جامعة بالـــــــوادي
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
شعبة علوم التسيير

الموضوع:

# دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات

## دراسة حالة– مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA -

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د

الميدان : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
الشعبة : علوم التسيير
تخصص: تدقيق محاسبي
النوع : أكاديمي

من إعداد الطالبة:
✍ عديلة لموسخ.

تحت إشراف الأستاذ:
مصطفى عوادي.

الموسم الجامعي : 2014/2013

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله عز وجل:

﴿وَقُلِ اعْمَلُواْ فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ﴾ التوبة الآية 105

# كلمة شكر

الشكر دائما لله والحمد لله والصلاة والسلام على حبيب الله

سيدنا محمد خير خلق الله "صلى الله عليه وسلم "

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير وكل الاحترام

إلى أساتذتي الأوفياء وشكر خاص إلى الأستاذ المشرف

"مصطفى عوادي "

الذي ساعدني على إنجاز هذا العمل قدم لي كل النصائح والتعليمات والتوجيهات

وصبر معي

والشكر الجزيل إلى من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية من قريب أو بعيد

والشكر الكثير إلى كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالوادي

التي أتممت فيها دراستي الجامعية ولا أنسى أن أشكر في الأخير جميع زملائي

وزميلاتي وصديقتي في الدراسة

عبد الباسط

# الإهداء

أهدي عملي هذا المتواضع إلى نبراس العطاء

والشمعة التي تحترق كي تنير لي طريق العلم

إلى من تعب لأجلي وذاق مر الزمان لسعادتي إلى الغالي

ويبقى دائما غالي في قلبي "أبي "

إلى التي تملك جواز سفري للجنة وضياء عيني ونبض قلبي

التي سهرت وتحملت المشاق لراحتي

"أمي الحنون " حفظهما الله وأطال في عمرهما .

إلى أمي الثانية جدتي الغالية "فاطمية "التي كانت عمود دراستي

علمتني الكثير ووجهتني إلى ما أنا فيه الآن

إلى من تقسمت معهم الحياة حلوها ومرها

أخي الحبيب "الطيب" وأخواتي " حنان ونرجس "

إلى كل الأهل والأقارب واحد بواحد ،

إلى رفقة دربي الدراسي صديقاتي حبيباتي واحدة بواحدة وخاصة الحبيبتان وتؤم روحي "تركية ونور الهدى"

ولا أنسى صديقتي الغالية رفيقتي في الدراسة وفي التسم وفي الطاولة

"فاطمية عمار"

إلى كل من علمني حرفا أو وجهني لأمرا أو صبرا معي في عسرا ،

ف ـكـر ـ القليل ويبقى الكثير دائما متواجد في قلوبنا .

**الملخص**

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات وفق القوانين المعمول بها تؤدي إلى التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبي إحتياجات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية ولمعالجة هذه الإشكالية اقتضى الباحث دراسة المراجعة من خلال جانبيها القانون، والشخص القائم بها، ولتعزيز هذا التصور تم اللجوء إلى الجانب التطبيقي ،حيث توصلنا إلى أن محافظ الحسابات دور كبير في تعزيز الثقة بالقوائم المالية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها، واعتماده على القوانين التي تحكم مهنة المراجعة وتزيد في انضباطه إتجاهها.

**Résumé**

L'étude vise à déterminer le rôle du gouverneur de comptes En accord avec les lois applicables. Conduire à l'expression de la situation réelle de l'institution, Et répondre aux besoins des différentes parties , ont utilisé les états financiers ,et Pour résoudre ce dilemme doivent étudier l'examen de ses côtés. Le droit et la personne basé sur. Pour renforcer cette visualisation Été de recourir à l'aspect pratique Lorsque nous sommes arrivés à être le gouverneur de comptes A un grand rôle dans la promotion de la confiance dans les états financiers Grâce à l'efficacité et l'indépendance Apprécié par. Et l'adoption des lois qui régissent la profession de l'audit . L'augmentation de la discipline dans le sens.

# فهرس المحتويات

الفهرس


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| كلمة شكر | |
| فهرس المحتويات | II |
| فهرس الجداول والأشكال | VI |
| ملخص | |
| المقدمة العامة | أ |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة** | |
| تمهيد | 7 |
| المبحث الأول: عموميات حول المراجعة | 8 |
| المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة | 8 |
| المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها | 9 |
| المطلب الثالث: أنواع المراجعة | 12 |
| المطلب الرابع: معايير المراجعة | 16 |
| المبحث الثاني: المراجعة الداخلية | 19 |
| المطلب الأول: تعريف المراجعة الداخلية | 19 |
| المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها | 19 |
| المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية | 22 |
| المبحث الثالث: المراجعة الخارجية | 23 |
| المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي | 23 |
| المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية ودورها | 25 |
| المطلب الثالث: أهداف المراجعة الخارجية وأهميتها | 26 |
| خلاصة الفصل | 29 |
| **الفصل الثاني :القوانين الخاصة بمحافظ الحسابات** | |
| تمهيد | 31 |

| | |
|---|---|
| المبحث الأول:القانون رقم 10-01 | 32 |
| المطلب الأول:لمحة حول هذا القانون | 32 |
| المطلب الثاني :أحكام عامة وأحكام مشتركة | 33 |
| المطلب الثالث :الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وممارسة هده المهنة | 35 |
| المطلب الرابع :حالات التنافي والموانع والأحكام النهائية | 38 |
| المبحث الثاني :مراسيم تنفدية (مرسوم رقم 11-31 ومرسوم رقم 11-73) | 40 |
| المطلب الأول :التعرف على المرسوم التنفيذي رقم 11-31 | 40 |
| المطلب الثاني : الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي وفق المرسوم رقم 11-31 | 41 |
| المطلب الثالث :التعرف على المرسوم التنفيذي رقم 11-73 | 42 |
| المطلب الرابع:المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات وفق المرسوم التنفيذي رقم 11-73 | 43 |
| المبحث الثالث :المرسوم التنفيذي رقم11-202 و المادتان 715 المكرر9 و 715 مكرر11 | 44 |
| المطلب الأول :التعرف على المرسوم التنفيذي رقم11-202 | 44 |
| المطلب الثاني :معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها وفق الرسوم التنفيذي رقم11-202 | 45 |
| المطلب الثالث :المادة 715مكرر9 والمادة 715 مكرر11 | 47 |
| خلاصة الفصل | 48 |
| **الفصل الثالث: محافظ الحسابات** | |
| تمهيد | 50 |
| المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات | 51 |
| المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات | 51 |
| المطلب الثاني: خصائص الوظيفة المهنية لمحافظ الحسابات | 52 |
| المطلب الثالث: شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات | 54 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات والمهام الموكلة له | 56 |
| المطب الأول: حالات تعيين وتوقيف محافظ الحسابات | 56 |
| المطلب الثاني: مهام الموكلة لمحافظ الحسابات وا ٍتمام إنهائها | 57 |
| المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات | 59 |
| المبحث الثالث: الخصائص العامة المرتبطة بمهمة محافظ الحسابات | 63 |
| المطلب الأول: استقلال محافظ الحسابات | 63 |
| المطلب الثاني: اكتشاف الأخطاء والغش من طرف محافظ الحسابات | 64 |
| المطلب الثالث: التقرير | 66 |
| خلاصة الفصل | 68 |
| **الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي EDIMMA** | |
| تمهيد | 70 |
| المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA. | 71 |
| المطلب الأول: تعريف المؤسسة محل الدراسة | 71 |
| المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة. | 72 |
| المبحث الثاني: ّتطبيق مراحل المراجعة الخارجية حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي. | 76 |
| المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية. | 76 |
| المطلب الثاني: فحص حسابات الأصول. | 76 |
| المطلب الثالث: فحص حسابات المصاريف(الأعباء) والإيرادات(النتائج). | 81 |
| المطلب الرابع: فحص حسابات الخصوم | 86 |
| المبحث الثالث: عرض القوائم المالية والتقارير الخاصة بمؤسسة EDIMMA بالوادي. | 89 |
| المطلب الأول:عرض التقارير المالية الخاصة بمؤسسة EDIMMA. | 89 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وتقييم جودتها لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي. | 91 |
| خلاصة الفصل | 95 |
| الخاتمة | 97 |
| قائمة المراجع | 101 |
| الملاحق | |

# فهرس الأشكال و الجداول

# فهرس الأشكال


| الرقم | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| شكل 01 | معايير المراجعة المتعارف عليها. | 18 |
| شكل 02 | الهيكل التنظيمي للمؤسسة EDIMMA | 74 |

## فهرس الجداول


| الرقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| جدول01 | يبين جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية | 12 |
| جدول02 | يوضح التغير في حسابات الأصول الثابتة لسنة 2013 و 2012. | 77 |
| جدول03 | يوضح التغير في المخزونات مقارنة لسنة 2012 و2013. | 78 |
| جدول04 | يوضح التغير في جانب الحقوق مقارنةبين السنة 2012 و2013 | 79 |
| جدول05 | يوضح حسابات الذمم المالية في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 | 80 |
| جدول06 | يوضح تغيرات حسابات الأعباء مقارنة بين 2012و2013. | 82 |
| جدول07 | يوضح التغيرات في حسابات الإيرادات لسنة 2012 مقارنة بسنة 2013 | 84 |
| جدول08 | يوضح وضعية حساب الأموال خاصة مقارنة لسنتين | 86 |
| جدول09 | يوضح تغير بين الحسابات الخصوم الجارية للمؤسسة بين السنتين2013 و2012 | 87 |
| جدول10 | يوضح التغيرات في الخصوم الغير جارية بين سنتي 2013 و2012 | 88 |
| جدول11 | يوضح الأصول الخاصة بسنة 2013 و2012 لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي | 91 |
| جدول14 | يوضح حسابات الخصوم لسنة 2013و 2012 في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي | 92 |
| جدول15 | يوضح جدول حسابات النتائج الخاص بسنة 2013 و2012 | 93 |

# مقدمة

## 1- تمهيد:

في ظل التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة و ظهور التكتلات الاقتصادية الدولية شهد العالم تطورا مذهلا نتيجة ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال التي أدت إلى تغيير اقتصاديات القرن الواحد والعشرين، حيث عرفت المؤسسات تطورا كبيرا عبر مختلف الزمن و يتمثل هدا التطور في التغيير الذي مس هذه المؤسسات، من خلال النشاطات التي تمارسها بالإضافة إلى الوظائف و الأهداف المرسومة، ولكي تضمن السير الحسن لنشاطاتها.

الأمر الذي دفعها إلى إيجاد تقنيات ووسائل تساعدها على ذلك، ومن بين هذه الوسائل نجد المراجعة، حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي، ومع تطور النشاطات الاقتصادية و التطور التكنولوجي، حيث وجبا الفصل بين الملكية والتسيير و ذلك لكبر حجم المؤسسة ورؤوس أموالها و نشاطاتها المختلفة نتيجة تطور و سائل و طرق الاتصال وا إمكانية التواصل بين المؤسسات و الأفراد بدون حواجز سواء كانت تتعلق بالزمان أو المكان و بصورة أشمل تعتبر مهنة محافظ الحسابات عملية منظمة للتجميع و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بشأن نتائج المؤسسة، للتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة و توصيل النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في المؤسسة وهي الرقابة الممارسة من قبل حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للمؤسسة ومصداقيتها و يسمى هذا الحرفي محافظ الحسابات عرفه القانون رقم10-01 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في المادة 23 منه "على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها و مطبقاتها لأحكام التشريع المعمول به" فإن هدفه إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة قانونية، فالمجلات المتعددة والمتشبعة أفرزت تعدد أنواع و أهداف المراجعة لتصل إلى مجال الحسابات الختامية و عناصر المركز المالي من أصول و خصوم التي تدرس مختلف الأنشطة و الوظائف في المؤسسة، والتي تهدف إلى تحديد الانحراف وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء و الكفاية الاقتصادية، كما سن

المشرع الجزائري قوانين تضبط محافظ الحسابات والوظيفة التي يقوم بها منها قانون 10-01 ومختلف المراسيم التي تتضمنها الجريدة الرسمية منها مرسوم رقم 11-31 و11-202 بالإضافة إلى القانون التجاري .

و لقد كان للتحولات السياسيةوالاقتصادية والاجتماعية التي شاهدتها الجز ائر خلال العقدين الآخرين، أثار مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية و في ظل المنافسة و نتيجة للانفتاح على العالم الخارجي الذي يشجع التجارة الخارجية و فتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي، وفي هذه الظروف فإن مهمة المراجعة تكون حتمية وذلك من أجل تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة و ذات مصداقية، تمكنهم من إتحاد القرارات والرقابة على الأداء .

وعلى مأتم عرضه سابق، يتم طرح التساؤل الرئيسي التالي :

**في ماذا يكمل دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات ؟**

و للإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هو الإطار النظري لمحافظة الحسابات.
- في ماذا تتمثل هذه القوانين.
- في ماذا يتمثل الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات.

## 2- فرضيات البحث:

و للإجابة على كل التساؤلات السابقة تم طرح الفرضيات التالية:

- محافظة الحسابات عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بشأن المؤسسة تتم من طرف خارجي، حيث يكون مستقلا ومحايدا عن إدارة المؤسسة.
- وهي القوانين التي تضبط محافظ الحسابات والمهمة الموكلة له من خلال مجموعة من الإجراءات والمواد التي تتضمنها هذه القوانين .
- يتمثل دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومة المحاسبية بالقوائم المالية .

### 3-أسباب اختيار الموضوع :

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات التالية

– اختيار الموضوع يعود إلى دوافع ذاتية و أخرى موضوعية، فالأولى تنطلق من الاهتمام الشخصي و علاقة الموضوع بالتخصص و محاولة الإحاطة بجوانبه سواء كانت النظرية أو التطبيقية. أما الثانية ازدياد الحاجة إلى اعتماد محافظة الحسابات كوسيلة لدعم مصداقية المعلومات المحاسبية و هذا لزيادة الطلب عليها من قبل مستخدميها .

### 4-أهمية الدراسة :

ترجع هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من المراجعة وا لى التأثيرات المختلفة لها على الأطراف المستخدمة لأراء المراجعين خاصة في ظل دخول الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة وتفعيل دور البورصة الذي يعتمد على معلومات مفحوصة وذات مصداقية حول المؤسسات المشاركة فيها..

كما تتمثل أهمية الدراسة على دعم الانسجام في نتائج المراجعة داخل البلد الواحد وفي المؤسسات ذات النوع الواحد بما يعطي الثقة في المعلومات المعلن عنها والتي تفسر بصدق المركز المالي للمؤسسات عن طريق محافظ الحسابات و من ثمة إمكانية إتحاد القرارات المختلفة من قبل الأطراف المتعددة التي تحكمها ضوابط و قوانين على ذلك .

### 5-أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

– محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر.

– دور الذي تلعبه القوانين من خلال إجراءات الضبط وعدم المخالفة .

– إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات وذلك من خلال دعم الثقة في المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية .

### 6-منهج الدراسة :

إن طبيعة البحث تستدعي إلى استخدام عدة مناهج و هذا ناتج عن غرض الموضوع فسيتم إتباع المناهج التالية :

– المنهج الوصفي للجانب النظري .

– المنهج التحليلي للجانب التطبيقي.

**7-حدود الدراسة:**

تقتصر هذه الدراسة على دور محافظ الحسابات في عملية المراجعة التي تضبطها قوانين منصوص عليها يجب الأخذ بمضمونها يتم التطرق إليها وفق إطاريين مكاني وآخر زماني و يتمثلان في مايلي :

**الإطار المكاني لدراسة:** فقد تم اختيار إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهي"مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي الوادي"

الإطار الرماني: حيث امتدت الفترة مابين (2013/2012)

**8-الدراسات السابقة:**

تم تسجيل بعض الدراسات السابقة في حدود علم الباحث حيث تناول هذا الموضوع الرسائل الآتية:

– حجة الله شاوش (2013/2012): مذكرة بعنوان دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تبرر هذه الدراسة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية .

– محمود عمر محي الذين (2008/2007): مذكرة بعنوان مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، تبرز هذه الدراسة إل أهمية عملية المراجعة وركز على المعايير العامة ومقارنتها مع المعايير الدولية وأهمل عمل محافظ الحسابات .

**9-محتوى البحث:**

يتناول هذا الموضوع أربعة فصول تتمثل في

– الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة و ينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث حيث:

المبحث الأول: يتضمن عموميات حول المراجعة أما المبحث الثاني: فإنه يتمثل في المراجعة الداخلية والمبحث الأخير يدرس المراجعة الخارجية.

– الفصل الثاني: القوانين الخاصة بمحافظ الحسابات وينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول:القانون رقم10–01 أما المبحث الثاني: فإنه يتمثل في مراسيم تنفيذية (مرسوم

رقم11-31 و مرسوم رقم 11-73) أما المبحث الثالث: فإنه يتناول المرسوم التنفيذي رقم11-202 والمادتان 715مكرر 9 و 715 مكرر 11.

