



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
التخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم
والتقارير المالية

دراسة حالة: مكتب محافظ حسابات

إشراف:

أ. د / محمد فيصل مايدة

من إعداد الطلبة:

✓ بلال وليد

✓ منصوري محمد الهادي

✓ كيرد المولدي

✓ زهواني محمد عبد اللطيف

اللجنة المكونة من السادة الأساتذة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د / محمد الصالح سباع	أستاذ محاضر -ب-	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	رئيسا
أ. د / محمد فيصل مايدة	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مشرفا
د / يحي عبد اللاوي	أستاذ محاضر -أ-	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد المرسلين، وعلى اله الطيبين الطاهرين وبعد.

اتوجه بالشكر الى الله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع وأن يجعله خالصا لوجهه الكريم

وعملا بقول رسول الله صل الله عليه وسلم " مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ لَا يَشْكُرُ اللَّهَ "

نتوجه بجزيل شكرنا وخالص تقديرنا للأستاذ الدكتور / **محمد فيصل مائدة** لإشرافه على هذا العمل المتواضع وتقديم النصح والإرشاد لإخراج هذا العمل في أبهى صورته فجزاه الله عنا خير الجزاء.

كما نشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة والشكر لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي.

شكرا لكم وجزاكم الله عنا خيرا

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف وخير خلق الله
محمد صل الله عليه وسلم

إلى من قال فيهما الرحمان (وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ
إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أَفٍّ وَلَا
تَنْهَرُهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا) الآية 23،

سورة الإسراء

نهدي هذا العمل المتواضع إلى

والدينا الكرام

وإلى كل العائلة والاقارب

ونهدي أيضا الى كل قريب أو بعيد من الأصدقاء.

وإلى كل زملاء الدراسة من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي

نسأل المولى عز وجل أن يوفقنا لما يحب ويرضى ... لكم جميعا.

وليد ، محمد الهادي ، المولدي ، عبد اللطيف

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية، من خلال الدور المحوري والفعال الذي يلعبه محافظي الحسابات ويظهر دوره في المهام الموكلة إليه والدور الذي يلعبه في إضفاء المصادقية على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، التي تنشرها المؤسسات وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد على صحة وصدق وإنتظامية الحسابات السنوية ومدى شفافيته وصدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية، وذلك من خلال المصادقة على صحة وشرعية الحسابات، وبذلك يبرز الدور الفعال الذي يقوم به محافظ الحسابات ولتحقيق هذا الهدف، تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي المدعم بدراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات، تمثلت في التطرق للخطوات العملية لمحافظ الحسابات في أداء مهمته وتحليل التقرير النهائي لشركة خاصة تنشط في مجال الأشغال العمومية الكبرى والري وتوصلت الدراسة للنتائج التالية:

* يمتلك محافظ الحسابات الكفاءة العلمية والعملية المطلوبة بالإضافة إلى الخبرة المهنية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصادقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية؛

* تتمتع المعلومات المحاسبية بمصادقية عالية، من خلال إستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يمكن أن يتوصل إليها شخص آخر بإستخدام نفس الأساليب التي تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أنه يثبت وجود وملكية الأصل، والتأكد من صحة وسلامة ودقة البيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر ومدى الإعتماد عليها والتأكد من جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية والإفصاح والشفافية في تلك القوائم المالية؛

* يبرز دور محافظ الحسابات الفعال والرئيسي في فحص مصادقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حيث يعلم محافظ الحسابات المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه في مصادقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وذلك من خلال فحص محافظ الحسابات لصحة ومصادقية الحسابات السنوية والقوائم المالية ومطابقتها للمعلومات المحاسبية؛

* إن الحصول على القوائم المالية ليس هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة للحصول على المعلومات المحاسبية والنتائج للاستفادة بها في أخذ القرارات والحكم على نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات - القوائم المالية - المعلومات المحاسبية

Abstract:

This study aimed to know the contribution of the portfolio of accounts in improving the quality of financial statements and reports, through the pivotal and effective role played by the governors of accounts and shows his role in the tasks entrusted to him and the role he plays in giving credibility to the accounting information contained in the financial statements, published by institutions through his report in which he expresses his neutral technical opinion on the correctness, honesty and regularity of annual accounts and the extent of transparency and honesty in Express the real status of the institution.

The study concluded that the portfolio of accounts has an effective role in improving the quality of financial statements and reports, by approving the validity and legitimacy of accounts, and thus highlights the effective role played by the portfolio of accounts and to achieve this goal, the descriptive analytical approach supported by a field study was used at the Office of the Governor of Accounts, represented in addressing the practical steps of the portfolios of accounts in the performance of its mission and analyzing the final report of a private company active in the field of major public works and irrigation, and the study reached the following results:

* The auditor possesses the required scientific and practical competence in addition to the professional experience that enables him to express an impartial technical opinion on the reliability of the accounting information contained in the financial statements؛

* Accounting information enjoys high credibility, through the use of certain methods of measurement and disclosure that another person can arrive at using the same methods, which are the actual inventory of the asset, examining everything that would prove the existence and ownership of the asset, and ensuring the validity, integrity and accuracy of the accounting data recorded in the books and the extent of

Reliance on it and ensuring the quality of financial reports, accounting information, disclosure and transparency in those financial statements ؛

* The effective and main role of the accounts governor is highlighted in examining the credibility of the accounting information contained in the financial statements, as the accounts governor informs the managers and the General Assembly of every deficiency that he may discover or see in the credibility of the accounting information in the financial statements, through the accounts governor's examination of the validity and credibility of the annual accounts and financial statements and their conformity with the accounting information

* Obtaining financial statements is not a goal in itself, but rather a means of obtaining accounting information and results to benefit from in making decisions and judging the results of the organization's operations and financial position.

Keywords: Auditor – Financial Statements – accounting Information

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان	
	إهداء	
	شكر وتقدير	
	ملخص البحث	
	فهرس المحتويات	
	فهرس الأشكال	
	فهرس الجداول	
أ - ج	مقدمة	
الفصل الأول: المدخل النظري للدراسة		
01	تمهيد	
02	المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات	
02	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة	
06	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	
10	المطلب الثالث: الخطوات العملية لمهمة محافظ الحسابات	
30	المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	
30	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	
30	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية	
34	المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية وأهدافها	
35	المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وجودة القوائم والتقارير المالية	

فهرس المحتويات

41	المبحث الثالث: الدراسات السابقة	
41	المطلب الأول: الدراسات باللغة بالعربية	
45	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية	
48	المطلب الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة	
51	خلاصة الفصل	
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية		
53	تمهيد	
54	المبحث الأول: التعريف بمكان الدراسة	
54	المطلب الأول: تقديم مكتب محاسب معتمد - محافظ الحسابات وخدماته	
55	المطلب الثاني: المعايير والقوانين المستخدمة في مكتب محافظ الحسابات	
59	المبحث الثاني: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية	
59	المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	
60	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة	
61	المبحث الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات لشركة كنال هيدرو فور للأشغال العمومية الكبرى والري: " SARL CANAL HYDRO FOR "	
61	المطلب الأول: عرض القوائم المالية للشركة	
64	المطلب الثاني: التعليق على عرض القوائم المالية للشركة	
73	المطلب الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات للشركة	

فهرس المحتويات

75	خلاصة الفصل	
77	الخاتمة	
	المصادر والمراجع	
	الملاحق	

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
19	تقييم الرقابة الداخلية	01-01
24	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	02-01

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	48
01-02	المعايير المعمول بها على مستوى المكتب	55
02-02	المعايير المعمول بها على مستوى المكتب	56
03-02	المعايير المعمول بها على مستوى المكتب	57
04-02	المعايير المعمول بها على مستوى المكتب	58
05-02	ميزانية الأصول للشركة لدورتين متتاليتين: 2022/2021	61
06-02	ميزانية الخصوم للشركة لدورتين متتاليتين: 2022/2021	62
07-02	جدول حسابات النتيجة للشركة لدورتين متتاليتين: 2022/2021	63
08-02	جدول الأصول الثابتة للشركة 2022/12/31	65
09-02	الأصول الثابتة والإهلاكات المتراكمة للشركة	65
10-02	تطور التثبيات للشركة خلال دورة 2022	66
11-02	تغيرات المخزونات (مواد مستهلكة وتموينات أخرى) للشركة لدورة 2022	67
12-02	ملخص مشتريات المواد الضرورية للشركة لدورة 2022:	67
13-02	جدول تطور المديونية للشركة لدورة 2022	68
14-02	وضعية رؤوس الأموال الخاصة بالشركة في 2022/12/31	69
15-02	التغيرات لبعض الخصوم الجارية للشركة لدورة 2022	70
16-02	حسابات الأعباء للشركة للدورتين 2022 و 2021	71
17-02	حساب النواتج للشركة لدورات 2022 و 2021، 2020	72
18-02	حساب النتائج للشركة لدورات 2022 و 2021، 2020	72

إن التقدم الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها ، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة الشيء الذي نجم عنه أثر محاسبي مما أوجب على المؤسسة الاستفادة من خدمات مهنة تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها والتي تركز أساسا على الإبلاغ عن الأخطاء أو التلاعبات أو الغش الذي قد يؤثر على الصيرورة الحسنة لمصالح المؤسسة والصدق والشرعية على هاته الحسابات ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت محافظة الحسابات لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

وتعتبر مهنة محافظة الحسابات من أهم المهن التي توفر للمؤسسة نوعا من الصدق والشرعية على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها حيث يقوم محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري بالقيام باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على الحسابات وحتى يقوم بممارسة هذه المهمة، وجب عليه إتباع طرق ومناهج تساعده على التعبير عن رأيه.

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

الإشكالية الرئيسية: بناء على ما سبق سوف نتطرق في هذه الدراسة إلى موضوع مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية، سنقوم بطرح الإشكالية الرئيسية للموضوع بالشكل التالي:

كيف يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية؟

من خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1 - ما هو واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
 - 2 - ما مدى مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية؟
 - 3 - ما هو دور محافظ الحسابات في فحص مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية؟
- بناء على الاشكاليات المطروحة تم تقديم الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يملك محافظ الحسابات الكفاءة العلمية والمهنية لممارسة المهنة في الجزائر .

الفرضية الثانية: تتمتع المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بمصداقية عالية.

الفرضية الثالثة: يلعب محافظ الحسابات دور إيجابيا في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية.

أهمية ونطاق الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتطرق إلى أحد المواضيع الحساسة في مهنة محافظ الحسابات إذ أنها تقوم بتسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات والدور الذي يؤديه في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، حيث تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة ألا أنها لا تحظى بالاهتمام اللازم في بلادنا إذ تكمن أهميته في الخدمات التي تؤديها الأطراف ذات الصلة منها المساهمين الإدارة العمال، الموردين، الزبائن، البنوك، المؤسسات المالية...الخ.

أسباب اختيار الدراسة

لقد وقع اختيار على عدة أسباب جوهرية:

- توجه شخصي لمهنة التدقيق.
- اعتبار موضوع البحث يخدم التخصص.
- تعتبر دراسة محافظ الحسابات بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على واقع مهنة محافظ الحسابات.
- معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والكفاءة المهنية والعلمية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي فني محايد.
- تقييم مدى مصداقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
- الدور الفعال والرئيسي الذي يلعبه محافظ الحسابات في فحص مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
- إبراز الدور الايجابي الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة

من أجل الإجابة على التساؤلات التي تم طرحها واختبار الفرضيات المقدمة سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة، إضافة إلى الأسلوب التحليلي كونه من أكثر المناهج استخداماً من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات و القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي) وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية المحاسبية بالقوائم المالية فبالنسبة للجانب النظري فسيتم استخلاصه من أهم الدراسات والكتب المتخصصة في مجال التدقيق (العربية)، المقالات العلمية والمجلات، الرسائل المرتبطة بالموضوع بالإضافة القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، أما بالنسبة للجانب التطبيقي سنعتمد على القيام بدراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات من أجل الإجابة على الفرضيات التي تم التطرق إليها في الجانب النظري حول الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

صعوبات الدراسة:

- لقد واجهت الدراسة مشاكل وصعوبات عديدة، إذ لا يخلو أي عمل من وجود عراقيل وصعوبات أثناء البحث سواء كانت متعلقة بالجانب النظري أو الجانب التطبيقي ويمكن حصر هذه الصعوبات فيما يلي:
- صعوبة التفرقة بين المصطلحات في المراجع المعتمدة في الجانب النظري وهذا الاختلاف وجهات نظر الباحثين والكتاب وكذا بالتشريعات الوطنية.
- عدم تجاوب بعض أفراد العينة المدروسة أثناء القيام بدراسة الحالة عند توزيع الاستبيان.

خطة وهيكل الدراسة

بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو نفي الفرضيات المطروحة، وتحقيق أهداف الدراسة ولضمان الإحاطة التامة بجوانب الموضوع، شملت الدراسة مقدمة وفصلين حيث يتضمن الفصل الأول الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية من خلال التطرق إلى محافظ الحسابات والمعلومات المحاسبية في القوائم المالية وعرض الدراسات السابقة، وكذا وصف وتحليل متغيرات الدراسة والعلاقة النظرية بينها.

أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية بمكتب محافظ حسابات، وذلك من أجل معرفة دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول التعريف بمكان الدراسة، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثالث دراسة عينة لتقرير محافظ الحسابات لنصل في الأخير إلى خاتمة الفصل.

الفصل الأول:

المدخل النظري للدراصة

تمهيد

يعد محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يتمتع بالاستقلالية ويملك من الكفاءة، والخبرة لتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها والالتزام بالمسؤوليات المتعلقة به، وكذا قواعد السلوك المهني ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة إليه من أجل الحصول على معلومات تتصف بخصائص أساسية تفيد أصحابها من جهة وتفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم من جهة ثانية، لذلك ألزم المشرع الجزائري معظم المؤسسات الاقتصادية تعيين محافظ الحسابات للتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، ومنع صدور القوائم المالية المضللة والتأكد على مدى مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة من القوائم المالية، دون التدخل في تسيير المؤسسة. من هذا المنطلق سنطرق في هذه الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال أساليب مختلفة إذ يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه المهنية، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز، ومنه نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب الأول مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة، والثاني مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، أما الثالث الخطوات العملية لمهمة محافظ الحسابات.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

أولاً: مفهوم محافظ حسابات وشروط ممارسة المهنة

1- مفهوم محافظ الحسابات

تعددت التعاريف الخاصة بمحافظ الحسابات سنذكر منها ما يلي:

1-1- **التعريف الأول:** حسب المادة 22 من القانون 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 بعد محافظ الحسابات

في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹

1-2- **التعريف الثاني:** وحسب القانون التجاري فقد عرف مندوبي الحسابات في مادته (715 مكرر 4) كما

يلي: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك."²

ومن خلال تعاريف السابقة يمكن القول بأن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، أسندت له عملية فحص المستندات والسجلات لتحقيق من صحة العمليات.

¹ المادة 08، حسب القانون 10-01 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 07.

² المادة 715 المكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007، ص 188.

2- شروط ممارسة المهنة وتعيين محافظ الحسابات

2-1- شروط ممارسة المهنة

حسب المادة 08 من القانون 01-10 فيجب أن تتوفر الشروط الآتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 01-10 وفق النص التالي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن اكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"؛

2-2- تعيين محافظ الحسابات¹

حسب المواد 26 و 27 من القانون 01-10 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة المحافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، في حالة عدم المصادقة على الحسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك ووفق المرسوم التنفيذي 11-32 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:

• خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات يتعين على المجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة.

• يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

¹ - المادة 26-27، حسب قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 07.

ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداهها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه كيان طبقاً للأحكام التشريعية.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:
- تنظيم الكيان وفروعه؛
- تقارير محافظي 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 أجل يحددهن دفتر الشروط.
- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية المؤسسة الذي يعترفون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.
- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استناداً إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:
- الموارد المرصودة؛
- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
- التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
- آجال إيداع التقارير.
- يجب، أن توافق الآجال والوسائل التي يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة (03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي على أساسها التقييم المبدئي.
- يمكن أن يترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

• يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط ألا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.

• في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

• يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات غير أنه يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي 2/3 سلم التنقيط الإجمالي.

• تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العرض.

- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقنين مسبقاً؛

- غير أنه يجب أن يعادل عند محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث 03 مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

• يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية 08 أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

• طبقاً للأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للمؤسسة.

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم التعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

3- صفات محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية، وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته على أكمل وجه، وحتى يكون عمله مرضي، نذكر من بين هذه الصفات ما يلي:

3-1- الأمانة والنزاهة: يجب أن يكون محافظ الحسابات أميناً ونزيهاً في عمله، يعطي العمل حقه ويبدل أقصى طاقاته العلمية والفنية، أولاً يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها.

3-2- المحافظة على أسرار المهنة: محافظ الحسابات موضع ثقة، إذ يطلع بحكم عمله على تفاصيل أسرار عملاءه.

3-3- الصبر واللباقة والقدرة على التصرف: المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر في الدراسة والبحث عن الحقيقة، كما أنها تستدعي أيضا اللباقة في التعامل مع العملاء وفي معاملة موظفي المؤسسة، وخاصة أن عمل محافظ الحسابات لا يستقبل بالترحيب من موظفي المؤسسة، مما يؤدي إلى خلق جو من التوتر وعدم الثقة بين محافظ الحسابات ولموظفين.

