو مصروفات.

رابعاً: أهمية قائمة الدخل:

نتيجة للانتقادات العديدة التي وجهت إلى حسابات النتيجة اتجه الفكر المحاسبي لخدمة الأغراض المتعددة التي تتطلبها المستويات الإدارية المختلفة (داخل الوحدة الاقتصادية، و الجهات الخارجية) إلى إيجاد قائمة (أو كشف) تسمى بقائمة الدخل و تعتبر قائمة الدخل أداة مهمة لعملية التخطيط المستقبلي و الرقابة على الأعمال المنفذة من خلال مقارنة البيانات الفعلية التي تعبر عنها مع البيانات الميزانية التقديرية أو المعدلات المعيارية، و يستفاد منها أيضاً الأطراف الخارجيين، الذين تنشأ لهم صلة عمل مؤقت بالوحدة الاقتصادية مثل، المستثمرون، مصلحة الضرائب، الدائنون... الخ كلا حسب حاجته من البيانات التي توفرها هذه القائمة.

¹ - وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص: 44-45.

المطلب الثاني: قائمة المركز المالي:

أولاً: مفهوم قائمة المركز المالي:

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو حالة المالية للمؤسسة و ذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فان محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تميزا لها عن التيارات أو التدفقات و التي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى مثل حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية. و للميزانية جانبان، و يسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات و تدرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة و التزاماتها تجاه الآخرين، و الثاني بالأصول أو الموجودات و تندمج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة و حقوقها على الآخرين¹.

ثانياً: أهمية قائمة المركز المالي:

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، و التزامات المؤسسة لدائنها و حق الملاك على صافي أصول المؤسسة، و من خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي:

- حساب معدلات العائد؛
- تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة؛
- تقدير درجة السيولة و المرونة المالية في المؤسسة.

و بالتالي فمن اجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة و تقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية و تحديد مدى سيولة المؤسسة و مرونتها المالية².

ثالثاً: المبادئ المحاسبية التي تحكم الميزانية:

هناك بعض المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد الميزانية، وهذه المبادئ هي:

¹- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012، ص: 37.

²- محمد سامي لزعر، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

- تقييم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها لاستخدامها في الإنتاج (وليس بقصد بيعها) على أساس التكلفة التاريخية؛
- يتم تقييم الأصول المتداولة على أساس القيمة التي ينتظر تحقيقها من البيع، و من اجل هذا يتم تقييم البضاعة على أساس سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل؛
- يتم تقييم الذمم وفق مبدأ الحيطة و الحذر التي يقضي بأخذ الأرباح المحققة والخسائر المحتملة في الاعتبار دون الأرباح غير محققة.

رابعاً: عرض الميزانية:

يتم تبويب الميزانية وفقاً للنظام المحاسبي المالي ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن الأصول، و الخصوم و الأموال الخاصة، ويتم ترتيب الأصول حسب درجة السيولة أما الخصوم فيتم ترتيبها حسب درجة الاستحقاق و في مايلي تبين ذلك:

❖ الأصول: تتكون الأصول من الموارد التي يسيها الكيان بفعل أحداث ماضية لان توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.

تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولاً غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب و جهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولاً جارية، تحتوي الأصول الجارية على ما يأتي:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة؛
- الأصول التي تتم حيازتها أساساً لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة و التي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثنى عشر شهراً؛
- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

تحتوي الأصول الغير جارية على ما يأتي:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛

- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لان يتم تحقيقها خلال الاثنى عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

❖ الخصوم: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن إحداث ماضية و التي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال الإثنى عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

و تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.

تصنف الخصوم ذات المدى الطويل و التي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى إن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الإثنى عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان:

- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا؛
- الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على مدى الطويل؛
- وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

الجزء الأول: قائمة جدول سيولة الخزينة

أولاً: تعريف

هو حالة التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الاختلافات في الشركات والمنشات الاقتصادية، وبتالي يحدد مقبوضان ومصروفات التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال هذه الفترة. أن القوائم المالية يجب أن تقدم معلومات عن التوزيعات النقدية و العوامل الأخرى التي تؤثر على درجة السيولة و السير المالي للمشروع¹.

ثانياً: إعداد جدول سيولة الخزينة وفق (scf):

يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفق طريقتين (المباشرة وغير مباشرة)، فالطريقة المباشرة منصوص على تطبيقها قانونيا وبالتالي فان المؤسسة تكون مجبرة على إعداد هذا الجدول وفق هاته الصيغة، بينما الطريقة الثانية لا تتم إلا بعد انقضاء السنة المالية والهدف منها إضافة إلى سهولة إعدادها يتمثل في استخراج عديد المؤشرات التي تستخدم في التحليل المالي في المؤسسة، والطريقتين موضحتين كتالي²:

♦ **جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة:** في هذه الطريقة نقوم بإعداد جدول تدفقات الخزينة عند أي مستوى من النشاط، و ذلك من خلال حصر التدفقات المالية الداخلة و الخارجة من الخزينة المؤسسة كل دورة النشاط التابع لها، ومن ثم فإن إعداد جدول السيولة بهذه الطريقة تتم وفق أسلوب التسجيل المحاسبي للعملية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هاته العملية أثرها على خزينة المؤسسة، فرقم الأعمال على سبيل المثال لن يكون له أي اثر على الخزينة إلا في حالة تسديد العميل أو العملاء قيمة المبيعات نقداً.

♦ **جدول سيولة الخزينة بالطريقة الغير مباشرة:** يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفق هاته الطريقة اختياريًا، أي أن المؤسسة غير مجبرة على إعداد هذه الأسلوب، و بالتالي فإن الغرض من إعدادها

¹- كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص: 153.

²- ربيع بوصبيح العايش وآخرون، مداخله بعنوان: جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي scf، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013، ص: 08.

يكون بهدف استخدام مؤشرات في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة، و يتم تشكيل جدول سيولة الخزينة بالاعتماد على ميزانيتين محاسبيتين و جدول حسابات النتائج، أي أن إعداده لا يكون إلا في حالة انتهاء السنة المالية المراد حساب وضعية خزينتها. وهي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج و على الميزانية و على جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن دورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجاباً أو سلباً¹.

ثالثاً: مصادر سيولة الخزينة

يحتوي جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها، وهي ملخصة في مايلي².

- **التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية:** و هي الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير مرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل؛
 - **التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار:** عمليات سحب أموال عن اقتناء و تحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل؛
 - **التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل:** أنشطة تكون نتيحتها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض؛
 - **تدفقات أموال متأتية من فوائد و حصص أسهم:** تقدم كلا على حدى و ترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

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

¹ - صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص: 189.

² - العايش بوضيعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

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

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (احتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونان، تغيرات الموردون...)؛
- التفاوت أو التسويات (ضرائب مؤجلة)
- التدفقات المالية المرتبة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) و هذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

الجزء الثاني: جدول تغير الأموال الخاصة

أولاً: تعريف

ويعرف أيضاً بقائمة التغير في حقوق الملكية وهو وثيقة تسعى لتحليل حركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية. كما يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية¹. وتتمثل حقوق الملكية في صافي الأصول المملوكة للمنشأة بعد خصم الالتزامات من هذه الأصول².

ثانياً: عناصر جدول تغير الأموال الخاصة

يقدم تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية و يمكن عرض و ذكر أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول على النحو التالي:

- النتيجة الصافية؛
- حركة رأس المال؛
- مكافآت رأس المال؛
- نواتج و أعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها لها الأثر المباشر على رأس المال.

¹ - العايش بوضيع وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

² - ناصر نور الدين عبد اللطيف، أساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 68.

ومن جهة أخرى حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS.1) يتقرر مايلي¹:

- الربح و الخسارة عن الفترة؛
- كل عنصر من الدخل و من المصاريف عن الفترة الذي له علاقة مباشرة بحقوق الملكية، و مجموعها؛
- إجمالي دخل و مصاريف الفترة مبينا بشكل منفصل مجموع المبالغ المخصصة للملاك في الشركة، و لملاك الأقلية؛
- من اجل كل عنصر من حقوق الملكية يجب توضيح أثار التغييرات في السياسات المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المشار إليها في المعيار (IAS.8).
- قيم العناصر المالية يمكن أيضا أن تظهر على متن قائمة التغير في حقوق الملكية، أو يمكن أن تدرج ضمن الهوامش و الملاحظ (IAS1.97)
- عمليات رأس المال المتصلة بالملاك؛
- حركة حساب مجمع الأرباح، بحيث يظهر رصيده في البداية و نهاية الفترة و كذلك التغييرات التي خصته خلال الفترة، التسوية بين أرصدة حسابات كل صنف من حسابات رأس المال و علاوات الأرصدة و بين كل صنف من الاحتياطات في البداية و نهاية الدورة، و ضرورة الإفصاح عن كل حركة أو تغير؛
- يلخص الشكل الموالي التغييرات في حقوق الملكية.

¹ - مصطفى عقاري ، المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الأول، جامعة باتنة، الجزائر، 2007، ص: 21.

المطلب الرابع: قائمة الملاحق

أولاً: تعريف

وهو ملحق للقوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة¹. ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية، وهذه الجداول هي:

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية؛
- جدول الاهتلاكات؛
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛
- جدول المؤنات؛
- جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة)؛
- بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

ثانياً: محتوى ملحق القوائم المالية

يحتوي ملحق القوائم المالية على عدة قواعد ومعلومات وهي ملخصة على الشكل التالي²:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، وأي نقص يجب أن يشرح ويبرر)
- المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها. وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريتها: طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم وقيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.

¹ - محمد سامي لزعر ، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

² - عبد الكريم شناي ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص: 57.

- المعلومات ذات الصبغة العامة والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

■ عنصر ملائمة المعلومة

■ أهميتها النسبية

وعليه فالمحقق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة.

ثالثاً: تغيير الطرائق والأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق

يصادف في العديد من الأحيان أحداث تطرأ على القوائم المالية المؤسسة مثل الأخطاء والنسيان ويمكن توضيح ذلك في مايلي¹:

- **تغيير الطرائق والأخطاء:** حسب المعيار (IAS 08) فانه في حالة التغيير في طريقة التقديم والترتيب في القوائم المالية، نتيجة تغيير الطرائق (لظهور معيار جديد، أو التغيرات التي تؤدي إلى تقديم جيد للتعاقبات أو الأحداث التي تؤثر في الوضعية والأداء المالي للوحدة) أو حدوث أخطاء (الناجمة عن التطبيق الخاطئ للقواعد المحاسبية، أو النسيان أو الحسابات الخاطئة)، وفي كل حالة تكون المعلومة فيها ذات أهمية، لا بد أن يقدم لها شرح في الملحق عن أسباب هذا التغيير في الطريقة وطبيعة الخطأ والتعديلات والتصحيحات التي أنجزت خلال الفترات السابقة وكذلك التي حصلت في الفترة الحالية، بطريقة تمكن الحصول على المعلومة ومقارنتها. مثل تغيير طريقة حساب الاهتلاك، لا بد من تقديم المبررات لذلك وتأثير ذلك على النتيجة.

- **الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال:** إذا كانت الأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال لا تغير في حالة الأصول والخصوم للفترة السابقة للإقفال لا تجرى قيود تسوية.

في الحالة العكسية لما يكون للأحداث أهمية ويكون لعملية نسيانها تأثير على القرارات لمستخدمي القوائم المالية، فلا بد من التطرق لها في الملحق من حيث نوع الحدث وتقدير التأثير المالي. وحسب المعيار (IAS10) هناك نوعين من الأحداث اللاحقة وهما:

¹ - عبد الكريم شناي ، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 57-58.

- ✓ الأحداث التي تولد أدلة إضافية فيما يتصل بالظروف التي وقعت في تاريخ الميزانية وتؤثر على التقديرات عند إعداد القوائم المالية، مما يستوجب إجراء تسويات للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة نتيجة إفلاس زبون مشكوك في تحصيله في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، الأمر الذي يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها.
- ✓ الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية، ولكن حدثت بعد ذلك التاريخ، هنا لا تجرى تسوية للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة لزبون مشكوك في تحصيله أو حريق أو فيضان حدث في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، ولم يكن لها إثبات على الظروف التي وقعت في تاريخ إعداد الميزانية، الأمر الذي لا يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها، لكن الإفصاح عنه يكون مقبولا.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل فعالية محافظ الحسابات في إنتاج وعرض و تقديم القوائم المالية ذات جودة، وعلية يمكن الوقوف على مجموعة من الاستنتاجات و النتائج هي:

الأولى: إن لمحافظ الحسابات الدور الأساسي لتحسين جودة البيانات المالية؛

الثانية: إن القوائم المالية لا بد لها عند نشأتها أن تستند إلى مجموعة من الخصائص النوعية؛

الثالثة: إن رأي محافظ الحسابات يساهم بطريقة أو بأخرى جودة القوائم المالية.

و كاستنتاج نهائي لهذا الفصل يبقى وضع القوائم المالية في الجزائر في تحسن مستمر وسيتم تبين ذلك في الفصل الموالي و هو دراسة حالة على مستوى مكتب محافظ حسابات بولاية الوادي.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

مقدمة الفصل:

بعد التطرق إلى الجانب النظري سنتحول في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية، حيث أننا و بعد الاتصال بمكتب محافظ الحسابات، الذي هو بدوره أحالنا إلى مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي، حيث سنقوم بدراسة و مراجعة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة و سنحاول إبراز دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية.

لذلك كانت الدراسة التطبيقية حول تقييمنا لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة إضافة إلى مراجعة القوائم و التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة لسنة 2012 و سنة 2013، حيث سنقوم بالتحقق من القيم و المبالغ المسجلة بالقوائم المالية، وسنقوم أيضا بإبداء ملاحظتنا حول صدق شرعية الحسابات، و أنها محل ثقة، و كذلك التأكد من التسجيل المحاسبي و مدى تطابقه من القوانين و المعايير و العرف المعمول به في علم المراجعة، لنصل في الأخير إلى أن القوائم و التقارير المالية التي تخص المؤسسة محل الدراسة أنها تتميز بالمصداقية التامة و هذا بعد تطبيقها للمعايير الدولية و القوانين المحاسبية المعمول بها، إضافة إلى توفر الخصائص النوعية للقوائم المالية، و الجزء الأهم هو الرأي المحايد المتوصل إليه بعد مراجعة القوائم المالية.

لذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسة:

1. المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل المراجعة (مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي (EDIMMA).

2. المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية و إعداد تقرير لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي.

3. المبحث الثالث: عرض القوائم المالية و التقارير الخاصة بمؤسسة (EDIMMA) بالوادي

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل المراجعة (مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA .

عاشت ولاية الوادي في السنوات الأخيرة ازدهارا على مستوى القطاع الفلاحي، حيث يعتر من القطاعات الحيوية البارزة فيها، ولتسليط الضوء على هذا القطاع الحيوي فلقد قمنا بالاختيار مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي ورصد دعمها لاستمرارية ونجاح القطاع الفلاحي، هذا بالإضافة إلى دراسة مكانها بالنسبة للفلاحين والمستثمرين.

المطلب الأول: الحدود الزمنية والمكانية للمؤسسة ❖ الحدود الزمنية:

نشطت مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي عبر مجموعة من المراحل وهي كمايلي:

المرحلة الأولى (النشأة): في فيفري 1985 كان ميلاد المؤسسة وكانت تابعتا في ذلك الوقت للديوان القومي للعتاد الفلاحي (ONANA) حيث كان مقرها بمدينة قمار، وكان لديها فرع بجامعه وهذا الأخير كان تابعا لمدينة بسكرة في وقت الديوان العتاد الفلاحي، حيث امتد نشاطها إلى خارج ولاية الوادي.

المرحلة الثانية: في 17 جوان 1990 تحول مقرها الاجتماعي إلى بلدية كوينين المحاذي للطريق الوطني الرابط بين مدينة الوادي و قمار، وبقي فرع قمار تابع للمؤسسة، تطورت المؤسسة في هذه المدة مما جعلها تفكر في آفاق أخرى مثل الميكانيك و الخراطة.

المرحلة الثالثة: في افريل سنة 1992 تم توسيع نشاطها وتم فتح وحدة الميكانيك العام لبلدية الوادي و بضبط في حي تكسبت هذا إلى جانب بقاء مقرها في كوينين بالإضافة إلى الفروع الأخرى مثل قمار وجامعة، لم تقف المؤسسة في هذا الحد لكنها فكرت في آفاق أخرى عن طريق كسب المشاريع الحيوية مثل المراقبة التقنية للسيارات.

المرحلة الرابعة: في فيفري سنة 2001 استطاعت المؤسسة أن تتحصل على مشروع المراقبة التقنية للسيارات وهذا عن طريق مناقصة عمومية لتتوصل على إستراتيجية تنويع النشاط عن طريق اقتناء هذا المشروع، وفي نفس السنة أنشأت شركاء مساهمة حيث أصبحت المؤسسة تابعة لشركة تسيير المساهمات لشرق و الجنوب الشرقي.

المرحلة الخامسة: في 16 فيفري 2002 تحصلت المؤسسة على الاعتماد الأولي لمشروع المراقبة التقنية للسيارات حيث تم الافتتاح الرسمي لها، بعد تجهيز المقر حسب الشروط المنصوص عليها في دفتر الشروط.

المرحلة السادسة: في 12 جانفي 2004 تم حل شركة تسيير مساهمات لشرق و الجنوب الشرقي و جزء من مؤسسات توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالولايات الأخرى التي لم تحقق نجاحا، ليتم إلحاق مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي إلى مؤسسات تسويق المعدات الآلات الفلاحية واستمر نشاطها لليوم.

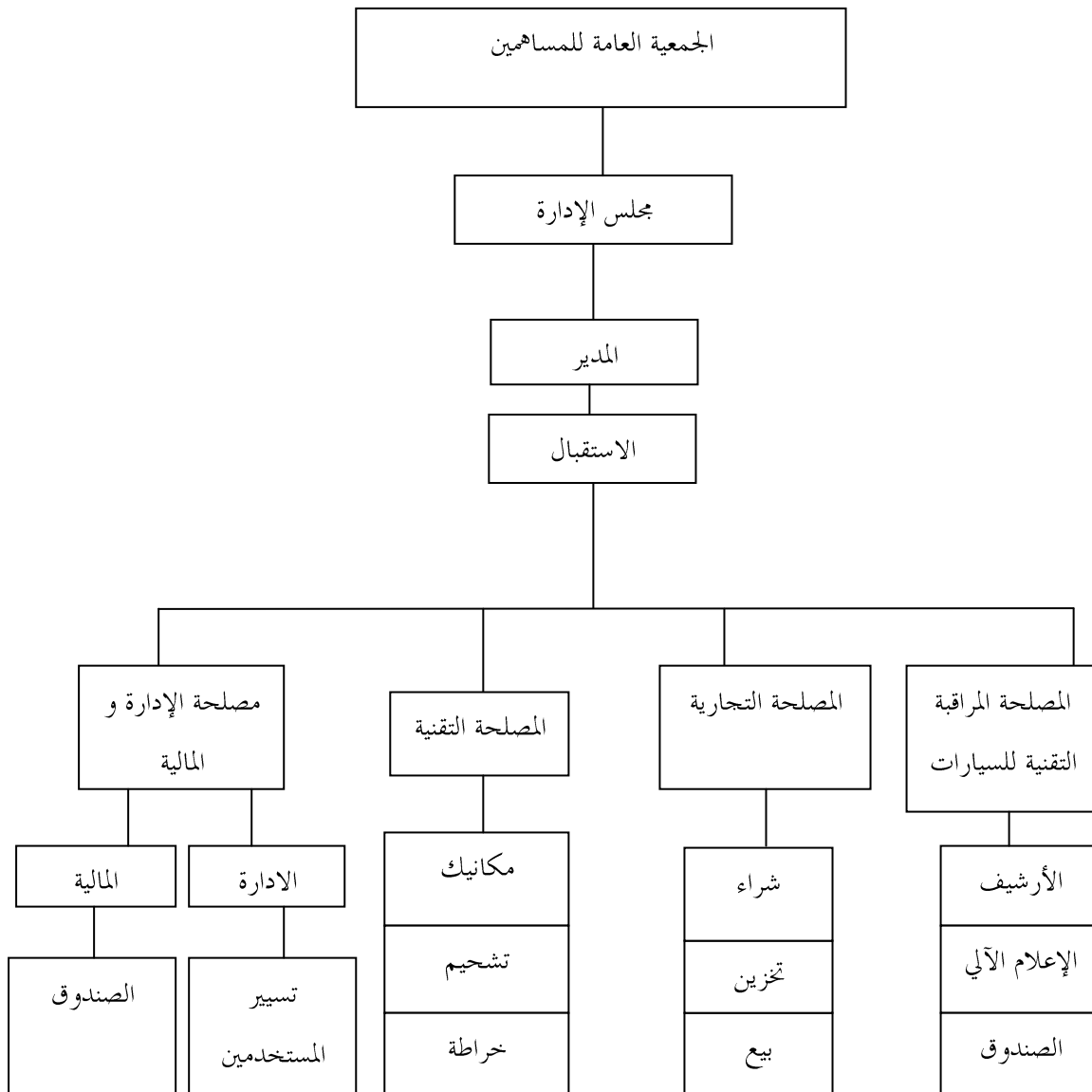
❖ الحدود المكانية:

تقع مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي لولاية الوادي و بالضبط بالمنطقة الصناعية تكسبت حيث يحدها من الشرق وحدة النجارة العامة من الغرب و الجنوب وحدة مؤسسة توزيع مواد البناء ومن الشمال وحدة نفضال.

المطلب الثاني: عرض الرقابة الداخلية:

كغيرها من المؤسسات لمؤسسات توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي عدة مصالح تختلف باختلاف الأدوار الموكلة إليها في مايلي سنحاول إظهار هذه المصالح بالتفصيل، بالاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم: (1- 4) يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

اعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة سيتم تبين مهام المصالح وهي مفصلة في مايلي:

أ- مصلحة التخزين داخل المؤسسة:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة حركات المخزونات ابتداء من دخولها إلى المخازن إلى غاية خروجها أو استهلاكها، و تجدر الإشارة إلى أن هذه المصلحة تعمل بتنسيق مع جميع المصالح الأخرى و يشرف عليها أمين المخزن و هو يندرج ضمن الإطارات المتوسطة في المؤسسة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فان دور هذه المصلحة حيوي بالنسبة للمؤسسة.

ب- المصلحة التجارية للمؤسسة:

تتكفل هذه المصلحة بكل عمليات الشراء، حيث تقوم بشراء العتاد الفلاحي و قطع الغيار و الزيوت و الشحوم بأنواعها و تتم تسوية العمليات التجارية بإحدى الطرق التالية:

- عن طريق شك بنكي أو بريدي؛
- عن طريق التسديد نقدا: باستثناء هذه الحالة فانه يجب على المؤسسة مراعاة القوانين في هذا المجال بما في ذلك عمليات الفوترة؛
- عن طريق تسديد الأجل.

هذا من جهة الشراء أما من جهة البيع فان المؤسسة تعمل بما يسمى بطلبات الزبائن، كما أن هذه المصلحة هي المسؤولة على تقديم خدمات ما بعد البيع للزبائن، و لهذا مخزن بيع قطع الغيار و مخزن بيع العتاد الفلاحي و التجهيز و يشرف على كل من هذين المخزونين أمين المخزن الذي يتبع عملية دخول السلع و خروجها من المخزن.

✓ مهام المصلحة التجارية

عند عملية البيع:

تقوم هذه المصلحة بمجموعة من المهام الرئيسية كما أن هذه المصلحة تقوم بدرجة الأولى بتحرير الفواتير حيث تقوم بتحرير أربعة نسخ من الفواتير لكل زبون نسخة واحدة أصلية و أخرى نسخ طبق الأصل، حيث يقوم المشرف على عملية البيع بإعطاء نسخة للزبون و نسخة لأمين و المخزن و نسختان

لامين الصندوق، تسجل هذه العمليات في دفتر اليومية، كما يشرف أمين المخزن على عملية إخراج السلع من المخزن و تسليمها للزبون.

عند عملية الشراء:

تقوم هذه المصلحة بكافة عملية الشراء التي تحتاج إليها المؤسسة، و هذا عن طريق إرسال طلبيه، و ترسل هذه الأخير عن طريق البريد الالكتروني أو البريد أو الفاكس و في معظم الأحيان يتم استخدام الهاتف، هذا من جهة ومن جهة أخرى بعد التأكد و حصول الموافقة من طرف الموردين يأتي دور مصلحة المحاسبة لمناقشة أسعار السلع المراد توريدها و بعد تنسيق مع مدير المؤسسة و بعد الاتفاق يتم تحرير طريقة التسديد (شك بنكي، نقدا، أو الحساب الجاري البريدي)، كما يقوم مدير المصلحة بتحرير الفاتورة و إرسالها إلى أمين المخزن الذي بدوره يقوم بمراقبة السلع و حالتها، كما يقوم بتسجيل هذه السلعة في بطاقة المخزون، و يعطى الأمر بتسجيلها آليا و محاسبيا في الجهة الخاصة بالمخزون.

ج- نقديات المؤسسة (الصندوق):

تستعمل المؤسسة الصندوق لكي تودع فيه أموالها قبل تحويله إلى البنك، حيث تتمثل مهام في قبل قيمة المبيعات من طرف العملاء، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن مصلحة الصندوق تقوم بعملية تسجيل الفواتير و هذه المصلحة تكون وسيط في نفس الوقت في نقل المبالغ المالية من الصندوق إلى البنك في مده أقصاها يوم واحد، حيث تقوم بخصم الشيكات من البنك، وبعد عملية الإيداع يقوم البنك بإعطائها إشعار بمبلغ الشيكات النقدية و يقوم أمين الصندوق بدوره بتسجيل هذه الإشعارات في يوميات عمليات المالية، حيث يعطي البنك للمؤسسة إشعارا دائن عند دخول النقديات في حساب المؤسسة، ويعطي إشعار مدين عند خروج مبالغ مالية من حساب المؤسسة لدى البنك، و تجدر الإشارة إلى أنه في آخر كل يوم يقوم أمين الصندوق بتجميع الإشعارات و تدوينها في يومية مستقلة ثم يعطيها إلى مصلحة المحاسبة لتسجيلها في الدفاتر اللازمة.

المطلب الثالث: دراسة داخلية لمصالح المؤسسة:

خصصنا هذا المطلب لدراسة الهياكل و المصالح الداخلية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي، ولدراسة أكثر تفصيل لخصنها في العناصر التالية:

1. المصلحة التقنية؛

تختص هذه المصلحة على عملية الصيانة التي تتم على المعدات الفلاحية و الآلات، وهي تتكون من ثلاثة ورشات مستقلة وهي موضحة في مايلي:

▪ ورشة غسل و تشحيم السيارات بأنواعها (سيارات نفعية، شاحنات، جرارات):

تقوم هذه الورشة بمجموعة من الخدمات من بينها غسل وتشحيم الشاحنات والجرارات.

▪ ورشة الخراطة و الضبط:

يصادف بعض الأحيان أن تقوم هذه الورشة بصناعة بعض قطع الغيار التي تحتاج إليها الآلات وغالبا ما تعمل هذه المصلحة تحت طلب الزبائن لتقوم المصلحة بصناعتها لهم كما تحتوي أيضا هذه المصلحة على ثلاثة عمال.

▪ ورشة الميكانيك و الصيانة:

يتم على هذه المصلحة تصليح و صيانة كل العتاد الفلاحي الميكانيكي العاقل بما في ذلك من سيارات و شاحنات و جرارات، و تجدر الإشارة أن هذه الورشة متنقلة أي يصادفها بعض الأحيان الخروج و أداء عملها خارج المؤسسة، و حسب المعلومات المقدمة من طرف الإدارة أهما تتكون من ثلاثة عمال.