- الفصل الثالث : محافظ الحسابات حيث يتناول ثلاثة مباحث المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات و المبحث الثاني : يدرس الإطار القانوني لمحافظ الحسابات والمهام الموكلة له أما المبحث الثالث: الخصائص العامة المرتبطة بمهمة محافظ الحسابات

- الفصل الرابع: فإن محتوى هذا الفصل يتمثل في دراسة تطبيقية في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA ويحتوي هذا الفصل على المباحث التالية:

- المبحث الأول منه يتضمن لمحة عامة عن المؤسسة و خدماتها أما المبحث الثاني فإنه يتناول تحليل الحسابات من طرف محافظ الحسابات، أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى عرض القوائم المالية والتقارير الخاصة بمؤسسة EDIMMA بالوادي.

# الفصل الأول

# الإطار النظري للمراجعة

**تمهيد الفصل**

نشأت مهنة المراجعة مند القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل و اليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة، ومع تطور الزمن وتطور الحاجة الإنسانية وجبا تبني مراجعة توائم التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية و المؤسسة على حد سواء، حيث شهدت تطورا كبيرا خلال القرن التاسع عشر و القرن العشرين و ذلك بظهور الشركات المساهمة و التي تفصل فيها الملكية عن الإدارة بعد هذا التطور ظهور مايعرف بالمراجعة الداخلية، حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبت بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها، يتطرق هدا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث** الأول:عموميات حول المراجعة؛

**المبحث** الثاني:المراجعة الداخلية؛

**المبحث** الثالث:المراجعة الخارجية.

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية، إلا أنه سيتم التطرق إلى أهم عناصره في هذا البحث يبدأ بالنشأة و مفهوم المراجعة و أهدافها، و مرورا بأنواعها وأخيرا المعايير المتعلقة بها.

### المطلب الأول: نشأة المراجعة ومفهومها

#### أولا: نشأة المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هده الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات وأصحاب المال والحكومات على الدين يقومون بعملية التحصيل، الدفع و الاحتفاظ في المحزونات نيابة عنهم،فعلى حسب خالد أمين فإن المراجعة الخارجية ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الدين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هده الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام، و التي شهادتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص .[1]

#### ثانيا: تعريف المراجعة

المراجعة هي عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وا ٍعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و معايير محددة مقدما. ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد و مستقل.[2]

---

[1] محمد التهامي طواهرا، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية )، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص: 6-7.

[2] حامد محمود منصور، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام أعمودي، أساسيات المراجعةمطبعة مركز جامعة القاهر ة، ، 1999، ص:6.

## المطلب الثاني:أهمية المراجعة وأهدافها

### أولا:أهمية المراجعة

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة : [1]

1- **مسيرو المؤسسة:** يعتمدون اعتمادا شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية ) و مراقبة الأداء و تقييمه و منه تحرص على أن تكون تلك البيانات و المعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة .

2- **البنوك:**تعتمد على المعلومات المستندة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية .

3- **الدولة:** تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها في مايلي:

التخطيط و الرقابة، فرض الضرائب و تحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.

4- **العمال:**حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح المحققة .

5- **المساهمين و ملاك المؤسسة:** يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهدا للتأكد من:

- قدرة المسئولين على التسيير الناجع
- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستقرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أوعلى الأقل الحد من انتشارها .

6- **المساهمين المحتملين** :وهم أصحاب المدخرات،حيث تقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالة العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم .

[1] سعيدة عزة، دور المراجعة الخارجية و مساهمتها في ترشيد القرارات المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2013، ص ص:12- 13.

**7- الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات و التي تتم بين المؤسسة و متعامليها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا بالمراجع في القوائم المالية و المركز المالي، فهي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية و لتحديد اتجاهها.

**ثانيا: أهدافها.**[1]

يتعين التفرقة بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة (والتي تتضمن الفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها بالإضافة إلى إعداد المعلومات المالية) من خلال الأهداف الآتية :

**1- المراجع**

أ- تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تمكين المراجع من إبداء رأي حول القوائم المالية التي تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

ب- يحصل المراجع على أدلة إثبات مراجعة كافية وملائمة تساعده في التوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية.

ج- يدعم رأي المراجع من مصداقية القوائم المالية عن طريق إعطائه درجة عالية من التأكيد، و لا يمكن الوصول إلى التأكيد التام لعدة أسباب أبرزها الحاجة إلى الحكم الشخصي بالإضافة إلى استخدام أساليب المراجعة الإخبارية.

د- يعطي المراجع في تقريره تأكيد إيجابي بأن المعلومات تخلو من أي تحريف هام و مؤثر، و يتم التعبير عن دللك بتأكيد معقول.

**2- الفحص المحدود**

أ- يهدف الفحص المحدود للقوائم المالية التي تمكن المراجع الإجراءات التي لا توفر كل الأدلة التي قد تكون مطلوبة في أعمال المراجعة من التقرير.

ب- تقتصر أعمال الفحص المحدود على الاستفسار من مسئولي المنشأة و تطبيق الإجراءات التحليلية و التي تصمم لفحص مدى الثقة في تأكيد من طرف معين .

ج- بالرغم من محاولة المراجع أن يكون على علم بالأمور الهامة إلا أن إجراءات الفحص المحدود تجعل الوصول إلى هدا الهدف أقل حدوثا بالمقارنة في المراجعة .

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الجلال للطباعة، الإسكندرية، 2006، ص:30 .

د- يعطي المراجع في مهام الفحص المحدود درجة تأكيد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص المحدود تخلو من أي تحريف هام و مؤثر ويتم التعبير عن دلك في صورة تأكيد سلبي[1]

3- **الإجراءات المتفق عليها**

أ-في مهمة تنفيذ الإجراءات المتفق عليها يعين المراجع لتنفيذ تلك الإجراءات التي لها طبيعة إجراءات المراجعة،والتي أقرتها المؤسسة والمراجع وأي طرف ثالث يتم التقرير له عن الحقائق المكتشفة.

ب- يقوم المراجع بالنسبة لمهام الإجراءات المتفق عليها بإصدار تقرير حول الحقائق المطلع عليها، ولا يعطي أي تأكيد وبدلا من ذلك يقوم مستخدمو التقرير أنفسهم بتقييم الإجراءات و النتائج التي تضمنها تقرير المراجع ويقومون بالتوصيل إلى استنتاجاتهم الخاصة .

**4- إعداد معلومات مالية**

أ-في مهمة إعداد معلومات مالية يقوم المحاسب المسئول باستخدام خبرته المحاسبية على عكس خبرة في المراجعة ودلك لتجمع وتلخيص المعلومات المالية.

ب- على الرغم من أن مستخدمي المعلومات المالية المعدة يحصلون على بعض الفوائد من أعمال المحاسب عند ارتباطه بمهام إعداد المعلومات إلا أنه لا يوجد أية تأكيد يعبر عنه التقرير.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص :31-32.

**المطلب الثالث:أنواع المراجعة**

يمكن تبويب المراجعة إلى عدة أنواع ويتمثل ذلك في مايلي

**أولا: من حيث القائم بعملية المراجعة:**يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

**1- المراجعة الخارجية:** و هي المراجعة التي تتم من شخص خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة.

2- **المراجعة الداخلية:** لقد كان ظهور المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية، فهي تعتبر حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية و لقد نشأت المراجعة الداخلية بناءا على حاجة الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات العملية.

فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية والعمليات التشغيلية الأخرى .[1]

و الجدول التالي يوضح الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

**الجدول رقم (1 ): يبين جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**

| | المرجع الخارجي | المراجع الداخلي |
|---|---|---|
| **الأهداف أو الأهداف** | أ- **الهدف الرئيسي:** خدمة طرف ثالث ( الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي. **الهدف الثانوي:** اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية. | ▪ الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكيد من أن النظام المحاسبي كفء، و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإرادة. و بدلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف الأخطاء و الغش و الإنحراف عن السياسات الموضوعية. |
| **نوعية من يقوم** | شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك. | موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة و يعين |

[1] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، دار النشر للثقافة، الإسكندرية، 2002- 2003، ص:30.

| | | |
|---|---|---|
| **بالمراجعة** | | بواسطة الإدارة. |
| **درجة الاستقلالية في أداء العمل و إبداء الرأي** | يتمتع باستقلالية كاملة من الأداء في عملية الفحص والتقييم وا إبداء الرأي. | يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ( مثل الحسابات، التكاليف ) و لكنه يخدم رغبات و حاجات أخرى. |
| **المسؤولية** | مسؤولية أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية. | مسؤولية أمام الإدارة، و من ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا. |
| **توقيت الأداء** | يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية و قد يكون في بعض الأحيان على فترات متقاطعة خلال السنة. | يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار السنة. |
| **نطاق العمل** | يحدد ذلك أمر التعين و العرف السائد و معايير المراجعة المتعارف عليها، و ما تنص عليه القوانين المنظمة الأعمال المراجعة الخار جية. | تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله. |

المصدر: محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق ص:32.

**ثانيا: من حيث الإلزام**

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين[1]:

1- **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم الختامية لها، ومن

[1] محمد بن جميلة، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنيطينة، كلية الحقوق، 2011/2010، ص:35.

ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

حيث نص قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة رقم بمقتضى نص المادة 175 مكرر4 من القانون التجاري الجزائري، يجب على شركة المساهمة تعيين محافظ الحسابات رغم اختلاف إجراءات تعيينه بها باختلاف طرق تأسيسها،حيث نصت المادة 600 من القانون نفسه كيفية تعيينه في شركة المساهمة .[1]

**2- المراجعة الاختيارية (غيرالإلز امية):** و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها ففي المؤسسة الفردية و شركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة و اعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث الاطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي،والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، و في حالة المؤسسة الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر ،وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.[2]

**<u>ثالثا</u>:من حيث نطاق المراجعة**:تنقسم المراجعة وفق هذا النطاق إلى نوعين هما: [3]

1- **المراجعة الكاملة:** و هي المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة زمنية معينة،وا ٍنما تخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها و يتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد للفحص عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.

[1] محمد بن جميلة، مرجع سابق، ص:35.

[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص ص: 33- 34

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص:11.

2- **المراجعة الجزئية:** و هي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعنية أي أن المراجعة هي التي تحدد العمليات المطلوبة مراجعتها على سبيل الحصر، و في هده الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة المكلف بها و لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي يبين حدود المراجعة و الهدف منها حتى يتمكن المراجع من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينتسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينصص عليه في الاتفاق .

3- **رابعا: المراجعة الإدارية** تعتبر هده المراجعة إحدى نتائج تطور المراجعة الداخلية و قد تشمل بعض أو كل الأمور التالية:

1. أنظمة الرقابة الداخلية.
2. تنفيذ تعليمات ولوائح المؤسسة والتقيد بسياساتها.
3. دقة البيانات المالية وصحة المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة .
4. الاقتصاد والكفاية في استخدام الموارد.
5. تحقيق الأهداف المعلنة للبرامج و الأعمال.

و يلاحظ أن العناصر الثلاثة الأولى تدخل ضمن المراجعة المالية و مراجعة الأداء، وقد سبق الإشارة إليهما أما العنصرين الآخرين فهما اللذين يدخلان بالفعل في تعريف المراجعة الإدارية.[1]

[1] حامد محمود منصور، محمد أبو العلا الطحان محمد هشام أعمودي، أساسيات المراجعة، مرجع سابق، ص:13.

## المطلب الرابع: معايير المراجعة المتعارف عليها

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها،فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أوالنمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير و الثبات النسبي، توجد عشرة معايير عامة متعارف عليها قد أصدرت عام 1947 مع إجراءات تعديلات بسيطة عليها في تواريخ لاحقة و قد قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات تتمثل في :

**1- معايير عامة:** تتمثل هذه المعايير في: [1]

– يجب أن يتم الفحص عن طريق شخص أوعدة أشخاص لديهم تدريب فني وكفاءة كافية كمراجع .

– يجب أن يكون للمراجع اتجاه فكري محايد و مستقل.

– يجب أن يعمل المراجع بالعناية الواجبة عند التخطيطللمراجعة وا ٍعداد التقرير.

**2- معايير العمل الميداني:** تتمثل هذه المعايير في:

– يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل كافي و مناسب.

– يجب أن يتم الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة.

– يجب الحصول على قدر كافي وصالح من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة و الاستفسارات والمصادقات...و غير دلك، لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي حول القوائم المالية موضع المراجعة.[2]

[1] عمر محي الذين محمود، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، 2008/2007، ص:43.

[2] أحمد دحدوح حسين، يوسف القاضي حسين، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية الجزء الأول)، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص ص:63 – 64.

**4- معايير إعداد التقرير:** تتمثل هذه المعايير في: [1]

– يجب أن يذكر التقرير إدا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا.

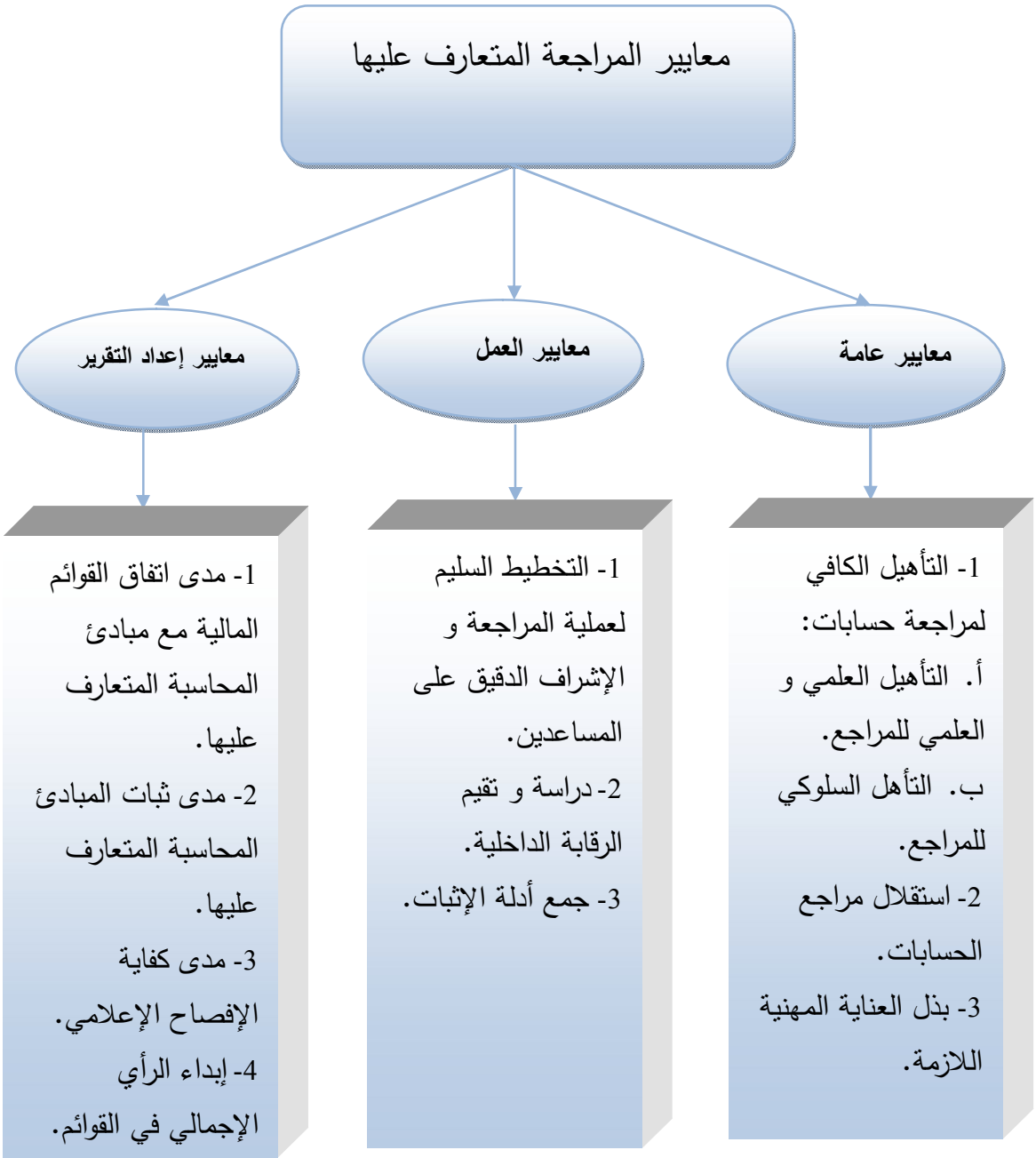
– يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة.

– يجب أن يتم النظر إلى أن الإفصاحات في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير.

يجب أن يحتوي التقرير أما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية، والشكل التالي يوضح هذه المعايير

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص:101- 102.

**شكل رقم (1): معايير المراجعة المتعارف عليها[1].**




**المصدر**: بوليفة توفيق، مرجع سابق، ص:32.

[1] بوليفة توفيق، مرجع سابق، ص:32

## المبحث الثاني: المراجعة الداخلية

إن الوظيفة الرئيسية للمراجعة الداخلية هي قياس فاعلية الوسائل الرقابية، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا لابد من توفر طرق ووسائل بغرض التأكد من العمل التنفيذي، و تسمى هذه الطرق و الوسائل بالرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع الداخلي باستخدام هذه الطرق والوسائل بطريقة فعالة، و يتم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب تتجسد في ما يلي:

### المطلب الأول: تعريف المراجعة الداخلية

**تعريف الأول:** فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات. [1]

**تعريف الثاني:** وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية والأقسام المختلفة بهدف التحقق من هده الخطط و السياسات والإجراءات ووسائل الرقابة و مدى كفاءتها و فعاليتها. [2]

### المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية و أهدافها

من خلال هذا العنصر سوف نتعرف على أهمية المراجعة الداخلية و أهدافها:

**أولا: أهمية المراجعة الداخلية.**

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي و أصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة و العمليات في المؤسسة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفايتها الإنتاجية وقد بلغت المراجعة الداخلية ذروتها للأسباب التالية: [3]

[1] أحمد نور، عبد الفتاح الصحن، الرقابة ومراجعة الحسابات، الناشر مؤسسة شباب الجامعة للثقافة والنشر، الإسكندرية، ص18

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص11

[3] نعيمة زوزو، دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي 2012، ص 23.