3-4- الكفاءة المهنية: يجب أن يكون محافظ الحسابات متمكن من المراجعة عملا وعلمًا، أن يكون قادر على معرفة الكثير من العلوم التي لها علاقة بالمراجعة والمحاسبة.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

1- مهام محافظ الحسابات

القانون بين مهام ووظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23 و24، وتتمثل هذه المهام في النقاط

التالية:¹

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم الميسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

¹ المادة 26-27 حسب قانون 10-01 مرجع سبق ذكره، ص 07.

- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات، مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات

2-1- المسؤولية المدنية: حسب المادة 61 من القانون 01-10 بعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه المؤسسة التي يراقبها عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، وبعد متضامن تجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.¹

2-2- المسؤولية الجزائية: حسب المادة 62 من القانون 01-10 يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني.²

2-3- المسؤولية التأديبية: حسب المادة 63 من القانون 01-10 يتحمل محافظ الحسابات، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسة وظائفهم.³

تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار، التوبيخ التوقيف المؤقت لمدة ستة أشهر، الشطب من الجدول، ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

3- تقارير محافظ الحسابات

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

¹ المادة 61، حسب قانون 01-10، مرجع سبق ذكره من 10

² المادة 62، حسب قانون 01-10، مرجع سبق ذكره مص 10

³ المادة 63، حسب قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 10

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- تقرير خاص يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- تقرير خاص يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- تقرير خاص يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- تقرير خاص يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير خاص يتعلق بتوزيع التسبيقات على الأرباح الأسهم؛
- تقرير خاص يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- تقرير خاص يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

3-1- تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.¹

- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية؛
- يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض بالمصادقة المبرر كما ينبغي؛
- يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية؛
- حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 جويلية 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 جانفي 2014 والمحدد لكفاءات تسليم هذه التقارير العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014

- يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والنصوص المتعلقة به؛¹
- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل؛ ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة؛
- لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم؛
- يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:
 - اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛
 - عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

¹ القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

المطلب الثالث: الخطوات العملية لمهمة محافظ الحسابات

أولاً : قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق:¹

لابد على المدقق وقبل تخطيطه لعملية التدقيق، أن تتوفر لديه النية والإستعداد للقيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة بناء على مجموعة من العناصر والشروط التي يجب عليه أن يتحقق من توفرها، وتعد مرحلة قبول المهمة غاية في الأهمية وقرار المدقق في هذه المرحلة يعد حاسماً ولا رجعة فيه إلا في الحالات الخاصة.

إلى جانب ذلك وجب عليه التخطيط الجيد لعملية التدقيق، لأن هذا الإجراء بمثابة خارطة الطريق لتنفيذ المهمة، وتؤثر في نجاحها من عدمه، كما أن معرفة شاط المؤسسة وتفاصيلها يعتبر جزءاً مهماً في هذه المرحلة وفيما يلي تفصيل وشرح مضمون هذه المرحلة:

1- إجراءات التعاقد:

تبدأ عملية التعاقد بتقديم العميل (المؤسسة) بطلب لمسؤول مكتب التدقيق موضحاً فيه رغبته في التعاقد مع المكتب وتكليفه بالقيام بأعمال التدقيق الخارجي، طالباً تقديم العرض والشروط اللازمة لذلك، ثم لدراسة الطلب المقدم من طرف العميل يستلزم هذا توفر المعلومات الضرورية حتى يتمكن مكتب التدقيق من تقييم عملية الارتباط بعميل معين، والنتيجة النهائية لذلك هو إتخاذ قرار رشيد بقبول العميل والتعاقد معه، أو رفضه من البداية.

وعادة ما تتضمن رسالة المهمة حسب "المعيار الجزائري للتدقيق 210 الإتفاق حول أحكام مهام التدقيق" أو ما يسمى بخطاب الارتباط والتعاقد معلومات وإشترطات وتدابير يراها المدقق ضرورية لتنفيذ المهمة بشكل واضح ودقيق، إذ يضم الخطاب ما يلي:

- بيان الهدف من تدقيق القوائم المالية؛
- بيان مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية؛
- تحديد نوع أو نطاق عملية التدقيق ومسؤوليات والتزامات المدقق في ضوء القواعد المهنية ومتطلبات القوانين الأخرى المنظمة؛
- الترتيبات اللازمة لتخطيط عملية التخطيط وتوقيتها؛
- أنواع المراسلات والتقارير المرتبطة بعملية التدقيق؛
- الإقرارات المكتوبة التي يرغب المدقق في الحصول عليها من الإدارة؛

¹- علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي، دار نزهة الأبواب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023، ص 144

- إيضاح للمخاطر التي لا يمكن تفاديها نظرا للقيود على التدقيق أو الرقابة الداخلية؛
- تسهيل مهمة المدقق في الإطلاع على المستندات والسجلات اللازمة؛
- الخدمات الأخرى (كالخدمات الضريبة والمحاسبية) خلال التدقيق.

في هذه المرحلة يتأكد المدقق من أن مهمة التدقيق التي وكلت له يمكن القيام بها على أكمل وجه، وتتمحور مرحلة قبول المهمة حول عنصرين أساسيين هما:

- إمتلاك الكفاءة الضرورية والكافية لأداء المهمة والتي تكون في شخص المدقق في حد ذاته؛
- توفير التقنيين والوقت الكافي لأداء المهمة؛

2- تخطيط عملية التدقيق: ¹

يتم في عملية التخطيط توزيع الوقت الضروري لعملية التدقيق من بدايتها إلى نهايتها، آخذين بعين الاعتبار الإمكانيات المادية والبشرية المتوفرة للمدقق. كما يعتبر التخطيط السليم العمود الفقري لأيّة عملية يراد من ورائها النجاح في تحقيق مقاصدها، فيما يلي سنتعرف على أهم مرتكزات التخطيط من أجل تصميم خطة وبرنامج التدقيق.

ينص " المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية " على أنه يجب أن يخطط المدققون عمل التدقيق من أجل أداء عملية التدقيق بطريقة فعالة، بين المعيار أن عملية التخطيط تعد ضرورية للتأكد من التكريس الملائم للمجالات المختلفة لعملية التدقيق، وأن المشاكل المحتملة تم تحديدها والعمل سوف يتم إتمامه بطريقة تتسم بالكفاءة وفي التوقيت المناسب.

على المدقق قبل شروعه في هذه المرحلة التأكد من نقطتين هامتين وهما التأكد من صحة التعيين والتأكد من نطاق العملية وبعد إنتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، ينتقل إلى التخطيط لعملية التدقيق، وفق الخطوات التالية:

• **إكتساب فهم بالعمل:** تتميز هذه الخطوة بأهمية كبيرة خاصة بالنسبة للمدقق الذي يزاول نشاطه للمرة الأولى بالمؤسسة، إذ بها يكتسب فهم للعمل فمهما كانت كفاءته وخبرته لن يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة التي سيراجعها إذا لم يجمع مؤشرات تقنية، تجارية،... حول المؤسسة، يعمل المدقق في هذه الخطوة على:

- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وخصائصها؛
- الدراسة العميقة للقانون الأساسي للمؤسسة؛
- دراسة مختلف العقود (العادية، الاستثنائية، التوسعية وغيرها)؛

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 148 و149، 150

- التعرق على طبيعة التنظيم المحاسبي، الإداري ونظام الرقابة الداخلية؛

- جمع ودراسة القوائم المالية للسنوات السابقة.

• **الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل:** بعد التعرف على العميل، يتم الحصول على

معلومات حول الالتزامات القانونية للمؤسسة من خلال الحصول على المستندات والسجلات القانونية عند بداية عملية التدقيق والتي تتمثل في:

- **عقد الشركة:** يمثل المستند القانوني للإعتراف بالمؤسسة كوحدة إقتصادية مستقلة، يتضمن الإسم الكامل

للمؤسسة وتاريخ إنشائها، أنواع وعدد أسهم رأس المال المصرح به، وكذلك الأنشطة المرخص للمؤسسة القيام بها، بالإضافة توضيح المعلومات فيما يخص حقوق التصويت لكل فئة من فئات حملة الأسهم.

- **النظام الأساسي للمؤسسة:** يشمل القواعد والإجراءات التي سوف يتبعها المساهمون في المؤسسة، تحديد السنة المالية، عدد إجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسؤوليات مديري المؤسسة فيجب على المدقق أن يلم بكل المتطلبات الواردة في كل من عقد الشركة ونظامها الأساسي، حتى يستطيع الحكم على ملائمة القوائم المالية وعلى الإفصاح عن حقوق المساهمين وسداد التوزيعات حسب المتطلبات.

- **محاضر الإجتماعات:** تحوي على أهم الموضوعات التي تمت مناقشتها في إجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، والقرارات التي تم إتخاذها.

- **العقود التي توقعها المؤسسة:** في هذه المرحلة يجب أن يتم إختبار ثلاثة أنواع مرتبطة من المستندات والسجلات القانونية في بداية التدقيق: عقد الشركة أو النظام الأساسي للشركة، محاضر مجلس الإدارة وإجتماعات حاملي الأسهم، والعقود فمعرفة هذه المستندات والسجلات القانونية في بداية التدقيق تمكن المدقق من تفسير الأدلة المرتبطة بها من خلال مراحل التدقيق والتأكد من وجود الإفصاح الملائم لها في القوائم المالية.

• **تنفيذ الإجراءات التحليلية المبدئية:**¹ عرف " المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية " بأنها

تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، فالإجراءات التحليلية مجموعة آليات ووسائل عن طريقها يمكن تحليل العلاقات وإرتباطات المعلومات المالية أو غير المالية، عن طريق مقارنة البيانات المحققة بالبيانات المقدرة في تنبؤ الموازنات أو مع نظيرتها من المؤسسات المماثلة أو مع معلومات غير مالية وخارج الميزانية. ويمكن أن تشمل

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 153

الإجراءات التحليلية كلا من تحليل المؤشرات المالية، النسب المالية، الإتجاهات والتحليلات المقارنة وذلك بإستعمال الأساليب الإحصائية والتحليلية.

• **تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق:**¹ لقد جاء في النقطة 09 من المعيار الجزائري للتدقيق 520 أنه: " يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه ".

يواجه المدقق صعوبة في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة الميدانية، نظرا لإرتباطها بمقدار الإغفال أو التحريف، ومدى تأثيرها على القوائم المالية وفي إتخاذ القرارات المناسبة من طرف المستخدمين المحتملين، من ذلك يتضح أنه في الواقع عندما يتم التخطيط لعملية التدقيق يحتاج المدققون إلى وضع حكم شخصي عما يعتبر ذا أهمية نسبية في سياق عملية تدقيق محددة.

• **فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة:**² في هذه المرحلة يكون المدقق قد إكتسب معرفة بالمؤسسة محل التدقيق، كما يكون قد وضع مستوى مخاطر التدقيق الذي يرغب في تحقيقه، وحدد الأهمية النسبية وقام بتحديد الحسابات أو مجموعة العمليات التي من المحتمل أن يحدث بها خطأ، بعدها يخصص المدقق هذه المرحلة لتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية التي يعد تصميمها والمحافظة عليها مسؤولية إدارة الشركة لتوفير تأكيد معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية تم إعدادها على نحو عادل.

ولفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يتبع المدقق عدة خطوات إنطلاقا من وصف النظام وإنهاء بالتقرير حول الرقابة الداخلية:

- **وصف النظام:** للحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، يجب على المدقق أن يفهم طريقة عمل هذا النظام وذلك بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة (النصوص المختلفة، طرق العمل...)، ومعرفة أكثر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين آراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير. كما تستخرج معلومات من الأرشيف وتفحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة إضافة إلى محاورة الأشخاص المعنيين والعاملين بالمؤسسة.

- **التحقق من وجود النظام (إختبارات الوجود):** هي مرحلة مكملة للأولى، فيها يتأكد المدقق من صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموضوعة وأنه لم يتم تغييرها لذلك تسمى بإختبارات الوجود لعينة ممثلة للنظام ومتابعتها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نسخ لكل الوثائق التي تؤكد له بوجود النظام.

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 156

² - المرجع نفسه، ص 165

- التقييم الأولي للرقابة الداخلي: يتم ذلك بتقييم إستبيانات الرقابة الداخلية حيث تتضمن مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين للإجابة عليها، لذلك يجب إعدادها وفق الآتي:

- تقسم الإستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع تدفق المعلومات الأساسية أو مع الأنظمة الموجودة داخل المؤسسة (مشتريات، مبيعات. ...) ؛

- تجدد فيه أهداف الرقابة لكل مجموعة، وذلك عن طريق أسئلة تحكم على مدى تحققها، إذ يجب أن تعد الأسئلة بطريقة مغلقة بحيث يتم الإجابة عليها بنعم أو لا، فالإجابة بنعم تدل على نقاط القوة والإجابة ب لا تدل على نقاط الضعف.

- التحقق من عمل النظام: في هذه المرحلة على المدقق أن يتأكد من سلامة عمل نظام الرقابة الداخلية بالإعتماد على الإجراءات المختلفة والتركيز على نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيقها ميدانيا وكذا إستمرارها بصقة دائمة.

- التقييم النهائي وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية: بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة)، يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة ويمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

- بعد فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية ومكوناته، يستخدم ذلك الفهم في تقدير خطر الرقابة الداخلية المبدئي، ثم يجري بعض الإختبارات لبعض أنواع الرقابة الأساسية المحددة بشكل أكثر تفصيلاً وذلك بهدف الحصول على أدلة محددة عن مدى فعالية هذه الرقابات لتدعيم التقرير المبدئي لخطر الرقابة أو تخفيضه ثم تقرير خطر الإكتشاف المخطط وإختبارات التدقيق الأساسية.

• إعداد الخطة العامة للتدقيق: ¹ يجب أن يقوم المدقق بإعداد برنامج تدقيق ووثقه، ويحدد فيه طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المخططة للتدقيق، كما يجب أن يوفر البرنامج مجموعة من التعليمات للمساعدين الذين خصصت لهم اعمال، كما يجب أن يعمل البرنامج كوسيلة لمراقبة ومتابعة التنفيذ السليم لأعمال التدقيق.

بالإضافة إلى موازنة الوقت التي توضح ساعات العمل المخططة لكل إجراء من إجراءات التدقيق. إن جمع المعلومات الكافية عن المؤسسة بمختلف أشكالها القانونية والتنظيمية والفنية تمكن المدقق من رسم مخطط

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 174

عملية تدقيق في ظل العمل بالمعايير والمقاييس والإجراءات الفنية وتساعد في تقدير الوقت المتوقع لأداء مهامه ويمكن حصر العناصر المؤثرة لهذا البند في الآتي:

- الأهداف الواجب تحقيقها متبعة بالخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، إنطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق مساعد وتوقيع كل منهم على الخانة المقابلة للعمل الذي قام به؛
- وضع البرنامج الزمني لتنفيذ عملية التدقيق مع تحديد الوقت المستنفذ فعلاً في كل خطوة؛
- معايير التقييم للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة والإجراءات التفصيلية الواجب إعتماؤها من أجل تكوين الرأي الفني المحايد؛
- طبيعة المعلومات الواجب الحصول عليها إضافة إلى أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها، مع تحديد كمية الإختبارات الواجب القيام بها، فمراقبة أي حساب يجي أن تتم وفق (تحليل الحساب وتبريره، إظهار الإنحرافات والمخالفات، نتيجة المراقبة).

ولا يمكن وضع برنامج موحد لإجراءات التدقيق بحيث يمكن تطبيقه على مختلف المؤسسات المتماثلة في النوع، لإختلاف ظروف العمل والتنظيم في كل مؤسسة، مع ذلك فبعض المدققين يستخدمون ما يطلق عليه " البرنامج النموذجي " وهو عبارة عن برنامج شامل للإجراءات الممكن تطبيقها في تدقيق نوع معين من المؤسسات.

لكن البرامج النموذجية معيبة في الغالب لأنها تربط المدقق بإجراءات قد لا تكون مسايرة للتطورات المستمرة في أعمال المؤسسات أحجامها ونظمها، ويمكن تقسيم برامج التدقيق إلى:

- البرامج النموذجية، برامج معدة أثناء عملية التدقيق، برامج ثابتة محددة مقدماً.

3- أوراق العمل في التدقيق: ¹

طبقاً للنشرية رقم 41 من معايير التدقيق الدولية، تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، الإختبارات التي تم تنفيذها، المعلومات التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات ذات الصلة التي تم الوصول إليها خلال أداء التدقيق.

تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً على الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا بات من الضروري على أي مدقق الإهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، ويستند إليها في إعدادها وهي القرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمایة الفحص، أكثر من هذا تساعد هذه الأوراق في

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 181

تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكا فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وتعتبر أيضا من المستندات الهامة جدا في أي نزاع قانوني لاحق تستخدم كدليل ضد المدقق أو للدفاع عنه.

• **ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات (حسب المجلس الوطني للمحاسبة):¹**

يحتاج المدقق منذ بداية عملية التدقيق أن ينشئ ملفات تتضمن مختلف المستندات والمذكرات والتقارير الخاصة بمهمة التدقيق بشكل منظم يسهل له إستخلاصها والرجوع إليها بسرعة وبأقل مجهود ز من أجل ذلك صدر عن لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 04 ديسمبر 2019 بيان يتناول نموذج لملف عمل محافظ الحسابات، يمكن إعتباره بمثابة مرجعية يعتمد عليها أثناء تنفيذ مهمة التدقيق القانوني ويتكون هذا الملف من العناصر التالية:

- **الملف الدائم العام:** ويتكون من:

- إسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، ومصانعه وفروعه؛
- القانون الأساسي الذي يتضمن الشكل القانوني وتاريخ التأسيس وطبيعة النشاط؛
- النظام الداخلي والإداري المستعمل في الشركة مع الخارطة التنظيمية ورقم تسجيل الشركة؛
- أنظمة المحاسبة المستعملة، ودليل المحاسبة والتعليمات، مع فهرس تبويب الحسابات وأرقامها؛
- قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة؛
- نسخة من قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمدقق والتدقيق؛
- الحسابات الختامية لعدة سنوات؛
- صورة من توقيعات المسؤولين بالمؤسسة؛
- ملخص الإلتزامات المرتبط بها من طرف المؤسسة.
- بيات رأس المال والسندات وملخص بالأصول الثابتة، والممتلكات وحسابات الخزينة.