2. مجلس الإدارة:

بالنسبة لمجلس الإدارة فانه يتكون من 07 أعضاء من كافة مصالح المؤسسة حيث يجتمع هذا المجلس من 04 إلى 06 اجتماعات في السنة و هذا لضرورة التسيير الحسن لنظام الداخلي للمؤسسة و لتحقيق الأهداف المسطرة و لكشف الانحرافات و تصحيحها هذا من جهة و من جهة أخرى انتخب هذا

المجلس لمدة 06 سنوات حيث يعين رئيس مجلس الإدارة وهو المدير العام للمؤسسة، كما يعين مدير المؤسسة الداخلي من طرف مجلس الإدارة، حيث أن من مهام هذا الأخير السهر على تطبيق قانون المؤسسة الداخلي المصادق من طرف الشركة القابضة العمومية، مع مراقبة جميع المصالح للمؤسسة و الحفاظ على السير الجيد للأعمال في المؤسسة.

3. الاستقبال:

تعتني هذه المصلحة بعملية الاستقبال لزبائن و إحالتهم إلى طلباتهم، مع إدخال بعض طلبات الإذن من المدير كما تحتوي هذه المصلحة على خدمات أخره مثل استقبال المكالمات الهاتفية القادمة من خارج المؤسسة و تحويلها أن استلزم الأمر إلى المصالح المنشودة.

4. مصلحة الإدارة و المالية و المحاسبة:

تعتبر هذه المصلحة مهمة بالنسبة لسير الحسن لأموال المؤسسة، حيث تقوم بعدة مهام من بينها تقديم معلومات كافية للمدير من الناحية القانونية المتعلقة بالقيود اليومية وحجم التعاملات مع البنك و مصلحة الضرائب، ومن مهامها أيضا تقديم نظرة شاملا حول تعاملات المؤسسة مع الموردين و الزبائن كذلك تقوم بتسيير الإداري للعاملين، و توظيف العقود المبرمة مع العمال، هذا بالإضافة إلى الوظائف الأخرى مثل تغطية الحاجة الضرورية لتوظيف. أما بالنسبة لقسم المحاسبة فيتم إثبات كل عمليات في هذه المصلحة من بيع و شراء و تسديد و تنازل، و تقوم بتقييد كل هذه العمليات في دفتر اليومية، كما تقوم أيضا بإعداد الميزانية الافتتاحية و الختامية، وهذا إلى جانب التسويات الأخرى أما بالنسبة إلى مصلحة الإدارة و المالية فهي تعتبر المصلحة المهمة و الحيوية و أداة وصل مهمة وفعالة بكل نشاطات المؤسسة كمعرفة رؤوس أموال المؤسسة و الأموال المستغلة كما تساهم في معرفة الرسوم و المنح كما تقدم تقريرا حول حجم البضائع و السلع الموجودة داخل المؤسسة.

المبحث الثاني: عرض التقارير و القوائم المالية الخاصة بمؤسسة (EDIMMA) بالوادي:
سنحاول في هذا المبحث عرض التقارير المالية و القوائم الخاصة التي قمنا بإعدادها بناء على ما تم تقديمه من معلومات، مع محاولة مقارنة نتائج المتحصل عليها خلال سنة 2013 و التي تمثل سنة الأساس لعمليات المقارنة.

المطلب الأول: عرض التقارير المالية الخاصة لمؤسسة (EDIMMA).

بعد تقديم المؤسسة محل المراجعة، سوف نتطرق في هذا المبحث على التعليق على تقرير محافظ الحسابات ومطابقته لمعايير تقارير محافظ الحسابات (المقرر الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 24 جوان 2013) وهذا محاولتنا لفهم ما إذا كان محافظ الحسابات ملتزم بهذه المعايير والمكونة أساسا من:

1. معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية الذي يتضمن تقرير عام عن التعبير عن الرأي، وتقرير عن المراجعات والمعلومات الخاصة؛
2. معيار حول التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والمدمجة؛
3. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
4. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر تعويضات؛
5. معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
6. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
7. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
8. معيار التقرير حول استمرار الاستغلال؛
9. معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم ضمان؛
10. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
11. معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
12. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على الأسهم؛
13. معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
14. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

غير أننا سوف نتعامل بسبعة معايير (7) نضرا لأن المؤسسة لا تتعامل بمعايير الأخرى، وهذه المعايير السبعة هي: معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية الذي يتضمن تقرير عام عن التعبير عن الرأي، والتقرير عن المراجعات والمعلومات الخاصة، ومعيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر تعويضات، و معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، و معيار التقرير حول تطور

نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، و معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، و معيار التقرير حول استمرار الاستغلال، و معيار التقرير المتعلق بجائزة أسهم ضمان، و معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

أولاً: مقدمة التقرير

تطبقاً لأحكام المقرر الصادر عن وزارة المالية الفصل الأول في الجزء الأول، فإننا سنقوم بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف باكيان المعني، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة والمسؤولية في التعبير عن الرأي.

بتاريخ:

محافظ الحسابات

2014/05/05

سيدي:

رئيس مجلس الإدارة لمؤسسة توزيع

وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي

ذات الطابع الاقتصادي العمومي

سيدي المسئول:

تطبيقاً للمهام الموكلة إلينا من طرف جمعيتكم العامة العادية في الجلسة الاستثنائية المنعقدة بتاريخ 27 فيفري 2013، لنا الشرف أن نتقدم لكم بتقرير محافظ الحسابات للحالة المالية لشركتكم للسنة المالية و المغلقة بتاريخ 2013/12/31.

هذا التقرير يتضمن ثلاثة (4) أقسام:

1. التقرير العام كما نصت عليه المادة 715 مكرر4 في الفقرة الرابعة و العاشرة؛
2. التقرير الخاص الذي يظهر نتيجة المؤسسة في نشاطها؛
3. و التقرير الخاص بأبرز أكبر خمس أجهز في المؤسسة؛
4. التقرير الخاص لتطبيق القوانين و الأحكام الواردة في المادة 628 من القانون التجاري الجزائري.

كما نعلمكم أننا نبقي تحت تصرفكم لإعطائكم كل المعلومات التفصيلية التي يحتويها هذا

التقرير.

إمضاء محافظ الحسابات

ثانيا: الرأي حول القوائم المالية: تطبيقا لأحكام المقرر الصادر عن وزارة المالية الفصل الأول فإننا سنقوم بالإشارة إلى طبيعة المراقب مع توضيح أن الأشغال أنجزت طبقا لمعايير المهنة، والتعبير عن الرأي.

بتاريخ: 2014/05/05

محافظ الحسابات

سيدي:

رئيس مجلس الإدارة لمؤسسة توزيع

وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي

ذات الطابع الاقتصادي العمومي

الموضوع: تقرير المصادقة على حسابات السنة المالية

المغلقة بتاريخ 31 ديسمبر 2013

لقد فحصنا الحالة المالية الخاصة بمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي، لسنة المالية المغلقة بتاريخ 2013/12/31 والمتضمنة للميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول الملاحق، والمنجزة وفق النظام المحاسبي المالي (scf).

كما نخططكم علما أن الحسابات السنوية أغلقت من طرف مجلس الإدارة لشركة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي.

ثالثا: فحص حسابات التسيير

1) الرأي حول الحسابات السنوية

لقد أنجزنا تدقيق الحسابات وفق معايير المهنة ونشهد أن الحسابات السنوية لا تتضمن أخطاء مؤثرة على نتيجة السنة المالية، المراجعة تتضمن فحص عن طريق الاستطلاع للعناصر المؤكدة للبيانات التي تتضمنها هذه الحسابات، مع الوقوف على التحفظات التالية:

• أوجه القصور المتعلقة بتحليل البيانات المحاسبية؛

• أوجه القصور المتعلقة بعلاج بنود الميزانية العمومية؛

نشهد على الحسابات السنوية المذكورة في الميزانية والمقدرة بقيمة 132 XXX XXX,71 دج، وأن نتائج الفوائد كانت بقيمة 23X XXX,00 دج، أنها صحيحة وصادقة وتعطي صورة صحيحة لنتائج عمليات السنة المنصرمة.

2) المراجعات والمعلومات الخاصة

لقد أصدرنا رأينا وفقا للمعايير المهنية وحسب القانون المعمول به، وليس لدينا ملاحظات على نطاق الحسابات السنوية والمعلومات المقدمة في تقرير التسيير والوثائق المرسلة للإدارة.

إمضاء محافظ الحسابات

التعليق على تقرير محافظ الحسابات

بعد مقارنة معيار التقرير عن الرأي حول القوائم المالية بجزئية الأول والثاني تبين لنا أن محافظ الحسابات قد احترمت المعايير في هذه النقطة، حيث انه قام بالإعطاء مقدمة لتقريره وعبر عن رأيه، كما قدم مراجعاته والمعلومات الخاصة، وكل هذا يتناسب مع ماهو موجود في المعايير.

رابعا: التقرير الخاص بأعلى خمسة أجور في المؤسسة:

تطبيقا لأحكام المقرر الصادر عن وزارة المالية الفصل الثاني لنا الشرف بإبلاغكم أن المبلغ الإجمالي المصادق عليه للأجور المدفوعة لخمسة أشخاص المحصلين على اعلي اجر خلال سنة 2012، في مؤسسة (EDIMMA/ SPA) بالوادي:

الجدول (1-4): يوضح أعلى خمسة أجور مدفوعة في (EDIMMA/ SPA) لسنة 2013.

الرقم	الوظيفة	الراتب الإجمالي	الراتب الصافي
1	المدير العام	1 064 400,00	837 444,00
2	رئيس الوكالة	597 996,79	513 344,21
3	رئيس المصلحة التجارية	588 510,57	503 381,11
4	رئيس الورشة	472 254,98	452 551,56
5	مراقب	531 569,55	423 852,49
مجموع		3 254 731,89	2 730 573,37

الوحدة: دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013، ص: 10.

إمضاء محافظ الحسابات

التعليق على تقرير محافظ الحسابات

بعد المشاهدة والمعاينة فإننا نلاحظ أن محافظ الحسابات قد التزم بالمعايير الموجودة في المقرر الصادر عن وزارة المالية في الفصل الرابع، وهذا لتقدمه لتقرير عن المبالغ الإجمالية لأعلى خمس أجور في المؤسسة.

خامسا: تقرير حول نتائج السنوات السابقة:

تطبيقا لأحكام المادة 678 من القانون التجاري، والقانون 10-01 لنا الشرف بإبلاغكم بنتائج مؤسسه (EDIMMA/ SPA) خلال كل سنة مالية من السنوات الخمسة الأخيرة المستخرجة سجل النشاط للمؤسسة. و هي موضوعة كما يلي:

الجدول (2-4): يوضح نتيجة السنوات الخمس الأخيرة 2008-2012.

السنة المالية	المبلغ	الحالة
2008	289 393,00	ربح
2009	-5 371 912,00	خسارة
2010	-6 193 697,00	خسارة
2011	2 017 615,97	ربح
2012	1 295 917,57	ربح

الوحدة: دج

إمضاء محافظ الحسابات

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013، ص: 11.

التعليق على تقارير محافظ الحسابات

بعد المشاهدة ومطابقة المعلومات فإننا نلاحظ أن محافظ الحسابات قد التزم بمعايير الموجودة في الفصل السادس من مقرر وزارة المالية، وهذا لإعطاءه تقريراً حول نتيجة السنوات الأخيرة.

سادساً: تقرير خاص حول الاتفاقيات:

تطبيقاً لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والقانون 10-01، المتعلق بالاتفاقيات بين الشركة (EDIMMA/ SPA) و أحد القائمين بالإدارة، لنا الشرف بإعلامكم بعدم وجود أية اتفاقية تدخل ضمن هذه المادة.

إمضاء محافظ الحسابات

التعليق على تقارير محافظ الحسابات

بعد المشاهدة والمقارنة تبين لنا أن محافظ الحسابات قد التزم بالمعايير الموجودة في الفصل الثالث من مقرر وزارة المالية، وهذا لإعطاءه تقريراً حول الاتفاقيات المنظمة.

خامساً: المصادقة:

رغم الملاحظات المذكورة سابقاً، إلا أننا نرى أن الميزانية المرفقة و قائمة نتائج الأعمال المرتبطة بها تعطي صورة صادقة و عادلة للمركز المالي للمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي (EDIMMA/ SPA)، وقد تم فحصنا لهذه القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، و المطبقة على نفس الأسس المتبعة في العام الماضي، كما تضمن بعض اختبارات للسجلات المحاسبية و إجراءات المراجعة التي رأيناها ضرورة.

إمضاء محافظ الحسابات

المطلب الثاني: قائمة الحضور المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة خلال سنة 2013، والمبالغ المقبوضة من الشركات التابعة والشقيقة.

أولاً: قائمة الحضور المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة خلال سنة 2013

سنقوم في هذا المطلب بإحصاء عدد الجلسات والاجتماعات لأعضاء مجلس الإدارة وتبين المبالغ لكل اجتماع والضريبة المقابلة لها.

1. الجلسات والاجتماعات

قام أعضاء مجلس الإدارة لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لولاية الوادي بإقامة أربعة جلسات خلال سنة 2013 وهي كما يلي:

- جلسة رقم(1) بتاريخ 2013/02/25؛
- جلسة رقم(2) بتاريخ 2013/05/15؛
- جلسة رقم(3) بتاريخ 2013/09/24؛
- جلسة رقم(4) بتاريخ 2013/12/25.