**1- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية:** وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة و العمليات داخل المؤسسة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

2- **كبر حجم المؤسسة وانتشارها جغرافيا:** إن كبر حجم المؤسسة وتعدد منتجاتها وتشابك معالمها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم مراجعة القيود من قبل مراجع الحسابات الخارجي لدى تحتاج تلك المؤسسة إلى أعمال المراجعة الداخلية للتأكد من صحة البيانات المالية والحسابية أولا.

**3- تحول المراجعة الخارجية إلى أسلوب (المراجعة الاختيارية ):** يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومن العناصر الرئيسة لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المؤسسة التي لا يوجد بها مراجع داخلي .

**4- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها:** تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هده البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية لاسيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين:

- معلومات من الإدارة التنفيذية؛
- معلومات واردة في تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين؛

5- **إتباع اللامركزية الإدارية:** لقد ترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المؤسسة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المؤسسات بالتأكيد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها وضعته من خطط وسياسات عامة و إن تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس مال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة و تحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين و الآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقا لمعايير الأداء الموجودة عهدت بها إلى دائرة المراجعة الداخلية[1].

[1] نعيمة زوزو، مرجع سابق ، ص24.

**ثانيا: أهدافها**

يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة كافة أعضاء الإدارة وذلك بتزويدهم بأنواع معينة من التحليلات والتقييمات والمقترحات بالإضافة إلى تعليمات ملائمة بخصوص الأنشطة محل الفحص, وتهدف المراجعة الداخلية إلى: [1]

1- التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية التي سبق أن وضعت مع جلب الانتظار للأماكن التي تكون فيها هده السياسات غير كافية.

2- التحقق من أن المعلومات المقدمة إلى الإدارة والمستخدمة لغرض الرقابة في المؤسسة كافية ودقيقة.

و لتحقيق الهدفين فإن نشاط الإدارة ينطوي على الأتي: [2]

– مراجعة و تقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل المراجعة التي تتبناها المؤسسة في مجالات التشغيل و التمويل و المحاسبة.

– التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تتضمنها السجلات.

– التحقق من فعالية المحاسبة على الأصول وحمايتها من المخاطر المختلفة .

– تقييم الأداء على المستوى المراكز المسؤولية.

[1] أحمد نور، عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص: 6.

[2] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003-2004، ص: 184

**المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية.**

تشمل المراجعة الداخلية عدة أنواع و يتمثل ذلك في ما يلي:[1]

1- **المراجعة المالية المحاسبية:** لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطا بالمعلومات المحاسبية و المالية و التأكد من صحتها و دقتها، حيث يهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية و المالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في أخطاء تتعلق بالتسيير، حيث يعتمد المراجع الداخلي على المعلومات التالية :

– **المحاسبة العامة:** وذلك من أجل التحقق من المعلومات المحاسبية و المالية المقدمة في الميزانية العامة، و جدول حسابات النتائج...إلخ.

– **المحاسبة التحليلية:** يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى صحة حسابات التكاليف و الهوامش من خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات.

– **معطيات الموازنات التقديرية:** تعتبر معطيات الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي، ومن الموازنات نجد، موازنات الإنتاج، موازنات المبيعات...إلخ.

– **المعطيات الإحصائية:** لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة.

2- **المراجعة الإدارية:** المراجعة الداخلية الإدارية أشمل من المراجعة الداخلية المالية حيث يقوم المراجع الداخلي الإداري بتقويم الأنشطة المالية وغير المالية بهدف معرفة مواطن الضعف في كافة الأداء و تقديم التوصيات لتحسين الكفاءة، إضافة إلى التأكد من التزام جميع الأنشطة بسياسات و خطط المؤسسة.

كما تعتبر المراجعة الإدارية هي فحص مستمر لأوجه الأنشطة الإدارية والمالية وتقييم الأهداف و الخطط والإجراءات و الهيكل التنظيمي و تقييم الأداء و أساليب الرقابة المالية والإدارية، و فحص مدى انعكاس الآثار غير المالية على أوجه نشاط المؤسسة.

[1] نعيمة زوزو، دور المراجعة الداخلية في تقييم و تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص25– 26.

## المبحث الثالث: المراجعة الخارجية.

تتمثل المراجعة الخارجية في فحص الحسابات والمستندات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا حتى يتأكد المراجع الخارجي من أن التقارير المنجزة تظهر في صورة دقيقة وواضحة و من أجل هذا سوف يتم التطرق بشكل بأوسع للمراجعة الخارجية من خلال المطالب الثلاثة التالية:

### المطلب الأول:تعريف المراجعة الخار جية وتطورها التاريخي.

**أولا: تعريف المراجعة الخارجية:** و هي عبارة عن عملية فحص دقيقة لكل من المستندات و السجلات والحسابات الخاصة بالمؤسسة لكي يطمئن المراجع الخارجي على التقارير

سواء كانت هذه التقارير نتيجة للمؤسسة أو تقريرا للمركز في نهاية الفترة أو أي تقرير آخر يكون في صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هدا التقرير.[1]

**ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية :**

إن تطور مهنة المراجعة كما هي اليوم حيث تضبطها قوانين وتشريعات كانت على عدة فترات حيث يمكن تلخيصها في ما يلي: [2]

**1- الفترة من العصر القديم إلى 1500م:**

يمكن رد جذور المراجعة إلى زمن بعيدففي الحضارات القديمة من الشواهد ما يثبت أن الحكومة المركزية كانت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية، لمجموعة من الموظفين، ولرقابة تصرفات هؤلاء ألزمتهم الحكومة بمسك سجلات معينة لإثبات حركة جباية وبعض المراجعين متخصصين لفحص هده السجلات والتأكد من سلامتها.

**2- الفترة من 1500إلى 1850م:**

في هده الفترة انتشرت التجارة مما ساعد على زيادة المشاريع و نموها، بحيث نمت المشاريع الفردية إلى أن أصبحت مؤسسات يشترك في رأس مالها أكثر من فرد واحد حيث ظهرت شركات الأشخاص و ظهرت بعدها طبقة الشركاء المديرين وطبقة الشركاء البعيدة

---

[1] أحمد نور، عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 12 .

[2] الأخضر عياشي، دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم تسيير تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012، ص 3.

عن الإدارة و أصبح من حق الآخرين أن يتأكدوا من صحة ومصداقية التقارير المالية التي يتحدد على أساسها نصيب كل فرد في تحمل الخسائر أو تحصيل الأرباح، ولنقص الخبرة بأصول المحاسبة والمعايير في إعداد التقرير تم اللجوء إلى المحاسبين العموميين من أجل دلك.

3- **الفترة من 1850 إلى 1905م:**

في هده المرحلة ظهرت المراجعة الخارجية بصورتها القانونية الحديثة و كمهنة مستقلة في إنجلترا حيث ارتبطت بمبدأ المسؤولية المحدودة و وضعت كقاعدة قانونية في تكوين شركات الأموال, وظهرت هذه الأخيرة نتيجة عجز شركات الأفراد عن توفير رؤوس أموال ضخمة ونتيجة الحاجة إلى المزيد من الأموال لتمويل العمليات المالية ظهرت طبقات جديدة ذات مصلحة مباشرة بالمؤسسة نجد من بينها:هيئات منح الائتمان، البنوك، الموردون، الدولة المستثمرين المحتملين والعاملين بالمؤسسة وهذا راجع لارتباطهم مباشرة وبالنتيجة المحققة منه سواء كانت ربح أو خسارة [1].

4- **الفترة من 1905 إلى وقتنا الحاضر :**

تميزت هذه الفترة بظهور المجتمعات الاشتراكية وما تبعها من دعوة للملكية العامة لوسائل الإنتاج لتحقيق وظائف المجتمع، فنجد أن الدولة هي ذات السلطة الكاملة وهي التي تفوض السلطة نيابة عن الشعب للإدارة، وأصبحت مهنة المراجعة تؤدي وظيفة رقابية شعبية تهدف إلى التأكد من أن المؤسسة تسير حسب الخطط الموضوعة وأن الإدارة استطاعت المحافظة على الأموال التي وضعت تحت وصايتها وأصبح مراقب الحسابات وكيلا عن الشعب بعد إن كان ممثلا لأصحاب رؤوس الأموال .

[1] الأخضر عياشي، مرجع سابق، ص 4.

## المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية ودورها

### أولا:أنواع المراجعة الخارجية:

توجد عدة أنواع للمراجعة الخارجية بناءا على جملة من المعايير نذكر منها: المراجعة القانونية، المراجعة الاختيارية، المراجعة العمليات وسوف يتم التطرق إلى كل نوع كما يلي: [1]

1- **المراجعة القانونية:** أي التي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2- **المراجعة التعاقدية (الاختيارية ):** التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية ) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

3- **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

4- **مراجعة العمليات:** إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات حولها.

### ثانيا: دور المراجعة الخارجية :

يلخص بيان مفاهيم المحاسبة رقم (1)– الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية: [2]

– الغرض الاجتماعي للمراجعة بواسطة مراجع مستقل تهدف إلى أن فاعلية الأفراد و المشروعات، و الأسواق، والمحكمة في تخصيص الموارد النادرة على الإسعمالات البديلة تزيد إذا كان متخذو القرارات الاقتصادية لديهم معلومات تعكس قدرة وأداء المشروعات التجارية لمعاونتهم في تقييم البدائل المختلفة، و العائد المتوقع، و التكاليف، و المخاطر.

– المراجع الخارجي المستقل يقوم عادة بفحص القوائم المالية بجانب المعلومات الأخرى.

– جميع الفئات التي تمد المراجع بالمعلومات أو تستخدمها تنظر إلى رأي المراجع في معظم الأحيان بأنه يزيد من الثقة في المعلومات أو درجة في الاعتماد عليها.

– فمساهمة المراجع الخارجي هو إضفاء الثقة على القوائم المالية.

---

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 27.

[2] حامد محمود منصور وآخرون، مرجع سابق، ص10 .

– إن القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مراجع خارجي هي الوسيلة المقبولة في الوقت الحاضر والتي تقدم بها الشركات المساهمة تقاريرها إلى المساهمين والبنوك و الدائنين و الحكومات.

**المطلب الثالثأهمية المر اجعة الخارجية وأهدافها**

**أولا: أهمية المراجعة الخارجية**

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية، وكلما كبر حجم المؤسسة، وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة محافظ الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هده البيانات في اتخاذالقرارات أو القرارات الاقتصادية, لذا قد يرى البعض أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات كما يلي: [1]

**1- متقاسمي المخاطرة** : و تضم هذه المجموعة الأفراد الأكثر حرصا والشيوخ، والدين يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطرة المناسبة.

**2- متجنبي المخاطرة:** و تضم هذه المجموعة المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

**3- قاصدي المخاطرة** :و تضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خصوصا إذا تم حساب العائد باحتمالات الربح والخسارة, و عموما فأهمية عملية مراجعة الحسابات و آثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الأتي :

– تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية،وبالتالي تبعدهم عن مخاطر اتخاذ القرارات.

– يستلزم اتخاذ قرار معين، و ذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة, تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

[1] سعيدة عزة، دور المراجعة الخارجية ومساهمتها في ترشيد القرارات المالية، مرجع سابق، ص ص21 – 22.

**ثانيا:أهداف المراجعة الخارجية**

تنقسم أهداف المراجعة الخارجية إلى قسمين:أهداف عامة وأهداف خاصة

**1- الأهداف العامة:** تعرف المراجعة على أنها الفحص الإنتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج و الجداول الملحقة بها و كل ما هو و محاسبي و مالي في تقرير مجلس الإدارة موضوع الرقابة، بعد أن ينهي المراجع مهمته بالإدلاء برأيه المحايد المدعم بالأدلة في تقريره يتأكد من توفر المفهومين، الشرعية و الصدق في الحسابات التي نتناولها في ما يلي:

أ- **شرعية الحسابات:** إن القوائم المالية التي يوليها المراجع الفحص الإنتقادي هي جدول كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة و كل الملاحق الأخرى المفسرة لمحتوياتها بالإضافة إلى كل الجداول المالية الأخرى.

إن توفر الشرعية يعني إثبات أن القوائم المالية السابقة الذكر قد تم إعدادها وفق القوانين و القواعد المعمول بها، وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

**ب- صدق الحسابات:** تعني المراجعة الدقيقة و الصحيحة أي أن المراجع قد فحص العمليات و لا يوجد أي خطأ و هدا مستحيل في المؤسسات الكبيرة و المتوسطة.

**2- الأهداف الخاصة:** سعيا وراء الأهداف العامة من أجل تحقيقها، يجد المراجع نفسه أمام الأهداف الخاصة، مما قد يؤدي به إلى إنجاز أهداف خاصة مثل اكتشاف أنواع الغش و التزوير وتحسين السير:[1]

**أ-اكتشاف أعمال الغش والتزوير:**

كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها، غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفة على أعمال الغش كالتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها الغير الشرعي، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها.

[1] توفيق بوليفة، دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012 - 2013، ص ص10، 11

إن التلاعب بالأموال هذا يدل على ضعف نظام الرقابة الداخلية، ومهما يكن فهذه المسؤولية تكون على عاتق كل من المراجع الداخلي والخارجي، ففي هذه الحالة يتم جمع ما أمكن من أدلة التي يتسنى الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات, ومهما يكن فإن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش والتزوير نتيجة وليست غاية في حد ذاتها.

ب- **المراجعة وتحسين التسيير:** يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة و يقدم تقرير مفصلا عن نقاط الضعف و كدا الأخطاء المكتشفة، مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراحات حلول، و المراجع يقدم النصائح و يعطي رأيه في حدود مراقبته، إن الأخذ بكل هذا يؤدي إلى تحسين التسيير.[1]

[1] توفيق بوليفة، مرجع سابق، ص12.

**خلاصة الفصل:**

تتمثل مراجعة الحسابات في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، تكون المراجعة في شكل دقيق ومنظم، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وا ٍثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها،حيث يكون أخر مرحلة في عملية المراجعة ويتمثل في صورة حقيقة لما توصل له المراجع من خلال القوائم المالية، من أجل الخروج في الأخير برأي فني محايد ومستقل عن مصداقية القوائم المالية .

# الفصل الثاني

# القوانين الخاصة بمحافظ الحسابات

**تمهيد الفصل**

القوانين هي صفة إلزامية إجبارية يجب إتباعها، والخضوع إليها وعدم مخالفتها، تكون في شكل إجراءات و نصوص و مراسيم تأتي بصورة محددة و واضحة من أجل ضبط الأمور و الأحداث ومن بينها القوانين الخاصة بمحافظ الحسابات، فهي تتناول جميع الإجراءات التي يجب على المحافظ إتباعها و العمل وفق مضمونها حيث توضح له الأمور التي يعمل على صالحها و في حالة المخالفة ينشأ عنها عقوبات جزائية.

و من خلال كل هذا يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يتم إدراجها وفق مايلي:

**المبحث الأول:** القانون رقم 10-01

**المبحث الثاني:** مراسيم تنفيذية ( مرسوم رقم 11-31 و مرسوم رقم 11-73)

**المبحث الثالث:** المرسوم التنفيذي رقم11-202 و المادتان715 المكرر 9 و715 مكرر 11

## المبحث الأول: القانون رقم 10-01

يتمثل هدا القانون في مجموعة من البنود و الإجراءات و النصوص التي تتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المندرجة ضمن مواد يجب إتباعها والعمل وفق مضمونها دون إجراء أية مخالفات على ذلك و في حالات العكس يتم فرض عقوبات و لتفصيل أكثر نتطرق إلى كل هذا في مايلي :

### المطلب الأول: لمحة حول هذا القانون : [1]

قانون رقم 10-01 مؤرخ في رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

إن رئيس الجمهورية

- بناء على الدستور، لاسيما المواد 119 و120 و122 - 9 و126 منه.
- و بمقتضى الأمر رقم 66 -155 المؤرخ في18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 و المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل و المتمم.
- و بمقتضى الأمر رقم 66 -156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 و المتضمن قانون العقوبات ،المعدل والمتمم.
- و بمقتضى الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون المدني،المعدل و المتمم.
- و بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.
- و بمقتضى القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
- و بمقتضى الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 27 جمادي الثانية عام 1420 الموافق 26 غشت سنة 2003 و المتعلق بالنقد والقرض.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة للقانون 10-01 مؤرخ في رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد، 42، ص:4

– و بمقتضى القانون رقم 05–01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 6 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتها.

– و بمقتضى القانون رقم 06–01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 و المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.

– و بمقتضى القانون رقم 07–11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل.

– و بمقتضى القانون رقم 08–09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و بعد رأي مجلس الدولة.

وبعد مصادقة البرلمان.