- **الملف الدائم الخاص بنظام الرقابة الداخلية:** ويتكون هذا الملف من جميع مساءلات الرقابة الداخلية على مستوى كل نشاط، المعلومات المتحصل عليها من الحوارات التي أجراها مع الفاعلين في الشركة، مخطط سير الوثائق وتجليد المخطط إلخ.

- **الملف السنوي للمراجعة (الجاري):** يشمل كل الأوراق القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها إجراء التدقيق، والمتعلقة بكل عمل، حيث سيتم عرض لأنواع المعلومات التي تدرج في الملفات الجارية نحو موجز كما يلي:

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 182، 184، 185، 186

- نسخة من وثيقة التعيين وأسماء المدققين السابقين ونسخة عن رسالة الإدارة؛
 - صورة عن المراسلات المتبادلة بين العميل والمدقق؛
 - تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية؛
 - برنامج التدقيق للعام الحالي؛
 - تحليل المصروفات والإيرادات إلى عناصرها المختلفة ملخص بسجل الملاحظات وعمليات التسوية اللازمة الموجودات والمطلوبات، وإحتساب قيمتها وطريقة التثبيت منها؛
 - ملخص إجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي؛
 - محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالموجود السلعي والتثبيات والنقدية وما شابهها؛
 - نسخة من التقرير النهائي.
- **ملف محافظ الحسابات:** يحتوي على المتابعة الإدارية للمهمة، حيث نجد فيه: رسالة المهمة، تخطيط التدقيق، البريد، عرض حال على الإجتماعات مع الإداريين، ميزانية التدقيق وأحيانا أسماء وعناوين وأرقام هواتف المسؤولين الرئيسيين في المؤسسة والشركاء والبنوك والمؤسسات الأخرى.

ثانيا : أدلة الإثبات وتقييم نظام الرقابة الداخلية: ¹

1 - أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي :

لكي يتمكن المدقق الخارجي من تحقيق هدفه من التدقيق وإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وصحة تأكيدات الإدارة الواردة بشأن هذه القوائم يجب عليه أن يجمع أدلة الإثبات الكفاءة والكافية لكون المراحل اللاحقة للعملية تعتمد على دليل للقدرة على التقييم، فيما يلي سنتناول ما يتعلق بأدلة الإثبات في مهمة التدقيق الخارجي.

1-1- أنواع أدلة الإثبات:

يوجد 06 أنواع من ادلة الإثبات متاحة للمدقق لتدعيم عملية التدقيق، يمكن حصرها فيما يلي:

- **دليل الإثبات المادي:** يمثل الدليل المادي نوعا مهما من أدلة الإثبات التي يستخدمها المدقق، ويمثل الدليل الذي يمكن للمدقق أن يراه حقيقة كفحص الأصول: على سبيل المثال لأغراض تحديد أن المخزون موجود، قد يقوم المدقق بتجميع أدلة الإثبات عن طريق فحص المخزون.
- **المصادقات (التأكيدات الخارجية):** تمثل الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من خلال المراسلات المباشرة مع أفراد أو مؤسسات، فمعظم العمليات المالية المحاسبية ترتبط بالعمل وطرف خارجي ثالث، عن طرق الحصول

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 190،

على أدلة الإثبات بخصوص وجهة نظر الطرف الثالث للعملية المالية، وتعتمد قيمة هذا الإقرار على الأطراف الخارجية التالية:¹

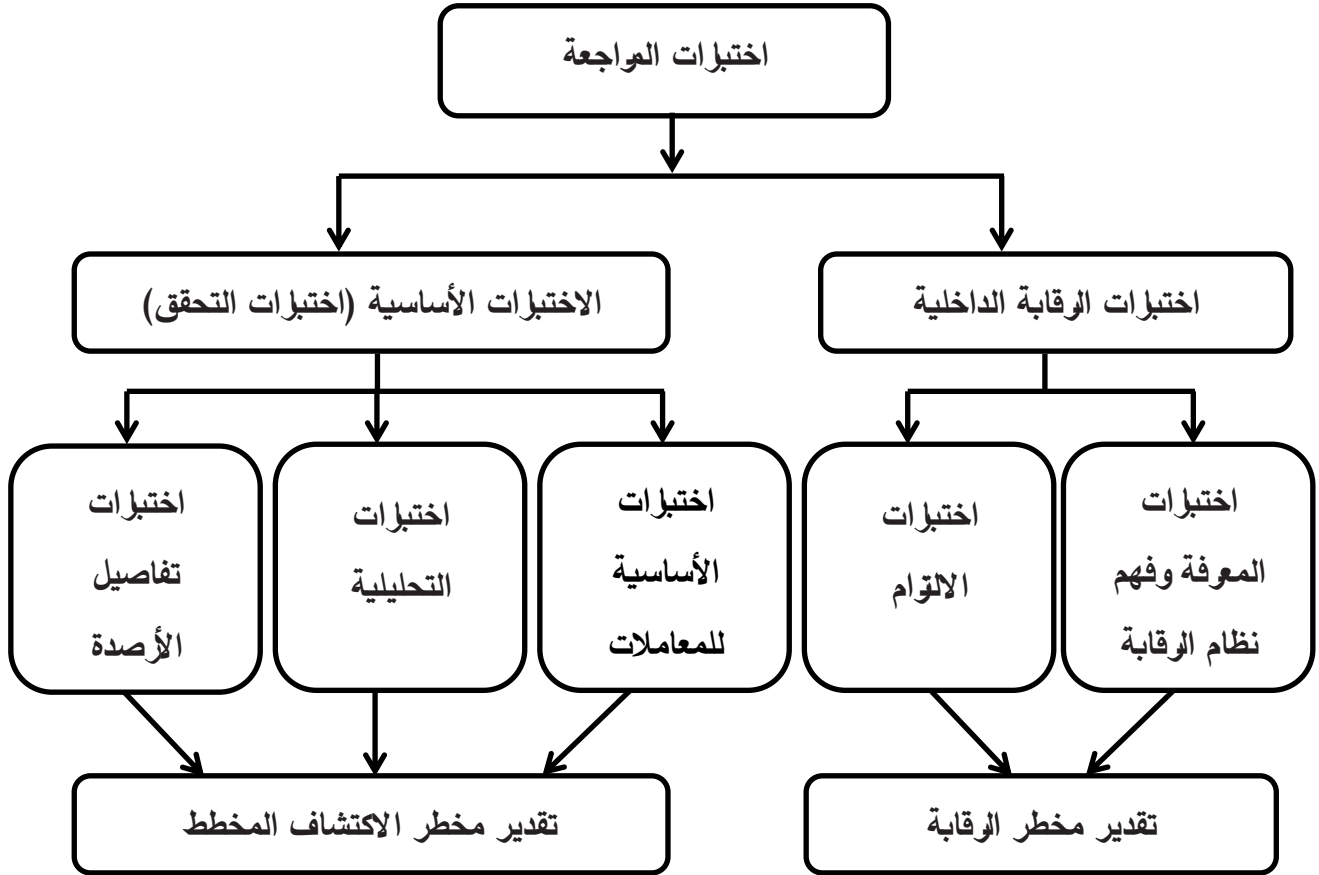
- **العملاء:** للتصديق على أرصدة حسابات المدانين؛
 - **الموردين:** للتصديق على أرصدة حسابات الدائنين؛
 - **البنوك:** للتصديق على أرصدة الحسابات وأوراق القبض والمعلومات الأخرى؛
 - **المحامين:** للتصديق على الإلتزامات القانونية العرضية والمحتملة.
- **الدليل الحسابي:** يعتبر دليل الإثبات الحسابي جزءا ضروريا عند أداء عملية التدقيق على الرغم من أن العمل قد يكون لديه نظام محاسبي موثوق فيه، وأن البنود الفردية قد تكون محددة بشكل دقيق، وحتى يستطيع المدقق الحصول على دليل الدقة الحسابية فإنه يقوم بإجراء خطوات الفحص الحسابي وإعادة العمليات الرياضية والحسابية سواء كانت بسيطة أو معقدة ويطلق على ذلك التدقيق الحسابي، ويشمل فحص المستندات والدفاتر والسجلات والكشوف التحليلية، والقوائم للتأكد من صحة العمليات والحسابات الواردة بها من الناحية الحسابية.
- **التوثيق المستندي:** والذي يقضي فيه المدقق معظم وقته أثناء جمعه للأدلة والقرائن ويوجد نوعين من المستندات وهي:
- مستندات خارجية: يتم إعدادها خارج المؤسسة، مثل: فواتير الشراء ومع ذلك تستخدم داخل المؤسسة وخارجها.
 - مستندات داخلية: تعد وتستخدم داخل المؤسسة مثل: مستندات المداولة داخل المخازن.
- **الإقرارات المقدمة من طرف موظفي العمل:** يجب أن يحصل المدققون على بعض أدلة الإثبات مباشرة من العمل، وتعتبر تلك الإقرارات بمثابة إيضاحات في ضوء أسئلة المدقق، على سبيل المثال: قد يستفسر المدقق من العمل عما إذا كانت البضائع راكدة أو تالفة في المخازن، وغالبا ما تستخدم تلك الإقرارات عند مراحل التخطيط المبكرة لعملية التدقيق بهدف توفير دليل إثبات عن سياسات العمل ومعلومات مرتبطة بالبيئة العامة للعمل.
- **الإجراءات التحليلية:** تستخدم أساليب الفحص التحليلي والانتقادي للمساعدة في إكتشاف الأحداث الغير عادية أو العلاقات الغير عادية للبيانات المسجلة، مثل تدقيق الأرصدة الغير عادية والكبيرة لحسابات العملاء بالدفتر الكبير المساعد وتتبع هذه الأرصدة من المستندات الأصلية.

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 191، 192،

2- إختبارات الرقابة الداخلية:¹

كما أشرنا سابقا في مراحل إعداد برنامج التدقيق، فإن تنفيذ هذا الأخير يحتاج إلى معرفة وتمييز ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موثوقا فيه من عدمه. الجواب على هذا يمر عبر مرحلتين كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-01) : تقييم الرقابة الداخلية



المصدر: عماد سعيد الزمر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

3- الإختبارات الأساسية للعمليات المالية:²

تعد الإختبارات الأساسية للعمليات المالية بمثابة إجراءات تصميم لإختبار التحريفات في القيم والمبالغ (ثيم المعاملات والأرصدة) التي تؤثر مباشرة في صحة وسلامة أرصدة القوائم المالية. تنقسم هذه الإختبارات إلى ثلاثة أنواع:

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 196.

² - المرجع نفسه، ص 200.

3-1- الإختبارات الأساسية للمعاملات (دورات العمليات) : تطبق هذه الإختبارات على المعاملات المالية (دورات العمليات) و (ليس الأرصدة) من أجل تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بهذه المعاملات (الوجود، الإكتمال، الدقة، التوقيت، سلامة التبويب، سلامة الترحيل والتلخيص) ترتبط بالعديد من الأدلة والأساليب، مثل: التوثيق المستندي، الإستفسارات، مع ملاحظة أنه يمكن أداء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية على المعاملات في نفس الوقت، وتعرف في هذه الحالة بالإختبارات المزدوجة لكي يستطيع المدقق أن يثق في صحة الأرصدة والمجاميع في الدفتر الكبير وميزان المراجعة وبالتالي القوائم المالية.

3-2- الإجراءات التحليلية (الفحص التحليلي) : يتم من خلال مقارنة المبالغ المسجلة بالدفاتر مع المعايير والتوقعات سواء على المعاملات أو أرصدة الحسابات وإذا كانت النتائج تشير إلى المعقولية، فإن إختبارات تفاصيل الأرصدة يتم تقليلها، أما إذا كانت النتائج تشير إلى وجود فوارق مهمة فإن الإختبارات الأساسية للمعاملات وإختبارات تفاصيل الأرصدة يجب التوسع فيها.

3-3- إختبارات تفاصيل الأرصدة: هي إختبارات تتم على قيمة الأرصدة النهائية للحسابات سواء حسابات التسيير أو حسابات الميزانية لتحديد أهداف التدقيق المرتبطة بأرصدة القوائم المالية، والتركيز الأساسي ينصب على حسابات الميزانية التي تشمل: الوجود، الإكتمال، الدقة، سلامة التبويب، التقييم، الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح.

4- إستنتاجات تقييم نظام الرقابة الداخلية:¹

بعد إختبارات نظام الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، يمكن للمدقق أن يستنتج واحد من الإستنتاجين:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا، بهدف تحديد نطاق الإختبارات الأساسية للتدقيق؛
- تزيد نفقات أي دراسة أو تقييم إضافي للنظام متضمنا إختبار الإلتزام بتطبيقه، عن المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

يتوقف المدقق إذا وصل إلى أي من الإستنتاجين عن إجراء أية دراسة أو تقييم إضافي لنظام الرقابة الداخلية، وعليه أن يقرر إما الانسحاب من عملية التدقيق إذا كان النظام يتميز بضعف بدرجة تحول دون إتمام عملية التدقيق أو الإستمرار في عملية التدقيق، ومن ثم يجب عليه في هذه الحالة أن يصمم برنامجا للإختبارات الأساسية المكثفة للتدقيق دون الإعتماد كلياً على أية إجراءات رقابة داخلية تتبعها المؤسسة. وفي كل الأحوال، يجب

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 201

أن تتضمن أوراق التدقيق الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية عرض أسباب عدم قيامه بدراسة مفصلة للنظام في تقرير محرر الهدف منه إعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ثالثا : تنفيذ الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة:

بعد ان ينتهي المدقق من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يشرع يشرع في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتأكد من صحة عناصر القوائم المالية، ويجري الإختبارات التفصيلية للأرصدة من خلال فحص حسابات الميزانية (المركز المالي) وحساب النتائج (قائمة الدخل)، بالتوازي مع هذه الإجراءات يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح له بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية.

1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية على نوعية فحص الحسابات: ¹

لقد سبق القول أن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برنامج التدخل المسطر، فالنظام الجيد يعفي المدقق من التوسع في مختلف عمليات التدقيق، ويوفر وقتا مهما للمدقق ويساعده في إمكانية تقديم رأيه حول القوائم المالية، في حين أن النظام المليء بالعيوب، قد يؤدي إلى توسيع نطاق التدخلات أو إلى إستحالة المصادقة على القوائم المالية.

إن تنفيذ برنامج التدقيق مرتبط بنوعية نظام الرقابة الداخلية، إذ تميز حالتين على النحو التالي:

1-1- إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقا فيه: الوثوق بنظام الرقابة الداخلية يعتبر دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف، فعلى المدقق القيام بالفحص المباشر للحسابات، ولكن يكتفي ببرنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم إرتكاب أخطاء أو أعمال غش في العمليات الختامية والتي يصعب على نظام الرقابة الداخلية إكتشافها.

1-2- إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير موثوقا فيه: تميز ثلاث حالات:

- **الحالة الأولى:** نقاط الضعف وتأثيراتها يمكن تصحيحها من طرف المؤسسة قبل نهاية السنة، في هذه الحالة يطلب المدقق من المؤسسة إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت والتأكد من فعاليتها
- **الحالة الثانية:** إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولكن تأثيرها تفرض على المدقق أن يواجهها بواسطة توسيع نطاق عمله، فبالتالي على المدقق أن يقوم بعمليات الفحص اللازمة عن طريق توسيع حجم العينات المعتمدة أو قد يستعمل التدقيق التفصيلي لبعض العمليات.

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 203

- الحالة الثالثة: عندما لا يمكن تصحيح نقاط الضعف قبل نهاية السنة ولا يمكن للمدقق أن يواجهها لنقادي تأثيرها على الحسابات السنوية، في هذه الحالة يرفض المدقق المصادقة على الحسابات، ويجب أن يعلم المؤسسة بذلك.

2- إجراءات تدقيق عناصر حساب النتائج (قائمة الدخل) أو حسابات التسيير:¹

- يتشكل حساب النتائج من حسابات التسيير التي تشمل على الإيرادات والأعباء، التي تتفاعل فيما بينها لتنتج النتائج التي تبين الأرباح والخسائر المحققة، تتميز هذه الحسابات برصيدها الأولي المعلوم في بداية السنة المالية لأنها تعكس نشاط المؤسسة (مداخيل - مصاريف) خلال دورة مالية واحدة.