2. مبالغ الجلسات والضرائب الموجهة إليها

تلقي أعضاء مجلس الإدارة مبالغ مالية وهي مفصلة كما يلي مع المبالغ المقابلة لها من الضرائب:

المبالغ الإجمالية 159 999,84 دج

الضريبة على الدخل الجمالي IRG 15 999,84 دج

مجموع المبلغ الصافي..... 144 000,00 دج

سنقوم في مايلي بتفصيل المبالغ المتحصل عليها في الجدول الموالي وهي كما يلي:

الجدول (3-4): يوضح المبالغ المدفوعة خلال جلسات مجلس الإدارة والرسوم المقابلة لها

الرقم	الصفة	المجالس	المبلغ الإجمالي	الرسوم	المبلغ الصافي
1	الرئيس	4	35 555,52	3555,52	32 000
2	عضو	4	35 555,52	3555,52	32 000,00
3	عضو	2	17 777,76	1777,76	16 000,00
4	عضو	4	35 555,52	3555,52	32 000,00
5	عضو	4	35 555,52	3555,52	32 000,00
	مجموع	18	159 999,84	15999,84	144 000,00

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد طالب بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات ص:12

إمضاء محافظ الحسابات

التعليق على تقارير محافظ الحسابات

بعد المشاهدة والمقارنة تبين لنا أن محافظ الحسابات قد التزم بالمعايير الموجودة في الفصل الخامس من مقرر وزارة المالية، وهذا لإعطاءه تقريراً حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

ثانياً: المبالغ المقبوضة من الشركات التابعة والشقيقة

تطبيقاً لأحكام المادة 837 من القانون التجاري الجزائري والمقرر الصادر عن وزارة المالية فإننا نضع بين أيديكم المبالغ المقبوضة من طرف مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي من المؤسسة الأم، وعليه فإن مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي قد قبضت مبلغ 1 500 000,00 دج من المؤسسة الأم وقد قبضت هذا المبلغ المؤسسة الجهوية الكائنة مقرها بجامعة.

إمضاء محافظ الحسابات

التعليق على تقارير محافظ الحسابات

بعد المشاهدة والمقارنة تبين لنا أن محافظ الحسابات قد التزم بالمعايير الموجودة في الفصل الخامس عشر من مقرر وزارة المالية، وهذا لإعطائه تقريراً حول الفروع المساهمة والشركات المراقبة.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي:

اعتماداً على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة فإننا سنقوم بعرض القوائم المالية للمؤسسة ومحاولة المقارنة بين سنة 2013 وسنة 2012.

الفرع الأول: الميزانية (الخصوم و الأصول):

سنقوم في هذا الفرع بعرض الميزانية الخاصة بالمؤسسة و المقفلة بتاريخ 2013/12/31 لجانبي الأصول المالية و الخصوم المالية و هي كما يلي:

أولاً: جانب الأصول:

يوضح الجدول التالي الأصول المالية لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي وهي كما يلي:

الجدول رقم (4-4): يوضح جدول الأصول المالية لمؤسسة (EDIMMA) بالوادي خلال 2013/12/31.

2012	2013			الأصول المالية
	القيمة الصافية	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الإجمالي	
				الأصول الثابتة
432 583,00	424 683,00	54 316,00	479 000,00	التثبيتات المعنوية
				التثبيتات العينية
26 240 000,00	26 240 000,00	0,00	26 240 000,00	الأراضي
5 609 520,00	5 390 693,00	14 318 153,00	19 708 846,00	البناءات
1 356 145,00	1 246 759,00	36 404 280,00	37 651 039,00	التثبيتات العينية الأخرى
0,00	0,00	0,00	0,00	إهلاك التثبيتات العينية الأخرى
0,00	0,00	0,00	0,00	التثبيتات الجارية إنجازها
1 500 000,00	1 500 000,00		1 500 000,00	الحسابات الدائنة الملحقة
		0,00		السندات الأخرى المثبتة
0,00	0,00	0,00	0,00	الأصول المالية الأخرى غير الجارية
844 756,00	892 890,00	0,00	892 890,00	الضرائب المؤجلة على الأصول
35 xxx 004,00	35 xxx 025,00	50 xxxxxx,00	86 xxx xxx,00	مجموع الأصول غير الجارية
				الأصول الجارية
3 892 327,00	6 073 324,00	1 278 176,00	7 351 500,00	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
				الحسابات الدائنة
27 574 215,00	28 403 641,00	2 254 374,00	30 658 015,00	الزبائن
4 503 982,00	5 397 783,00		5 397 783,00	المدينون الآخرون
836 015,00	1 085 661,00	0,00	1 085 661,00	الضرائب
0,00	0,00	0,00	0,00	الأصول الأخرى الجارية
				الموجودات و مماثلها
381 254,00	1 775 333,00	0,00	1 775 333,00	أموال الخزينة
37 xxx xxx,81	42 xxx xxx,03	3 5xx xxx,52	40 xxx xxx,55	مجموع الأصول الجارية
73 xxx xxx,42	78 xxx xxx,25	54 xxx xxx,46	13x xxx xxx,71	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

الوحدة: دج

ثانيا: جانب الخصوم المالية

الجدول رقم (5-4): يوضح جانب الخصوم لمؤسسة (EDIMMA) في تاريخ 2013/12/31

الخصوم	2013	2012
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	28 800 000,00	2 800 000,00
رأس المال غير المطلوب	0,00	0,00
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدججة)	4 113 453,00	4 113 453,00
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00
فارق المعادلة	0,00	0,00
النتيجة الصافية	233 599,00	1295917
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	(-17723520)	(-19019437)
حصة الشركة المدججة	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00
المجموع I	33 xxx xxx,00	8 2xx xxx,00
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	2 736 677,00	2 888 556,00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	0,00	0,00
الديون الأخرى غير الجارية	0,00	0,00
المنتجات والأعباء المؤجلة	18 563 397,00	18 370 861,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	21 xxx xxx,00	21 xxx xxx,00
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	33 894 130,00	30 197 252,00
الضرائب	1 597 578,00	359 144,00
الديون الأخرى	6 215 453,00	6 165 051,00
خزينة الخصوم	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية III	41 xxx xxx,80	36 xxx xxx,70
المجموع العام للخصوم	78 xxx xxx,25	73 xxx xxx,42

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة. الوحدة: دج

ثالثاً: عرض جدول حسابات النتائج:

الجدول رقم (6-4): يوضح جدول حسابات النتائج لمؤسسة (EDIMMA) في 2013/12/31

الخصوم		
تغيرت المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	37 732 886,64	32 379 958,98
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
إنتاج السنة المالية	37 xxx xxx,64	32 xxx xxx,98
المشتريات المستهلكة	-22 789 742,11	-19 767 072,72
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	-1 829 450,38	-1 822 209,39
استهلاك السنة المالية	-24 xxx xxx,49	-21 xxx xxx,11
القيمة المضافة لاستغلال	13 113 694,15	10 790 676,87
أعباء المستخدمين	-11 271 129,20	-10 589 745,78
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-875 267,00	701 124,60
إجمالي فائض الاستغلال	967 297,95	-500 193,51
المنتجات العمالية الأخرى	654 976,76	2 723 101,29
الأعباء العمالية الأخرى	-601 205,92	19 067,26
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-771 505,39	1 634 041,43
استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	0,00	915 263,25
النتيجة العمالية	249 553,40	1 314 062,34
المنتجات المالية		
الأعباء المالية	-10 953,97	-13 144,77
النتيجة المالية	-10 xxx,97	-13 xxx,77
النتيجة العادية قبل الضرائب	238 599,43	1 300 917,57
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-5 000,00	-5 000,00
الضرائب المؤجلة		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	38 387 863,40	36 018 323,52
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-38 154 263,97	-34 722 405,95
النتيجة الصافية	233 599,43	1 295 917,57
عناصر غير عادية من المنتجات		
عناصر غير عادية من الأعباء		
النتيجة غير العادية		
صافي نتيجة السنة المالية	23xxxx,43	12xxxxx,57

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

الوحدة: دج

المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

في بداية الأمر يجب أن ننوه إلى أن نظام الرقابة الداخلية هو نقطة البداية للوصول إلى تقرير يظهر النتيجة الحقيقية لقوات وضعف النظام، وكما هو الحال في المؤسسة المدروسة سنقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الطرق العلمية المستخدمة في هذا المجال، و بعد المشاهدة و المعاينة التي تمت على نظام الرقابة الداخلية:

أولاً: تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة:

لدراسة نظام الرقابة الدراسة لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي فإنه يجب عليها احترام النقاط الأساسية التالية:

- أ- متابعة العمليات المالية اليومية في المؤسسة؛
- ب- احترام مبدأ الفصل بين النشاطات و الوظائف؛
- ت- احترام عمليات الجرد من ناحية الوقت و المضمون؛
- ث- احترام المتابعة المراقبة للمخزون الخاص بالمؤسسة حسب الطرق العلمية، و حسب الأسلوب المحاسب المتبع؛

وبعد التطبيق الفعلي لهذه المبادئ و النقاط التي اشرنا إليها لا نستطيع أن نسجل أية ملاحظة و يمكن القول بان نظام الرقابة سليم بعد تطبيقه للمبادئ المذكورة.

التعليق على تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ أن محافظ الحسابات قد التزم بالمعايير المذكورة في الفصل السابع من مقرر وزارة المالية وهذا لاحترامه النقاط الأساسية لمراجعة نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: مراقبة الأرشفة و الدفاتر القانونية:

سنقوم بمراقبة الأرشفة و الدفاتر القانونية لمؤسسة (EDIMMA)، و بحسب المشاهد العينية التي سمحت لنا من طرف رئيس مصلحة المحاسبة فتم التوصل أن الأرشفة و الوثائق محفوظة و منجزة بطريقة مقبولة.

بالنسبة لدفاتر القانونية للمؤسسة بعد عملية الاختبار و الفحص على مدى التزامها بمبادئ و المعايير الدولية المتعارف عليها، و من هذا المنطلق يمكن القول أن دفاتر المؤسسة قانونية و تحترم تطبيق المبادئ و المعايير المحاسبية عند القيام بتسجيلات مختلفة للعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.

المبحث الثالث: فحص حسابات القوائم المالية لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي

قبل البداية المراجعة يجب علينا تبين المنهجية المتبعة في معالجة البيانات و المعلومات المالية المقدمة لنا من طرف إدارة المؤسسة و هذه المنهجية موضحة في الأتي:

✓ تقييم النظام الرقابة الداخلية و الطرق المتبعة في التسجيلات المحاسبية للعمليات اليومية في

المؤسسة مع مراقبة السجلات القانونية لها؛

✓ فحص أرصدة الحسابات الموجودة في ميزان المراجعة و مقارنة محتواها مع الأرصدة المسجلة في

دفتر الأستاذ العام و الميزانية؛

✓ فحص دقة التسجيلات و مدى احترام تطبيق المواد القانونية (المعايير المحاسبية المقبولة قبولا

عاما، و القوانين و التشريعات) أثناء عملية التسجيل اليومي في مختلف الحسابات.

يجب علينا تتبع هذه الإجراءات خطوه بخطوة و ذلك حتى نتوصل إلى رأي محايد يعبر عن مدى مصداقية المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.

المطلب الأول: فحص حسابات عناصر الأصول

لفحص حسابات عناصر الأصول لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي يجب علينا تقسيم جانب

الأصول إلى أربعة أقسام رئيسية كما يلي:

1. الأصول المادية (التثبيات العينية)؛

2. المخزونات ؛

3. الحقوق؛

4. الخزينة (السيولة المالية)

من أجل دراسة أكثر تفصيل سنقوم بتحليل كل قسم على حدى كما يلي:

1. الأصول المادية: من القوائم المالية للمؤسسة سنقوم بدراسة حسابات الأصول الثابتة خلال

السنتين 2012 و 2013 بطريقة التالية:

الجدول رقم (7-4): يوضح التغير في حسابات أصول الثابتة في سنة 2013 مقارنة مع سنة 2012

ر . ح	اسم الحساب	المبالغ 2013	المبالغ 2012	التغير
205	التبتيات المعنوية	47 900,00	47 900,00	0,00
211	أراضي	26 240 000,00	26 240 000,00	0,00
213	مباني	19 708 846,32	19 542 846,32	166 000,00
218	استثمارات أخرى مادية	37 651 039,84	37 526 039,84	125 000,00
261	قطاعات أخرى	1 500 000,00	1 500 000,00	0,00
275	أصول ضريبية مؤجلة	892 890,00	844 756,00	48 134,00
	إجمالية الأصول المادية (التبتيات)	86 040 676,16	85 701 542,16	339 134,00

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تحليل النتائج المتوصل إليها:

من خلال التحاليل المتوصل إليها في الجدول السابق يتضح لنا النتائج التالية:

حساب (205) التثبيات المعنوية:

ينتمي هذا الحساب إلى التثبيات المعنوية وكما هو مشاهد في الجدول فهو يظهر على مستوى السنتين بقيمة ثابتة و هذا راجع إلى سياسة المؤسسة المتبعة في هذا الأمر، حيث بلغت قيمته التثبيات المعنوية 47 900,00 دج على مستوى السنتين.

حساب (211) أراضي:

هذا الحساب لم يتأثر و لم يتغير على مدى السنتين و بقية قيمته ثابتة و هذا راجع لسياسة المؤسسة في هذا الأمر، حيث بقية قيمته الثابتة 26 240 000,00 دج.

حساب (213) مباني:

عرف حساب المباني تغيرا ايجابيا على سنة 2012 حيث بلغت هذه الزيادة 166 000,00 دج هذا راجع إلى مجموعة من المتغيرات من بينها سياسة المؤسسة الداخلية و حاجتها لمرافق جديدة لتزاول فيها نشاطها و لأسباب أخرى خارجية مثل تزايد أسعار العقارات في السنوات الأخيرة.

حساب (218) استثمارات أخرى مادية:

عرف هذا الحساب هو الآخر تغير ايجابي قدر ب 125 000,00 دج مقارنة بسنة 2012 وهذا راجع لتوسع نشاط المؤسسة في السنوات الأخيرة و خاصة بعد حصولها على امتياز مراقبة السيارات.

حساب (261) قطاعات أخرى:

بقى هذا الحساب ثابتة و لم يطرح عليه أي تغيرات على مدى السنتين 2012 و 2013 و بقية ثابت في قيمة 1 500 000,00 دج، وهذا راجع إلى سياسة المؤسسة المتبعة من طرف الإدارة لتحقيق الأهداف المرجوة.

حساب (275) أصول ضريبية مؤجلة:

عرف هذا الحساب هو الآخر زيادة مقدرة ب 48 134,00 دج مقارنة بسنة 2012، و هذا راجع إلى أن المؤسسة دفعت التزاماتها الضريبية زيادة عن قيمتها الحقيقية لسنة 2012.

بعد تحليل نتائج عناصر الأصول الثابتة و مقارنة نتائج سنة 2012 بسنة 2013 توصلنا إلى أن إجمال الأصول الثابتة عرفت تغيرا ايجابيا مقارنة بسنة 2012 يقدر ب 339 134,00 دج و تجدر الإشارة إلى أن حساب البنائات و التثبيتات العينية الأخرى شارفا على الاهتلاك.