**المطلب الثاني : الأحكام العامة والأحكام المشتركة وفق هذا القانون:** [1]

تتمثل هذه الأحكام في جملة من الضوابط و النصوص التي تندرج في شكل مواد تتعلق بالمهن الثلاثة (الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) و هي بدورها تنقسم إلى :

**أولاً : الأحكام العامة :**

تتمثل هذه الأحكام في جملة من الالتزامات الخاصة بكيفية ممارسة مهنة كل من الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ويشترط فيها مايلي :

1– يجب الالتزام بالأحكام القانونية و الشروط و المقاييس المنصوص عليها كما جاءت في المادة (01) و(02) و(03) من هذا القانون

2– يجب إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويضم هذا المجلس لجان متساوية الأعضاء كما جاء في المادتين (04) و(05) من نفس القانون

3– يجب تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا من قبل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كما وردا في المادة (06).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص ص:4-5.

**ثانيا: الأحكام المشتركة لكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**

إن مضمون هذه الأحكام لكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تتمثل في:[1]

1- يجب أن يتم الاعتماد مسبقا من قبل الوزير المكلف بالمالية حالة التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين جاءت به المادة (07) وأنه لا يمكن التسجيل في الجدول ما لم يكن عنوان مهني خاص لكل من المهن الثلاث السابقة، ذُكرا هذا في المادة (10) من نفس القانون.

2- الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب أومحافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد جاء ت بها المادة (08) من نفس القانون و تتمثل هذه في :

أن يكون جزائري الجنسية.

أن يحوز شهادة لممارسة المهنة.

أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.

أن لايكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية.

تأدية اليمين المنصوص عليه في المادة 06.

3- أن يكون للمهن الثلاث السابقة مكتب واحد لتولي عمليات التسيير يكون تحت مسؤوليته وحسابه الخاص وهذا المكتب يكون خاضع لشروط والمقاييس المعمول بها، وتتم ممارسة النشاط في كامل الإقليم الوطني المادتان (11) و(12) .

[1] نفس المرجع، المواد، 7- 8- 10- 11- 12، ص ص :5 6 .

4-يمكن لكل من الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وقانون الإجراءات الجزائية المادة (13) .[1]

**المطلب الثالث :الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وممارسة هذه المهمة**

إن إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لممارسة هذه المهنة حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، و يتم التمتع بالشخصية المعنوية و تضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين، و تعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية و إن هذه الغرفة الوطنية تكلف في إطار القانون بما يلي المواد 14- 15- 16:

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها، في أجل شهرين من إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل مرتبطة بهده المهن و حسن سيرها.
- أن تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 وذلك في الأعمال التي تبادرها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وا ٍعداد النصوص المتعلقة بهده المهن .

كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة المادة (17)

[1] نفس المرجع، المواد، 13 14-15-16-17 ، ص ص : 5 6

**ثانيا: ممارسة مهنة محافظ الحسابات :**

محافظ الحسابات هو مراجع خارجي يقوم بعملية المراجعة باسمه الخاص و تحت مسؤوليته في نطاق القانون المعمول به و يتمثل في :[1]

– تعريف محافظ الحسابات "على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ،مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات و الهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "المادة (22).

كما أن لمحافظ الحسابات عملية المراقبة و الإطلاع على المعلومات الضرورية التي تساعده في إنجاز مهمته و ذلك للقيام بمهام صعبة و دقيقة و تتمثل هذه المهام في مايلي:

– أن يشهد على أن الحسابات السنوية منظمة و صحيحة.

– يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين.

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها.

– يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه.

و تعد هذه المهام فحصا للقيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، و يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الحقيقية المادة (23 و24) .

كما يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإعداد مايلي:

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة.

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

– تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.

[1] نفس المرجع، المواد، 22-23-24، ص ص:6 7 .

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.[1]

– تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة.

– يجب تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلفة بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و يتم تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وهي قابلة لتجديد مرة واحدة

أما في حالة تعيين مؤسسة أو هيئة بصفة محافظ الحسابات يتعين من بين أعضائها المسجلين في الجدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها ، كما يمكن أن تقرر المؤسسة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن لكل واحد منهم أن يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون . و هذا طبقا لمضمون المواد التالية (26– 27 –28 – 29 ) و على محافظ الحسابات أو مسيرو المؤسسة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفته محافظ حسابات في أجل أقصاه 15 يوما المادة (30).

كما يسمح له الإطلاع على كل من السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات والمحاضر الخاصة بالمؤسسة في أي وقت، كما يمكن أن يتحصل على المعلومات التي تتعلق بالمؤسسات المرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها و يقدم له كشفا محاسبيا كل 6 أشهر من قبل القائمون بالإدارة في المؤسسات تم تحديدها في

المواد (32– 33)، أما في حالة عرقلة مهمته فإنه يعلم كتابيا هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري المادة (34) .

و يعمل على تحديد المدىو الكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و صيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط.

و يجب أن يحضر إلى الجمعية العامة كلما استدعيا لتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته، أما أتعابه تحدد من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، يمكن له أن يستقل دون التخلص من التزاماته

[1] نفس المرجع، المواد 26-27-28-29-30-32-33-34، ص:8.

القانونية كما يجب عليه الإشعار بذلك مسبقا مدت هذا الإشعار 03 أشهر محتوى كل هذا في المواد التالية (35 و 36 و37 و38) [1] .

لا يتم إعفاء وجود هياكل داخلية للمراجعة لشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات ،كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات محتوى كل هذا تتضمنه الماد تين (39 و40) .

**المطلب الرابع : حالات التنافي والموانع والأحكام النهائية**

**أولا: حالات التنافي والموانع**

جاءت حالات التنافي والموانع طبقا لهذا القانون في المواد التالية :

وجود مهن تتنافى فيها ممارسة مهنة محافظ الحسابات و ذلك وفق المادة (64) تتمثل هذه المهن في ما يلي :

– كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46.

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

– كل عهدة برلمانية.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

كما يمنع محافظ الحسابات القيام بالأعمال التالية:

– مراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛.

– أعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

– قبول ولو بصفة مؤقتة ،مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

– قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

[1] نفس المرجع ، المواد، 35-36-37-38-39-40 -64، ص ص:8 – 10.

– ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو الهيئة يراقب حساباتها .

– شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته ، محتوى كل هذا المادة (65).

– زيادة إلى حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري،لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الدين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، كما يمنع محافظ الحسابات من ممارسة مهمة في مؤسسات تكون فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في كل من المواد التالية (66 و67 و68) [1].

إذا كان محافظ الحسابات يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه فإنه يتعين عليه إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه ،كما لا يمكن له الطلب من الزبون تأدية مهمة أو وظيفة تدخل ضمن

اختصاصاتهم القانونية، و عليه كتم السر المهني و في حالة المخالفة فإنه يعاقب كما نصت عليها المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، ومحتوى كل هذا جاء في المواد التالية (69 و 70 و 71) .[2]

إن مضمون المادة 72 عكس المادة 71 أنه يمكن لمحافظ الحسابات الإفشاء ببعض الأسرار في الحالات التالية :

– بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

– بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة

– بناءا على إرادة موكليهم.

يعاقب كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 00,000 5 دج إلى 2,000,000 دج وفي حالة العودة ،فإن العقوبة تكون بالحبس مدته تتراوح من 6 أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة، كما يعتبر غير شرعي الذي لم يسجل في الجدول

[1] نفس المرجع، المواد، 65-66-67-68، ص، 8 – 10.

[2] نفس المرجع، المواد، 69-70-71، ص :11

ويمارس مهنة محافظ الحسابات أو في حالة توقيف مؤقت لتسجيله أو في حالة شطبه من الجدول تم ذكر في كل من المواد التالية (73 و 74) [1].

**ثانيا :الأحكام النهائية**

و هي المرحلة الأخيرة التي يتم إتباعها و ينتهي بها العمل وتتمثل في ما إذا تم التسجيل وفق التشريع والتنظيم المعمول بهما في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من خلال هذه الخطوة يعتبروا محافظوا الحسابات وهذا وفقا لأحكام القانون المعمول به من تاريخ نشر هذا القانون، أحكام المادة (82).

طبقا لمراعاة أحكام المادة 81 تلغى جميع الأحكام المخالفة لهدا القانون، لاسيما القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة (83). [2]

**المبحث الثاني: المراسيم التنفيذية (مرسوم تنفيذي رقم11-31 ) و ( المرسوم التنفيذي رقم11 -73):** [3]

هي مراسيم تنفيذية، الأولى تهتم بالمهن الثلاثة وتختص في الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب المهن الثلاثة أما الثانية فإن مضمونها يتجلى في المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات ونتطرق لكل واحدة منها بتفصيل وفق المطالب التالية :

**المطلب الأول : التعرف على المرسوم التنفيذي رقم 11-31 .**

مرسوم تنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 ، يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

- إن الوزير الأول.
- بناء على تقرير وزير المالية.

[1] نفس المرجع، المواد، 73 74، ص: 12

[2] نفس المرجع، المواد، 82- 83، ص :13.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 7، ص:22

– و بناء على الدستور، لاسيما المادتان 85–3 و125 (الفقرة الثانية ) منه.

– و بمقتضى القانون رقم 10–01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، لاسيما المادة 12 منه.

– و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10–149 المؤرخ في 14 جمادي الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة.

– و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95–54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية.[1]

– و بعد موافقة رئيس الجمهورية .

**المطلب الثاني: الشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد وفق المرسوم رقم 11–31 .**

تتمثل هذه الشروط و المعايير وفق هذا المرسوم في ما يلي :

يتم تحديد الشروط و المعايير الخاصة بمكاتب المهن الثلاث السابقة مراعاة لأحكام المادة 12 من القانون رقم 10– 01 ، كما أنه يجب على المترشح سواء لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد إثبات المحل المهني عند إيداع طلب التسجيل، يمكن أن يكون هذا المحل ملكا أو مستأجرا للمهني و فترة الإيجار لا تقل عن سنة و يطبق هذا كذلك على الأشخاص المعنويين الذين يطلبون التسجيل في أحد الجداول، يجب أن يتوفر في المحل المهني شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات من أجل تأدية المهمة على أحسن وجه وهذا الأمر يتعلق بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين مضمون كل هذا منصوص عليه في المواد التالية (01 و02 و03 و04 من هذا المرسوم ).

كما أنه يجب على المتر شح سواء كان شخص طبيعي أو معنوي أن يرفق طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني و كذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائر ية، نفس المرجع، المواد، 1-2-3-4، ص ص:22 23.

**المطلب الثالث: التعرف على المرسوم التنفيذي رقم 11-73 :** [1]

مرسوم تفنيدي رقم 11-73 مؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1432 الموافق 16 فبراير سنة 2011

- إن الوزير الأول.
- بناء على تقرير وزير المالية.

-وبناء على الدستور ،لاسيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه؛

-وبمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم، لاسيما المادتان 732 مكرر2 و715 مكرر 4 منه.

-و بمقتضى الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 27 جمادي الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 المتعلق بالنقد و القرض، المعدل و المتمم، لاسيما المادة 100 منه .

- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لاسيما المادة 29 منه.

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم10-149 المؤرخ 14 جمادي الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة.

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية.

- و بعد موافقة رئيس الجمهورية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11- 73 مؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1432 الموافق 16 فبراير سنة 2011، المتعلقة بالمهام التضامنية لمحافظة الحسابات، العدد 11، ص ص :5 6.

**المطلب الرابع : المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات**

تتمثل المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات وفق هذا المرسوم في مايلي :[1]

وفقا لأحكام المادة 29 من القانون رقم 10-01 ،حيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفية ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات .

كما يمكن تعيين أكثر من محافظ حسابات و هذا وفقا لحجم المؤسسة وأهمية نشاطها يخص المؤسسات أو الهيئات، وأن على كل محافظ حسابات من بين المحافظين المتضامنين أن يمارس مهمته على كل المؤسسة محل الدراسة وتحت مسؤوليته الخاصة طبقا لأحكام المادة 22 من القانون رقم 10-01، و على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم بصفة مشتركة تتضمن آرائهم ولو حتى في حالة الاختلاف مضمون كل هذا على التوالي في المواد التالية (01 و02 و03 و04).

[1] نفس المرجع، المواد، 1 2 3 4، ص :6.

## المبحث الثالث: المرسوم التنفيذي رقم11-202 و المادتان 715مكرر-9 و715 مكرر11.

يتناول هدا المبحث المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الخاص بمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها أما المادتان 715- 9 و715 مكرر-11 الخاص بإنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الموعد العادي له وكذلك طلب توضيحات حول الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال ولتفصيل أكثر نتطرق لكل واحد منهم على حدا وفق المطالب التالية :[1]

### المطلب الأول: التعرف على المرسوم التنفيذي رقم 11-202

مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 23 جمادي الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها. [2]

- إن الوزير الأول.
- بناء على تقرير وزير المالية.
- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان 85-3 و125( الفقرة 2) منه.
- و بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري ،المعدل و المتمم.
- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل.
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، لاسيما المادة 25 منه.
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-149 المؤرخ في 14 جمادي الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 مؤرخ في 23 جمادي الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، المتعلقة بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، العدد 30، ص: 19.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص: 19

– و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 20 جمادي الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008 و المتضمن تطبق أحكام القانون رقم 07–11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ،المعدل.

– و بعد موافقة رئيس الجمهورية .

**المطلب الثاني : معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها:**[1]

تتمثل معايير تقارير محافظ الحسابات وفق هذا المرسوم في مايلي :

من خلال المادتين (1و2 ) يتم تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل وكذا الأطراف المعنية ،وهذه المعايير الخاصة بتقارير محافظ الحسابات تتمثل في :

– معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

– معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.

– معيار حول الاتفاقيات المنظمة.

– معيار حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

– معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

– معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس و النتيجة حسب السهم،أو حسب الحصة الاجتماعية.

– معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– معيار حول استمرارية الاستغلال.

– معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان.

– معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.

– معيار يتعلق بعملية خفيض رأس المال.

– معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.

[1] المرجع نفسه، المواد، 1-2 ص: 19

– معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

– معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

– معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

يحدد محتوى كل معيار من هده المعايير بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

- يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية عملية المراقبة و يكون هذا التاريخ بعد تاريخ إنهاء الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، و يؤرخ قبل 15 يوما من تاريخ انعقاد الجمعية

العامة أو الجهاز التداولي المؤهل و يتضمن هذا التقرير رقم الاعتماد ورقم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وا ٍمضائه و ختمه، أما إذا كان هذا التقرير يتعلق بمؤسسة محافظي الحسابات، فإن هذا يوقع عليه ممثل المؤسسة أو ممثلوا محافظي الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه المؤسسة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير.

أنه يتم وضع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للمؤسسة المعنية و هذا وفقا لأحكام القانون التجاري.

و يتم عرض التقرير المعد من طرف محافظ الحسابات على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل ، وبعدها يتم تحديد إرسال التقرير بقرار من الوزير المكلف بالمالية

كل هذه المضامين تم احتوائها من المواد التالية (01 –02– 03 –04– 05– 06– 07 من نفس هذا المرسوم ) .[1]

[1]الجرية الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، المواد2 3 4 5 6 7، ص ص:19 20

## المطلب الثالث :المادتان (715 مكرر9 ) و(715 مكرر11)

### أولا: المادة 715 مكرر 9 (جديدة ) [1]

يمكن إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل انتهاء الوقت القانوني المحدد لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة نتيجة وقوع خطأ أو مانع، و ذلك بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو عن طريق مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1)رأس مال الشركة أو الجمعية العامة .

### ثانيا: المادة 715 مكرر11 (جديدة)

يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات حول كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال و التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه من قبل رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

و في حالة انعدام الرد أو كان هذا الرد ناقصا، فإن مندوب الحسابات يطلب من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة و كذلك يتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة.

أما في حالة عدم احترام الأحكام، و أن مواصلة عملية الاستغلال بقيت معرقلة حينئذ يتم إعداد تقرير خاص يقدم إلى الجمعية العامة المقبلة أو الجمعية عامة غير عادية.

و في حالة الاستعجال فأن مندوب الحسابات بنفسه يقوم باستدعائها لتقديم خلاصته. [2]

[1] المادة 715 مكرر 9، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007، ص:190

[2] المادة 715 مكرر 11، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007، ص:190

**خلاصة الفصل:**

مجمل الضوابط الناتجة عن القوانين التي تمت إتاحتها، تهدف إلى إبراز معنى المضمون الذي تحتويه هذه المواد، يجب إتباع هذا المحتوى و العمل وفق الإجراءات المطلوبة و مراعاتها و في حالة المخالفة ينتج عنها إجراءات عقابية، حيث يهتم محافظ الحسابات بمراعاة هذه القوانين و السير وفق محتواها و العمل على تطبيقها و ذلك من أجل تأدية مهمته على أكمل وجه، و الوصول إلى النتائج الصحيحة و الدقيقة مراعاة للأحكام القانونية المعمول بها أما في حالة مخالفة هذه الأحكام ينجر عنها عقوبات نتيجة خيانته للمهمة القائم بها، أي أن هذه القوانين إجبارية التطبيق و متمما للمضمون .