2-1- مكونات حسابات التسيير:

- الإيرادات (المتوجات): مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم. ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقديم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.
- المصاريف: تدفقات خارجة من المؤسسة نتيجة نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معا، تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أية أنشطة مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

2-2- إجراءات تدقيق حسابات التسيير:

- يتم تدقيق حسابات الإيرادات والأعباء عن طريق تأكد المدقق من:
- تسجيل المؤسسة لجميع العمليات الخاصة بالأعباء والإيرادات، أي يوجد إحترام مبدأ الشمولية في تسجيل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالدورة محل التدقيق؛
- أن جميع الأعباء والنواتج تخص الدورة محل التدقيق، أي يوجد إحترام لمبدأ إستقلالية الدورات؛
- إحترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية في تسجيل الأعباء والنواتج، إذ تسجل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة محل التدقيق (تطبيقا لمبدأ محاسبة الإلتزام)؛
- أن الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بنشاط المؤسسة أي تكون طرفا فيها، ويكون ذلك بإستعمال التدقيق المستندي حيث يتأكد المدقق لكل عملية مستندا مبررا؛
- صحة تقييم الأعباء والنواتج من تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 220

3- تدقيق القوائم المالية كوحدة واحدة:¹

القوائم المالية الواجب إعدادها مرة من طرف المؤسسة وردت في المادة رقم 25 من قانون المحاسبة (11-07) حيث تشمل: الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال، والملحق. لذا يجب على المدقق إبداء رأيه حول هذه القوائم كوحدة واحدة ومن أجل التفصيل أكثر في هذه النقطة سنتطرق إلى:

- هدف الإفصاح في القوائم المالية:

يجب على المدقق التأكد من سلامة الإفصاح عن الحسابات كإفصاح عن طرق تقييم المخزون وأي رهونات أو ضمانات مفروضة على المخزون، ويتأكد من تبويب حسابات الدائنين أوراق الدفع في الخصوم المتداولة والالتزامات طويلة الأجل مع الفصل بين دائني العمليات التجارية وغير تجارية.

3-1 إجراءات تدقيق القوائم المالية كوحدة واحدة:

تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة حساب بحساب ليس كافيا بالنسبة للمدقق لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، لذا يلزم المدقق بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية لتعطيها الإقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها. إن فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى:

- التأكد ان الحسابات السنوية:
 - صحيحة ومنظمة؛
 - تتفق مع جميع المعطيات المحاسبية؛
 - مقدمة وفقا لمبادئ المحاسبة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
 - تأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.
- أن المعلومات الضرورية مقدمة بشكل ملائم يسمح للغير بإستعمالها، ولتحقيق هذه الأهداف يجب على المدقق التأكد من:
 - التوافق بين الميزانية وحسابات النتائج والقوائم الأخرى المنصوص عليها قانونا؛
 - أن القوائم المالية المذكورة سابقا متوافقة مع الأعمال المحققة؛
 - التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية؛
 - التوافق بين الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية محل التدقيق والميزانية الإفتتاحية التي قبلها.

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 221، 222

تحليل الشكل يبين أن المدقق مجبر على إعطاء أهمية كبيرة قبل إصداره للتقرير النهائي لأن هذه الأحداث قد تؤثر على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وذلك عند توفر أدلة إضافية عن أحداث قائمة في تاريخ هذه القوائم، مثل: إفلاس أحد العملاء يؤثر على إمكانية تحصيل دينه من طرف الشركة، لذا لابد من تعديل في مخصص الحقوق المشكوك في تحصيلها لمواجهة هذا الحدث.

1-2- أشكال الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية:

لقد خصصت المعايير الجزائرية للتدقيق " م ج ت رقم 560 " الذي يقضي أن البيانات الواردة في القوائم المالية تعبر تعبيراً كافية عن ماهو عليه واقع المؤسسة. مما يلزم تطبيق هذا المعيار الأخذ بعين الاعتبار التأثير المحتمل للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية حتى تاريخ التقرير، أما أنواع الأحداث اللاحقة فثلاث:

- أحداث لاحقة تؤثر على القوائم المالية مباشرة وتتطلب تعديلاً لتلك القوائم كما في حالة تجصيل نسبة عالية من الذمم المدنية أو تسديد الإلتزامات على أساس مختلف تمام الاختلاف مع الأسس المتبعة في السابق مما يتطلب التعديل في البنود أو العناصر التي تأثرت بالأحداث اللاحقة دون تعديل في القوائم المالية، وهكذا ترفق إيضاحات بتاريخ وقوع الحادث الذي أدى إلى الزيادة أو النقص في الأرصدة؛
- أحداث لاحقة ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة لكن من الأفضل الإفصاح عنها دزن إجراء تعديلات بالقوائم المالية نفسها بل بمرفقات إيضاحية ومثال ذلك إصدار سندات أو دفعة جديدة من الأسهم أو شراء مشروع أو مشاريع قائمة، أو حصول ضرر كبير من جراء حريق أو عوامل طبيعية أخرى؛
- أحداث لاحقة لا علاقة لها بالقوائم المالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة، هذه لا تتطلب إلحاقاً بالقوائم المالية كمعلومات إضافية إذ أن إلحاقها قد يؤدي إلى الإضرار بالمؤسسة وسياساتها خاصة حالة المنافسة كما في التغيرات الإدارية أو تسويق المبيعات على أساس جديد.

1-3- التعامل مع الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية:

- يمكن أن نستعرض مكونات المعيار الخاص بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في الآتي:
- على مسؤولي إدارة المؤسسة إبلاغ المدقق عن أية أحداث قد يكون لها تأثير على البيانات المالية خلال الفترة ما بين إقفال القوائم المالية وتاريخ التقرير، فإذا أعلم المدقق بذلك فعليه أن يقدر ما إذا كان من الواجب تعديل القوائم المالية أو لا؛

- عند إكتشاف المدقق لبعض الحقائق التي تؤثر بشكل هام على البيانات المالية بعد صدورها، عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة، وأن يراجع الإجراءات التي إتخذتها الإدارة لإشعار من إستلموا تلك القوائم المصدرة، وأن يقرر بشأنها بطلانها؛

- في حالة عدم قيام الإدارة بإجراءات إشعار الأشخاص الذين إستلموا القوائم المالية، فإنه يقوم بالإجراء المناسب لمنع الإعتماد على الأشغال المنجزة. وحسب طبيعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، يمكن: تعديل (تسوية) الحسابات، إظهار هذه الأحداث في مذكرات، إرفاقها بالحسابات السنوية.

2- التقرير عن المقارنات والمعلومات المرافقة للقوائم المالية:¹

يهدف المعيار الدولي للتدقيق ISA 710 إلى توفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات ن غذ تقع عليه مسؤولية تحديد فيما إذا كانت المقارنات متطابقة من كثرة جوانبها الجوهرية مع إطار التقرير المناسب للبيانات المالية التي يتم تدقيقها، ويدخل في إطار المقارنات وفقا للمعيار ISA 710 ما يلي:

2-1- مسؤولية المدقق تجاه الأرقام المتناظرة:

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، وباعتبار أن هذه الأرقام قد دقت من قبل مدقق آخر فإجراءات التدقيق المنجزة على الأرقام المتناظرة تكون أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، غلا أن هذا يتطلب قيام المدقق الخارجي بتقدير ما إذا كانت:

- السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/ أو إفصاحات مناسبة؛

- الرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا قد تم إجراء تسويات و/ أو إفصاحات أخرى.

2-2- تقديم التقارير:

على المدقق الخارجي أن يصدر تقريراً بالشكل الذي لا يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات، ذلك بالنظر لكون رأي المدقق يتصب على البيانات المالية للفترة الحالية ككل والتي من ضمنها الأرقام المتناظرة. وفي حالة البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من مدقق آخر، هذا يسمح للمدقق الجديد في بعض التشريعات الإشارة إلى

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 226

تقرير المدقق السابق حول الأرقام المتناظرة الظاهرة في تقرير المدقق الجديد حول الفترة الحالية ويجب أن يتضمن التقرير الجديد:

- البيانات المالية للفترة السابقة التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؛
- نوع التقرير الصادر عن المدقق السابق؛
- تاريخ ذلك التقرير.

2-3- البيانات المالية:

في حال كون المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مندرجة لأغراض المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية، ولكنها لا تشكل جزءاً منها فيترتب على مدقق الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بأن البيانات تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسب والتأكد من خضوع هذه البيانات إلى عملية تدقيق خلال الفترة السابقة أولاً، كما يتطلب قيام المدقق بتقدير فيما إذا كانت:

- السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كانت قد تم إجراء تسويات و/ أو إفصاحات مناسبة؛
- أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/ أو إفصاحات مناسبة.

3- تقرير التدقيق: ¹

يعتبر تقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية السنوية للوحدة الاقتصادية بمثابة المحطة النهائية لعملية التدقيق، ويخضع إلى جملة من الضوابط والشروط حتى يؤدي الأهداف المنوطة به ويكون السند الذي يعتمد عليه المساهمون والمستثمرون وأطراف خارجية أخرى للتأكد من صحة المعلومات المالية للمؤسسة.

فيما يلي سنتعرف على تقرير المدقق الخارجي من خلال:

3-1- تعريف تقرير التدقيق:

في إطار التدقيق القانوني هو ذلك التقرير الذي يتضمن حوصلة المهمة، ومن خلاله يبدي فيه المدقق الخارجي رأيه الفني المحايد عن صحة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية بما فيها النتائج المحققة، والتي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات.

¹ - علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 229

3-2- أهمية تقرير التدقيق:

يمكن تحديد أهمية تقرير التدقيق في العناصر التالية:

- يعتبر خلاصة المهمة، فهو بمثابة كشف عن التصرفات والأعمال والنتائج، يقدم إلى الملاك والأطراف الأخرى، وبالتالي الإستفادة من ردود أفعالهم مما يؤثر على جودة العملية ككل؛
- تحديد المسؤولية المدنية والجبائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي، والمسؤولية المهنية التي تنظمها قواعد وآداب وسلوك المهنة؛
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد، بإعتباره المنتج النهائي للتدقيق يقدم قيمة مضافة للمتعاملين من خلال تحديده لمدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الإعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم؛
- إعطاء صورة عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة بمسؤوليتها في إدارة الموارد الاقتصادية، بإعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى إلزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة ومدى إلزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة.

3-3- إصدار تقرير التدقيق:

على المدقق أن يسترشد بالقواعد التي تضمنتها معايير تقارير محافظ الحسابات التي صدرت عن وزارة المالية طبقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أفريل 2014 كما أورد كذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير تتعلق بالتقارير، حيث تلخص في أنه يجب أن يبين ويتضمن التقرير:

- ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية على الحسابات المعنية بالتدقيق بنفس طريقة الفترة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير خلاف ذلك؛
- رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة، أو إمتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

3-4- أنواع الرأي في التدقيق:

يعبر محافظ الحسابات عن رأيه بصراحة حول الحسابات السنوية، حيث يمكن أن يكون حسب إحدى الحالات التالية:

- **رأي بدون تحفظ:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، وأنها تقدم صورة مطابقة للوضع المالي ووضع الدمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية. يمكن أن يرفق هذا الرأي بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجه إلى تنوير الأطراف ذات العلاقة بخصوص الحسابات السنوية.
- **رأي بتحفظ:** يتم التعبير عن رأي بتحفظ من مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضع المالي وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية. ويجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقرير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضع المالي للكيان.
- **رفض المصادقة:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات للمصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول أو أسباب أخرى. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، الأمور التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير ما إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضع المالي.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعريف وردت بخصوص القوائم المالية منها ما يلي:

- عرفت القوائم المالية بأنها عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة، هذه القوائم تعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه الشركة على المدى القصير والمدى البعيد؛¹
- تعتبر القوائم المالية الناتج النهائي للمحاسبة حيث يتم في النهاية تلخيص جميع البيانات التي يتم تسجيلها في الدفاتر والتي تظهر على شكل لمجموعة من التقارير، والتقارير ليست هدفا في حد ذاتها وإنما وسيلة للحصول على المعلومات والنتائج للاستفادة بها في اخذ القرارات والحكم على النتائج عمليات المؤسسة وتقييم مركزها المالي؛
- ومما سبق يمكن تعريف القوائم المالية على أنها المنتج النهائي للنظام المحاسبي الذي تمت تغذيته بالبيانات التي تم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها لتعطي صورة صادقة عن الوضعية الدالية للمؤسسة، حتى بسكن مستخدميها من اتخاذ القرارات؛
- كما تتضمن القوائم المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة الميزانية، حساب النتائج جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملية عن الميزانية وحساب النتائج؛²

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية

قبل التطرق إلى عناصر القوائم المالية يستحسن الإشارة أولا إلى المعلومات التي يجب إن تظهر في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي يتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة كالاتي: ³

- تسمية الشركة الاسم التجاري رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة تقدم القوائم المالية إجباريا بالعملة الوطنية؛

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 5، الجزائر، 2005، ص8.

² قانون رقم 11-07، مرجع سبق ذكره.

³ قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيها؛
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق بها الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

بعد إن تعرفنا على المعلومات التي يجب إن تظهر في القوائم المالية سنقوم الآن بتوضيح أبرز العناصر المكونة للقوائم المالية وهذا حسب ما جاء هو النظام المحاسبي المالي:

أولاً : الميزانية

تعتبر الميزانية جدول نوع جانبيين، بعد بتاريخ معين، تظهر بأحد الجانبين أصول المؤسسة وبالجانب الآخر خصومها، وبعبارة أبسط تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.¹

1- المعلومات التي تتضمنها الميزانية:

1-1- الأصول: الأصل هو عبارة عن مورد برت رقابة المؤسسة بفعل أحداث ماضية وموجه لان يوفر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة:²

وتصنف الأصول إلى نوعين هما: الأصول غير الجارية، تشمل الأصول غير الجارية على:

الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة لاحتياجاتها والموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة وهي الأصول المعنوية مثل برامج الإعلام الآلي... والأصول العينية (مثل المباني والمعدات..).
الأصول المالية التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لان يتم بيعها خلال الإثني عشر شهراً ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.
أصول جارية تشمل الأصول الجارية على:

- الأصول التي تتوقع المؤسسة بان يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الاثني عشر شهرا النقديات شبه النقديات والعملاء.

¹ عطية عبد الرحمان المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، الطبعة الثانية، دار جيطلي، الجزائر 2011، ص 10.

² Tazdait Ali, op.cit, p 54.

1-2- الخصوم تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.¹

الأموال الخاصة: تمثل الفرق (الموجب) بين أصول المؤسسة ولمجموع خصومها الجارية وغير الجارية تصنف الخصوم إلى:

- خصوم غير جارية: هي عبارة عن ديون تاريخ استحقاقها يفوق دورة لمحاسبية؛
- خصوم جارية تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية.

ثانيا : حساب النتائج

حساب النتائج هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال الدورة، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

1 - المعلومات التي يتضمنها حساب النتائج

تتمثل المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج في الآتي:²

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد للمجاميع التسيير الرئيسية الآتية:
- الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة مخصصات الامتلاك وخسائر القيمة للتثبيات العينية مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة للتثبيات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،

النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع النتيجة الصافية لكل سهم شركات المساهمة) وفي حالة حساب

نتيجة المجموع:

- حصة الوحدات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة في النتيجة؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

¹ عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص12.

². Conseil National de la Comptabilite, Le Systeme Comptable Financier, Editions, ENAG, Algerie, 2009, p76.

ثالثا : جدول تدفقات الخزينة

يهدف إلى تقديم مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات.¹

الأنشطة التشغيلية تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليس لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار.²

الأنشطة الاستثمارية تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتج عن التنازل عن أصول طويلة الأجل.

الأنشطة التمويلية: تشمل الأنشطة التي تؤثر على حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض تدفقات الخزينة النابذة عن الفوائد وحصص ربح الأسهم يقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة لأخرى في أنشطة عمليات الاستثمار والتمويل).

رابعا : جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

يشكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول والتي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.

1- المعلومات التي يتضمنها جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

أدنى المعلومات الممكن تقديمها تخص الحركات المتعلقة بما يلي:³

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في رأس المال الخاص؛
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء؛
- العمليات على رأس المال (زيادة، نقصان، تسديد)؛
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

¹ لعشيشي جمال، مرجع سابق، ص 16.

² Tazdait Ali, op.cit, p

³ Conseil National de la Comptabilite, op. cit, p76.

خامسا : الملاحق

- يعرض الملحق لهدف تكميلي لحسن فهم كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة، ويعتبر ضروري للمستخدمين لكونه يساعدهم في تكوين صورة واضحة عن المؤسسة، ويتم فيه توضيح المعلومات الآتية:¹
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات؛
 - المعلومات الضرورية المكتملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
 - المعلومات التي يخص المؤسسات الشريكة الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيرتها، بتوضيح طبيعة العلاقات نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.

المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية وأهدافها

سنحاول من خلال هذا الفرع أن نتعرف على مستخدمي القوائم وكذا إبراز أهم أهدافها

أولا : مستخدمي القوائم المالية

- تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة ومن أهم مستخدمي هذه القوائم:²
- المديرون الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة ومختلف المصالح الداخلية للمؤسسة؛
 - ممولي المؤسسة (المالكين المساهمين البنوك والمقرضين الآخرين).
- الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية والرقابية إدارة الضرائب الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط، الهيئات الأخرى للتشريع والمراقبة).
- المتعاملين الآخرين مع الكيان كمؤسسات التأمين الإجراء، الموردون والزبائن؛
 - كل الهيئات المهمة بما فيهم الجمهور العام.

¹ Bouvier Anne-Marie, DISLE Charlotte, Introduction a la comptabilite cas pratique, dunod, Paris, France 2008, p299.

² لعشقي جمال، مرجع سابق، ص17.

ثانيا : أهداف القوائم المالية:

هدف القوائم المالية هو تقديم معلومة تمتاز بالشفافية حول الوضعية المالية، الأداء وتغير الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث تكون مفيدة لأكبر قدر ممكن من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ويمكن إبراز أهداف القوائم المالية على النحو التالي:¹

- تقديم معلومة مالية مفيدة: يجب على القوائم المالية أن تقدم معلومات مفيدة في ما يخص الوضعية المالية (الميزانية الأداء حساب النتيجة والتغيرات في الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة) للمؤسسة بغرض الإجابة على الرمل احتياجات مستخدمي هذه المعلومات.
- تقديم معلومة مالية ذات شفافية: تسمح القوائم المالية بضمان شفافية المؤسسة من خلال معلومة وافية وكاملة.
- إيصال معلومة مالية لمختلف المستخدمين: بحيث تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستخدميها، داخل أو خارج المؤسسة.

المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وجودة القوائم والتقارير المالية يحدد جودة القوائم المالية عدة معايير دولية كلما اقتربت هاته القوائم منها عكست الصورة الحقيقية للمؤسسة.

أولاً: المعايير المتعلقة بإعداد القوائم المالية

1- المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية

1-1- معيار عرض البيانات المالية (IAS01)

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

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة تدفقات الخزينة؛
- قائمة تغيرات رؤوس الأموال؛

¹ Tazdair Ali, op.cit, p.47

- ملاحق البيانات المالية.

• **مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي:** توفر الكشف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنة السنة المالية السابقة حيث أن كل فصل من هذه الكشف يتضمن بياناً للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل مع لو من السنة المالية السابقة كما يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات بعرض بياناتها بإعداد القوائم التالية:¹ الميزانية.

- جدول حسابات النتائج؛

- جدول سيولة الخزينة؛

- جدول تغير الأموال الخاصة؛

- لحق يبين القواعد والطرق المحاسبية ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

1-2- معيار السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية للأخطاء (IAS08)

الهدف: يهدف هذا المعيار إلى:²

بحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية.

- توضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية؛

- بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية.

كما تطرق المعيار إلى بعض الموضوعات المتمثلة في:

- أسس اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية والمعالجة المحاسبية؛

- المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية؛

- تصحيح أخطاء الفترات.

• **مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي:** يستند تغيير التقديرات المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على معلومات جديدة تسمح بالحصول على معلومة موثوق بها أكثر، ولا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا كان ذلك يسمح بتحسين عملية عرض القوائم المالية ويزيد من جودتها للمؤسسة، بحيث يكون

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، مرجع سابق، ص 22.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 78.

مفروضا من تنظيم أو معيار محاسبي جديد، يؤدي إلى تغيير في المبادئ والأسس والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة.¹

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

وينص النظام المحاسبي الدالي على أن تأثيرات تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء على نتائج الدورات السابقة، يتم برمليها على حساب المحول من جديد ضمن رؤوس الأموال الخاصة للدورة الجارية، أي تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج غير الموزعة.²

1-3- معيار المعلومات المالية المرحلية (IAS34):

الهدف: يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي بموجب القانون أو بطلب من السلطات المنظمة أو المؤسسات التي تختار إصدار بيان مالي لفترة أقصر من الدورة المالية الكاملة، عادة ما تكون فصل أو ستة أشهر ويهدف لمعيار إلى إعداد بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية.³

• **مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي:** يتم تطبيقه من خلال تقديم كشوف مالية تتعلق بفترات أي خلال كل أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية من أجل المزيد من إجراءات الرقابة.⁴

1-4- معيار تطبيق معايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة (IFRS01)

الهدف: يتضمن إعداد القوائم المالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية وتهدف للاستخدام العام، كما يحرص هذا المعيار على أن تحتوي هذه البيانات المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقاريرها المالية المرحلية على معلومات ذات جودة عالية وتكون كما يلي: واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوعة العرض.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74، الصادرة بتاريخ 27 نوفمبر 2007، ص 6.

² Samir merouani, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007, p84.

³ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006 ص 198

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 مرجع سابق، ص 05.

- تعرض نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية؛
- يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع لجلب مستخدميها.

• **مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي:** إن المؤسسات الجزائرية ملزمة ابتداء من 2010/01/01 بإعداد ميزانية افتتاحية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث يضع مطلب إعداد الميزانية الافتتاحية وضبط الوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي للمرة الأولى، لأن الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض البنود في الميزانية الافتتاحية والمؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي والقوائم المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشتمل على الأقل فته مقارنة واحدة، أو قد يكون مطلوب من المؤسسة أن تقدم أكثر من فترة واحدة للمقارنة.¹

2- المعايير المتعلقة بعرض الحسابات والمعلومات المالية

2-1- معيار بيان التدفق النقدي (IAS07)

الهدف يهتم هذا المعيار بالقائمة النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل التدفقات النقدية الاستغلالية والاستثمارية والتمويلية، ويعرض المعيار شكلا لقائمة التدفقات النقدية لكي تعطي صورة واضحة عن مصادر التدفقات النقدية وتقوم المؤسسة بإعداد جدول التدفق النقدي باستعمال إحدى الشكليات:²

- الشكل المباشر؛

- الشكل الغير المباشر.

ويتميز المعيار ثلاث مصادر للتدفقات:

- نشاطات تشغيلية؛

- نشاطات استثمارية؛

- نشاطات تمويلية.

• **مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي:** يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية (تدفقات الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال

¹ زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث العدد 07، 2010، جامعة ورقلة، ص 8.

² طارق عبد العال حماد دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص 928.

هذه التدفقات، بحيث يوفر معلومات وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها، كالتالي:¹

- تدفقات ناتجة عن أنشطة الاستغلال والأنشطة العملياتية؛
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية؛
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

كما تقوم المؤسسة بإعداد جدول سيولة الخزينة باستعمال إحدى الشكليين:

- الشكل المباشر؛
- الشكل الغير المباشر.

2-2- معيار حصة الأسهم من الأرباح (IAS33)

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

عندما يتم عرض البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة التي أعدت بدا يتفق مع معيار (AS27) يجب عرض الإفصاحات التي يقضيها هذا المعيار على أساس المعلومات الموحدة حيث أن المؤسسة التي تختار الإفصاح عن حصة الأسهم من الأرباح على أساس بياناتها المالية المنفصلة وينبغي أن تعرض المعلومات حول حصة السهم في الأرباح فقط في حسابات النتيجة المنفصل الخاص بها، ولا يمكن على المؤسسة عرض هذه المعلومات عن حصة السهم من الأرباح في البيانات المالية الموحدة.

• **مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي:** تناول النظام المحاسبي المالي هذا المعيار من خلال حسابات المجموعة الخامسة والمبينة كما يلي:

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

ح/ 501 حصص في المؤسسة المرتبطة.

ح/ 502 أسهم خاصة وحصص خاصة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي، 2008، ص 14.

ح/503 أسهم وسندات أخرى متضمنة حقوق الملكية.

2-3- معيار تقديم التقارير حول القطاعات (IFRS 8)

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

- فهم أفضل للأداء السابق للمؤسسة؛
 - تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المؤسسة؛
 - تكوين أحكام حول المؤسسات ككل؛
 - معرفة مناطق توزيع العملاء ومناطق الأسواق.
- **مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي:** تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشف المالية من أجل:¹

- فهم النجاعة الماضية؛
 - تقييم الأخطار ومردودية الكيان؛
 - مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها؛
 - مناطق الأسواق والعملاء التي تتعامل معها.
- كما يلزم على الشركات المعدة لهاته التقارير احترام إعداد الكشف بنفس طريقة التقديم، نفس المضمون ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشف المالية لأخر السنة، كما يمكن لذا أن تقدم هذه الكشف في شكل مختصر عند الاقتضاء.

معيار الأحداث بعد تاريخ الميزانية (IAS10)

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

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، مرجع سابق، ص 23

² طارق عبد العال حماد دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص 70. 30

- الأحداث التي تستوجب تعديلا بحيث توفر دليلا ضروريا، والتي سادت بتاريخ الميزانية والتي تعدل المبالغ المتعلقة بها؛
- الأحداث التي تشير إلى ظروف بعد تاريخ الميزانية ولا تستوجب أي تعديل للمبالغ المتعلقة بها.
- مدى اعتماده في النظام المحاسبي المالي: يجب أن تعكس الكشوف المالية لرمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.¹

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

نتطرق في هذا المبحث لدراسات لها علاقة مع موضوع الدراسة الحالية وفق مطلبين الأول يتمثل في عرض الدراسات السابقة أما الثاني المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

01- دراسة فاتح سردوك -2003-²

بغنوان: دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، المسيلة، 2003

وقد وضع مجموعة من الأهداف والمتمثلة في:

- يهدف البحث إلى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح المؤسسة النظرية والإطار العلمي، ومحاولة التوفيق بينهما؛
- يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لإتخاذ القرارات؛
- أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الإقتصاد، وهذا من خلال تكييفها واستجاباتها للإحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على المعلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من الصحة والمصداقية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، مرجع سابق، ص 23.

² فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، المسيلة، 2003

- إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فإن حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص.

02- دراسة سلامي عبد السلام-2015¹

بغنوان: تقييم جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر محافظي الحسابات مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى كفاية مخرجات النظام المحاسبي المالي في تلبية إحتياجات مستخدمي المعلومة المالية من وجهة نظر محافظي الحسابات. خلال هذه الدراسة تطرق الباحث في الجزء النظري إلى عرض النظام المحاسبي المالي ومخرجاته، وإلى عرض إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وكذا نبذة عن محافظي الحسابات، والجزء التطبيقي تم تناول عينة من مهنيين والمتمثلين في محاسبين معتمدين والمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين وغيرهم بولاية ورقلة خلال سنة 2015.

بعد تحليل نتائج الإستبيان توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- إن مخرجات النظام المحاسبي المالي تلي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات؛
- أن المؤسسات الجزائرية تلتزم بالإفصاح اللازم عند إعداد القوائم المالية، كما أن هذه القوائم المالية تعطي مستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي لهذه المؤسسات؛
- أن القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات تساعد المستثمرين في إتجاه قراراتهم الإستثمارية؛
- أن الميزانية تحتل المرتبة الأولى في الأهمية، يليها جدول حسابات النتائج، ثم يليها جدول تدفقات الخزينة، ثم جدول تغير الأموال الخاصة وفي المرتبة الأخيرة ملحق القوائم المالية؛
- أن أكثر المستخدمين إعتمادا على القوائم المالية هم إدارة المؤسسة ومصلحة الضرائب.

¹ - سلامي عبد السلام، تقييم جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر محافظي الحسابات، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

03- دراسة بسملة ملواح -2016¹

بعنوان: مسؤولية محافظ الحسابات على ضوء القانون 01-10 والممارسات الميدانية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما مدى مراقبة الواقع العملي لمسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر لما هو محدد في القانون المنظم للمهنة.

هدفت الدراسة على عرض مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر، من خلال تقييم مدى إلزام محافظ الحسابات بمسؤولياته المهنية، وتبسيط الضوء عالا أهم جوانب الموضوع ومعرفة أهم ما جاء به القانون 01-10 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي أن الهدف من تغيير القانون 91-08 الصادر سنة 1991 وتعويضه بالقانون 01-10 المؤرخ 29 جوان 2010 هو إسترجاع سلطة الدولة في الرقابة على مهنة المحاسبة.

04- دراسة بوقندرة أمينة -2018²

بعنوان: دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

تهدف هذه الدراسة المسطرة تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية " في الإجابة على إشكالية مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، بإعتبار محافظ الحسابات مصدر ثقة للأطراف ذوي المصلحة، وذلك من خلال تقريره عن مهمته القانونية السنوية، الذي يبدي فيه رأيه الفني والمحايد حول صدق وانتظام الحسابات للقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، ومدى عرضها والتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

و لتعزيز هذا التصور قام الباحث بدراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات وقد إعتد في دراسته على أداتي المقابلة والملاحظة لإثبات مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز هذه المصداقية، حيث قام الباحث بتحلي عينة تتكون من 15 تقرير محافظ الحسابات، وخاصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات يساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال رأيه الفني حول صدق إنتظام القوائم المالية ن سلمة نظام الرقابة الداخلية، دم معلومات

¹ - بسملة ملواح، مسؤولية محافظ الحسابات على ضوء القانون 01-10 والممارسات الميدانية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016

² - بوقندرة أمينة، دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

حول إلزام المؤسسة بالأحكام والتشريعات التي تنظم المؤسسة، التعليق على تطور البنود الرئيسة للقوائم المالية وأسباب ذلك، توصيات وإقتراحات وهذه المعلومات تعزز من مصداقية القوائم المالية.

05- دراسة شيبه إيناس -2020¹

بعنوان: دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020

تمحورت إشكالية الدراسة في: كيف يكون دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات بصفة عامة وإبراز دوره في زيادة موثوقية الكشوفات المالية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها كونه مسؤول عن إكتشاف التلاعبات والممارسات الإحتيالية التي تقوم بها الإدارة.

من أهم النتائج والإستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة هي عملية التدقيق الذي يقوم بها محافظ الحسابات، تزيد من موثوقية ومصدقية الكشوفات المالية حيث يقوم بإعطاء صورة واضحة وشفافة عن الوضعية المالية للمؤسسة مما ينعكس إيجابيا على الأطراف ذات العلاقة في إتخاذ القرارات الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

01- دراسة Zabihollah Rezaee-2004²

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الطرق التي تساعد على إستعادة ثقة المجتمع (مستخدمي القوائم المالية) في القوائم المالية ومهنة المراجعة في المجتمع الأمريكي، خاصة بعد تفاقم مشكلة تعدد حالات الغش المالي، وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية للعديد من الدراسات والتنظيمات المهمة بمهمة المحاسبة والمراجعة، لأن ثقة المجتمع في أحكام مراقبي الحسابات وسمعتهم تلعب دور هام في وظيفة المحاسبة والمراجعة كخدمة مضيغة للقيمة، توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ضعف ثقة المجتمع في التقارير المالية المنشورة ومهنة المراجعة يرجع إلى تعدد حالات الغش المالي في القوائم في الشركات العامة (المسجلة في البورصة)، وما تبع ذلك لإفلاس العديد من الشركات؛

¹ - شيبه إيناس، دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020.

²-zabihollah rezaee, "restoring public tru in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing ", managerial auditing journal, (2004), vol,19 issue:1, PP,134-148,

- إستعادة هذه الثقة مرة أخرى يتطلب جهود واعية ومدرسة لكل الأطراف (المشرعين، المنظمين، الجهات المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة، مجتمع الأعمال، مهنة المحاسبة)؛

02- دراسة Douglas J. Skinner And Suraj Srinivasan 2012¹

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول إبراز أهم الأساليب للحصول على جودة التدقيق المحاسبي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية، وتهدف هذه الدراسة على تقييم أدلة مراجع الحسابات اليابانية وكذا التركيز على أهمية سمعة المراجع في تحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية، كما ركزت بشكل خاص على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي.

واستعان الباحث في معالجة بحثه بالمنهج التحليلي التجريبي فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على سمعة المدققين والوسائل اللازمة للحصول على تدقيق ذو جودة عالية، أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد إستخدم الباحث المنهج التجريبي من خلال دراسة عينة المجموعة مؤسسات من أجل الوقوف على الوقوف على مشاكل الجودة في التدقيق.

03- دراسة Mohammed Abdullah Al Momani & Mohammed Ibrahim Obeidi²

"The Effect Of Auditors Ethies On Their Delectation Of Creative Accounting Practices: A Fild Study"

تهدف الدراسة إلى بيان تأثير أخلاقيات المراجعة على قدرة المراجعين لإكتشاف ممارساتهم محاسبة إبداعية، وأن تأثر قدرة المراجعين على إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقواعد المختلفة لأخلاقيات التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى النقاط التالية:

إن إستقلالية المراجعين تؤثر في قدرة مراجعي الحسابات على إكتشاف ممارستهم للمحاسبة الإبداعية، وبعبارة أخرى، مع زيادة قدرة مراجعي الحسابات، بقدرتها على إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي أيضا زيادة.

إن قدرة المراجعين على إكتشاف ممارسات المحاسبة لإبداعية تتأثر بنزاهتهم وموضوعيتهم، تكشف الدراسة أنه بما أن المراجعون يتمتعون بمزيد من النواهو وهم أكثر موضوعية، كما تزيد قدرتهم على الكشف عم ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

¹- douglas J.Skinner articles, audit quality and auditor reputation evidence from japon ,journal of accounting and auditing N:05,87, university of Chicago,2012

²- Mohammed Abdullah Al Momani & Mohammed Ibrahim Obeidat, The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study, International Journal of Business and Management.

إن قدرة المراجعين على إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بجوانب أو قواعد أخلاقيات المراجعة الأخرى كرسوم طارئة، وحقوق الإعلان، والتنظيم الشكلي والإسمي. حيث أن هذه القواعد الأربعة لأخلاقيات المراجعين تؤثر على قدرتها على إكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية أكثر من إستقلاليتها ونزاهتها وموضوعيتها؛

- أن جميع القواعد جوانب وقواعد أخلاقيات التدقيق تؤثر، في نقاط القوة المختلفة، على مراجعي الحسابات عمليا القدرة على إكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية. في مزيد من التفاصيل، وجدت هذه الدراسة قدرة المدقق على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر مجموعة كاملة من أخلاقيات مراجعة الحسابات؛

04- دراسة Ezeani Nneka Salomé And Others¹

"The Effect Creative Accounting On The Job Performance Of Accountants / Auditors In Reporting Financial Statement In Nigeria"

تهدف الدراسة إلى تحديد أثر المحاسبة الإبداعية على الأداء الوظيفي للمحاسبين والمراجعين في إعداد التقارير المالية في نيجيريا من خلال تجديد الإستراتيجيات المستخدمة من قبل المحاسبين والمراجعين لتجنب المحاسبة الإبداعية في أي من تعاملاتهم المالية استخدمت الدراسة الإستقصائية وتم إختيار 227 من أصل 500 مجيب، من بين النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة هو أن المحاسبين والمراجعين يستخدمون المحاسبة الإبداعية من خلال زيادة الأرباح كآلية لجذب المستثمرين والموارد وهي خدع إحتيالية للممارسات المحاسبية غالبا ما تؤدي إلى عواقب وخيمة.