2. المخزونات:

سنقوم بتحليل حركة تغيرات المخزون بالاعتماد على المقارنة بين سنتي 2012 و 2013 وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-8): يوضح التغير في حسابات المخزون مقارنة بسنة 2012 و 2013

ر. ح	اسم الحساب	المبالغ 2013	المبالغ 2012	التغير	النسبة
30	البضاعة	7 227 762,88	5 072 230,65	2 155 532,23	42%
32	مواد أخرى	123 737,90	98 272,90	25 465,00	26%
	إجمالي المخزونات	7 351 500,78	5 170 503,55	2 180 997,23	42%
	تدني قيمة المخزونات	1 278 176,38	1 278 176,38	0,00	0%
	إجمالي المخزونات الصافية	6 073 324,40	3 892 327,17	2 180 997,23	42%

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

التعليق على النتائج:

حساب (30) البضاعة:

عرف هذا الحساب تغيرا ايجابيا مقارنة بسنة 2012 و يقدر هذا التغير بـ 2 155 532,23 دج و هذا راجع للحاجة المستمرة لتلبية طلبات الزبائن و مستلزماتها بالإضافة إلى سياسة تنويع النشاط المنتهجة من طرف المؤسسة.

حساب (32) مخزون تموينات أخرى:

يفسر هذا الحساب احتياجات المؤسسة الأخرى لاسيما أن المؤسسة تقوم بعمليات إنتاجية في الورشات الثلاثة و تحتاج إلى تموينات أخرى لصناعة قطع الغيار و مشابيحها و عرف هذا الحساب تغير ايجابي قدر بـ 25 465,00 دج على سنة 2013.

بصفة عامة يمكن القول أن كل من حساب البضاعة و حساب المواد الأخرى عرف تغيرا ايجابيا إجماليا قدره 2 180 997,23 دج، حيث قدرة النسبة المئوية للبضاعة مقارنة بسنة 2012 بـ 42% أما بالنسبة لحساب المواد الأخرى فقد عرف تغير ايجابي قدرة نسبته بـ 26% مقارنة بسنة 2012، في حين بلغ التغير في النسبة لقيم تدني المخزونات (المؤونات) 0% و هذا راجع لسياسة المؤسسة لمواجهة الخسائر المحتملة.

3. حسابات الحقوق:

سنقوم في هذا الجانب بدراسات التغيرات الطارئة على حسابات العملاء و المدينون الآخرون و الضرائب و الأصول الجارية الأخرى، و لإحصاء التغيرات الناتجة بين سنتين 2012 و 2013 و لدراسة أكثر تفصيل انظر الجدول الموالي:

الجدول رقم (9-4): يوضح التغير في جانب الحقوق بالاعتماد على المقارنة بين سنتي 2012 و 2013

ر. ح	اسم الحساب	المبالغ 2013	المبالغ 2012	التغير	النسبة
411	الزبائن	30 658 015,25	29 828 589,42	829 425,83	0%
4670	مدينون آخرون	5 397 783,54	4 503 982,00	893 801,54	0%
44	الضرائب	1 085 661,57	836 015,59	249 645,98	0%
41	الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	0%
	إجمالي الحقوق	37 141 460,36	35 168 587,01	1 972 873,35	0%
	تدني قيم الحقوق	2 254 374,14	2 254 374,14	0,00	0%
	إجمالي الحقوق الصافية	34 887 086,88	32 914 213,28	67 801 300,16	0%

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

حساب (411) العملاء:

يلاحظ على هذا الحساب على انه عرف زيادة ايجابية قدرت ب 829 425,83 دج، وقد عرف زيادة طفيفة في إجمالي مبالغ العملاء المحقق في سنة 2012 و المقدرة ب 29 828 589,42 دج، و هذا

راجع لنشاط المؤسسة في المجال الفلاحي خاصة و أن هذا المجال عرف ازدهارا في السنوات الأخيرة، بمعنى أن إقبال العملاء يزيد على المؤسسة بصفة منتظمة و متزايدة.

حساب (4670) مدينون آخرون:

يلاحظ على هذا الحساب على انه سجل هو الآخر زيادة ايجابية مقارنة بسنة 2012 حيث وصلت هذه القيمة الايجابية إلى 893 801,54 دج و هذا راجع لمجموعة من المتغيرات و السياسات من طرف المؤسسة و تجدر الإشارة إلى أن هذا الحساب يزيد بطريقة تناسبية مع حساب العملاء، ومن جهة أخرى يرجع هذا التغير إلى تسديد بعض الديون المستحقة من طرف المدينين الآخرين للمؤسسة.

حساب (44) الضرائب و مشايها:

عرف هذا الحساب زيادة ايجابية قدرة ب 249 645,98 دج مقارنة بسنة 2012 و هذا راجع إلى أن المؤسسة قد سددت ما عليها من ضرائب و زيادة (رسوم مسترجعة) في سنة 2013.

و كملاحظة إجمالية فانه يمكن القول أن المؤسسة سجلت تغيرا ايجابيا إجماليا قدر بـ 1 97 873,35 دج، و لكن هذا المبلغ يجب يخصم منه قيم تدني الحقوق إلى كانت على التوالي ثابتة على مستوى سنتي 2012 و 2013 و قدرة ب 2 254 374,14 دج، ليكون إجمالي التغير في الحقوق الصافية هو 67 801 300,16 دج.

4. حسابات النقديات:

من أجل دراسة أكثر تفصيلا فسنحاول إبراز أهم التغيرات الطارئة ما بين سنتي 2012 و 2013 و يتكون حساب النقدية في مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي من ثلاثة حسابات رئيسية وهي البنك الحساب الجاري البريدي و الصندوق و سنقوم بتحليل النتائج المتوصل إليها عن طريق القوائم المالية للمؤسسة المذكورة.

جدول رقم (10-4): يوضح حسابات الذمم المالية في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012.

ر. ح	اسم الحساب	المبالغ 2013	المبالغ 2012	التغير	النسبة
512	البنك	1245483,13	103926,79	1 141 556,34	0%
515	الحساب الجاري	526 617,14	274 094,09	252 523,05	0%
	البريدي				
53	الصندوق	0,00	3 233,48	-3 233,48	0%
	إجمالي السيول المالية	1 772 100,27	381 254,36	1 397 312,87	0%
	خسائر القيمة	0,00	0,00	0,00	0%
	إجمالي النقديات الصافية	1 772 100,27	384 487,84	1 397 312,87	0%

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

حساب (512) البنك:

يتكون هذا الحساب من بنكين و لقد عرف حساب البنك زيادة ايجابية (تغير) قدر بـ 1 141 556,34 دج، يلاحظ أن هذه الزيادة جاءت نتيجة ارتفاع نشاطات المؤسسة و استثمار السيولة الزائدة من طرف المؤسسة في البنك و عدم الاحتفاظ بها في صندوق المؤسسة.

حساب (115) الحساب الجاري البريدي:

سجل هذا الأخير زيادة ايجابية قدرة ب 252 523,05 دج مقارنة بسنة 2012 و هذا راجع إلى أن المؤسسة تعتمد على الحساب الجاري البريدي لتسوية مجموعة من المعاملات التجارية من بينها تسديد رواتب العمال بالإضافة إلى تسوية عملياتها التجارية مثل البيع و الشراء عن طريق الحساب الجاري البريدي.

حساب (53) الصندوق:

نلاحظ أن هذا الحساب يتغير بصفة كبيرة في المؤسسة أي انه متذبذب في القيمة و في تسوية المعاملات، وكما هو الحال في ميزانية 2013 كان معدوما أي لن يسجل فيه أي نقد، خلافا لسنة 2012 الذي سجل قيمة 3 233,48 دج وعليه يمكن القول إن إجمالي التغير في حساب الصندوق كان سلبيا وقدر بـ 3 233,48 - دج.

بعد تحليل النتائج الموجودة في الجدول و بعد خصم خسائر القيم يمكن الوقوف على النتائج التالية:

- النقديات الصافية لسنة 2013 تقدر بـ 1 772 100,27 دج؛
- النقديات الصافية لسنة 2012 تقدر بـ 384 487,84 دج؛
- إجمالي التغير 1 397 312,87 دج.

تفصيل نتائج الخزينة:

بالنسبة لنتيجة الخزينة لقد حققت خلال 2013/12/31 مبلغ 1 775 333,75 دج وهي مكونة من حسابين لدى البنوك و حساب الجاري البريدي و هي مفصلة كما يلي:

- رصيد المؤسسة لدى البنك BADAR 1245483,13 دج
- رصيد المؤسسة لدى الحساب الجاري البريدي CPA 526 617,14 دج
- حساب المؤسسة لدى البنك BDL 3 233,48 دج

المطلب الثاني: فحص حسابات المصاريف و الإيرادات

استكمالاً لفحص عناصر الأصول سنقوم بفحص عناصر الأعباء (المصاريف) و الإيرادات (النتائج)

أولاً: فحص حسابات الأعباء

جدول رقم (11-4): يوضح تغيرات حسابات الأعباء مقارنة بين سنتي 2012 و 2013.

رح	اسم الحساب	مبالغ 2013	مبالغ 2012	التغير
60	مشتريات مستهلكة	22 789 742,11	19 767 072,72	3 022 669,39
61	خدمات	357 520,81	563 242,95	-205 722,14
62	الخدمات الخارجية الأخرى	1 471 929,57	1 258 966,44	212 963,13
63	أعباء المستخدمين	11 271 129,20	1 058 745,78	10 212 383,42
64	الضرائب والرسوم المماثلة	875 267,00	701 124,60	174 142,40
65	الأعباء العمالية الأخرى	601 205,92	190 067,26	411 138,66
66	الأعباء المالية	10 953,97	13 144,77	-2 190,80
68	مخصصات الاهتلاكات	627 113,93	1 634 041,43	-1 006 927,50
	والمفونات			
69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	5 000,00	5 000,00	0,00
	مجموع المصاريف والأعباء	38 009 862,51	25 191 405,95	12818456,56

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

عند مقارنة الأعباء المتعلقة بسنة 2013 مع سنة 2012 نلاحظ أن المؤسسة زادت نسبة التكاليف لتصل في سنة 2011 للمبلغ المقدّر ب 12818456,56 دج و رغم أن هذه النتيجة مرتفع إلا أنها استطاعت تحقيق نتيجة ايجابية لسنة 2013. و سنقوم بعرض هذه النتيجة بالتفصيل:

حساب (60) مشتريات المستهلكة:

سجل هذا الحساب تغير قدر بـ 3 022 669,39 دج و هذا راجع إلى أن المؤسسة زادة في وتيرة الاستهلاك مقارنة بسنة 2012 ومن جهة أخرى سياستها المتبعة في الاقتصاد في استعمال اللوازم في عملية صيانة العتاد الفلاحي.

حساب (61) الخدمات:

سجل هذا الحساب تغير سالب و هذا جيد بالنسبة للمؤسسة لأنها خفضت نسبة مصاريف الخدمات مقارنة بسنة 2012 الذي كان مبلغ مصاريفه الإجمالي 563 242,95 دج، كما يمكن تفسير ذلك تراجع الخدمات المقدمة من الغير اتجاه المؤسسة أي أن المؤسسة استطاعت تخفيض مصاريف الخدمات الخاصة بها و أصبحت تعتمد على نفسها في انجاز خدماتها.

حساب (62) الخدمات الخارجية الأخرى:

سجل هذا الحساب زيادة مقارنة بسنة 2012 حيث زاد عبئ الخدمات الخارجية لسنة 2013 بقيمة 212 963,13 دج و هذا راجع لمجموعة من المتغيرات الخارجية التي تحكم هذا المجال من بينها التقنيات الحديثة في الصيانة وما إلى ذلك.

حساب (63) أعباء المستخدمين:

عرف هذا الحساب هو الآخر زيادة شبه كبيرة مقارنة بسنة 2012 و هذا راجع إلى الزيادة في الأجور للعمال بالإضافة إلى زيادة مناصب جديد للعمل حيث بلغ عدد العمال الجدد حوالي ستة عمال.

حساب (64) الضرائب و الرسوم المماثلة:

عرف هذا الحساب زيادة عبئ مقارنة 2012 حيث قدر هذا العبء بـ 174 142,40 دج، ويرجع هذا إلى توسع نشاط المؤسسة بالإضافة إلى أن المؤسسة دفعة لسنة 2013 أكثر من القيمة المستحقة.

حساب (65) الأعباء العمالية الأخرى:

زادت هذه الأعباء في سنة 2013 بقيمة 411 138,66 دج عن قيمتها في سنة 2012 و يرجع هذا العبء لتوسع نشاط المؤسسة و اتساعه على مستوى تراب الولاية.

حساب (66) الأعباء المالية:

سجل هذا الحساب انخفاضا في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 قدره 2 190,80 دج و هذا راجع لسياسة المؤسسة في تخفيض الأعباء المالية مثل تخفيض الحسومات المالية الممنوحة للعملاء.

حساب (68) مخصصات الاهتلاكات والمثونات:

انخفض حساب الاهتلاكات و المثونات في سنة 2013 بقيمة 1 006 927,50 دج مقارنة بسنة 2012 و هذا راجع إلى زيادة الاستثمارات في المؤسسة و زيادة عدد العملاء لذلك فستوجب على المؤسسة زيادة مخصصات الاهتلاكات و المثونات بالإضافة إلى أن المؤسسة حريصة على تدنئه الخسائر المحتملة.

حساب (69) الضرائب على النتائج وما يماثلها:

عرف هذا الحساب الثبات على مستوى سنة 2012 و سنة 2013 و هذا راجع لسياسة المؤسسة في فروض الضرائب المؤجلة عن الأصول و الخصوم و الضرائب المفروضة عن الأرباح المبنية عن نتائج الأنشطة العادية بالإضافة إلى الضرائب الأخرى عن النتائج، حيث بلغ التغير قيمة معدومة مما يلاحظ أن المؤسسة انتهجت سياسة موحدة خلال السنتين.