# الفصل الثالث

# محافظ الحسابات

## تمهيد الفصل:

ونظرا لتطور مهنة المراجعة سارعت بعض الدول إلى محاولة تنميط إجراءات اختيار محافظ الحسابات وذلك من أجل مواكبة هذا التطور والسير وفق قواعده بهدف الوصول إلى الهدف المرسوم، وهو القادر على إعطاء المؤشرات الصحيحة للمؤسسة ومختلف العمليات التي تقوم بها، كما أنه يعتبر صمام الأمان والكاشف الحقيقي على ماتسير عليه المؤسسة من خلال إبداء رأيه الفني المحايد والمستقل حول النتائج الصحيحة والدقيقة التي تم الوصول إليها.

وبناءا على هذا يتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث وكل مبحث إلى ثلاثة مطالب ويتم ذلك وفق مايلي :

**المبحث الأول:**عموميات حول محافظ الحسابات؛

**المبحث الثاني:**الإطار القانوني لمحافظ الحسابات؛

**المبحث الثالث:**الخصائص العامة المرتبطة بمهمة محافظ الحسابات.

## المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات

أن محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني له علاقة وقيدت بالمؤسسة وتتمثل في المهمة الموكلة له وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد حول النتائج المتوصل إليها.

ومن خلال هذا يمكن التطرق إلى محافظ الحسابات بشكل أوسع وذلك في مايلي:

### المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

**التعريف الأول:** طبقا للقانون رقم 10-01 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهنة خبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث المادة 22 تعرف محافظ الحسابات على أنه "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و انتظامية حسابات الشركات و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى بموجب أحكام التشريع المعمول به".[1]

**التعريف الثاني:** إن محافظ الحسابات في حقيقة الأمر – خبير و حكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى انتظام الدفاتر و السجلات، وصحة ماتحتويه من بيانات، و دقة تعبير ما تتضمنه القوائم المالية الختامية عن نتائج الأعمال و المركز المالي، كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل و كل ما يستشار فيه من موضوعات مهنية.[2]

**تعريف شامل:** محافظ الحسابات هو كل شخص يتمتع بالاستقلالية و الحياد التام عن سلطة الإدارة في أداء المهنة الموجهة له و المتمثلة في مراقبة صحة سير و إنتظام حسابات المؤسسة و تحت مسؤوليته الشخصية.

[1] ندير شبرو، حكيم شبرو، محافظ الحسابات و إجراءات المراجعة الخارجية في إثبات صحة القوائم المالية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، سنة 2007|2008، ص: 39.

[2] إبراهيم علي عشماوي، أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية، طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر، ص:46.

**المطلب الثاني: الخصائص الوظيفة المهنية**

أن مهنة محافظ الحسابات لها عدة خصائص يمتاز بها و دلك من أجل نجاح عملية المراجعة على أكمل وجه و من ضمنها نجد الاستقلالية و كذلك الكفاءة المهنية و عدم الإفشاء بالسر المهني كم يترتب عليه من شروط ولتفصيل أكثر سوف نتطرق إلى هذا في مايلي :

1- **الاستقلالية:** استقلالية محافظ الحسابات يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها و قد أولت التنظيمات المهنية و الرسمية أهمية استقلالية محافظ الحسابات و حاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول الاستقلالية سواء من حيث تأديته لعمله أومن حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، و لقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عن الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا عند تأديته لواجباته المهنية و ذلك تطبيقا لمعايير المراجعة التي وضعها المجمع، كما أنه يجب على محافظ الحسابات أن تكون له شخصية قوية تجعله لايتأثر بالآخرين و أن يؤدي واجبه حتى إذا كان نشوء ضغط عليه و رغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته.[1]

2- **الكفاءة:** لقد حددت النصوص الجزائرية كفاءة محافظ الحسابات في عنصرين أساسيين هما:

**التأهيل العلمي:** اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة محافظة الحسابات الآتي

**أ- المجموعة الأولى:**

- ليسانس في العلوم المالية.
- ليسانس في فرع المالية و المحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.
- الجزء الأول و الثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

**ب- المجموعة الثانية :**

- الليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية.
- شهادة المدرسة العليا للتجارة.

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية )، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2006، ص ص:85- 86.

- لسانس في التسيير.
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة والمالية أوالجمارك.
- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبية، مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

**التأهيل العملي:**اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التالين :

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

**3- سر المهنة :** إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل، فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع و يكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشئ الذي يؤدي إلى التطلع على معطيات و معلومات سرية خاصة بالمؤسسة غير أنه ليس على المراجع استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان و المحافظة عليها، إلا إذا ألزم القانون بإفشاء السر المهني، كما تنص عليه المادة التالية:

إن على أعضاء المنظمة مراعاة احترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير أنهم مطالبون بإفشاء السر في الحالات المنصوص عليها في القانون و القواعد المعتمدة، لاسيما كل من:[1]

- وجوب ضرورة تسليم الوثائق إلى إدارة الضرائب.
- في حالة استدعائهم للشهادة أمام غرفة التأديب والتحكيم.
- قد يكون نتيجة استعلام أو تحقيق قضائي موجه ضدهم.
- بإدارة العميل نفسه.

كما على المراجعين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.

[1] هادية متوح، دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012، ص ص: 24 -25.

4- **العلاقة مع زملاء المهنة:** محافظ حسابات المؤسسة يجب أن يكون على علاقة جيدة مع زملائه في المهنة، فدلك جد مهم و خاصة في حالة تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة، كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة.

**المطلب الثالث: شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات:**

حسب المادة 8 من القانون 10-01 يجب أن تتوفر الشروط الآتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات: [1]

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.

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

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون "10- 01" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن اخلص في تأدية و ظيفتي و أن اكتم سر المهنة و اسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ماأقول شهيد".

فيشترط كذلك في شركات محافظة الحسابات والتي تتضمنها كل من المواد 46، 48، 50، 51، 52 كمايلي:

أ- يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أوتجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

ب- تؤهل شركات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، و يمتلكون

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المتضمنة القانون 10-01، المؤرخة في 11 يوليو2010، مرجع سابق، ص:5.

على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال– تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محافظة الحسابات "

ج– يشترط في الثلث (3/1) الشريك الغير المعتمد و غير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية و حاملا شهادة جامعية و له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

د– للحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، زيادة على دلك أن تتوفر فيه الشروط الآتية[1] :

– أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

– أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.

– أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لدلك و إما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النضر عن أي حكم مخلف.

– أن لاتكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

– أن لاتمتلك مساهمات مالية في المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات يمكن للغرفة الوطنية الترخيص بأخذ مساهمة.

هـ– عندما يختار محافظي الحسابات شكل الشركة المدنية، فإن هده الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني و الغرفة الوطنية أو المنضمات الوطنية .

إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون و الاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص9.

## المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات و المهام الموكلة له

يتضمن الإطار القانوني لمحافظ الحسابات حالات تعيينه و توقيفه وكذلك الأتعاب التي يتقاضها بالإضافة إلى المسؤوليات الموجه إليه تكون بصفة محددة، يجب مراعاتها و العمل بها و احترامها و كذلك المهام الصعبة و يتمثل كل هدا ضمن المطلب التالية :

### المطلب الأول: حالات تعيين وتوقيف محافظ الحسابات

حيث تتمثل حالات تعيين و توقيف محافظ الحسابات في مايلي:

**أولا: حالات تعيينه** [1]

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات والسائد أن محافظ الحسابات يعين من قبل الجمعية العامة العادية وهذا هو الأصل الذي حدده المشرع الفرنسي الجمعية العامة للمساهمين مختصة في تعيين محافظي الحسابات وأعتبر ذلك من النظام العام، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما (المادة 30 من القانون 10- 01)

**ثانيا: حالات توقيف محافظ الحسابات**[2]

يتم توقيف محافظ الحسابات لعدة أسباب كالاستقالة أو الوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية مما يستدعي قيام مجلس الإدارة بدعوة الهيئة العامة للانعقاد و انتخاب بديل له فورا، أما في حالة تعدد المحافظين فمن المفروض أن يستمر الآخرون ببقية العمل، أما عزله فالأصل أن ذلك من حق الهيئة العامة للمساهمين سواء أكانت هي التي قامت بتعيينه أم جهة أخرى، فلها حق تغييره في أي حال من الأحوال، إذ يعتبر وكيلا عن المساهمين في حدود المهمة الموكلة له فلها إذا حق عزله و تغييره في نهاية السنة المالية و من الجدير بالذكر أن قانون 10-01 في المادة 65 حالات منع محافظ الحسابات من تأدية مهمته.

---

[1] محمد بن جميلة، مرجع سابق، ص ص:41 42 .

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية )، جامعة البلقاء التطبيقة كمرجع أساس لمساق، الأردن، سنة 2007، ص ص: 112- 113.

إلا أن دلك لا يكفي لحماية المحافظ و ضمان استقلاله إدا لم يتطرق قانون الشركات و لا قانون مهنة محافظ الحسابات إلى عدم جواز تغييره جزافا، وتجب على المؤسسات والشركات بيان أسباب تغيير محافظ ومناقشة هده الأسباب معه واقتناع المجلس و الجمعية لهده الأسباب، إذ يشعر المحافظ أن التغيير يستند على أسباب معقولة و مبررات سائغة ومقبولة وتتاح له الفرصة الدفاع عن نفسه.

**المطلب الثاني: المهام الموكلة لمحافظ الحسابات وأسباب إنهائها**

لمحافظ الحسابات عدة مهام يقوم بها عند تأدية عمله ولهذه المهام أسباب تؤدي إلى إنهائها و تتمثل في:

**أولا: مهام محافظ الحسابات** [1]

لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسيين :

1- **المهام الأساسية:** تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات.

2- **مهام قانونية:** خاصة تتعلق ببعض العمليات.

ومن خلال هدا يمكن شرح هده المهام والتي بدورها تنقسم إلى جزئيين وتتمثل في مايلي:

أ- **المهام العامة:** إن المهمة الأساسية و العامة هي مراجعة حسابات الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها و قيمها وممتلكاتها، أي أن هده المراقبة هي مراجعة قانونية خارجية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري.

أما الغاية منها فهي فحص أي المصادقة على الحسابات، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة و شفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج و عملية الجرد و كل الجداول الملحقة الأخرى )، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي للجمعية العامة للمساهمين يعبر عن القناعة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية، و هذا وفقا لأسس عمل مهنية و معايير اختبار توصي بها و تحبذها الهيئات المختصة

و هذه المهمة تسمح كذلك:

[1] هادية متوح، مرجع سابق، ص:32.

– تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين؛

– تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة.

– إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن من إستمرار نشاط المؤسسة.

– إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة.

– تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشطات المراجعة المالية والمحاسبة الداخلية.

– التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة.

– المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقيما ومكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68 و 10 أشخاص حسب المادة 819).

هذه تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة.

**ب– المهام الخاصة:** المشرع الجزائري كلف محافظو ا الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الشخص الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، وهده المهام الخاصة و المتعددة ذات الطابع الضرفي يمكن ذكر منها ما يلي: [1]

– إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها.

– التدخل في حالة تغيير لرأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض).

– إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها.

– المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح.

– تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج و الميزانية.

– ممارسة الحق التفضيلي للاكتتاب.

– فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات.

– استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة.

[1] نفس المرجع، ص:33.

**ثانيا: إنهاء ا لمهام**

أسباب التي تؤدي إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات و يمكن تقسيمها إلى جزئيين هما: [1]

**1- الأسباب العادية:** وتعني إنهاء عهدة محافظ الحسابات وفقا بعد اجتماع الجمعية العامة بعد السنة الثالثة من مجال تعيينه.

2- **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** مثل حالة الوفاة أو الشطب أو إيقاف محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها ودلك حسب المادة 76 من القانون 10-01.

بغض النظر عن ممارسة مهنة أخرى فإن محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، سواء كان السبب هو الموت، أو كان محافظ الحسابات، أو كانت المؤسسة هي السبب.

**المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات**[2]

إن محافظ الحسابات يتقاضى أتعابا جراء قيامه بالعمل المطلوب و ذلك بعد إنجاز تقرير الميزانية العمومية، كما لمحافظ الحسابات مسؤوليات على عاتقه يجب مراعاتها واحترامها و لتفصيل أكثر نتطرق لهدا في ما يلي :

**أولا: أتعاب محافظ الحسابات**[3]

تتحدد أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق بينه و بين عميله، و في حالة مؤسسات فردية و شركات أشخاص يكون الاتفاق بين محافظ الحسابات و بين أصحاب هده المؤسسات أو كان حلها هو السبب، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب.

نوع العمل الموكل إليه و مقدار الأتعاب المتفق عليها، أما في شركات المساهمة و ما شكلها فإن تحديد الأتعاب في يد الجمعية العمومية لشركة، و تستطيع الجمعية العمومية تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب المحافظ إلا أن هذا التفويض لا يجوز دون ذكر حد أقصى للأتعاب، وفي هده الحالة الأخيرة فإن المفوض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار مجلس

[1] للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص:7.

[2] أحمد نور، عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص:215.

[3] هادية متوح، مرجع سابق، ص:33.

الإدارة، و لا ينفرد به رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب و قد جرى العرف على أن يتقاضى المحافظ أتعابه بعد إتمام عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية، و على هدا فإن أتعاب المراجعة تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة للحسابات السنة المالية التي قام بمراجعتها.

**ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات**

محافظ الحسابات مسئول عما يقوم به من أعمال لحساب الغير، و على ذلك فإنه إذا أخطأ أو أهمل أو قصر في أداء واجباته المهنية بحسن نية أو عكس دلك، عرض نفسه للمسؤولية و سنكتفي ببيان مختصر عن مسؤوليات محافظ الحسابات و هذا في مايلي:

1- **المسؤولية المدنية:** لقد بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر 10-01 في المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.[1]

**2- مسؤوليته تجاه الغير:** [2] موضوع مسؤولية محافظ الحسابات تجاه الغير موضوع قانوني اختلف فيه رأي الإقتصادين ففي الوقت الذي يتفقون فيه على أن محافظ الحسابات مسئول أمام موكليه عما يصيبهم من أضرار أو ما يلحقهم من خسائر نتيجة لخطئه، إلا أن يختلفون في ما بينهم على المسؤولية تجاه الغير الذي اعتمد على ما تضمنه تقرير محافظ الحسابات من بين بيانات وأراء عن نتيجة النشاط والمركز المالي و تعامل مع المؤسسة أو تصرف تصرفا معينا مما ترتب عليه من ضرر أو خسائر نتيجة لعدم صحة ماجاء بالتقرير.

**3- المسؤولية الجنائية:** يتعرض محافظ الحسابات إلى المسؤولية الجنائية و ما يترتب عنها من عقوبات إذا ارتكب جريمة أو كان طرف في جريمة و ذلك في حالة إخلاله بواجباته المهنية، و قد نصت بعض القوانين على العقوبات التي توقع على محافظ

[1] شاوش حجة الله، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص:5.

[2] إبراهيم على عشماوي، مرجع سابق، ص : 136.

الحسابات إذا ما اقترف جرائم معينة و ذلك علاوة على مسؤوليته الجنائية عما يقترفه من جرائم طبقا لأحكام قانون العقوبات و قد تضمن دستور مهنة المراجعة و المحاسبة بيان الحالات التي يعتبر محافظ الحسابات مخلا بالأمانة المهنية، و في مايلي بعض هده الحالات على سبيل المثال:

إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علم بها أثناء تأدية مهمته و لا تفصح عنها الأوراق التي يشهد بصحتها إدا كان إفصاحه عن أمر ضرورياً حتى لا تكون هده الأوراق مضللة.

- إذا لم يذكر في تقريره ما علمه من تحريف في هده الأوراق.

إذا وقع تقريراً برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مساعديه تحت إشرافه و توجيهه أو بمعرفة زميله المشترك معه في عملية المراجعة.

- إذا تغافل عن الحصول على إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة، وكان من شأنها أن تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش وقع في الحسابات. [1]

**4- المسؤولية الانضباطية [2]:** وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أما اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أوتقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ومن بين هذه المخالفات مايلي :

- خرق القانون والقواعد المهنية
- التقصير المهني الخطير أوالتهاون
- السلوك غير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة،حتى وإن لم يتعلق بالمهن.

[1] إبراهيم علي عشماوي، مرجع سابق، ص ص:136-137.

[2] شاوش حجة الله، مرجع سابق، ص :6.

**5- المسؤوليات والممارسات الأخرى:** يجب على أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الالتزام ب 5 قواعد أساسية في تلبية مسؤولياتهم الأخرى، وهي كمايلي: [1]

أ- **القاعدة رقم 501:** و تلزم العضو بعدم التصرف بشكل يسئ إلى سمعته المهنية مثل الامتناع عن رد سجلات و مستندات العميل إليه، أو التفرقة العنصرية بين العاملين في مكتبه.

ب- **القاعدة رقم 502:** و تتعلق بإعلان في وسائل الإعلام المختلفة في سبيل ترويج نشاطه.

ج- **القاعدة رقم 503:** و تمنع المحاسب من دفع عمولات للآخرين مقابل الحصول على عملاء جدد، و كذلك تحصيل عمولات من محاسبين أخريين مقابل إحالة عملاء مرتقبين لهم.

د- **القاعدة رقم 504:** و تهتم بالوظائف المتعارضة، حيث تحذر المحاسب القانوني المشاركة في أي عمل أو نشاط أو تولي منصب ما أثناء مزاولته للمهنة قد يتعارض مع مسؤولياته و واجباته المهنية.