وأن ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكوك فيها أخلاقيا تؤثر بشكل كبير على كل من إختيار السياسة المحاسبية ومعالجة المعاملات في التقارير المالية، ثم تقديم الإقتراحات التالية:

- التنظيم المحاسبي والقواعد الأخلاقية المحكمة من قبل الهيئات التنظيمية يمكن في الحد من تثير المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية والهبوط السائد لسوق المال النيجيري؛
- إعتقاد مجموعة واحدة من معايير لتقارير المالية العالمية المعروفة بإسم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ويجب تبنيها من قبل المحاسبين؛
- الحاجة الملحة لممارسة المراقبة لبدء في رفع جودة التقرير المالي على مستوى العالم؛

¹ - Ezeani Nneka Salome and others, The Effect of Creative Accounting on the job performance of Accountants/ Auditors in Reporting Financial Statement in Nigeria, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.9; May 2012, pp :1-28

- مجلس المعايير المحاسبية النيجيري (NASB) يجب أن يمنح له صياغة إطار منظم جيداً لتنظيم المحاسبة وقبول ومراجعة والتحقق من البيانات المالية لجميع الشركات؛
- ينبغي للهيئات التنظيمية في نيجيريا صياغة القواعد التي تقلل من استخدام تقدير والتنبؤ الشخصي في معالجة بعض المدخلات في التقارير المالية.

05- دراسة Nuraini Abdul Aziz And Others¹

" Relationship Between Auditors, Ethical Judgments, Quality Of Financial Reporting And Auditors, Attitude Towards Creative Accounting: Malaysia Empirical Evidence "

تتمثل أهداف الدراسة في تحديد العلاقة بين الأحكام الأخلاقية لمراجعي الحسابات وجودة التقارير المالية وموقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة تجريبية في ماليزيا، وكان المشاركون في الدراسة 178 مراجعاً في وادي كلانج ز سيلانغور، تشير الدراسة إلى وجود علاقة مهمة بين أخلاقيات المراجعين للأحكام وجودة التقارير المالية وموقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية.

و علاوة على ذلك أن هناك علاقة كبيرة بين الأحكام الأخلاقية لمراجعي الحسابات وجودة التقارير المالية، وأن هذه النتائج مهمة للغاية لتحديد رؤية وموقف مراجعي الحسابات الماليزيين من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مراجعة التقارير المالية لإستكمال الأدلة التجريبية، ويعتقد الباحثون أن الأمر يحدث بسبب اختلاف الثقافات وعقول مراجعي الحسابات في إدراك المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها، وتوصي هذه الدراسة بأن تدعم مهنة المحاسبة قانونها الأخلاقي بحيث يكون المحاسب أو المراجع كفرد أقل إستعداداً للتواطؤ وقد أصبح هذا أمراً حتمياً في ضوء التحديات الأخلاقية للمحاسبة المهنية التي تطرحها المحاسبة الإبداعية الناتجة عن النطاق الهائل لإساءة استخدام السياسة المحاسبية، والحكم الإفتراضي حول المستقبل وإعادة تصنيف وعرض الأرقام في البيان المالي.

¹ - Nuraini Abdul Aziz and others, Relationship between Auditors' Ethical Judgments, Quality of Financial Reporting and Auditors 'Attitude towards Creative Accounting: Malaysia Empirical Evidence, International Journal of Business, Humanities and Technology ,Vol. 5, No. 3, June 2015, pp 81-84

الجدول رقم (01-01) : المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسات	المنهج	الهدف	المجتمع أو العينة
السابقة	فاتح سردوك	دراسة حالة	مؤسسة وطنية
	سلامي عبد السلام	دراسة ميدانية	محافظي الحسابات ومهنيين
	بسمة ملواح	دراسة ميدانية	محافظي الحسابات
	بوقندرة أمينة	دراسة ميدانية	محافظي الحسابات
		توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لإتخاذ القرارات	
		إبراز مدى كفاية مخرجات النظام المحاسبي المالي في تلبية إحتياجات مستخدمي المعلومة المالية من وجهة نظر محافظي الحسابات	
		عرض مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر، من خلال تقييم مدى إلتزام محافظ الحسابات بمسؤولياته المهنية، ومعرفة أهم ما جاء به القانون 01-10	
		الإجابة على إشكالية مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، بإعتباره مصدر ثقة للأطراف ذوي المصلحة وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني والمحايد	

مكتب محافظ حسابات	إبراز الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات بصفة عامة مع إبراز دوره في زيادة موثوقية الكشوفات المالية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها كونه عن إكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تقوم بها الإدارة	دراسة ميدانية	شيبه إيناس	السابقة
تنظيمات مهتمة بمهنة المحاسبة	توضيح الطرق التي تساعد على إستعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية ومهنة المراجعة في المجتمع الأمريكي	دراسة نظرية تحليلية	Zabihollah Rezee	
مجموعة مؤسسات	تقييم أدلة مراجع الحسابات في المؤسسات اليابانية وكذا التركيز على أهمية سمعة المراجع في تحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية، والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق	دراسة تحليلية تجريبية	Douglas J. Skinner And Suraj Srinivasan	
محافظي الحسابات	بيان تأثير أخلاقيات المراجعة على قدرة المراجعين لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية .	دراسة ميدانية	Mohammed Abdullah Al Momani & Mohammed Ibrahim Obeidi	
محاسبين ومحافظي الحسابات	تحديد أثر المحاسبة الإبداعية على الأداء الوظيفي للمحاسبين والمراجعين في إعداد التقارير المالية في نيجيريا.	دراسة إستقصائية	Ezeani Nneka Salomé And Others	

مراجعي الحسابات	تحديد العلاقة بين الأحكام الأخلاقية لمراجعي الحسابات وجودة التقارير المالية وموقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة تجريبية في ماليزيا.	دراسة تجريبية	Nuraini Abdul Aziz And Others	
مكتب محافظ حسابات	براز الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية وتلبية متطلبات المستخدمين في إتخاذ القرارات.	دراسة ميدانية	الدراسة الحالية	إلآية

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و كذا تقديم مفاهيم عامة و شاملة حول القوائم المالية في الجانب النظري ، و يتبين أن محافظ الحسابات يتصف بالإستقلالية و التأهيل العلمي و العملي ، و تكمن مهمته الرئيسية في فحص الحسابات و القوائم المالية و إستخراج الثغرات و العيوب المتسببة في حدوث هذه الأخطاء و التجاوزات من خلال إعداد التقرير العام و التقارير الخاصة و ذلك لتحقيق تطبيق المبادئ و المعايير المهنية و الإجراءات ، و التي تمكن الأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية من الإعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم .

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات ومدى مساهمته في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في الجانب النظري، سنقوم بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ حسابات، وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للتقرب أكثر للواقع الميداني للجانب العلمي للدراسة وذلك من خلال دراسة تقرير لمحافظ الحسابات على مستوى المكتب من خلال إختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: التعريف بمكان الدراسة

المبحث الثاني: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: دراسة عينة لتقرير محافظ الحسابات

المبحث الأول: التعريف بمكان الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة الميدانية للجانب التطبيقي من هذا الموضوع، كما سنقوم بتقديم المعايير والقوانين المعمول بها على مستوى المكتب.

المطلب الأول: تقديم مكتب محاسب معتمد - محافظ الحسابات وخدماته

أولاً: التعريف بالمكتب

مكتب محافظ الحسابات C.A.C نشأ هذا المكتب بعد حصول محافظ الحسابات على الاعتماد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بموجب قرار اعتماد محافظ حسابات - محاسب معتمد رقم 4210 / وم / م وم / 2020 والمتواجد مقره بحي 05 جويلية بلدية الوادي ولاية الوادي¹

ثانياً: خدمات مكتب محافظ الحسابات

- مسك المحاسبة العامة، والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛
- المصادقة على صحة الحسابات السنوية للشركات حسب المادة 24 من القانون 01.10 المتعلق بمهام محافظ الحسابات؛
- يفحص الحسابات السنوية وتجانسها مع الوضعية المالية ونتائج عمليات السنة؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات للمؤسسات التي يراقبها أو الهيئات التابعة لها؛
- يقوم بإعلام المسيرين والشركاء بكل نقص قد يكتشفه أو يعرقل استمرار المنشأة وإستغلالها السلبي؛
- يقوم بإعداد التقارير التالية وإبداء رأيه الفني بها؛
- يقوم بإجراء تقرير الرقابة الداخلية؛
- تقرير المصادقة على القوائم المالية المفردة والمجمعة؛
- تقرير حول تطور النتيجة وأعلى خمس أو عشر رواتب الأجور؛
- تقرير حول حركة رؤوس الأموال والتدفقات النقدية؛
- القيام بتكوين المتربصين.

¹ - وثائق خاصة مقدمة من طرف محافظ الحسابات

المطلب الثاني: المعايير والقوانين المستخدمة في مكتب محافظ الحسابات

المعايير التي يسترشد بها محافظ الحسابات في المكتب لتقييم القوائم وإعداد تقارير المراجعة.

أولاً: المعايير المعمول بها

الإطار المرجعي لعمل محافظ الحسابات في عمله في إطار محاكاة معايير المراجعة الدولية IAS والتي إصطلح عليها معايير التدقيق الجزائرية NAA والتي صدرت من طرف المجلس الوطني للمحاسبة في أربع مقررات لوزارة المالية الجزائرية تضمنت 16 معيار جزائري للتدقيق.

الجدول رقم (01-02) ¹: المعايير المعمول بها على مستوى المكتب

نوع المعيار	مجال التطبيق	العمل بالمعيار
م ج ت رقم 210: الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.	معمول به
م ج ت رقم 505: التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار إستعمال المدقق إجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة	معمول به
م ج ت رقم 560: الأحداث اللاحقة	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية	معمول به
م ج ت رقم 580: التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية	معمول به

¹ - مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

الجدول رقم (02-02) ¹: المعايير المعمول بها على مستوى المكتب

نوع المعيار	مجال التطبيق	العمل بالمعيار
م ج ت رقم 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية	معمول به
م ج ت رقم 500: العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق بما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة وكافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة.	معمول به
م ج ت رقم 510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية	معمول به
م ج ت رقم 700: تأسيس الراي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	يعالج هذا المعيار إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.	معمول به

¹ - مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

جدول رقم (02-03)¹: المعايير المعمول بها على مستوى المكتب

نوع المعيار	مجال التطبيق	العمل بالمعيار
م ج ت رقم 520: الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، والزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق	معمول به
م ج ت رقم 570: إستمرارية الإستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية.	معمول به
م ج ت رقم 610: إستعمال أعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته	معمول به
م ج ت رقم 620: إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق	معمول به

¹ - مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

جدول رقم (02-04)¹: المعايير المعمول بها على مستوى المكتب

نوع المعيار	مجال التطبيق	العمل بالمعيار
م ج ت رقم 230: وثائق التدقيق	يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدق وتدقيق الكشوف المالية	معمول به
م ج ت رقم 510: العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة	يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية	معمول به
م ج ت رقم 530: السبر في التدقيق	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق	معمول به
م ج ت رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.	معمول به

¹ - مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

ثانيا: القوانين المعمول بها على مستوى المكتب

- القانون رق 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1413 هـ الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، محافظ الحسابات؛
- النظام المحاسبي المالي SCF القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007؛
- القانون التجاري المعدل والمتمم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975؛
- القانون رقم 91/08 المؤرخ في 27/04/1991؛
- تعليمات وزارية رقم 02 المؤرخة في 29/10/2010؛
- قرارات صادرة في شأن اعتماد معايير التدقيق الجزائرية NAA.

المبحث الثاني: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

تخص الدراسة الميدانية في دراسة مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، وكيفية إختبار العينة ومصادر المعلومات والأدوات المستخدمة فيها وذلك من أجل إثبات الفرضيات أو نفيها.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

من أجل الإجابة على الإشكالية وعن مختلف الأسئلة السابق طرحها سيتم الإعتماد على منهجين، الأول المنهج الوصفي والأسلوب الذي يصف ويقيم دور محافظ الحسابات ومساهمته في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية من خلال المسح النظري والجمع للمادة العلمية ،حيث الإعتماد عليه سمح لنا بزيادة رصيد المعرفة عن الموضوع هذا فيما يخص الجانب النظري، أما الثاني تمثل في الإعتماد عل منهج دراسة الحالة، حيث تم الإعتماد على دراسة عينة من تقرير محافظ الحسابات من خلال الزيارة المباشرة والمقابلة والملاحظة كأداة فعالة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لإختبار فرضيات البحث وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

1- **مصادر المعلومات:** لمعالجة الجانب النظري قمنا بإستخلاص أهم الدراسات، الكتب والمقالات والتقارير والمنشورات، وذلك للإحاطة بجميع النواحي المتعلقة بالجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي قمنا بإجراء تربص ميداني بمكتب محافظ الحسابات بغية دراسة وتحليل تقرير مراجع الحسابات الذي يخص شركة الأشغال العمومية الكبرى والري.

2- **مجتمع الدراسة** عند إختبار مجتمع الدراسة، تم وضع شرط أساسي يخص محافظ الحسابات، وهو المصرح له بمزاولة مهنة

المراجعة إضافة إلى إمكانية الحصول على المعلومات، نظرا لثقافة التحفظ والسرية في المهنة التي تسود بيئة الأعمال في الجزائر، والذي أثر بشكل كبير على حجم عينة الدراسة من حيث عدد المؤسسات وسنوات الدراسة.

3- **عينة الدراسة** كانت دراسة الحالة بمكتب محافظ الحسابات من أجل تحليل عينة من تقرير محافظ الحسابات من المكتب محل الدراسة لرؤية مدى مساهمته في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية وفق المبادئ المحاسبية والقواعد المتعارف عليها.

4- **متغيرات الدراسة** تنقسم متغيرات الدراسة إلى المتغير المستقل والمتغير التابع، ووضع كل متغير كما يلي:

- **المتغير المستقل:** يتمثل في محافظ الحسابات كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية على المستوى الداخلي طاة الخارجي سواء لأغراض الرقابة أو الإستثمار، للتحقق من سلامة القوائم المالية.
- **المتغير التابع:** يتمثل في عرض القوائم المالية لتحديد مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع من خلال فحص وتقييم إختبار صحة المعلومات المالية والمحاسبية المعروضة في القوائم المالية ومدى توافقها للقوانين والمبادئ المتعارف عليها في الإفصاح.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

يعتبر محافظ الحسابات مراجع خارجي للمؤسسة، فعند تنفيذه لمهمته يقوم بالتصريح بكافة النقائص والأخطاء ونقاط الضعف التي قام باكتشافها جراء التحقق والفحص للكشوفات المحاسبية، وإبداء رأيه في تقرير نهائي تحت إسمه الخاص يعبر فيه بصراحة عن مصداقية عرض القوائم المالية، لذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة لمستعملي المعلومات المحاسبية والمالية.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات لشركة كنال هيدرو فور للأشغال العمومية الكبرى والري: " SARL CANAL HYDRO FOR "

بعد إتصالنا بمكتب محافظ الحسابات إقترح علينا دراسة شركة ذات مسؤولية محدودة، لمعرفة تقنيات وأدوات التدقيق والمراجعة لكل القوائم المالية والكشوفات المحاسبية الصادرة من طرف إدارة المؤسسة والمرسلة للمكتب قيد الفحص والتأكد الخارجي لها وتم إختبار القوائم المالية للشركة للسنة المالية لسنة 2022.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية للشركة

أولاً: التعريف بالشركة هي شركة جزائرية ذات المسؤولية المحدودة متخصصة في الأشغال العمومية الكبرى والري تأسست بتاريخ 2016/07/19، خاضعة للقانون التجاري، برأس مال قدره 1.000.000.00 دج وتم تعديله في ستة 2020/07/26 ليصبح 21.000.000.00 دج.