من الملاحظ أن إجمالي المصاريف لسنة 2013 قد بلغ قيمة 38 009 862,51 دج، و أن إجمالي مصاريف سنة 2012 كان 25 191 405,95 دج لنسجل زيادة إجمالية قدرت بـ

12818456,56 دج مقارنة بمبالغ سنة 2012.

ثانيا: فحص عناصر الإيرادات

تتكون الإيرادات في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي من حسابات مبيعات البضائع و حساب خدمات أخرى و المنتجات العمليانية الأخرى و حساب الاسترجاعات من خسائر القيمة و المؤونات.

الجدول رقم (12-4): يوضح التغيرات في حسابات الإيرادات لسنة 2012 مقارنة بسنة 2013

رح	اسم الحساب	مبالغ 2013	مبالغ 2012	التغير	النسبة
700	مبيعات بضائع	24 923 476,08	21 085 135,78	3 838 340,30	18%
706	خدمات أخرى	12 809 410,56	11 294 823,20	1 514 587,36	13%
74	إعانات الاستغلال	0,00	0,00	0,00	
75	المنتجات	654 976,76	2 722 673,79	-2 067 697,03	
	العمليانية الأخرى				
78	الاسترجاعات من خسائر القيمة و المؤونات	0,00	915 263,25	-915 263,25	
	إجمالي الإيرادات	38 387 863,40	36 017 896,02	2 369 967,38	7%

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

حساب (700) مبيعات بضائع:

عرف هذا الحساب زيادة ايجابية قدرة بـ 3 838 340,30 دج زيادة عن سنة 2012 الذي بلغت قيمة مبيعات البضائع فيها 21 085 135,78 دج أي بزيادة نسبة 18% من مبالغ 2012، و هذا راجع لزيادة نشاط المؤسسة في المجال التجاري.

حساب (706) خدمات أخرى:

عرف هذا الحساب زيادة هو الآخر في سنة 2013 و المقدرة بـ 1 514 587,36 دج أي زيادة بنسبة 13% و هذا راجع لتوسع نشاط المؤسسة في مجال الخدمات الأخرى، تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة عرفت اقبالا كبيرا من طرف الزبائن خلال السنوات الأخيرة و هذا ما يفسر هذه الزيادة.

حساب (75) المتوجات العملياتية الأخرى:

يتكون هذا الحساب من الامتيازات و الرأىات و الرخص و برامج المعلوماتية و القيم المماثلة بالإضافة إلى فوائد القيمة عن خروج الأصول المثبة الغير مالية، شهد هذا الحساب تراجعاً سلبياً مقارنة بسنة 2012 حيث قدر هذا التراجع بـ 2 067 697,03 دج و هذا راجع إلى أن المؤسسة لم تسجل أية إيرادات خاصة بان المؤسسة لم تقم بتنازل عن الأصول المثبة الغير مادية بالإضافة إلى أن المؤسسة لم تسخر كل الامتيازات و التراخيص بطريقة سليمة.

حساب (78) الاسترجاعات من خسائر القيمة و المؤونات:

لم يسجل هذا الحساب في سنة 2013 أي استرجاعات، خلافا لسنة 2012 الذي سجل استرجاعات قدرت بـ 915 263,25 دج و هذا راجع إلى أن المؤسسة قد استهلكت كل المؤونات التي وضعتها لمواجهة الخسائر المحتملة، حيث قدرت قيمة التغير السليبي بـ 915 263,25 دج.

عرفت حسابات الإيرادات نموا مقارنة بسنة 2012 التي كانت قيمة إجمالي الإيرادات بـ 36 017 896,02 دج في حين قدرة إجمالي الإيرادات بسنة 2013 بـ 38 387 863,40 دج، لنسجل تغيرا إجماليا للإيرادات قدر بـ 2 369 967,38 دج أي بزيادة نسبة 7% زيادة على سنة 2012.

التعليق على تقرير محافظ الحسابات

بعد المشاهدة وإجراء المقارنات تبين لنا أن تقرير محافظ الحسابات موافق للمعايير المعمول بها وأنها مطابقة للمبادئ المتعارف عليها.

المطلب الثالث: فحص حسابات عناصر الخصوم:

في هذه المرحلة نقوم بإجراء تدقيق للقوائم المالية حيث سنقوم بمقارنة نتائج سنة 2013 لسنة 2012.

الجدول رقم (13-4): يوضح وضعية حسابات الأموال الخاصة مقارنة بين 2012 و سنة 2013

رح	اسم الحساب	مبالغ 2013/12/31	مبالغ 2012/12/31	التغير
101	رأس المال الصادر (حساب المستغل)	28 800 000,00	28 800 000,00	0,00
103	العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	4 113 453,68	4 113 453,68	0,00
12	نتيجة الدورة الصافية	233 599,43	1 295 917,57	-1 062 318,14
110	رؤوس الأموال الخاصة ترحيل من جديد	-17 723 520,00	-19 019 437,57	1 295 917,57
	مجموع الخصوم الغير جارية	50 870 573,11	53 228 808,82	-2 358 235,71

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

من خلال مقارنة النتائج المتحصل عليها في نهاية سنة 2013 مع نتائج سنة 2012 فإننا نستخلص مايلي:

حساب (101) رأس المال الصادر (حساب المستغل):

بقي حساب رأس المال ثابت على مستوى السنتين بقيمة 28 800 000,00 دج و هذا راجع لسياسة المؤسسة المتبعة في عدم زيادة رأس المال.

حساب (103) العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدججة):

لم يسجل هذا الحساب أي تغيرات على مستوى السنتين و بقي ثابت بقيمة 4 113 453,68 دج و يرجع هذا أيضا لسياسة المؤسسة المتبعة في عدم زيادة علاوات الاكتتاب أو علاوات تحويل السندات و الأسهم.

تفصيل نتائج الاحتياطات والعلاوات المدججة:

قدرت قيمة الاحتياطات والعلاوات المدججة بقيمة 4 083 453,68 دج، وهي مفصلة كمايلي:

احتياطي قانوني..... 400 000,00 دج؛

احتياطي إلزامي..... 13 495,00 دج؛

احتياطي اختياري..... 3 669 958,68 دج.

حساب (12) نتيجة الدورة الصافية:

سجلت نتيجة الدورة انخفاضا ملموسا مقارنة بسنة 2012 حيث قدر هذا الانخفاض بـ 1 062 318,14 دج و هذا راجع إلى مجموعة من الأسباب من بينها زيادة المصاريف مثل أعباء المستخدمين و الأعباء العمالية الأخرى حيث قدر نسبة هذا الانخفاض بـ 81,97%.

حساب (110) رؤوس الأموال الخاصة:

سجل هذا الحساب انخفاضا مقارنة بسنة 2012 و قدر هذا الانخفاض بقيمة 1 295 917,57 دج أي مانسته 7%، و يرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض قيم نتائج رهن التخصيص و الموجهة لمساهمين التي قد تم توزيعها.

من الملاحظ أن المؤسسة قد حققت في سنة 2013 إجمالي خصوم غير جارية قدرة بـ 50 870 573,11 دج، بينما قدر إجمالي الخصوم الغير جارية لسنة 2012 بـ 53 228 808,82 دج، لنسجل انخفاضا سلبيا قدر بـ 2 358 235,71 دج.

تفصيل رؤوس الأموال الخاصة ترحيل من جديد:

كان مجموع رؤوس الأموال المرحلة من جديد بقيمة 17 723 520,00 دج، وهي مفصلة في التالي:

ترحيل من جديد..... 14 929 038,75 دج؛

ترحيل من جديد2..... 2 794 481,25 دج.

الجدول رقم (14-4): يوضح التغير بين حسابات الخصوم غير الجارية لسنتي 2012 و 2013.

رح	اسم الحساب	مبالغ 2013	مبالغ 2012	التغير
16	القروض والديون المالية	2 736 677,84	2 888 556,54	-151 878,70
13	المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	18 563 397,50	18 370 861,50	192 536,00
	المجموع	21 300 075,34	21 259 418,04	40 657,30

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

حساب (16) القروض و الديون المالية:

سجل حساب الديون المالية انخفاضاً إيجابياً مقارنة بسنة 2012 حيث قدر هذا التغير بقيمة

151 878,70 دج، و مما يبرر هذه النتيجة الإيجابية هو أن المؤسسة خفضت عملية الاقتراض مما

يفسر أن المؤسسة في أريحية مالية مقارنة بسنة 2012.

تفصيل القروض والديون المالية:

كان مجموع الديون المرتبطة بالمساهمات بمبلغ 2 736 677,84 دج، وهي مفصلة كمايلي:

الديون الخاصة بجهة تكسبت..... 30 687,80 دج؛

الديون الخاصة بجهة كوينين..... 2 307 309,04 دج،

الديون الخاصة بجهة جامعة..... 398 681,00 د.ج.

حساب (13) المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال

سجل حساب المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال زيادة قدرة ب 192 536,00 د.ج على سنة 2012 الذي كان إجمالي المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال فيها يقدر ب 18 370 861,50 د.ج و ترجع هذه الزيادة إلى زيادة الاستثمار في المؤسسة و زيادة مورديها الأمر الذي استدعى منها زيادة أكثر من الأعباء.

تفصيل المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال:

كان إجمالي المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال بقيمة 18 563 397,50 د.ج، وهي مفصلة في مايلي:

المنتجات الأعباء الأخرى..... 14 991 837,50 د.ج؛

الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال 3 571 560,00 د.ج.

نلاحظ أن حسابات الخصوم الغير الجارية سجلت زيادة سلبية مقارنة بسنة 2012 و قدرة هذه الزيادة بنسبة 0,19%، و بقيمة تغير إجمالي قدره 40 657,30 د.ج ويفسر هذه الزيادة في توسع نشاط المؤسسة.

الجدول رقم (15-4): يوضح التغير في حسابات الخصوم الجارية لسنتي 2013 وسنة 2012.

رح	اسم الحساب	مبالغ 2013	مبالغ 2012	التغير	النسبة
40	الموردون	33 894 130,64	30 197 252,00	3 696 878,64	12%
	والحسابات				
	الملحقة				
64	الضرائب	1 597 578,42	359 144,88	1 238 433,54	345%
645	الديون الأخرى	6 215 453,74	6 165 051,82	50 401,92	1%
	مجموع الخصوم الجارية	41 707 162,80	36 721 448,70	4 985 714,10	14%
	خسائر القيمة	0,00	0,00	0,00	
	مجموع الخصوم الجارية الصافي	41 707 162,80	36 721 448,70	4 985 714,10	14%

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

التعليق على النتائج:

حساب (40) الموردون:

سجل حساب الموردون زيادة ملموسة مقارنة بسنة 2012 حيث قدرة هذه الزيادة بقيمة 3 696 878,64 دج أي مانسته 12% زيادة على مبالغ سنة 2012 قدر بـ 30 197 252,00 دج، ترجع هذه الزيادة إلى توسع نشاط المؤسسة و زياد طلبات توريد للبضاعة من أجل تغطية حاجياتها من المواد الضرورية لسير النشاط.

تفصيل حساب المودون:

كان مجموع حساب الموردين بقيمة 33 894 130,64 دج، وهي مفصلة في التالي:

موردو جامعة..... 27 760 084,60 دج؛

موردو المخزونات والخدمات..... 5 757 759,90 دج؛

موردو التثبيات..... 376 286,14 دج.

حساب (64) الضرائب:

عرف حساب الضرائب زيادة كبيرة مقارنة بسنة 2012 حيث بلغت هذه الزيادة 1 238 433,54

دج

أي ما يعادل نسبة 345% و تعتبر هذه النسبة كبيرة مقارنة بسنة 2012 في حين بلغت قيمة الضرائب في سنة 2013 قدرة ب 1 597 578,42 دج و ترجع هذه الزيادة الكبيرة إلى أن المؤسسة دفعت ما عليها من ضرائب للجهات الحكومية بالإضافة إلى توسع نشاط المؤسسة في سنة 2013 و زيادة إجمالي الأرباح.

تفصيل حساب الضرائب

كان إجمالي الضرائب والرسوم بقيمة 1 597 577,82 دج، وهي مفصلة فيمايلي بدينار الجزائري:

TVA COLLECTEE	540 401,57
TVA A PYER	597 651,00
Retenue timbre tsk	120,00
Timbre Fiscaux CT	11 632,50
TAP	181 670,00
IRG Salaires	56 873,70
Détention IRG	56 873,70
Impôts sur les benefices	5 000,00

حساب (645) الديون الأخرى:

يتكون هذا الحساب من الرسوم العقارية و رسوم التطهير و الرسوم الجمركية بالإضافة إلى قسيمات السيارات و الرسوم و الضرائب الأخرى، عرف حساب الديون تغريا سلبا قدر ب 50 401,92 دج. أي ما نسبته 1% زيادة على مبالغ 2012 ترجع هذه الزيادة إلى احتياجات المؤسسة المستمرة.

عرف جانب حسابات الخصوم الجارية زيادة إجمالية قدرة ب 4 985 714,10 دج على سنة 2012 أي ما نسبته 14% من التغير الإجمالي، كما قلنا سابقا أن المؤسسة في حالة نمو مستمر مقارنة بسنة 2012 و يرجع هذا النمو إلى زيادة عدد الموردين و ماشايجها.