هـ- **القاعدة رقم 505:** و تعرف الشكل القانوني لمكاتب المحاسبة القانونية، فقد كان من المتبع أن يمارس المحاسب عمله من خلال مكاتب المحاسبة الفردية أو مع شركاء متضامنين إلى أن قرر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في نفس العام السماح ممارسة المهنة من خلال شركات مساهمة مهنية، كما تمنع هده القاعدة استخدام أسماء مفترضة لمكاتب المحاسبة.

[1] أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المربح للنشر، 1997، ص187.

## المبحث الثالث: الخصائص العامة المرتبطة بمهمة محافظ الحسابات

و تتمثل هده الخصائص في كل من استقلاله و ذلك بمعنى حياده للعمل القائم به وكذلك اكتشاف الأخطاء و الغش التي تظهر على القوائم المالية بالإضافة إلى التقارير التي يتم إنجازها و هي آخر مرحلة يقوم بها المحافظ .

### المطلب الأول: استقلال محافظ الحسابات

#### أولا: مفهوم استقلال محافظ الحسابات

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال محافظ الحسابات، و لكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال: [1]

**1- الاستقلال الذهني:** و يعني تجرد محافظ الحسابات من أي دوافع أوضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد.

**2- الاستقلال الظاهري:** تتضمن وجود قانون وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المؤسسة على المحافظ وعدم ربط مصالحه بها.

ولذلك يعتبر مفهوم الاستقلال من المفاهيم التي ميزت مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى وتأسيس ًا على ماتقدم يتضح لنا أن استقلال المحافظ يعتمد على توفر نوعين من المقومات هما :

- المقومات الذاتية (الشخصية).
- المقومات الموضوعية (القانونية ).

و للحكم على مدى استقلال المحافظ حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية أبعاد ثلاثة هي:

أ- إعداد برنامج للمراجعة؛

ب- الفحص.

ج- التقرير.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 64.

**ثانيا: أهمية استقلال محافظ الحسابات**

تنطوي البيئة الخاصة بعملية المراجعة على العديد من العلاقات والمصالح المختلفة أحيانا و المتعارضة في الكثير من الأحيان، و التي يمكن صياغتها في العلاقات التالية: [1]

1- التعارض بين الإدارة و الملاك من جهة و المراجع من جهة أخرى.

2- التعارض بين الملاك و الإدارة.

**3-** التعارض بين المصالح المادية لمحافظ الحسابات و المعايير المهنية للمراجعة.

**المطلب الثاني: اكتشاف الأخطاء والغش من طرف محافظ الحسابات[2]**

**أولا: الأخطاء**

احتمال وقوع الخطأ أثناء تنفيذ مراحل العمل المحاسبي من تحقيق و تحليل وتسجيل و تبويب العماليات المالية و عرض النتائج أمر يتعين علينا أن نتوقعه، فالبشر كلهم معرضون للخطأ و المحاسبون بشر.

تقع هده الأخطاء المحاسبية بحسن نية، أي عن غير قصد أوعمد،ومن ارتكب الخطأ ليس له نية للحصول على منفعة .

و قد تقع هده الأخطاء بنية أي عن قصد وسبق إصرار، و هذا من أجل تحقيق منفعة يطلق كما توجد أنواع للخطأ تتمثل في مايلي:

**1- أخطاء حذف كلي أو جزئي:** قد يقع الخطأ نتيجة عدم تسجيل عملية في سجلات و دفاتر المؤسسة كليا أو جزئيا بقصد أو عن غير قصد.

**2- أخطاء توجيه محاسبي:** يتضمن هدا النوع جميع أخطاء التوجيه و المعالجة الحاسبية لعمليات المؤسسة ذات القيم المالية طبقا للأصول و المبادئ والأسس و القواعد المحاسبية و قد تقع هده الأخطاء في أي مرحلة من مراحل العمل، إلا أن أخطرها تقع في مرحلتي التبويب الأولى و عرض النتائج .

[1] إبراهيم علي عشماوي، مرجع سابق، ص: 33.

[2] نفس المرجع، ص ص: 35- 36.

**3- أخطاء معوضة :** الأخطاء المعوضة هي الأخطاء التي تتقاض أو يعوض بعضها البعض و يطلق عليها البعض الأخطاء المتكافئة، و أنها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة.

**4- أخطاء حسابية:** تمس النواحي و العمليات الحاسبية من جمع و طرح و ضرب و قسمة و نقل من العمليات المحاسبية، قد تقع في المستندات الأصلية و كذلك في جميع خانات الدفاتر و السجلات و البطاقات و الكشوف المختلفة.

**ثانيا: الغش**[1]

يتمثل الغش من وجهة نظر المحاسبية في الأخطاء التي تقع عن قصد أي عن عمد و سبق الإصرار بهدف إخفاء معالم غش وقع بقصد تحقيق منفعة ذاتية أو هدف شخصي على حساب المؤسسة و ذلك عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات أو السجلات أو الدفاتر أو القوائم المالية، و يمكن القول بأن الغش يرتكب عادة لتحقيق غرض من الغرضين الأساسيين التاليين:

**1- اختلاس الأصول:** قد يتعمد شخص من العاملين في المؤسسة إلى اختلاس أصل من أصوله، أو استخدام الأصل في تحقيق منفعة شخصية على حساب المؤسسة أي دون مقابل و دون وجه حق.

**2- التلاعب في نتيجة النشاط و المركز المالي:** هدا النوع من الغش يتم في أغلب الأحوال بإذن من الإدارة العليا للمؤسسة و بعملها وبموافقتها و ذلك بهدف التأثير فيما تحققه المؤسسة من نتائج و في مركزها المالي و إظهارها على غير حقيقتها.

[1] نفس المرجع، ص :38-39.

**ثالثا: مسؤولية محافظ الحسابات عن الأخطاء و الغش**

تتحدد مسؤوليته ضمن الاعتبارات الآتية: [1]

1- الهدف الرئيسي من مراجعة الحسابات هو تقديم تقرير حول قوائم النتيجة والمركز المالي من خلال ما حققت المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وعن مركزها المالي في نهايتها .

2- اكتشاف الأخطاء أو الغش وذلك يكون تلقائيا خلال مراحل مختلفة لتنفيد عملية المراجعة.

3-يتعذر على المراجع من الناحية العملية، القيام بمراجعة جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المكلف بها في مراجعة الحسابات أي مراجعة إختبارية.

4-يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بواجبه على أكمل وجه، بمعنى ألا يهمل أو يقصر في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة .

و بناءا على هذا فإن تحديد مسؤولية أو عدم مسؤولية محافظ الحسابات و مدى حدود مسؤوليته عما قام به من عمل أمر متروك للجهة التي تساءل محافظ الحسابات و ذلك في ضوء ما تم إنجازه من عمل فعلا و الظروف التي أحاطت بعملية المراجعة و كذلك في ضوء الاعتبارات المختلفة السابق ذكرها.

**المطلب الثالث: التقرير**

باعتباره وثيقة مكتوبة صادرة من شخص فني محايد، موضوع اعتبار وتقدير وثقة من جهات عدة تعتمد على ملجاء به من بيانات وا يضاحات، يمكن لنا تعريف هدا التقرير على أنه :

**أولا: تعريف تقرير محافظ الحسابات**

تبعا للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب عن المهمة إعداد التقرير يتضمن الشهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة التي ينبغي أن تبرر قانونيا .

[1] مرجع نفسه، ص: 42.

كما أجازت المادة 715 مكرر10 لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة كمايلي :

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها .
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى إدخال تغييرات عليها .
- المخالفات والأخطاء التي أكتشفها .
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة. [1]

**ثانياً: أهمية التقرير الذي يقوم به محافظ الحسابات**

تقرير محافظ الحسابات له أهمية كبيرة تتمثل في ما يلي :[2]

1- توصيات الهيئات المهنية وأحكام التشريعات في البلاد المختلفة عنيت عناية خاصة بوضع حد أدنى، أو حدود دنيا للبيانات التي يجب أن يشتمل عليها التقرير.

2- حرصاً على ضمان جدية المراجعة وحياد رأي المحافظ وإفصاح القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

3- ضرورة توفير بيانات أساسية معينة تسهم إسهاما إيجابيا وفعالا في ترشيد أصحاب رأس مال المؤسسة وإداراتها والجهات التي تعنيها أمورها في الحكم على مجريات فيه وعلى نتيجة نشاطها وعلى مركزها المالي.

[1] محمود عمر محي الدين، مرجع سابق ، ص: 113

[2] هادية متوح، مرجع سابق، ص ص :116.

**خلاصة الفصل:**

تضافرت عوامل عدة على الإقبال و الانتفاع من محافظ الحسابات و ذالك لأهمية التي يلعبها، يعمل على فحص جميع مستندات المؤسسة والتحقق من مدى سلامتها وتمثيلها للوضعية الحقيقة، وذالك بغية الوصول إلى إبداء رأي فني محايد يعبر عن المركز المالي الحقيقي ومدى الالتزام بالقوانين المعمول بها .

وحتى يصل محافظ الحسابات بتقريره المتمثل في رأيه حول القوائم المالية إلى خدمة مختلف الأطراف المهتمة بتقريره وترشيد قراراتهم نحو الصواب كان عليه أن يعتمد على أسس ومعايير تضبط طريقة وصوله لهذا التقرير، على غرار أن يكون مستقلا، مؤهلا تأهيلا علميا، وبالإضافة إلى تلك المعايير وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة الواجبات والمسؤوليات تحكم علاقة محافظ الحسابات مع المؤسسة محل المراجعة .

# الفصل الرابع

## دراسة حالة مؤسسة توزيع و صيانة

## العتاد الفلاحي EDIMMA

**تمهيد:**

بعد ماتطرقنا في الفصول السابقة للأسس النظرية لعملية المراجعة والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات للقيام بهذه المهمة، باعتبارها أدوات تساعد في تحليل القوائم المالية والمؤشرات المالية سنتطرق في هذا الفصل إلى تشخيص الوضعية المالية وذلك من خلال الاستفادة من الأمور النظرية التي تم عرضها في الفصول

السابقة ووقع اختيارنا لمؤسسة التوزيع وصيانة العتاد الفلاحيEDIMMA بالوادي، حيث خصص هذا الفصل لتطبيق إجراءات محافظ الحسابات لهذه المؤسسة وقبل الانطلاق في هذا العمل لابد من التعرف على المؤسسة محل الدراسة،لربط الجانب النظر ي والجانب التطبيقي قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كمايلي :

- **المبحث الأول:** مفاهيم عامة حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي.
- **المبحث الثاني:** تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي.
- **المبحث الثالث** :عرض القوائم المالية والتقارير الخاصة بمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA.

لعبت المؤسسة دورا كبيرا في إنعاش التنمية الفلاحية، والقطاع الفلاحي له مكانة مزدهرة في الاقتصاد الوطني حيث عملت على توفير وصيانة العتاد

الفلاحي لمنطقة الوادي، ولقد قطعت مهمة كبيرة وفعالة مند نشأتها إلى اليوم ويرجع الفضل في ذلك إلى الحاجة المتزايدة للفلاحين والمستمرة لخدمات هذه المؤسسة وأيضا مختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى كالتجارة و الصناعة التي تتعامل مع المؤسسة بصفة مباشرة.

### المطلب الأول: تعريف المؤسسة محل الدراسة

تقع مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لولاية الوادي بالمنطقة الصناعية تكسبت حيث يحدها من الشرق وحدة النجارة العامة ومن الغرب والجنوب وحدة مؤسسة توزيع مواد البناء ومن الشمال وحدة نفطال .

كغيرها من المؤسسات التي تنشط في القطاع الاقتصادي فلقد مرت مؤسسة توزيع العتاد الفلاحي بالوادي بعدت مراحل منذ نشأتها إلى اليوم .

تم إنشاء هذه المؤسسة في 19 فيفري 1985 وكان مقرها بقمار وكان لديها فرع بجامعة ولقد امتد نشاطها عبر سنوات إلى الخارج .

وفي فيفري 2002 تحصلت المؤسسة على الاعتماد الأولي لمشروع المراقبة التقنية للسيارات وبعد تجهيز المقر تم الافتتاح الرسمي للوحدة التقنية لمراقبة السيارات .

والهدف من هذه المؤسسة تحقيق التنمية الفلاحية لهذه المنطقة، باعتبارها أحد الدعائم الأساسية للاقتصاد الوطني من خلال توفيرها للعتاد الفلاحي وصيانته وذلك من خلال الأنشطة التي تقوم بها وتتمثل في :

- بيع العتاد الفلاحي :جرارات، صهاريج، قاطرات فلا حية .
- الري الصغير : مضخات غاطسة، محركات مائية .
- البطاريات : بمختلف أنواعها .
- العجلات المطاطية : الفلاحية خاصة .
- قطع الغيار : الخاص بالفلاحة .

- صيانة العتاد الفلاحي : تصليح الأعطاب أوتثبيت المضخات الغاطسة .

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.**

- **مجلس الإدارة في المؤسسة:**

ويتكون هذا المجلس من07 أعضاء من مختلف مصالح المؤسسة ويجتمع من 04 إلى 06 اجتماعات في السنة وذلك للنظر في عملية التسيير الداخلي للمؤسسة، وينتخب هذا المجلس لمدة 06 سنوات و يتم تعيين رئيس مجلس الإدارة ويتمثل في المدير العام للمؤسسة، ومهامه هي السهر على تطبيق قانون المؤسسة الداخلي المسطر من طرف الشركة القابضة العمومية ببسكرة، مع مراقبة سير جميع مصالح المؤسسة .

- **أمانة المدير:**

من مهام أمانة المدير هي الاستقبال الجيد للزبائن وتوجيههم، وكذلك استقبال المكالمات الهاتفية القادمة من خارج المؤسسة وتحويلها إلى المصلحة المطلوبة، وكذا استقبال الفاكسات وا ٍرسالها إلى خارج المؤسسة بالإضافة إلى نسخ الأوراق والوثائق اللازمة إذا تطلب الأمر ذلك .

- **مصلحة الإدارة والمالية والمحاسبة:**

وتهتم هذه المصلحة بكل العمليات الإدارية والمالية والمحاسبية وتتكون من ثلاثة أقسام :

1: **قسم الإدارة** : يضم مصلحة المستخدمين باعتبارها أساس عملية التجارة في المؤسسة وتسهر هذه الإدارة على توجيه وتنظيم العمال ومراقبتهم ومدى التزامهم ويهتم هذا القسم بمايلي :

- ✓ يهتم بإعداد كشوفات الأجور، وشهادات العمال وعلاقات العمال مع الهيئات الخارجية .
- ✓ يهتم بصيانة ومراقبة ممتلكات الدولة .
- ✓ يهتم بالمراقبة وتنظيم الحراسة وسائقي السيارات .

2 : **قسم المالية والمحاسبة** : يهتم بكل العماليات المالية والمحاسبية وتتمثل في :

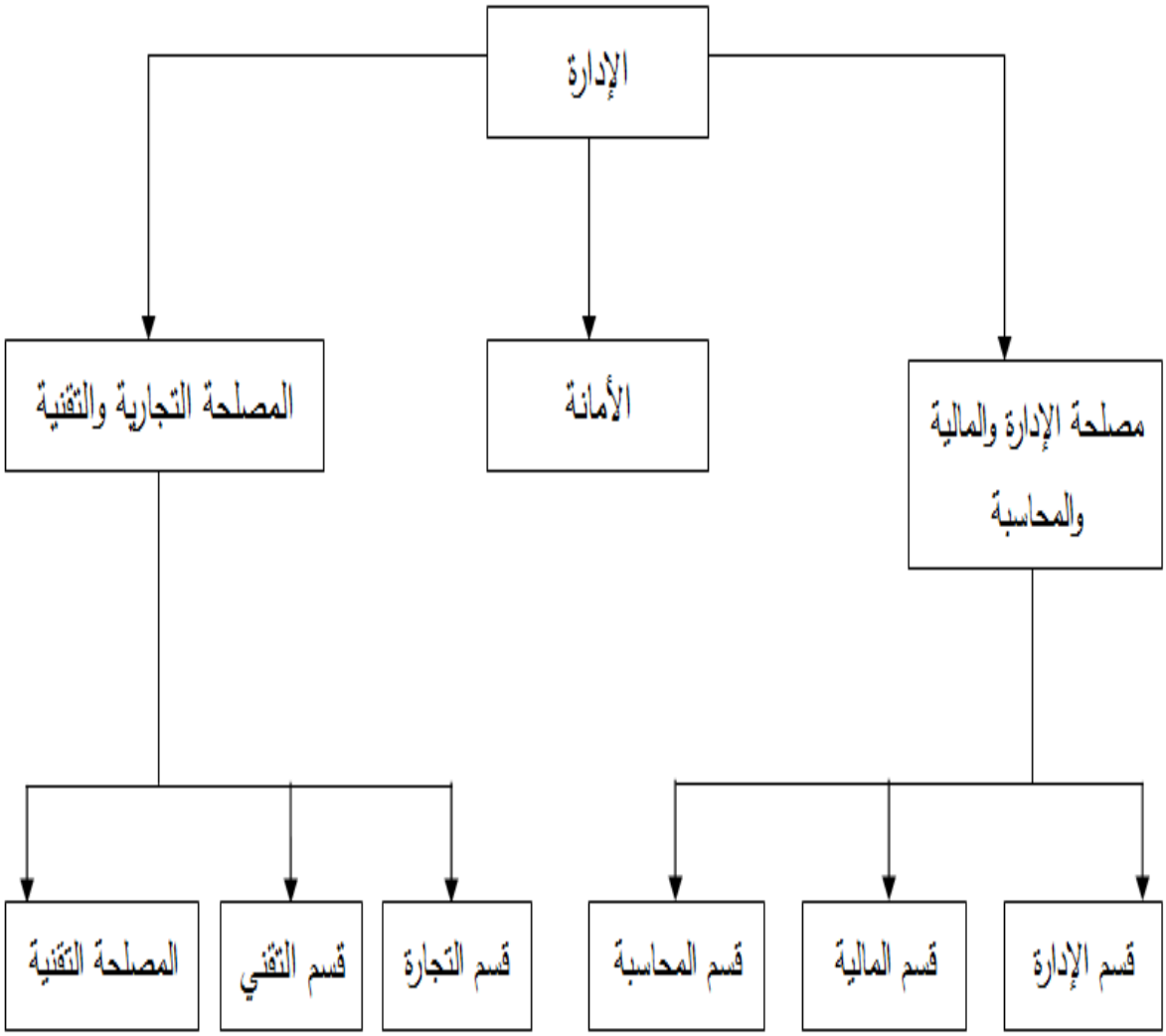
- يهتم بمعالجة البيانات المحاسبية وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية وتقوم بإعداد القوائم المحاسبية والتصريحات الجبائية .
- يهتم بالعمليات المالية المتعلقة بالصندوق وتحصيل ديون العملاء النقدية وا ٍعداد التقارير الخاصة .
- كما يقوم بمسك الصكوك ومتابعة ديون الشركة وتمويل الصندوق بالموارد المالية إذا استدعى الأمر ذلك .