الجدول رقم (02-05): ميزانية الأصول للشركة لدورتين متتاليتين: 2022/2021

الأصول	المبالغ الإجمالية	الإهلاكات والمؤنات	المبالغ الصافية 2022	المبالغ الصافية 2021
الأصول الثابتة (غير جارية) التثبيات العينة - الأراضي - المباني - التثبيات العينة الأخرى - التثبيات قيد الإنجاز - القروض والأصول المالية الأخرى الغير جارية	2.407.475.00		2.407.475.00	8.550.415.00 1.649.124.00
مجموع الأصول الغير جارية	2.407.475.00		2.407.475.00	10.199.541.00
الأصول الجارية - المحزونات الزبائن والحسابات المرتبطة بهم - الزبائن - مدينون آخرون - ضرائب ورسوم - الديون الأخرى وما شابهها الحسابات المالية - توضيفات وأصول مالية جارية	24.563.294.00 4.555.254.00 36.507.427.00		24.563.294.00 4.555.264.00 36.507.427.00	308.717.00 23.111.603.00 15.740.421.00

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

				- أموال الخزينة
39.160.742.00	65.625.986.00		65.625.986.00	مجموع الأصول الجارية
49.360.284.00	68.033.452.00		68.033.461.00	المجموع العام للأصول

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

الجدول رقم (02-06): ميزانية الخصوم للشركة لدورتين متتاليتين: 2022/2021

2021	2022	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
		- رأس المال الصادر
21.000.000.00	21.000.000.00	- رأس المال غير المطلوب
	3.477.240.00	- العلاوات والاحتياطات
		- فارق إعادة التقييم
		- فارق المعادلة
	3.722.649.00	- النتيجة الصافية
1.819.744.00		- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
1.740.967.00		- حصة الشركة المدمجة
		- حصة ذوي الأقلية
24.560.712.000	28.199.889.00	المجموع 1
		الخصوم غير الجارية
		- القروض والديون المالية
		- الضرائب المؤجلة والمرصود لها
		- الديون الأخرى غير جارية
		- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
/	/	المجموع 2
		الخصوم الجارية
19.291.704.00		- الموردون والحسابات الملحقه
1.456.672.00	34.008.358.00	- الضرائب
4.040.995.00	1.794.197.00	- الديون الأخرى
	4.076.016.00	- خزينة الخصوم
24.799.571.00	39.833.572.00	المجموع 3
49.360.281.00	68.033.462.00	المجموع العام للخصوم (3+2+1)

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

الجدول رقم (02-07): جدول حسابات النتيجة للشركة لدورتين متتاليتين: 2022/2021

2021	2022	البيان
39.411.497.00	63.966.348.00	رقم الأعمال (أشغال الري)
/	/	إعانات الإستغلال
39.411.497.00	63.966.348.00	1- إنتاج السنة المالية
28.977.879.00 5.522.045.00	43.064.829.00 12.721.475.00	المشتريات المستهلكة الخدمات خارجية والخدمات الخارجية الأخرى
34.499.924.00	55.786.304.00	2- إستهلاكات السنة المالية
4.911.573.00	8.180.044.00	3- القيمة المضافة للإستغلال
713.711.00 441.160.00	974.249.00 694.801.00	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
3.756.702.00	6.510.993.00	4- إجمالي فائض الإستغلال
+ 10.000.00 16.666.00 1.345.333.00 /	+ 94.166.00 1.297.524.00 312.583.00 /	المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهلاكات والمؤونات إسترجاعات الإستغلال عن خ ق والمؤونات
2.404.705.00	4.995.052.00	5- النتيجة العملياتية
/	/	المنتجات المالية
/	57.166.00	الأعباء المالية
2.404.705.00	4.937.252.00	6- النتيجة المالية
2.404.705.00	4.934.885.00	7- النتيجة العادية قبل الضريبة
/	/	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية
/	/	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية
39.421.497.00	64.062.149.00	8- مجموع منتجات الأنشطة العادية
37.016.790.00	59.123.262.00	9- مجموع أعباء الأنشطة العادية
2.404.707.00	4.937.885.00	10- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
1.819.744.00	3.722.649.00	11 - صافي نتيجة السنة المالية (RN)

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

المطلب الثاني: التعليق على عرض القوائم المالية للشركة

إن الأخذ بعين الاعتبار بتوصيات محافظ الحسابات يؤدي إلى العرض الصادق للقوائم المالية من طرفه للشركة، مما يساهم في إعطاء صورة واضحة وشفافة عن المركز المالي لها، لهذا الغرض سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل القوائم المالية لدورة 2022، من خلال دراسة ومناقشة وإختبار مجموعة القوائم المالية والقوائم الملحقة لها وفق التقنيات المستخدمة في مكتب محافظ الحسابات والمعايير المعتمدة في ذلك.

أولاً: تدقيق حسابات الأصول تدقيق الأصول الثابتة

1- أعمال المراجعة الخاصة بالأصول الثابتة: تمثلت أعمال المراجعة من طرف محافظ الحسابات فيما يلي:

- التأكد من تطابق حركات وأرصدة الحسابات بين دفتر الأستاذ، وميزان المراجعة والميزانية؛
- التأكد من تطابق أرصدة إعادة فتح الحسابات مع أرصدة غلق الدورة السابقة؛
- التقارب بين المعطيات المحاسبية والمعطيات خارج المحاسبة لمختلف العناصر مع المبالغ المسجلة في حساباتها؛
- التأكد من أن التسجيلات المحاسبية مبررة بالوثائق القانونية؛
- معاينة مسك الأصول الثابتة؛
- التأكد من وجود الجرد المادي للثببتات؛
- معاينة مختلف عقود التأمين؛
- التأكد من مطابقة معايير الإهلاك مع المعايير الدولية؛
- التأكد من أن حركة الحسابات مبررة ومسجلة.

2- تقديم الأصول الثابتة:

الجدول رقم (02-08): جدول الأصول الثابتة للشركة 2022/12/31

البيان	رصيد أول الدورة	الحركات		رصيد آخر الدورة
		مدین	دائن	
الأراضي	/	/	/	/
تهيئة الأراضي	/	/	/	/
مباني	/	/	/	/
التركيبات التقنية	/	/	/	/
المعدات والأدوات	10.205.000.00	/	10.205.000.00	/
تثبيات عينية أخرى	1.649.124.00	3.473.095.00	2.714.744.00	2.407.475.00
تثبيات قيد الإنجاز	/	/	/	/
	11.854.124.00	3.473.095.00	12.919.744.00	2.407.475.00

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

الجدول رقم (02-09): الأصول الثابتة والإهلاكات المتراكمة للشركة

بيان الحساب	المبلغ الإجمالي	الإهلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية	ن ق ص م
تهيئة الأراضي	/	/	/	/
البناءات	/	/	/	/
التركيبات التقنية	/	/	/	/
المعدات والأدوات	10.205.000.00	10.205.000.00	0.00	00
تثبيات عينية أخرى	2.407.475.00	0.00	2.407.475.00	%100
المجموع	11.854.124.00	10.205.000.00	2.407.475.00	% 20.30

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

الجدول رقم (02-10): تطور التثبيات للشركة خلال دورة 2022

بيان الحساب	رصيد أول الدورة	رصيد آخر الدورة	التغيرات	نسبة التغيرات
الأراضي	/	/	/	/
تهيئة الأراضي	/	/	/	/
البناءات	/	/	/	/
التركيبات التقنية	/	/	/	/
المعدات والأدوات	10.205.000.00	0.00	10.205.000.00	% 100
تثبيات عينية أخرى	1.649.124.00	2.407.475.00	758.351.00	% 46
تثبيات قيد الإنجاز	/	/	/	/
المجموع	11.854.124.00	2.407.475.00	10.963.351.00	% 92

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- إنخفض المبلغ الإجمالي للتثبيات العينية في 2022/12/31 إلى 2.407.475.00 دج الذي يمثل 3.53 % من مجموع الميزانية، حيث طرأ تغير يقدر ب 80 % مقارنة مع دورة 2021؛
- معدلات الإهلاك التي تطبقها الشركة تقع ضمن نطاق المعدلات المقبولة والمعمول بها عموماً؛
- تم إجراء الجرد المادي للأصول الثابتة وفقاً للشروط والإجراءات المطلوبة؛
- لا توجد ملاحظات خاصة يتوجب الإدلاء بها.

• تدقيق الأصول الجارية:

- التحقق من أرصدة إعادة فتح الحسابات يتوافق مع أرصدة غلق الدورة السابقة.
- معاينة الجرد المادي للمخزونات لنهاية الدورة وتجديد الفروقات ومعالجتها.
- مراقبة ومطابقة حركات الحسابات وأرصدها بين دفتر الأستاذ وميزان المراجعة والميزانية.
- التأكد من أن مختلف التأمينات على المخزونات تغطي مختلف الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها المخزونات.
- التأكد من أن المخزونات ملك للشركة وأيضاً التأكد من استعمال معايير الترتيب والتخزين والقيام بإجراء الجرد مع تحديد المخزون بالقينة والكمية .

1- المخزونات

الجدول رقم (02-11): تغيرات المخزونات (مواد مستهلكة وتمويلات أخرى) للشركة لدورة 2022

البيان	رصيد أول الدورة	الحركات		رصيد آخر الدورة
		مدين	دائن	
أنابيب الصرف الصحي PEHD	/	25.653.667.00	25.653.667.00	0.00
أنابيب التنقيب الإرتوازية	/	10.689.028.00	10.689.028.00	0.00
الإسمنت	/	4.275.611.00	4.275.611.00	0.00
غطاء من الفونت الثقيل لقنوات الصرف الصحي	308.717.44	2.137806.00	2.446.523.00	0.00
المجموع	308.717.44	42.756.112.00	43.064.829.64	0.00

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

الجدول رقم (02-12): ملخص مشتريات المواد الضرورية للشركة لدورة 2022:

بيان الحساب	المبلغ السنوي	%
أنابيب الصرف الصحي PEHD	25.653.667.00	60 %
أنابيب التنقيب الإرتوازية	10.689.028.00	25 %
الإسمنت	4.275.611.00	10 %
غطاء من الفونت الثقيل لقنوات الصرف الصحي	2.137806.00	05 %
المجموع	42.756.112.00	100 %

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- إنخفاض مجموع المخزونات في 2022/12/31 ليصل إلى 0.00 دج، أي إستهلاك كلي للمخزونات؛
- المشتريات من المواد واللوازم تتمثل أساسا في أنابيب التنقيب وأنابيب الصرف الصحي بالإضافة وإلى الإسمنت؛
- المدخلات من مخزونات المواد الأولية واللوازم تتوافق مع مبالغ المشتريات، والمخرجات من هذه المخزونات تتوافق مع التسجيلات في دائن حساباتها وفي مدين حسابات الإستهلاكات؛

- تم تسجيل جميع المشتريات بشكل منتظم ز منهجي في حسابات الشراء المناسبة؛
- تشكل المراقبة الصارمة لمخزون السلع والمواد اللازمة والجرد النهائي حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمعمول بها؛
- لا توجد ملاحظات خاصة يتوجب الإدلاء بها.

2- المديونية

- التحقق من أرصدة إعادة فتح الحسابات تتوافق مع أرصدة غلق الدورة؛
- القيام بالمراجعة العامة لتطابق مختلف الوثائق المحاسبية بين دفتر الأستاذ وميزان المراجعة والميزانية؛
- التأكد من مختلف الحسابات والعمليات المسجلة على أساس الوثائق القانونية المبررة؛
- مراجعة العمليات التي تخص التسبيقات المدفوعة للموردين مبررة بوثائق قانونية مسجلة بطريقة محاسبية صحيحة؛
- التأكد من إعداد حالات التقارب البنكي الدورية ومن ثم تسوية البنك وإجراء القيود التعديلية اللازمة؛
- التأكد من صحة حسابات الصندوق والتسبيقات المقدمة ومطابقتها مع ما هو مقيد محاسبيا.

الجدول رقم (02-13): جدول تطور المديونية للشركة لدورة 2022

بيان الحساب	رصيد أول المدة	رصيد نهاية المدة	التغيرات	نسبة التغير
الموردون	19.291.704.00	34.008.358.00	14.716.654.00	76 %
الزبائن	22.917.503.00	23.220.283.00	302.780.00	1.32 %
الضرائب على النتائج- الدولة	/	/	/	/
الضرائب والرسوم الأخرى	338.565.00	4.555.264.00	4.216.699.00	1245 %
الشركاء الحسابات الجارية	4.000.000.00	4.000.000.00	0.00	0.00 %
الحسابات الانتقالية	/	/	/	/
الأعباء المعاينة سلفا	/	/	/	/
البنوك حسابات جارية	2.024.214.00	9.004.902.00	6.980.688.00	32 %
الصندوق	13.716.208.00	27.502.526.00	13.786.318.00	100.51 %
المجموع	62.288.194.00	102.291.333.00	40.003.139.00	64.22 %

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- إرتفاع مجموع المديونية في نهاية الدورة إلى 42.563.622.00 دج بزيادة تقرب 18.933.359.00 دج أي 80% والتي توزع على حسابات مالية البنك والصندوق، والديون على الزبائن 22.220.283.00 دج بنسبة

1.32% والموردين 34.008.358.00 دج بنسبة 76%، كما يتضح أيضا أن الجدول أعلاه زيادة الموردون

والضرائب والرسوم الأخرى بنسبة معتبرة جدا؛

- غياب حالات التقارب البنكي؛
- بالرغم من الطابع الإختياري لم نجد نسخ لوصولات البنك والصندوق.

ثانيا: تدقيق حسابات الخصوم التدقيق في حساب رؤوس الأموال الخاصة

- الإطلاع على النظام الداخلي وعقد التأسيس؛
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة بخصوص الزيادة والتخفيض غي رأس المال؛
- التحقق من أن الشركاء سددوا ما عليهم من أقساط في الوقت المحدد؛
- التأكد من تطابق حركات الحسابات وأرصدها بين دفتر الأستاذ وميزان المراجعة والميزانية؛
- التأكد من أن العمليات المسجلة في حسابات رؤوس الأموال مبررة وفق وثائق قانونية.

الجدول رقم (02-14): وضعية رؤوس الأموال الخاصة بالشركة في 2022/12/31

البيان	رصيد أول الدورة	الحركات		رصيد آخر الدورة
		مدین	دائن	
رأس المال الصادر	21.000.000.00			21.000.000.00
العلاوات والاحتياطات	1.819.745.00		1.657.495.00	3.477.240.00
فارق إعادة التقييم	/	/	/	/
الترحيل من جديد	1.740.967.72	1.740.968.00		0.00
نتيجة السنة المالية	1.819.744.00		3.722.649.00	5.542.393.00
المجموع	26.380.457.00	1.740.968.00	5.380.144.00	30.019.633.00

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- قامت الشركة بإدماج حساب الترحيل من جديد إلى العلاوات والاحتياطات بمبلغ قدره 1.740.968.00 دج.
- لا توجد ملاحظات اصة يتوجب الإدلاء بها.
- القيام بمراجعة التطابق بين ميزان المراجعة، الميزانية ودفتر الأستاذ.
- التأكد من أرصدة إعادة فتح الحسابات وتطابقها مع أرصدة الغلق للدورة السابقة.
- التأكد من أن الحركات المحاسبية للدورة هي مبررة ومسجلة بطريقة نظامية.
- التأكد من أن الديون موضحة ومتابعة بدقة وإن المبالغ المتبقية منها ستكون محينة.

الجدول رقم (02-15): التغيرات لبعض الخصوم الجارية للشركة لدورة 2022

البيان	رصيد أول الدورة	الحركات		رصيد آخر الدورة
		مدین	دائن	
موردو الخدمات والمخزونات	19.291.704.00	51.265.964.00	85.274.322.00	34.008.358.00
موردو التثبيات	/	/	/	/
الضرائب على النتائج	1.128.307.00	1.289.147.00	3.038.344.00	1.749.197.00
العاملون	/	495.682.00	525.940.00	30.257.00
الضمان الإجتماعي	40.995.00	175.319.00	221.079.00	45.760.00
المجموع	20.461.006.00	53.226.112.00	89.059.685.00	32.833.572.00

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- ارتفاع قيمة الديون إلى 30.84.375.00 دج أي ما يمثل 65% من مجموع الميزانية؛
- ارتفاع قيمة الضرائب على الأرباح والتي قدرت ب 1.749.197.00 دج والتي تمثل نسبة 2.57% من الميزانية؛
- تتمثل أكبر نسبة من الديون في حساب موردو المخزونات والخدمات تقدر ب 30.008.358.00 دج تحمل على حساب النقديات.

ملاحظة: لم يحدد محافظ الحسابات خلال عمليات التدقيق للكشوفات المالية الخاصة بحساب الديون أي تحفظ على عملية التسجيل المحاسبي والترحيل والتسوية للرصيد وفق SCF، ولهذا إقتصر على دراسة التطور في القيم لمعرفة حجم المديونية وأثرها على التموينات المستقبلية للشركة من أجل أخذ قرار تشغيلي.

ثالثا: تدقيق حسابات التسيير

1- حسابات الأعباء

- التحقق من سلامة وتبويب الأعباء؛
- التأكد من أن الأعباء تم ترتيبها حسب طبيعتها؛
- التأكد من الفصل بين الأعباء العادية والأعباء الغير عادية وأن هذه الأخيرة مبررة ووثائق قانونية وشروحات كافية؛
- التأكد من أن المبالغ المسجلة في الحسابات هي حقيقة أعباء وليست تثبيات؛
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة؛

- التأكد من أن الأعباء مرتبطة بالدورة الحالية؛
- التأكد من مبدأ إستقلالية الدورات.

الجدول رقم (02-16): حسابات الأعباء للشركة للدورتين 2021 و 2022

رقم الحساب	إسم الحساب	2022	2021
60	مشتريات المستهلكة	43.064.194.00	28.977.875.00
61	خدمات خارجية	12.722.110.00	5.522.045.00
62	خدمات خارجية أخرى	/	/
63	أعباء المستخدمين	974.249.00	713.711.00
64	ضرائب ورسوم	694.801.00	441.160.00
65	الأعباء العملية الأخرى	1.297.524.00	16.666.00
66	أعباء مالية	57.166.00	/
67	الأعباء الغير عادية	/	/
68	مخصصات الإهلاك	312.583.00	1.345.333.00
69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	1.215.236.00	584.960.00
	المجموع	60.337.863.00	37.601.750.00

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- ارتفاع المشتريات المستهلكة إلى 43.064.194.00 دج أي بنسبة 67%؛
- عرقت أعباء المستخدمين زيادة تقدر ب 260.538.00 دج أي بنسبة 36%؛
- أما مخصصات الإهلاك إنخفضت ب 1.032.750.00 دج أي بنسبة 76%؛
- عموما فإن الأعباء إرتفعت من 37.601.750.00 دج إلى 60.337.863.00 دج وهذا في نهاية الدورة 2022/12/31 أي بنسبة 38%.

2-2- حسابات النواتج:

- التأكد من أن كل النواتج المثبتة قد تحققت فعلا؛
- التأكد من سلامة تبويب النواتج وثباتها من سنة لأخرى؛
- التأكد من أن المبالغ المسجلة مبررة بوثائق قانونية؛
- الفصل بين النواتج العادية والنواتج الغير عادية وأن هذه الأخيرة هي أيضا مبررة وذات طابع إستثنائي؛

- التأكد من إحترام مبدأ إستقلالية الدورات.