المطلب الرابع: تقييم جودة القوائم المالية:

لتقييم جودة القوائم المالية للمؤسسة فإننا قمنا باختيار مدى مطابقتها للخصائص النوعية للقوائم المالية و التحقق من وجودها كما يلي:

أولاً: مطابقة الجودة عن طريق الوقوف على الخصائص النوعية للقوائم المالية:

1. **الملائمة:** لقد قمنا بعرض القوائم المالية الخاصة بمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي و تضح لنا أنها ملائمة باعتبار أنها تساعد اتخاذ القرار السليم.
2. **التوقيت المناسب:** بعد التمعن و الملاحظة فإن القوائم المالية التي قد تم عرضها قدمت التوقيت المناسب و قبل مجال الخطر، لذلك يمكن القول أن خاصية التوقيت المناسب متوفرة لهذه القوائم المالية.
3. **الموثوقية:** بعد دراسة عميقة و تتبع الحسابات أولاً بأول فإنه يمكن الحكم على أن القوائم المالية لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي أنها موثوق بها و يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبير، و يرجع هذا الأمر بكونها تعبر بصدق عن حالة المؤسسة خلال فترة النشاط.
4. **القابلية للمقارنة:** بعد دراسة نتائج سنة 2012 و سنة 2013 لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي يمكن الحكم بان القوائم المالية قابلة للمقارنة و بسيطة التركيب.
5. **الحياد و عدم التحيز:** إن القوائم المالية للمؤسسة تتميز بالحياد و عدم التحيز، و لذلك يمكن الحكم أن خاصية الحياد و عدم التحيز متوفرة و هذا ما أكد عليه تقرير محافظ الحسابات.
6. **مصادقة محافظ الحسابات:** من خلال الخصائص الخمس السالفة الذكر يأتي دور محافظ الحسابات في المصادقة على المعلومات الواردة في القوائم المالية، و كما هو الحال في القوائم المالية في مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي فإنها حصلت على المصادقة عن عدالة و شرعية الحسابات الواردة للقوائم المالية و أنها تتماشى مع القانون و القواعد و المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

ثانيا: مطابقة جودة القوائم المالية عن طريق اعتبارات ومحددات جودة القوائم المالية

❖ حجم منشآت المراجعة:

إن لحجم منشأة المراجعة (مكتب محاسب الحسابات) الدور الفعال في تحقيق جودة القوائم المالية، فهي تتناسب طرذا مع جودة القوائم المالية، أي انه كلما كان حجم مكتب محاسب الحسابات كبيرة كانت القوائم المالية الصادرة منه ذات جودة، و عليه إن مكتب محاسب الحسابات يتناسب مع هذا الاعتبار، إذن إن القوائم المالية التي مجوزتنا ذات جودة.

❖ عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشآت المراجعة:

أثبتت عدة دراسات أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المنشأة لها علاقة طردية بين جودة القوائم المالية أي كلما زادت الدعاوى القضائية ضد المنشأة انخفض معدل جودة القوائم المالية، و عليه تحت هذا الاعتبار يمكن القول أن المؤسسة مطابقة لجودة القوائم المالية.

و من جهة أخرى الدعاوى القضائية المدفوعة ضد منشأة المراجعة (مكتب محاسب الحسابات) فانه كلما زادت الدعاوى القضائية على المكتب كلما انخفض معدل جودة القوائم المالية.

❖ صدق تقارير منشأة المراجعة:

من البديهي أن من الخصائص النوعية للقوائم المالية هو صدق تقرير محاسب الحسابات، أي أن هناك علاقة طردية بين صدق التقرير و جودة القوائم المالية، و عليه و بعد المشاهدة العلمية يمكن القول أن تقارير مكتب محاسب الحسابات تتصف بالجودة تحت هذا الاعتبار.

❖ طول فترة استمرار منشأة المراجعة في عملية المراجعة:

من المعلوم أن طول فترة استمرار منشأة المراجعة في عملية المراجعة، يعبر على خبرة محاسب الحسابات، و عليه يمكن القول أن مكتب محاسب الحسابات يملك رصيدا لأبأس به من الخبرة.

❖ هيكلية عملية المراجعة:

من صفات عملية المراجعة هي الهيكلية و التنظيم و الأولوية و لذلك نرى أن هيكلية عملية المراجعة أهما مطابقا للأحكام و القوانين و المعايير المتعارف عليها، و عليه يمكن الحكم أن القوائم المالية ذات جودة

❖ خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تعمل فيها منشأة محل المراجعة:

من المعلوم إن المراجع إذا أحاط بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة، فانه سيقوم بعمله بالطريقة المطلوبة، و عليه و بعد المشاهدة العينية إن محافظ الحسابات له خبر في هذا المجال تصل الى حد ثلاثة سنوات.

❖ التقدم التقني في أداء المهنة:

إن التقدم في المراجعة ينعكس إيجابا على جودة القوائم المالية فتوفر المعدات الضرورية لعمل المراجعة مثل أجهزة المعلوماتية و البرامج المساعدة، و عليه يمكن القول أن مكتب محافظ الحسابات يملك هذه الخصائص، و بالتالي القوائم المالية التي بحوزتها تحت هذا الاعتبار هي ذات جودة.

❖ المنافسة بين مكاتب المراجعة:

من المعلوم أن المنافسة الشريفة تستدعي حسن الخدمة و جودة العرض و هي تتناسب طردا مع جودة القوائم المالية أي كل ما زادة المنافسة بين مكاتب المراجعة كلما زادت جودة القوائم المالية، و عليه فان جو المنافسة موجود، لذلك يمكن القول أن القوائم المالية التي بحوزتنا ذات جودة.

❖ عدد الساعات التي تم انجاز عملية المراجعة خلالها:

أثبتت الدراسات إن عدد الساعات التي تنجز فيها عملية المراجعة تتناسب طردا مع جودة القوائم المالية، أي كلما زادة الساعات التي تنجز فيها القوائم المالية كلما زادت جودة القوائم المالية.

❖ نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة:

أثبتت الدراسة أن اجر مكتب محافظ الحسابات تتناسب إيجابا مع جودة القوائم المالية لاسيما إذا كان المكتب يتلقى نسبة مقبولة من إيراده الكلي من هذه المنشأة و عليه و تحت هذا الاعتبار فان القوائم المالية ذات جودة.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بإجراء الدراسة التطبيقية التي تتضمن دراسة الحالة الخاصة لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي (EDIMMA)، و لقد قمنا بإجراء مراحل المراجعة الخارجية و تطبيقها على مؤسسة محل المراجعة، و محاولة تطبيق الجانب النظري الذي تم التطرق له في الثلاث الفصول الأولى.

لقد خصص جوهر هذا الفصل لمعرفة دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية، و بعد تحليل النتائج استخراج الاستنتاجات و الملاحظات يمكن القول إن محافظ الحسابات له الدور الفعال بالنهوض بالقوائم المالية و لتحسين جودتها، و عليه يمكن الوقوف جملة من الاستنتاجات و هي:

- ✓ إن تحقيق الخصائص النوعية للقوائم المالية الدور الأساسي في زيادة جودة القوائم المالية؛
- ✓ إن حجم مكتب محافظ الحسابات و خبرته تؤدي إلى تحقيق جودة القوائم المالية؛
- ✓ إن عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب محافظ الحسابات تؤثر سلبا على القوائم المالية؛
- ✓ إن التقدم التقني في أداء مهنة المراجعة و المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية؛
- ✓ إن أجرة محافظ الحسابات دور في تحقيق جودة القوائم المالية إما سلبا وإما إيجابا (تناسب طردي).

الخاتمة العامة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين و التشريعات الجديدة، حيث توصلنا إلى أن تميز المعلومة المحاسبية بخاصية الصحة و المصدقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، و هذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، غير أن المراجعة الخارجية تمثل ضمانا اكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية و الحياد في الرأي و اعتماده الكبير في المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبلا عاما كمييار لمصدقية المعلومات المحاسبية و تمثيلها العادل لوضعية المؤسسة، على ضوء هذا الأمر ارتأينا أن يتضمن مسك الحتام، تقسيم هذه الخاتمة، إلى نتائج البحث و اختبار الفرضيات و التوصيات و الاقتراحات ثم آفاق البحث.

نتائج البحث ونتائج الفرضيات:

توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها كمايلي:

- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل في حدوث الأخطاء أن لم نقل حذفها نهائيا؛
- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة و عدالة تلك القوائم المالية؛
- من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، ضعف اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير و ما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل ايجابي؛
- يؤدي تضافر جهود مسيري المؤسسة المراجع الخارجي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة و التقليل منها إلى أدنى مستوياتها الممكنة الأمر الذي من شأنه تقوية و تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وبالتالي حسن تسييرها و نجاحها و زيادة الأرباح المسجلة من طرفها؛

- تمثل المراجعة عملية فحص لمجموعة من المعلومات المتعلقة بالأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير بهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمهم أمر المؤسسة؛
- تركز الجودة على درجة اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء و المخالفات التي توجد بالقوائم المالية و التقرير عنها.

اختبار فرضيات البحث:

لقد مكنا هذا البحث من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث، سنلخصها في يلي:

- أ- **حسب الفرضية الأولى:** يمثل رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل و الذي يترجمه تقريره مقياسا لمصادقية المعلومة المحاسبية و تمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة وعلى أن يكون ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية و المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما، التي تدعم عملية المراجعة للحسابات و تزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- ب- **حسب الفرضية الثانية:** يمكن اعتبار أن عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير و فعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المناسبة كل حسب احتياجاته، كما تستفيد إدارة المؤسسة نفسها كذلك من هذه المعلومات في مختلف قراراتهم الإدارية و عملياتهم التسييرية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛
- ت- **حسب الفرضية الثالثة:** يمكن اعتبار أن القوانين والتشريعات تساهم بشكل كبير في تحقيق جودة القوائم المالية، وكما هو مشاهد في الدراسة التطبيقية فلقد لا حضا أن الأحكام القانونية تضبط وتتحكم في سير العملية المحاسبية بطريقة واضحة، الأمر الذي يستدعي زيادة تكثيف الجهود لتطبيقها.
- ج- **حسب الفرضية الرابعة:** يؤدي اهتمام المؤسسة بتوصيات و إرشادات المراجع الخارجية بتطبيقها إلى تحسين جودة القوائم و بالتالي سيؤدي هذا الأمر إلى نجاح و ازدهار المؤسسة و هذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة و الأخيرة.

توصيات و اقتراحات البحث:

قادنا هذا البحث إلى اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع و الفائدة على المؤسسة و تتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

- على مسيري المؤسسات متابعة إرشادات و توصيات المراجع الخارجي و ذلك من خلال وضع برامج ملائمة و الإشراف على تنفيذها، للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هاته التوصيات؛
- بناء و تشغيل هيكل ملائمة للرقابة الداخلية؛
- إعداد سجل يحوي جميع حالات المخالفات و الأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة، و كيف تم التصرف فيها؛
- نوصي المؤسسات بضرورة استخدام طرق تقنية حديثة لتدعيم نظام رقابتها الداخلية، والخارجية

آفاق البحث:

تناول هذا البحث إشكالية دور محافظ الحسابات في تحقيق قوائم مالية ذات جودة عالية، غير أننا لم نتناول جانباً مهماً في هذه الدراسة وهي معوقات تطبيق إرشادات مراجع الحسابات من طرف المؤسسات، الأمر الذي يتطلب ضرورة إجراء دراسات إضافية لتكامل ما لم تشملها الدراسات الحالية.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

1. احمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2012.
2. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية، دار الصفاء لنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
3. احمد محمد نور، حسين احمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2007.
4. ألفين أريتر، جيمس لوبيك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريح للنشر والتوزيع، الجزء الأول، المملكة العربية السعودية، 2009.
5. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
6. أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجعة في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
7. ثناء محمد طعيمة، نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الاستثمارية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2002.
8. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، مكتبه العصرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2007.
9. حسن حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، كلية التجارة، جامعة الأزهر مصر.
10. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، الطبعة الأولى ، دار الثقافة لنشر و التوزيع، عمان، 2009.
11. حمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر و التوزيع، عمان، 2009.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل لنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.

13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل لنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.
14. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
15. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الجزء الأول، الطبعة الثانية، عمان، 2001.
16. سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات، دار الجامعة للنشر، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
17. سيد عبد المقصود بيان، و آخرون، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة لنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002.
18. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج 2، الجزائر، 2009.
19. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2010.
20. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، ج3، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر.
21. عبد الرزاق الشحادة، محاسبة المنشآت المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، عمان، سنة 1998.
22. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، ط1، عمان ، 2003.
23. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مصر، 1993.
24. عبد الوهاب نصر علي، السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2003.
25. عليان الشريف، احمد الجعفري و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان.

26. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة لنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2006،
27. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
28. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة، 2001.
29. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد رشيد الجمال، ، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2000.
30. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
31. محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
32. محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، أسس العلمية والعملية بمراجعة الحسابات، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
33. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، مفاهيم أساسية وآليات التطبيق للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية، مصر 2002.
34. ناصر نور الدين عبد اللطيف، أساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
35. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، جامعة الإسكندرية، مصر، سنة 1999.
36. وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك، 2007.
- 37.

البحوث الجامعية:

1. الأخضر عايشي، دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2012.

2. أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.
3. رياض زلاسي، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2012.
4. سامي لزعر محمد ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012.
5. صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007.
6. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر 3 ،الجزائر ، 2010.
7. عبد الكريم شناي ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
8. فاطمة ناجي العبيدي، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فعالية عملية التدقيق في الأردن، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، سنة 2012.
9. محمد بن جميلة، مسؤولية محافظ في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011.
10. فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة للمستخدمين القوائم المالية، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة.
11. كمال زواق ، المراجعة الخارجية في ضل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر،الجزائر،2010.
12. كهينة بن عمارة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2013.
13. ماهر سالم أبو هدايف، تقييم مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات توزيع الوقود في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2011.

14. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011.
15. محمد بشير غوالي ، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011.
16. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة - حالة الجزائر- مذكرة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر، 2008.
17. مفتاح مامة، دور المراجعة الخارجية في الحكم صدق وشرعية القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
18. وسيلة بو خالفه، دور المراجع الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013.

المجلات العلمية:

1. الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، الجزائر، سنة 2012.
2. أهمية وجود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2012.
3. الحاج نوي ، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، العدد 9، 2013.
4. محمد حسن الصديق، دور المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الثاني، السودان، 2012.
5. مصطفى عقاري، المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الأول، جامعة باتنة، الجزائر، 2007.

المؤتمرات والملتقيات والأيام والدراسية:

1. جمال على محمد يوسف، محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، المؤتمر الأول لكلية إدارة الأعمال بجامعة دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، المملكة العربية السعودية، يومي 16-17 فيفري 2014.
2. حسنون بو نعجة ، محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية- الواقع العلمي وآفاق التطوير- تجارب الدول-، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 03-04 ديسمبر، 2012.
3. حسين بن الطاهر، بو طلاعه محمد، اثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.
4. ربيع بوصبيح العايش، مداخله بعنوان: جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي scf، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013.
5. سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
6. سفيان نقماري، رحمه بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة مستغانم، الجزائر، يومي 13/14 جانفي 2013.
7. صالح حميداتو ، بوقفة علاء، دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

8. محمد الهاشمي حجاج، حسام مسعود، دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق (SCF) في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي: 05-06 / 05 / 2013.