- **المصلحة التجارية والتقنية:** وتضم هذه المصلحة الأقسام التالية

✓ **قسم التجارة** : إن هذا القسم هو قسم أساسي فيها، بحيث تقوم المؤسسة ببيع منتجاتها إلى مخزنين الأول خاص بقطع الغيار والبطاريات والعجلات والثاني خاص بالعتاد الفلاحي والري .

✓ **قسم التقني** : يقوم بصيانة العتاد الفلاحي المباع وكذلك بتصليح الأعطاب بالنسبة للجرارات ويضم مجموعة من الوراشات لكل ورشة عملها الخاص

**الشكل رقم:02 الهيكل التنظيمي للمؤسسة EDIMMA**




**المصدر : من وثائق المؤسسة**

– وتمارس نشاط يتمثل في المراقبة التقنية للسيارات و ينقسم بدوره إلى جزئيين :

نشاط تجاري ويتمثل في بيع العتاد الفلاحي ولوازمه .

نشاط خدماتي ويتمثل ذلك في المراقبة التقنية للسيارات وتعد هذه المؤسسة هي المؤسسة الأولى في هذا المجال.

– ولها محيط يبرز مكانتها في السوق كما لها منافسين في هذا المجال وكذلك لها موردين تتعامل معهم لإنجاز مهامها .

**المبحث الثاني: تشخيص الوضعية المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي.**

تنفيذا للمهمة الموكلة إلينا من طرف الجمعية العامة العادية السنوية، و على أساس نص المادة 715 مكرر 4 في الفقرة 10 من القانون التجاري لنا الشرف لتقديم تقريرنا على الحسابات السنوية و التي تغطي الفترة من 2013/01/01 إلى غاية 2013/12/31. و لقد قمنا بفحص القوائم المالية لمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي عن الوضعية المالية خلال الفترة المقفلة لهذه السنة المالية حسب معايير المراجعة و الاجتهادات المحاسبية المتعلقة بالأحكام القانونية .

وهذا الفحص أعد أساسا على مجموعة التقارير التالية:

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

أولا يجب توضيح المنهجية المتبعة في معالجة البيانات المالية المقدمة لنا من طرف المؤسسة محل الدراسة و هذه المنهجية موضحة كمايلي :

**المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.**

يتضمن هذا المطلب الجانب الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة

- يتمحور دور نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة EDIMMA في احترام النقاط التالية:
  - متابعة العمليات المالية اليومية في المؤسسة
  - احترام مبدأ الفصل بين النشاطات و الوظائف
  - احترام عمليات الجرد أي يتم إنجازها في الوقت المحدد.
  - احترام متابعة المراقبة للمخزون الخاص بالمؤسسة حسب الطرق العلمية
- كما سنقوم بمراقبة الأرشيف و الدفاتر القانونية للمؤسسة (EDIMMA)

وذلك من طرف رئيس مصلحة المحاسبة تم التوصل إلى أن الأرشيف و الوثائق المحفوظة و المنجزة كانت وفق طريقة قانونية

بالنسبة لدفاتر القانونية للمؤسسة بعد عملية الاختبار و الفحص على مدى التزامها بمبادئ و المعايير الدولية المتعارف عليها، و من هذا المنطلق يمكن القول أن دفاتر المؤسسة قانونية وتم تطبيقها وفقا للمبادئ و المعايير المحاسبية المعمول بها .

**المطلب الثاني: فحص حسابات الأصول.**

حسب حالة المؤسسة محل الدراسة، نجد أن جانب الأصول يقسم إلى أربعة أقسام رئيسية وهي كما يلي:

1. **الأصول المادية:** ( التثبيتات العينية) الجدول التالي يوضح التغيير في حسابات الأصول الثابتة خلال السنتين2012 و 2013 كما يلي:

**الجدول رقم:02 يوضح التغيير في حسابات الأصول الثابتة لسنة 2013 و 2012.**

الوحدة: دج.

| ر.ح | اسم الحساب | المبالغ 2013 | المبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 205 | التثبيتات المعنوية | 47.900.00 | 47.900.00 | 0.00 |
| 211 | أراضي | 26.240.000.00 | 26.240.000.00 | 0.00 |
| 213 | مباني | 19.708.846.32 | 19.542.846.32 | 166.000.00 |
| 218 | استثمارات أخرى مادية | 37.651.039.84 | 37.526.039.84 | 125.000.00 |
| 261 | قطاعات أخرى | 1.500.000.00 | 1.500.000.00 | 0.00 |
| 275 | أصول ضريبية مؤجلة | 892.890.00 | 844.756.00 | 48.134.00 |
| إجمالي الأصول المادية | | 86.040.676.16 | 85.701.542.16 | 339.134.00 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسة.

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

**من** خلال الجدول أعلاه توصلنا إلى النتائج التالية:

- ح/205 التثبيتات المعنوية:

إن حساب التثبيتات المعنوية في سنة2012 وصل إلى47.900.00 دج، فبقيا بنفس القيمة حتى سنة 2013 إذا كانت النتيجة تساوي الصفر أي بقيمة ثابتة لم يطرأ عليه أي تغيير.

- ح/211 الأراضي:

إن حساب الأراضي لم يشهد تغيرا خلال السنتين2012 و2013 بقيا بقيمة ثابتة وتتمثل في المبلغ المقدر ب: 26.240.000.00 دج وفي الأخير تحصلنا على النتيجة تساوي الصفر.

- ح/213 المباني:

أما بالنسبة لهذا الحساب عرف زيادة تقدر ب 166.000.00 دج في سنة 2013 على عكس سنة 2012 التي عرفت نقصان وهذا راجع لتغيير في سياسة المؤسسة .

- ح/218 استثمارات أخرى مادية:

نلاحظ أن هذا الحساب شهد زيادة ايجابيةقدر ت ب 125.000.00 دج في سنة 2013 على عكس سنة 2012 وهذا راجع لتوسع نشاط المؤسسة .

ح/261 قطاعات أخرى:

بالنسبة لهذا الحساب لم يحدث عليه تغيير خلال السنتين (2012 و2013) وكان بمقدار 1.500.000.00دج، وهذا ناتج عن السياسة المتبعة من قبل إدارة المؤسسة .

- ح/275 أصول ضريبية مؤجلة:

هذا الحساب سجل زيادة بمقدار 48.134.00 في سنة 2013 على خلاف سنة 2012 الذي شهد نقصان وهذا راجع إلى دفع جميع التزامات المستحقة إلى مصلحة الضرائب .

**2. المخزونات:**

من خلال هذا الحساب يتم توضيح التغيير الحاصل بين السنتين (2012 و2013) من خلال الجدول التالي :

**الجدول رقم: 03 يوضح التغيير في المخزونات مقارنة بين السنتين 2012 و2013.**

الوحدة: دج.

| ر.ح | اسم الحساب | المبالغ 2013 | المبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 30 | البضاعة | 7.227.762.88 | 5.072.230.65 | 2.155.5.32.23 |
| 32 | مواد أخرى | 123.737.90 | 98.272.90 | 25.465.00 |
| إجمالي المخزونات<br>تدني قيمة المخزون<br>إجمالي المخزونات الصافية | | 7.351.500.78<br>1.278.176.38<br>6.073.324.40 | 5.170.503.55<br>1.278.176.38<br>3.892.327.17 | 2.180.997.23<br>0.00<br>2.180.997.23 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسة.

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

- ح/30 البضاعة:

بالنسبة إلى هذا الحساب عرف تغيير مقارنة بسنة 2012 بمقدار 2.155.532.23 دج وهذا راجع للحاجة المستمرة لتلبية احتياجات العملاء ومستلزماتهم بالإضافة إلى سياسة تنويع النشاط قبل المؤسسة.

- ح/32 مخزون تموينات أخرى:

في ما يخص هذا الحساب أن المؤسسة تقوم بعمليات إنتاجية في الوراشات الثلاثة وتحتاج إلى تموينات أخرى لصناعة قطع الغيار حيث شهد هذا الحساب تغير ايجابي قدر ب25.465.00 دج يخص سنة 2013.

وهذا راجع لسياسة المؤسسة وذلك لمواجهة الخسائر المحتملة.

3. حسابات الحقوق:

سيتم عرض التغير القائم في حسابات الحقوق كما هو موضح في الجدول التالي حالة المقارنة بين سنة 2012 و 2013.

**الجدول رقم:04 يوضح التغيير في جانب الحقوق مقارنة بين السنة 2012 و2013.**

الوحدة:دج

| ر.ح | اسم الحساب | المبالغ 2013 | المبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 411 | الزبائن | 30.658.015.25 | 29.828.589.42 | 829.425.83 |
| 4670 | مدينون آخرون | 5.397.783.54 | 4.503.982.00 | 893.801.54 |
| 44 | الضرائب | 1.085.661.57 | 836.015.59 | 249.645.98 |
| 41 | الأصول الأخرى الجارية | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| إجمالي الحقوق | | 37.141.460.36 | 35.168.587.01 | 1.972.873.35 |
| تدني قيم الحقوق | | 2.254.374.14 | 2.254.374.14 | 0.00 |
| إجمالي الحقوق الصافية | | 34.887.086.88 | 32.914.213.28 | 67.801.300.16 |

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسة.

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

- ح/411 العملاء:

في هذا الحساب تم تسجل زيادةقدر ت ب 829.425.83 دج في سنة 2013 حيث كان مبلغها الإجمالي 25, 015, 658, 30 دج على خلاف سنة 2012 حيثقدر ا مبلغها الإجمالي ب 29.828.589.42 دج، وهذا راجع على إقبال المؤسسة للعملاء بصفة منتظمة ومتزايدة.

- ح/4670 مدينون آخرون:

هذا الحساب عرف زيادة في سنة 2013 تقدر ب 893.801.54 دج أي يزيد بطريقة تناسبية مع حساب العملاء، ويرجع هذا التغيير إلى تسديد بعض الديون المستحقة من طرف المدينين الآخرين للمؤسسة.

- ح/44 الضرائب:

هناك زيادة في هذا الحساب خلال سنة 2013 بمقدار 249.645.98 دج وهذا راجع إلى أن المؤسسة قد سددت ماعليها من ضرائب في سنة2013 .

- ح/41الأصول الأخرى الجارية:

نشاهد هذا الحساب كانت نتيجته معدومة أي تساوي 0 خلال السنتين (2012 و2013).

**جدول رقم05: يوضح حسابات الذمم المالية في سنة 2012 سنة2013 .**

الوحدة:دج

| ر.ح | اسم الحساب | المبالغ 2013 | المبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 512 | البنك | 1.245.483.13 | 103.926.79 | 1.141.556.34 |
| 515 | الحساب الجاري البريدي | 526.617.14 | 274.094.09 | 252.523.05 |
| 53 | الصندوق | 0.00 | -3.233.48 | -3.233.48 |
| إجمالي السيولة المالية | | 1.772.100.27<br>0.00 | 381.254.36<br>0.00 | 1.397.312.87 |
| إجمالي النقديات الصافية | | 1.772.100.27 | 384.487.84 | 397.312.871 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم للمؤسسة .

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

- ح/512 البنك:

هذا الحساب لقد عرف زيادة إيجابية بمقدار 1.141.556.34 دج و هذه الزيادة كانت نتيجة ارتفاع نشاطات المؤسسة واستثمار السيولة الزائدة من طرف المؤسسة في البنك .

- ح/53 الصندوق:

هذا الحساب يتغير بصفة كبيرة في المؤسسة أي أنه متذبذب في القيمة وفي تسوية المعاملات، وكما هو الحال في ميزانية 2013 معدوم حيث سجل قيمة 3.233.48 دج لسنة 2012 وعليه يمكن القول إن إجمالي التغيير في حساب الصندوق كان سلبي وقدر ب 3.233.48- دج.

أما في ما يخص إجمالي النقديات الصافية يتم تحليلها وفق مايلي :

النقديات الصافية لسنة 2013 تقدر ب 1.772.100.27 دج أما في ما يتعلق بسنة 2012 فإنها تقدر ب384.487.84 دج فإن التغيير الناتج عن هذه السنتين ب1.397.312.87 دج .

**المطلب الثالث: فحص حسابات المصاريف(الأعباء) والإيرادات(النتائج).**

إن الإيرادات والمصاريف الخاصة بمؤسسة EDIMMA شهدت تغيرات في القيمة وذلك بمقارنة 2013 و2012 وفي ما يلي سيتم التطرق إلى التغيير الذي طرأ على كلى من الحسابين كما يلي:

**أولا:** فحص حسابات المصاريف.

**جدول رقم 06 : يوضح تغييرات حسابات الأعباء مقارنة بين 2012و2013.**

الوحدة:دج

| ر.ح | اسم الحساب | مبالغ 2013 | مبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 60 | مشتريات مستهلكة | 22.789.742.11 | 19.767.072.72 | 3.022.669.39 |
| 61 | خدمات | 357.520.81 | 563.242.95 | -205.722.14 |
| 62 | الخدمات الخارجية الأخرى | 1.471.929.57 | 1.258.966.44 | 212.963.13 |
| 63 | أعباء المستخدمين | 11.271.129.20 | 1.058.745.78 | 10.212.383.42 |
| 64 | الضرائب والرسوم المماثلة | 875.267.00 | 701.124.60 | 174.142.40 |
| 65 | الأعباء العمالية الأخرى | 601.205.92 | 190.067.26 | 411.138.66 |
| 66 | الأعباء المالية | 10.953.97 | 13.144.77 | -2.190.80 |
| 68 | مخصصات الاهتلاكات والمئونات | 627.113.93 | 1.634.041.43 | -1.006.927.50 |
| 69 | الضرائب على النتائج وما يماثلها | 5.000.00 | 5.000.00 | 0.00 |
| مجموع المصاريف | | 38.009.862.51 | 25.191.405.95 | 12.818.456.56 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم للمؤسسة.

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

عند مقارنة الأعباء المتعلقة بسنة 2013 مع 2012 نجد أن المؤسسة اعتمدت سياسة زيادة التكاليف لتصل في 2012 إلى المقدار 12.818.456.56 دج رغم أن هذه النتيجة مرتفعة إلا أنها استطاعت تحقيق نتيجة إيجابية في سنة 2013

ومنه نجد:

- ح/60 مشتريات المستهلكة: سجل هذا الحساب تغير قدر ا ب 3.022.669.39 دج بين السنتين (2012 و2013 ) .

- ح/ 61 الخدمات:

من الملاحظ أنها سجلت انخفاض بمبلغ يقدر ب 205.722.14 دج نظرا لتراجع الخدمات المقدمة من الغير اتجاه المؤسسة مقارنة ب2012.

- ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى:

هذا الحساب سجل زيادة في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 بمقدار 212.963.13 دج وهذا راجع إلى التغيرات الحديثة التي تحكم هذا المجال منها استخدام التقنيات الحديثة.

- 63 أعباء المستخدمين:

بالنسبة لهذا الحساب سجل زيادة في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 وهذا راجع إلى الزيادة في أجور العمال وزيادة في المناصب الجديدة للعمل .

- ح/64 الضرائب والرسوم المماثلة:

بالنسبة لهذا الحساب سجل زيادة في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 وقدرة ب174.142.40 دج هذا راجع إلى توسع نشاط المؤسسة 2013 .

- ح/65 الأعباء العماليتية الأخرى:

هذا الحساب زادت الأعباء فيه لسنة 2013 تقدر ب 441.138.66دج عن قيمتها في سنة 2012 هذا العبء راجع بسبب توسع نشاط المؤسسة واتساعه.

- ح/66 الأعباء المالية:

سجل فيهذا الحساب فارق قدر ا ب2.190.80 دج لسنة 2013حيث انه لم يظهر في سنة 2012 وهذا راجع لسياسة المؤسسة في تخفيض الأعباء المالية كتخفيض الحسومات المالية الممنوحة للعملاء.