الجدول رقم (02-17): حساب النواتج للشركة لدورات 2020 و2021، 2022

رقم الحساب	إسم الحساب	2022	2021	2020
704	مبيعات الأشغال	63.966.348.00	39.411.497.00	20.874.840.00
	المجموع	63.966.348.00	39.411.497.00	20.874.840.00

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- النواتج السنوية إرتفعت من 20.874.840.00 دج في سنة 2020 لتصل 39.411.497.00 دج في سنة 2021 ثم إلى 63.966.348.00 دج في سنة 2022 أي بنسبة 306%.

3- حساب النتائج

- التأكد من الفصل بين الأعباء والنواتج حيث تسجل الأولى في المدين من الحساب والثانية في الجانب الدائن له.

- التأكد من أن النتيجة تحسب بالفرق بين الجانبين.

الجدول رقم (02-18): حساب النتائج للشركة لدورات 2020 و2021، 2022

إسم الحساب	2022	2021	2020
قيمة مضافة للإستغلال	8.180.043.00	4.911.576.00	3.541.747.00
الفائض الإجمالي للإستغلال	6.510.993.00	3.756.705.00	2.587.046.00
النتيجة العملياتية	4.995.052.00	2.404.705.00	1.672.233.00
النتيجة المالية	57.166.00	0.00	2.666.00
النتيجة العادية	4.937.885.00	2.404.705.00	1.669.566.00
النتيجة الصافية للدورة	3.722.649.00	1.819.744.00	1.285.566.00

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

- الملاحظ هن الارتفاع في نتائج الدورات وهذا راجع إلى زيادة حجم رقم الأعمال.

المطلب الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات للشركة

أولاً: دراسة تقرير المصادقة على صحة وجودة القوائم المالية

في إطار عملية التدقيق المحاسبي وطبقاً للنصوص التنظيمية والتشريعية، خاصة القانون 01-10 المتعلق بهمن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن خلال قرار وزير الاقتصاد رقم SP/94/103 المؤرخ في 1994/02/02، قام محافظ الحسابات بتدقيق الحسابات المتعلقة بالقوائم المالية الخاصة بالسنة المالية المنتهية في 2022/12/31 لشركة كانال هيدرو فور (قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج) ، وفحص الاختبارات وتتبع أرصدة الحسابات وفق المعايير المهنية المعمول بها، حيث أشار بأن عملية غلق الحسابات تمت وفق المعايير المحاسبية والنظم والتشريعات المعمول بها، مما يدل على تمكن الشركة من التسجيل المحاسبي الدقيق، بالإضافة إلى التسجيلات المحاسبية للشركة مبررة بالقدر الكافي وتعبّر بنزاهة عن الوضعية المالية لها، وكذلك التأكيد على أن إحترام معايير التدقيق، كما أشار بأنه في وضع يسمح له بالمصادقة على صحة وانتظام القوائم المالية والحسابات السنوية المرتبطة بها نظراً لتوافقها مع المبادئ المحاسبية الجزائرية، وتمثيلها عن المركز الكالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مما سمح له بإصدار تقرير نظيف غير تحفظي.

ثانياً: دراسة التقارير الخاصة

1- تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية:

عدم وجود هيكل تنظيمي للشركة يعني غياب تحديد المسؤوليات إن عدم وجود هيكل تنظيمي للشركة يعني غياب تحديد المسؤوليات والاختصاصات وبالتالي يمكن أن يستلم شخص ما عملاً ليس من اختصاصه ومنه الأعمال لا تكون منجزة على أكمل وجه وكما يجب، ما يزيد فرصة تحقيق خسائر وإلحاق الضرر بالشركة، مما أدى بمحافظ الحسابات القيام بعملية تدقيق جميع الوثائق الثبوتية والسجلات المحاسبية بدلاً من عملية السبر في التدقيق (إستعمال العينات في التدقيق)

2- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة:

حسب نص المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر في 1993/04/25:

- أي إتفاق بين الشركة أحد مديريها، بشكل مباشر أو غير مباشر يجب أن يخضع حت طائلة البطلان، لتفويض مسبق من مجلس الإدارة بعد تقرير المدقق؛
- وينطبق نفس الشيء على الإتفاقيات بين الشركة ومؤسسة أخرى، إذا كان أحد الإداريين شريك أو لا، مسير أو مدير في المؤسسة، فالإداري ملزم بالتصريح لدى مجلس الإدارة؛

- لا تنطبق الأحكام السابقة على الإتفاقيات العادية المتعلقة بإتفاقيات الشركة مع العملاء؛
- تحت طائلة البطلان المطلق، يحظر على مديري الشركة التعاقد بأي شكل من الأشكال على طلب القروض من الشركة أو الحصول على سحب على المكشوف أو الحصول على ضمانات من طرفها لكل إلتزاماتهم تجاه الغير. محافظ الحسابات ملزم بتقديم تقرير خاص للجمعية العامة حول الإتفاقيات المسموح بها من طرق هذا المجلس؛
- يقرر الاجتماع تقرير المدقق ولا يمكن الطعن في الإتفاقيات التي يتوافق في حالة الإحتيال وبالتالي حسب قواعد المرسوم رقم 59-75 الصادر في 1975/09/26 المتعلق بالقانون التجاري المعدل والمتمم أشار محافظ الحسابات في نهاية تقريره بأنه لم يتم التعرض إلى الإخطار إلى بالمعاملات المحددة، والواقعة ضمن نطاق القسم 628.

3- تقرير خاص حول خمس السنوات الأخيرة للشركة:

السنة	النتيجة	الملاحظات
2018	0.00	/
2019	356.697.00	سالبة
2020	1.285.565.00	موجبة
2021	1.819.744.00	موجبة
2022	3.722.649.00	موجبة

المبلغ ب: دج

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

4- تقرير المصادقة على الرواتب:

وفقا لمتطلبات المادة 680 من الفقرة 03 من القانون التجاري قمنا بالتحقيق والمصادقة على دقة الكشف والرواتب بمبلغ سنوي إجمالي يقدر ب 525.939.00 دج الممثل للرواتب الممنوحة لعمال الشركة خلال السنة المالية¹.

¹ - من إعداد الطلبة بناء على التقرير المقدم من طرف محافظ الحسابات.

خلاصة الفصل:

قمنا في الفصل التطبيقي ومن خلال مفاهيم الجانب النظري لمحاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة سابقا، فإن إختيار شركة كانال هيدرو فور، كدراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات مكنتنا من التعرف على الخدمات التي يقدمها ومعرفة الخطوات التي يستند إليها محافظ الحسابات في عملية المراجعة من وضع خطة للمراجعة وجمع المعلومات حول الشركة والأدلة والقرائن في ملفات التدقيق التي يبنى عليها رأيه الفني وحمكه الشخصي عن عدالة عرض القوائم المالية وتقييمها وفقا للمعايير المقبولة قبولاً عاماً.

ومن خلال تدخلات محافظ الحسابات في تقييم الكشوفات المحاسبية التي تم إعدادها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في عرض قوائمها المالية مما سمح لمحافظ الحسابات بإصدار تقرير نظيف غير تحفظي.

الخاتمة

الخاتمة:

إن لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في إضفاء المصداقية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وذلك من خلال الإدلاء بحكم إنتظام وصدق وصحة الحسابات السنوية، وإعطاء الصورة الوافية للحالة المالية للمؤسسة.

وهو ما دفع بالمشروع الجزائري إلى تفويض وتعيين محافظ حسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على إثبات وصدق وشرعية وصحة الحسابات وفق معايير الأداء المهني كمحافظ حسابات، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية وجعلها أكثر مصداقية والذي حاولنا فيه الإجابة على إشكالية الدراسة والتي كانت " مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية ".

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج وتوصيات وكذا الإقتراحات التي تبدو ضرورية.

1- نتائج إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى : و التي تنص على " يملك محافظ الحسابات الكفاءة العلمية و المهنية لممارسة المهنة في الجزائر"، يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة العلمية و مهنية من خلال إلمامه بكافة القوانين و التشريعات حسب القانون 01-10 و كذا القانون التجاري حيث يتمتع محافظ الحسابات بتأهيل علمي و عملي وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية و الدولية مما يؤدي إلى قيامه بتدقيق القوائم المالية بالسرية و النزاهة في أداء عمله ، و هذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة و المصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

الفرضية الثانية: و التي تنص على أنه " تتمتع المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بمصداقية عالية"، يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية ، و ذلك من خلال لتحقيق من المعلومات المحاسبية من خلال الرجوع إلى المستندات الأولية المتوفرة في النظام المحاسبي الذي يعزز مصداقية المعلومات و عن طرق و أساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل و فحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود ملكية الأصل ، و يتم التأكد من صحة تقييمه و سلامة ز دقة البيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر و مدى الاعتماد عليها ، و هذا ما يزيد من درجة الثقة و المصداقية في العناصر المكونة المتمثلة في المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وذا يثبت صحة الفرضية الثانية .

الفرضية الثالثة: و التي تنص على أنه " يلعب محافظ الحسابات دور إيجابيا في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية" إن الهدف الرئيسي لقيام محافظ الحسابات بتدقيق القوائم المالية هو إعداد تقرير نهائي عن مدى صحتها و عطالتها و هذا من خلال الرفع من الشفافية و القابلية للمقارنة للقوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ، حيث يعد محافظ الحسابات الشخص المؤهل للقيام بعملية التدقيق القانوني السنوي لحسابات الشركات و الهيئات و المؤسسات و يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة .

2- نتائج الدراسة:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة وذلك بعد عرض الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والقوائم والتقارير المالية ومصادقية المعلومات المحاسبية الواردة بها وإسقاطها على الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات بالإضافة إلى مقارنتها بالدراسات السابقة إلى النتائج التالية:

- يمتلك محافظو الحسابات في الجزائر الكفاءة العلمية والعملية المطلوبة بالإضافة إلى الخبرة المهنية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية؛
- تتمتع المعلومات المحاسبية بمصادقية عالية، من خلال استخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يمكن أن يتوصل إليها شخص آخر باستخدام نفس الأساليب التي تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أنه يثبت وجود وملكية الأصل، والتأكد من صحة وسلامة ودقة البيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر ومدى الإعتماد عليها والتأكد من جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية وإفصاح والشفافية في تلك القوائم المالية؛
- يبرز دور محافظ الحسابات الفعال والرئيسي في فحص مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حيث يعلم محافظ الحسابات المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه في مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وذلك من خلال فحص محافظ الحسابات لصحة ومصادقية الحسابات السنوية والقوائم المالية ومطابقتها للمعلومات المحاسبية؛
- الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية المصادق عليها والتي تمثل الضمان الذي يعتمد عليه مستخدمي هذه المعلومات؛
- إن الحصول على القوائم المالية ليس هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة للحصول على المعلومات المحاسبية والنتائج للاستفادة بها في أخذ القرارات والحكم على نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي.

3 - التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافضي الحسابات وهذا ما يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وتعرب عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، ويمكن إيجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

- إن الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات لها دورا هاما ورئيسيا في التأثير الإيجابي على خدمات محافظ الحسابات، مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل المنظمات والهيئات يلزم محافضي الحسابات بإتباع نظام خاص برقابة جودة أعمال التدقيق، مع فرض عقوبات قانونية في حال مخالفة محافضي الحسابات لمعايير الجودة المفروضة؛
- ضرورة الإلتزام من قبل محافضي الحسابات بقواعد السلوك المهني، لتكون أساسا يتم الإسترشاد به عند إتمام عملية التدقيق مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ضرورة تدعيم إستقلالية محافضي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية المدققة، وذلك من قبل المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على التدقيق؛
- إلتزام محافضي الحسابات بدورات تدريبية لتطوير أدائهم من خلال المشاركة في الملتقيات والندوات العلمية المتخصصة، للخروج بنخبة محافضي الحسابات تتناسب مع المتطلبات الدولية؛
- ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المعني وإلا ستفقد المعلومات أهميتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها.

4- آفاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع يتعلق طرحا بعملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة،

يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- أثر استقلالية محافظ الحسابات في الرفع من مصداقية وانتظام القوائم المالية؛
- دور محافظ الحسابات في فحص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

- أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- 1- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006 ص 198.
- 2- عطية عبد الرحمان المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، الطبعة الثانية، دار جيطلي، الجزائر 2011.
- 3- علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023.
- 4- محمد أبو نصار، جمعة حميدات معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 5- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الديوان المطبوعات الجامعية، ط 5، الجزائر، 2005.

ب- الرسائل والأطروحات الجامعية

• رسالة الماجستير

- 6- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، المسيلة، 2003.

• مذكرة ماستر

- 7- بسمة ملواح، مسؤولية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01 والممارسات الميدانية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
- 8- بوقندرة أمينة، دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.
- 9- سلامي عبد السلام، تقييم جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر محافظي الحسابات، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
- 10- شيبه إيناس، دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020.

ج- المنشورات والمجلات

- 11- زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث العدد 07، جامعة ورقلة، 2010.

د- النصوص القانونية

- 12- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 جويلية 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 جانفي 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014.
- 13- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي، 2008.
- 14- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74، الصادرة بتاريخ 27 نوفمبر 2007.
- 15- القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- 16- قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
- 17- المادة 08، حسب قانون 01-10 جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
- 18- المادة 715 المكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007.
- 19- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 20- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 21- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

- ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية

- 22- Bouvier Anne-Marie, DISLE Charlotte, Introduction a la comptabilite cas pratique, dunod, Paris, France 2008, p299.
- 23- Conseil National de la Comptabilite, Le Systeme Comptable Financier, Editions, ENAG, Algerie, 2009, p76.
- 24- douglas J.Skinner articles, audit quality and auditor reputation evidence from japon ,journal of accounting and auditing N:05,87, university of Chicago,2012.
- 25- Ezeani Nneka Salome and others, The Effect of Creative Accounting on the job performance of Accountants/ Auditors in Reporting Financial Statement in Nigeria, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.9; May 2012.

-
- 26- Mohammed Abdullah Al Momani & Mohammed Ibrahim Obeidat, The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study, International Journal of Business and Management.
- 27- Nuraini Abdul Aziz and others, Relationship between Auditors' Ethical Judgments, Quality of Financial Reporting and Auditors' Attitude towards Creative Accounting: Malaysia Empirical Evidence, International Journal of Business, Humanities and Technology, Vol. 5, No. 3, June 2015.
- 28- Samir merouani, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007.
- 29- zabihollah rezaee, "restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing ", managerial auditing journal, (2004), vol,19 issue:1.

الملاحق

BILAN

Exercice clos le 31/12/2022

le 09/07/2024

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Installations techniques, Matériels et Outillages			-37500.34	37500.34	8587916.67
Autres immobilisations corporelles			37500.00	-37500.00	-37500.00
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		2407475.50		2407475.50	1649124.67
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		2407475.50	-0.34	2407475.84	10199541.34
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					308717.44
Créances et emplois assimilés					
Clients		24563294.43		24563294.43	23111603.76
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés		4555264.31		4555264.31	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		36507427.49		36507427.49	15740421.79
TOTAL ACTIF COURANT		65625986.23		65625986.23	39160742.99
TOTAL GENERAL ACTIF		68033461.73	-0.34	68033462.07	49360284.33

BILAN
Exercice clos le 31/12/2022

le 09/07/2024

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		21000000.00	21000000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées		3477240.31	
Ecarts de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		3722649.48	1819744.99
Autres capitaux propres - Report à nouveau			1740967.72
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		28199889.79	24560712.71
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		34008358.33	19291704.09
Impôts		1749197.16	1466872.35
Autres dettes		4076016.79	4040995.18
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		39833572.28	24799571.62
TOTAL GENERAL PASSIF		68033462.07	49360284.33

COMPTE DE RESULTATS
Période du 01/01/2022 au 31/12/2022

le 09/07/2024

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produits annexes		63966348.30	39411497.28
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		63966348.30	39411497.28
Achats consommés		43064194.61	28977875.54
Services extérieurs et autres consommations		12722110.00	5522045.08
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		55786304.61	34499920.62
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		8180043.69	4911576.66
Charges de personnel		974249.65	713711.52
Impôts, taxes et versements assimilés		694801.00	441160.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		6510993.04	3756705.14
Autres produits opérationnels		94166.67	10000.00
Autres charges opérationnelles		1297524.05	16666.67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		312583.00	1345333.33
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		4995052.66	2404705.14
Produits financiers			
Charges financières		57166.90	
VI- RESULTAT FINANCIER		-57166.90	
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		4937885.76	2404705.14
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1215236.28	584960.15
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		64060514.97	39421497.28
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		60337865.49	37601752.29
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		3722649.48	1819744.99
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		3722649.48	1819744.99
Part dans les resultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires			
Part du groupe (1)			

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
Période du 01/01/2022 au 31/12/2022

le 09/07/2024

Désignation	Note	N	N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		65350178.97	35291355.61
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-48840196.37	-63092883.14
Intérêts et autres frais financiers payés		-57166.90	-17033.18
Impôts sur les résultats payés		-55982.00	
Autres encaissements		10184744.51	13065000.00
Autres décaissements		-11497747.51	-14788622.73
Autres impôts		-1348825.00	-832052.60
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		13735005.70	-30374236.04
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		13735005.70	-30374236.04
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissement provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variations de trésorerie de la période (A+B+C)		13735005.70	-30374236.04
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		15740421.79	28624669.73
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		36507427.49	15740421.79
Variations de trésorerie de la période		20767005.70	-12884247.94
Rapprochement avec le résultat comptable			

ETAT DE VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES
Période du 01/01/2022 au 31/12/2022

le 09/07/2024

Désignation	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 decembre 2020		21000000.00				
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice		1819744.00				
Solde au 31 decembre 2021		21000000.00				
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice		3722649.00				
Solde au 31 decembre 2022		21000000.00				3477240.00