9. نمر محمد الخطيب، صدقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)، الملقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

القرارات والقوانين و المراسيم:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07 المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، الذي يحدد تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

3. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 11 المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1432 الموافق 16 فبراير سنة 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

4. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 48، قرار وزارة المالية المؤرخ في 14 جمادى الأول عام 1434 الموافق 26 مارس سنة 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

5. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 65 المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق 24 نوفمبر سنة 2011، يحدد شروط و كفاءات سير الترخيص المهني و استقبال و دفع اجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المترشحين.

6. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، القانون 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

7. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11- 32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
8. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في الأول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
9. الجريدة الرسمية رقم 30 المرسوم التنفيذي رقم 11 - 202، المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432، الموافق 26 مايو سنة 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، الموافق ل 11 جويلية 2010 .
11. مقرر صادر عن وزارة المالية بتاريخ 2013/06/24 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات

مراجع باللغة الفرنسية:

1. HERRBACH_ **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier** : une approche par le contrat psychologique_ Thèse de doctorat _ TOULOUSE _ 2000_
2. J.C.Becour, H.Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996
3. Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti éditions, Alger, 2005.
4. R.B Caumeil .**ReneRicol .Audit Financier**, .paris. clet.1987..
5. Société Nationale de la Comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux comptes**, op, cit.

الانترنت

1. [http:// Fr . Wikipédia.org / wiki / Commissariat aux comptes](http://Fr.Wikipédia.org/wiki/Commissariat_aux_comptes), .
(2014/03/09
2. http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1815#.U4zbn3J_vTo

الملاحق

Désignation de l'entreprise: EDIMMA EL-OUED

Activité:

الملحق رقم (1): القوائم المالية الخاصة بمؤسسة EDIMMA بولاية الوادي بتاريخ
VENTE M/A ET CONTROLE TECHNIQUE

Adresse:

CITE TEKSEBT EL OUED

2013/12/31

Exercice du

01/01/13

au

31/12/13

RUBRIQUES		DEBIT	CREDIT
Ventes de marchandises		24 923 476	21 085 135
Production vendue	Produits fabriqués		
	Prestations de services	12 809 410	11 294 823
	Vente de travaux		
Produits annexes			
Rabais, remises, ristournes accordés			
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			32 379 958
Production stockée ou déstockée			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-Production de l'exercice			32 379 958
Achats de marchandises vendues		20 488 680	18 658 250
Matières premières		685 580	505 692
Autres approvisionnements		166 547	
Variations des stocks		1 410 750	
Achats d'études et de prestations de services		38 183	422 204
Autres consommations			180 925
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats			
Services extérieurs	Sous-traitance générale		
	Locations		
	Entretien, réparations et maintenance	176 650	385 028
Services extérieurs	Primes d'assurances	158 870	174 834
	Personnel extérieur à l'entreprise		
	Régénération d'intermédiaires et honoraires	322 000	394 451
Services extérieurs	Publicité	91 590	21 070
	Déplacements, missions et réceptions	814 319	710 500
Autres services		266 019	136 325
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			
II-Consommations de l'exercice			
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			10 676
Charges de personnel		11 271 129	10 589 745

... la suite sur la page suivante

Désignation de l'entreprise: EDIMMA EL-OUED

Activité: VENTE M/A ET CONTROLE TECHNIQUE

Adresse: CITE TEKSEBT EL OUED

Exercice clos le

31/12/13

	2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	28 800 000	28 800 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	4 113 453	4 113 453
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	233 599	1 295 917
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-17 723 520)	(-19 019 437)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	15 383 532	15 189 933
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	2 736 677	2 888 556
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	18 563 397	18 370 861
TOTAL II	21 300 074	21 259 417
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	33 894 130	30 197 252
Impôts	1 597 578	359 144
Autres dettes	6 215 453	6 165 051
Trésorerie passif		
TOTAL III	41 706 151	36 721 448
TOTAL GENERAL PASSIF (I + II + III)	72 389 757	72 170 800

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Désignation de l'entreprise: EDIMMA EL-OUED

الملحق رقم (2) القوائم المالية الخاصة بمؤسسة EDIMMA بولاية الوادي بتاريخ

Activité: VENTE M/A ET CONTROLE TECHNIQUE

Adresse: CITE TEKSEBT EL OUED

2012/12/31

Exercice clos le 31/12/12

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2012			2011
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	479 000	46 416	432 583	440 483
Immobilisations corporelles				
Fonctions	26 240 000		26 240 000	26 240 000
Bâtiments	19 542 846	13 933 326	5 609 520	5 675 598
Autres immobilisations corporelles	37 526 039	36 169 893	1 356 145	2 849 209
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	1 500 000		1 500 000	1 500 000
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif	844 756		844 756	1 149 843
TOTAL ACTIF NON COURANT	86 132 642	50 149 636	35 983 005	37 855 134
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	5 170 503	1 278 176	3 892 327	4 012 544
Créances et emplois assimilés				
Clients	29 828 589	2 254 374	27 574 215	25 096 923
Autres débiteurs	4 503 982		4 503 982	3 267 345
Impôts et assimilés	836 015		836 015	2 752 872
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	381 254		381 254	603 516
TOTAL ACTIF COURANT	40 720 345	3 532 550	37 187 794	35 733 202
TOTAL GENERAL ACTIF	126 852 987	53 682 187	73 170 800	73 588 337

Désignation de l'entreprise: EDIMMA EL-OUED

Activité: VENTE M/A ET CONTROLE TECHNIQUE

Adresse: CITE TEKSEBT EL OUED

Exercice clos le 31/12/12

BILAN (PASSIF)

	2012	2011
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	28 800 000	28 800 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	4 113 453	4 113 453
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1 295 917	2 017 615
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-19 019 437)	(-21 037 053)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	15 189 933	13 894 016
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	2 888 556	2 925 069
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	18 370 861	19 591 212
TOTAL II	21 259 418	22 516 282
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	30 197 252	30 519 517
Impôts	359 144	271 412
Autres dettes	6 165 051	6 387 108
Trésorerie passif		
TOTAL III	36 721 448	37 178 038
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	73 170 800	73 588 337

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Désignation de l'entreprise: EDIMMA EL-OUED

Activité

VENTE M/A ET CONTROLE TECHNIQUE

Adresse

CITE TEKSEBT EL OUED

Exercice du 01/01/12 au 31/12/12

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2012		2011	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		21 085 135		9 029 617
Produits fabriqués				
Production vendue		11 294 823		11 092 233
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		32 379 958		20 121 850
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				145 818
I-Production de l'exercice		32 379 958		20 267 669
Achats de marchandises vendues	18 658 250		7 784 637	
Matières premières	505 692		163 695	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	422 204		67 665	
Autres consommations	180 925		700 120	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations			2 100	
Services				
Entretien, réparations et maintenance	385 028		181 325	
Primes d'assurances	174 834		156 097	
extérieurs				
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	394 451		1 061 087	
Publicité	21 070		17 390	
Déplacements, missions et réceptions	710 500		735 104	
Autres services	136 325		254 096	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	21 589 282		11 123 318	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		10 790 676		9 144 350
Charges de personnel	10 589 745		10 771 352	

... la suite sur la page suivante

Commissaire aux Comptes.

الملحق رقم (03): تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي

بتاريخ 2013/12/31 05/05/2014
Monsieur le Président

De l'EPE E.D.I.M.M.A Spa EL OUED

Objet : Rapport de certification

De l'exercice clos le 31 Décembre 2013

Nous avons examiné les états Financiers ci-joints de la société « EPE Spa E.D.I.M.M.A » EL OUED pour l'exercice clos le 31 Décembre 2013 comprenant le bilan, les comptes de Résultats et les Tableaux Annexes établis selon la forme des documents de synthèse prévus par SCF.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le conseil d'administration de la société EPE Spa EDIMMA EL OUED, il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

1- Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et apprécier leur présentation d'ensemble. Sous les réserves énumérées ci-après :

- Insuffisances liées à l'analyse des comptes comptables,
- Et insuffisances liées à l'assainissement de certaines rubriques du bilan.

Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Nous certifions que les comptes annuels qui sont repris dans les pages 15, 16 et 17 du présent rapport avec un total bilan brut de 132 071,71 DA et un résultat bénéficiaire de 233 ,43 DA sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière du patrimoine de l'entreprise à la fin de cet exercice.

2- Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressées aux administrateurs et à la tutelle sur la situation financière et les comptes annuels.

Fait à Constantine le 05 Mai 2014

ACTIF	NOTE	2013			2012
		Montants Bruts	Amortis provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition goodwill					
Immobilisations incorporelles		479 000,00	54 316,67	424 683,33	432 583,33
Immobilisations corporelles					
Terrains		26 240 000,00	0.00	26 240 000,00	26 240 000,00
Bâtiments		19 708 846,32	14 318 153,27	5 224 693,05	5 609 520,30
Autres immobilisations corporelles		37 651 039,84	36 404 280,00	1 246 759,84	1 356 145,98
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		1 500 000,00	0.00	1 500 000,00	1 500 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		892 890,00	0.00	892 890,00	844 756,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		86 177,16	50 749,94	35 602,22	35 005,61
ACTIF COURANT					
Stocks et Encours		7 351 500,78	1 278 176,38	6 073 324,40	3 892 327,17
Créances Et Emplois Assimilés					
Clients		30 658 015,91	2 254 374,14	28 403 641,77	27 574 215,28
Autres Débiteurs		5 397 783,54	0.00	5 397 783,54	4 503 982,41
Impôts Et Assimilés		1 085 661,57	0.00	1 085 661,57	836 015,59
Autres Créances Et Emplois Assimilés					
Disponibilités et Assimilés					
Placement et Autres Actifs Financiers Courants					
Trésorerie		1 775 333,75	0.00	1 775 333,75	381 254,36
TOTAL ACTIF COURANT		40 268 295,55	3 532 550,52	42 735 745,03	37 187 794,81
TOTAL GENERAL ACTIF		132 177,71	54 146,46	78 338 771,25	73 193 800,42

Passif Du Bilan Exercice Clos Le 31/12/2013

RUBRIQUES	MONTANTS 2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	28 800 000,00	28 800 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves – réserves consolidé (1)	4 113 453,68	4 113 453,68
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - résultat net par du groupe	233 599,43	1 295 917,57
Autres capitaux propres – report à nouveau	- 17 723 520,00	- 19 019 437,57
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		
PASSIF NON – COURANT		
Emprunts et dettes financiers	2 736 677,84	2 888 556,54
Impôts (différés et provisionnés)		
Provisions et produits constatés d'avance	18 563 397,50	18 370 861,50
TOTAL PASSIF NON – COURANT II	21 300 075,34	21 259 418,04
PASSIF COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	33 894 130,64	30 197 252,00
Impôts	1 597 578,42	359 144,88
Autres dettes	6 215 453,74	6 165 051,82
Trésorerie passive		
TOTAL PASSIF NON – COURANT III		
TOTAL GENERAL PASSIF		

C. TABLEAU DES COMPTES DES RESULTATS

Exercice Clos Le 31/12/2013

DESIGNATION	NOTE	2013	2012
Vente des produits annexes		37 732 886,64	32 379 958.98
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I- PRODUCTION DE L'EXERCE		37 732 886,64	32 379 958.98
Achats consommés		- 22 789 742,11	- 19 767 072.72
Services extérieurs et autres consommations		- 1 829 450,38	- 1 822 209.39
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 24 619 192,49	- 21 589 282.11
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		13 113 694,15	10 790 676.87
Charges de personnel		- 11 271 129,20	- 10 589 745.78
Impôts, taxes et versements assimilés		- 875 267,00	- 701 124 .60
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		967 297,95	- 500 193.51
Autres produits opérationnels		654 976,76	2 723 101.29
Autres charges opérationnelles		- 601 205,92	- 190 067.26
Dotation aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		- 771 505,39	- 1 634 041.43
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		0,00	915 263.25
V-RESULTAT OPERATIONNEL		249 ,40	1 314 ,34
Produits Financiers			
Charges Financières		- 10 953,97	- 13 144.77
VI-RESULTAT FINANCIER		- 10 953,97	-13 144.77
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		238 599,43	1 300 917.57
Impôt exigible sur les résultats ordinaires		- 5 000.00	- 5 000.00
Impôt différé (variation) sur les résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		38 387 863,40	36 018 323.52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 38 154 263,97	- 34 722 405.95
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		233 599,43	1 295 917.57
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		233 ,43	1 295 ,57

الملحق رقم (04): معايير تقارير محافظ المحاسبة (المقرر الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 24 جوان 2013)

قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

24 JUN 2013

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
 - و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
 - وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جوان سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
 - و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 12-326 المؤرخ في 17 شوال عام 1433 الموافق 4 سبتمبر سنة 2012 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،
 - و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
 - و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008 و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي،
 - و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها،
- لاسيما المادة 2 منه،

يقرر ما يأتي:

المادة الأولى:

تطبقا لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 المذكور أعلاه، يهدف هذا القرار إلى تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

المادة 2:

يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، في ملحق هذا القرار.

المادة 3:

ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

الجزائر في.....

كريم جودي

وزير المالية
كريم جودي



الملحق

معايير التقارير

الفهرس

الفصل الأول - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.....	
القسم 1- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.....	
القسم 2- الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة.....	
الفصل الثاني - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة ...	
الفصل الثالث - معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.....	
الفصل الرابع - معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات	
الفصل الخامس - معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.....	
الفصل السادس - معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.....	
الفصل السابع - معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.....	
الفصل الثامن - معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال.....	
الفصل التاسع - معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.....	
الفصل العاشر - معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.....	
الفصل الحادي عشر - معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.....	
الفصل الثاني عشر - معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.....	
الفصل الثالث عشر - معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.....	
الفصل الرابع عشر - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.....	
الفصل الخامس عشر - معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.....	