- ح/68 مخصصات الاهتلاكات المؤونات:

بالنسبة للإهتلاكات المؤونات في سنة 2013قدر ت ب 1.006.927.50 دج مقارنة بسنة 2012 وهذا راجع إلى زيادة الاستثمارات في المؤسسة وزيادة العملاء لذلك فرض على المؤسسة زيادة مخصصات الاهتلاكات المؤونات .

ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها:

بالنسبة لهذا الحساب سجل ثبات خلال السنتين (2012 و2013) وهذا راجع لسياسة المؤسسة نتيجة الضرائب المؤجلة عن الأصول والخصوم والضرائب المفروضة وذلك من خلال السياسة الموحدة المنتهجة في كلى السنتين.

أما في ما يخص إجمالي المصاريف لسنة 2013قدر ا ب38.009.862.51 دج وا إجمالي المصاريف لسنة 2012قدر ا ب 25.191.405.95 دج لنتوصل إلى والفارق بينهما يمثل زيادة تقدر ب 12.818.456.56 دج.

**ثانيا:**فحص حسابات الإيرادات.

الجدول التالي يوضح حسابات الإيرادات .

**الجدول رقم 7 : يوضح التغييرات في حسابات الإيرادات بين السنتين (2012 2013).**

الوحدة:دج.

| ر.ح | اسم الحساب | مبالغ 2013 | مبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 700 | مبيعات بضائع | 24.923.476.08 | 21.085.135.78 | 3.838.340.30 |
| 706 | خدمات أخرى | 12.809.410.56 | 11.294.823.20 | 1.514.587.36 |
| 74 | إعانات الاستغلال | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 75 | المنتوجات العملياتية الأخرى | 654.976.76 | 2.722.673.79 | -2.067.697.03 |
| 78 | الاسترجاعات من خسائر قيمة المؤونات | 0.00 | 915.263.25 | -915.263.25 |
| إجمالي الإيرادات | | 38.387.863.40 | 36.017.896.02 | 2.369.967.38 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى قوائم المؤسسة .

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

- ح/700 مبيعات بضائع:

عند مقارنة المبلغ المسجل في هذا الحساب لسنة 2013 مع ما هو مسجل في سنة 2012 نجد انه عرف زيادة والمقدرة ب 3.838.340.30 دج وهذا راجع لارتفاع إجمالي مبيعات البضائع بالنسبة للمؤسسة خلال السنة المالية 2013.

- ح/706 خدمات أخرى:

هناك زيادة في القيمة الإجمالية لهذا الحساب والمتمثلة في 1.514.587.36 دج بنسبة لسنة 2013 وهذا راجع إلى زيادة عدد الزبائن في المؤسسة مقارنة بسنة 2012.

- ح/75 المنتوجات العملياتية الأخرى:

يتميز هذا الحساب بالامتيازات والرخص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة بالإضافة إلى فوائد القيمة عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية، عرف هذا الحساب تراجعا مقارنة لسنة 2012 حيث قدر ب2.067.697.03 دج وهذا راجع إلى أن المؤسسة لم تسجل أية إيرادات خاصة أي أن المؤسسة لم تقم بتنازل عن الأصول المثبتة الغير مادية

ح/78 استرجاع من خسائر قيمة المؤونات:

بالنسبة لهذا الحساب لم يسجل في سنة 2013 أي استرجاع, على خلاف سنة 2012 الذي قدر ا الاسترجاع فيه ب 915.263.25 دج وهذا راجع إلى أن المؤسسة قد استهلكت كل المؤونات التي وضعتها لمواجهة الخسائر المحتملة،حيث قدر ا التغيير ب915.263.25 دج.

تميزت حسابات الإيرادات بزيادة في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 التي كانت فيها قيمة إجمالي الإيرادات تقدر ب 36.017.896.02 دج في حين قدرة إجمالي الإيرادات لسنة 2013 ب 38.387.863.40 دج.

**المطلب الرابع: فحص حسابات الخصوم:**

في هذه المرحلة نقوم بفحص القوائم المالية حالة مقارنة بين السنتين 2012 و2013.

**الجدول رقم 08 :يوضح وضعية حسابات رأس المال الخاص مقارنة بين السنتين 2012و2013 .**

الوحدة: دج.

| ر.ح | اسم الحساب | مبالغ 2013/12/31 | مبالغ 2012/12/31 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 101 | رأس المال الصادر | 28.800.000.00 | 28.800.000.00 | 0.00 |
| 103 | العلاوات والاحتياطات | 4.113.453.68 | 4.113.453.68 | 0.00 |
| 12 | نتيجة الدورة الصافية | 233.599.43 | 1.295.917.57 | -1.062.318.14 |
| 110 | رؤوس الأموال الخاصة ترحيل من جديد | -17.723.520.00 | -19.019.437.57 | 1.295.917.57 |
| مجموع الخصوم الغير جارية | | 50.870.573.11 | 53.228.808.82 | -2.358.235.71 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسة.

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

من خلال المقارنة يتم الحصول على النتائج في نهاية السنة المالية بالنسبة لسنة 2013وسنة 2012 نستخلص من كلاهما النتائج التالية:

- ح/101 رأس المال الصادر:

لم يطرأ أي تغيير على كلى السنتين سنة 2012 و سنة 2013ويبقى نفس المبلغ ويقدر ب 28.800.000.00 دج وهذا ناتج عن سياسة المؤسسة

- ح/103 الاحتياطات والعلاوات.

إن هذا الحساب لم يظهر عليه أية تغييرات والمبالغ بقية ثابتة خلال السنتين 2012 و 2013قدر ت ب 4.113.453.68 دج .

- ح/12 نتيجة الدورة الصافية:

شهدت المؤسسة انخفاض في نتيجة الدورة وذلك خلال سنة 2012 حيث قدرا هذا الانخفاض بمقدار1,062,318,14دج وهذا راجع إلى مجموعة من الأسباب من بينها زيادة المصاريف مثل أعباء المستخدمين .

- ح/110 رؤوس الأموال الخاصة:

شهدا هذا الحساب انخفاض في سنة 2012 وقدرا هذا الانخفاض بقيمة 1.295.917.57 دج، ويرجع سبب هذا إلى انخفاض في قيم نتائج رهن التخصيص الموجهة للمساهمين .

نجد أن المؤسسة قد حققت في سنة 2013 إجمالي خصوم غير جارية قدرت ب50.870.573.11 دج, بينما قدر إجمالي الخصوم الغير جارية لسنة 2012 53.228.808.82 دج لنسجل انخفاض سلبي قدر ب 2.358.235.71 دج.

**الخصوم الجارية:**

الجدول التالي يوضح التغيير بين حسابات الخصوم الجارية في المؤسسة لسنتين 2012 و2013 .

**الجدول رقم 09 :يوضح تغيير في حسابات الخصوم الجارية للمؤسسة بين السنتين 2012 و2013.**

الوحدة:دج.

| ر.ح | اسم الحساب | مبالغ 2013 | مبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 16 | القروض والديون المالية | 2.736.677.84 | 2.888.56.54 | -151.878.70 |
| 15 | المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات | 18.563.397.50 | 18.370.861.50 | 192.536.00 |
| مجموع الخصوم الجارية | | 21.300.075.34 | 21.259.418.04 | 40.657.30 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسة.

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

- ح/16 القروض والديون المالية:

لوحظا في هذا الحساب انخفاض في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012حيث قدر ا هذا التغيير بقيمة 151.878.70دج مما يوضح النتيجة الإيجابية أن المؤسسة خفضت عملية الاقتراض مما يفسر أن المؤسسة في راحت مالية مقارنة بسنة2012.

- ح/15 المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات:

شوهدا في هذا الحساب زيادة في سنة 2013 بمقدار 192.536.00دج على سنة 2012 حيث كان إجمالي المؤونات يقدر فيها ب 18.370.861.50دج وترجع هذه الزيادة

إلى زيادة الاستثمار في المؤسسة وزيادة موا ردها الأمر الذي استدعى منها زيادة أكثر في الأعباء.

ومنه نلاحظ أن حسابات الخصوم الجارية سجلت زيادة في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012وقدر ت هذه الزيادة بقيمة 40.657.30دج سبب هذه الزيادة يعود إلى توسع نشاط المؤسسة.

**الخصوم الغير جارية:**

**الجدول رقم10:يوضح التغيرات في الخصوم الغير جارية بين سنتين 2012و2013.**

الوحدة:دج.

| ر.ح | اسم الحساب | مبالغ 2013 | مبالغ 2012 | الفارق |
|---|---|---|---|---|
| 40 | الموردون والحسابات الملحقة | 33.894.130.64 | 30.197.252.00 | 3.696.878.64 |
| 64 | الضرائب | 1.597.578.42 | 359.144.88 | 1.238.433.54 |
| 645 | الديون الأخرى | 6.215.453.74 | 6.165.051.82 | 50.401.92 |
| مجموع الخصوم الغير جارية | | 41.707.162.80 | 36.721.448.70 | 4.985.714.10 |
| خسائر القيمة | | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| من مجموع الخصوم الغير جارية | | 41.707.162.80 | 36.721.448.70 | 4.985.714.10 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسة.

**التعليق على النتائج المتوصل إليها :**

- ح/40 الموردون:

بالنسبة لهذا الحساب نجد زيادةقدر ت ب 3.696.878.64 دج بين السنتين وهذه الزيادة تعود لسنة 2013 على عكس سنة 2012 وسبب في هذه الزيادة يعود إلى توسع نشاط المؤسسة.

- ح/64 الضرائب:

سجل حسابالضرائب زيادة كبير ة لسنة2013 حيث بلغت هذه الزيادة1.238.433.54 دج وتعتبر كبيرة مقارنة بسنة2012 في حين بلغت قيمة الضرائب في سنة 2012 ب 1.597.578.42 دج وترجع هذه الزيادة الكبيرة إلى أن المؤسسة دفعت ما عليها من ضرائب للجهات الحكومية .

ح/645 الديون الأخرى:

يتمثل هذا الحساب من رسوم العقارية ورسوم التطهير والرسوم الجمركية بالإضافة إلى قسيمات السيارات والرسوم والضرائب الأخرى، عرف هذا الحساب تغير سلبي قدر ا ب50.401.92 دج وهذا راجع إلى مديونية المؤسسة باستمرار.

عرفتحسابات الخصوم الغير جارية زيادة قدر ت ب 4.985.714.10 دج لسنة 2013 أي ما نسبته 14% من التغيير الإجمالي أي أن المؤسسة في حالة زيادة مقارنة بسنة 2012وترجع هذه الزيادة إلى زيادة في عدد الموردين .

**المبحث الثالث: عرض القوائم المالية والتقرير الخاص بالمؤسسة EDIMMA بالوادي.**

في هذا المبحث نحاول عرض التقرير المالي الخاص الذي تم إعداده بناءا على ما تم تقديمه من معلومات، مع محاولة مقارنة نتائج المتحصل عليها خلال سنة 2013 و التي تمثل سنة الأساس لعمليات المقارنة بالنسبة لسنة 2012.

**المطلب الأول:عرض التقرير الخاص بمؤسسة EDIMMA.**

سيتم إعداد التقرير الخاص بمؤسسة (EDIMMA) اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة كمايلي:

لقد قمنا بفحص حسابات السنوية لمؤسسة (EDIMMA/ SPA) لصيانة و توزيع العتاد الفلاحي لولاية الوادي، المتعلقة بسنة 2013/12/31.

– لقد قمنا بفحص تقرير التسيير المنجز من طرف المديرية و موجه للجمعية العامة و بناءا على كل ما تم تقديمه من معلومات متعلقة بالحالة المالية للمؤسسة و المتمثلة في أن مجموع الميزانية المقدر ب**132.740.071.71** دج، و النتيجة المتوصل إليها المقدرة بمبلغ **233.599.00 دج** يعتبر مطابق للحسابات الاجتماعية المقفلة في31 /12/ 2013

- أما المبلغ الإجمالي المصادق عليه للأجور المدفوعة لخمسة عمال المحصلين على أعلى أجر خلال سنة 2012، في مؤسسة **(EDIMMA/ SPA)** بالوادي: فإن الراتب الإجمالي لأعلى خمسة رواتب تمثل في 3.254.731.89 والراتب الصافي كانت قيمته 2.730.573.37

- أما نتائج السنوات الخمسة الأخيرة المستخرجة من سجل نشاط المؤسسة. موضحة كمايلي :

| السنة المالية | المبلغ | الحالة |
|---|---|---|
| 2008 | 289.393.00 | ربح |
| 2009 | -5.371.912.00 | خسارة |
| 2010 | -6.193.697.00 | خسارة |
| 2011 | 2.017.615.97 | ربح |
| 2012 | 1.295.917.57 | ربح |

- تطبيقا لأحكام المادة 628 من المرسوم المؤرخ رقم: 93-08 في أفريل 1993، المكمل للأمر رقم 75-59 في 29/سبتمبر/1975. من القانون التجاري المتعلق بالاتفاقيات بين الشركة (EDIMMA/ SPA)وإحدى شركائها يتم توضيح أن المؤسسة لم ينشأ عليها أية اتفاقية تدخل ضمن هذه المادة

- رغم الملاحظات المذكورة سابقا، إلا أننا نرى أن الميزانية المرفقة و قائمة نتائج الأعمال المرتبطة بها تعطى صورة صادقة و عادلة للمركز المالي للمؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي **(EDIMMA/ SPA)**، وقد تم فحصنا لهذه القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، و المطبقة على نفس الأسس المتبعة في العام الماضي، كما تضمن بعض اختبارات للسجلات المحاسبية و إجراءات المراجعة التي رأيناها ضرورية.

**إمضاء محافظ الحسابات**

## المطلب الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي.

سنتطرق إلى عرض القوائم المالية في الميزانية لسنة 2013, والقيام بإجراء مقارنة مع الميزانية الخاصة بسنة 2012.

إضافة إلى إجراء نفس المقارنة لجدول حسابات النتائج لكلا السنتين.

**أولا: الميزانية:**

الجدول التالي يوضح حسابات عناصر الميزانية المقفلة في سنة 2013 مع الحسابات الخاصة بالميزانية المقفلة في سنة 2012 كما يلي:

- **جانب الأصول والخصوم:**
- **عرض حسابات الأصول:** الجدول التالي يوضح حسابات الأصول لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي خلال سنة 2013 ومقارنتها مع سنة 2012.

**الجدول رقم 11 : يوضح الأصول الخاصة بسنة 2012 و2013 لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي** **الوحدة: دج**

| الأصول | 2013 | | | 2012 |
|---|---|---|---|---|
| | المبلغ الإجمالي | الاهتلاكات المؤونات | المبلغ الصافي | المبلغ الصافي |
| التثبيتات المعنوية | 479.000.00 | 54.316.67 | 424.683.33 | 432.583.33 |
| التثبيتات العينية | | | | |
| الأراضي | 26.240.000.00 | 0 | 26.240.000.00 | 26.240.000.00 |
| المباني | 19.708.846.32 | 14.318.153.27 | 5.390.693.05 | 5.609.520.30 |
| تثبيتات عينية أخرى | 37.651.039.84 | 36.404.280.00 | 1.246.759.84 | 1.356.145.98 |
| التثبيتات المالية | | | | |
| حقوق مالية أخرى | 1.500.000.00 | 0.00 | 1.500.000.00 | 1.500.000.00 |
| أصول ضريبية | 892.890.00 | 0 | 892.890.00 | 84.756.00 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| مؤجلة | | | | |
| مجموع التثبيتات | 86.471.776.16 | 50.776.749.94 | 35.695.026.22 | 35.983.005.61 |
| الحقوق | | | | |
| البضاعة | 7.351.500.78 | 1.278.176.38 | 6.073.324.40 | 3.892.327.17 |
| العملاء | 30.658.015.91 | 2.254.374.14 | 28.403.641.77 | 27.574.215.28 |
| مدينون آخرون | 5.397.783.54 | | 5.397.783.54 | 4.503.982.41 |
| ضرائب وما شابهها | 1.085.661.57 | 0.00 | 1.085.661.57 | 836.015.59 |
| الخزينة(البنك) | 1.775.333.75 | 0.00 | 1.775.333.75 | 381.254.36 |
| مجموع الحقوق | 46.268.295.55 | 3.532.550.52 | 42.735.745.03 | 37.187.794.81 |
| مجموع الإجمالي للأصول | 132.740.071.71 | 54.309.300.46 | 78.430.771.25 | 73.170.800.42 |

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالرجوع إلى القوائم المالية.

**الجدول رقم 12 : يوضح حسابات الخصوم لسنة 2012و 2013 في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي. الوحدة:دج.**

| الخصوم | 2013 | 2012 |
|---|---|---|
| الأموال المملوكة | | |
| الأموال الخاصة | 28.800.000.00 | 28.800.000.00 |
| احتياطات | 4.113.453.68 | 4.113.453.68 |
| نتيجة الدورة | 233.599.43 | 1.295.917.57 |
| الترحيل من جديد | (-17.723.520.00) | (-19.019.437.57) |
| المجموع 1 | 15.423.533.11 | 15.189.933.68 |
| خصوم غير جارية | | |
| قروض مالية | 2.736.677.84 | 2.888.556.54 |
| اعتمادات وسلف مستديمة | 18.563.397.50 | 18.370.861.50 |

| | | |
|---|---|---|
| المجموع 2 | 21.300.075.34 | 21.259.418.04 |
| خصوم جارية | | |
| الموردون | 33.908.530.64 | 30.197.252.00 |
| ضرائب للدفع | 1.597.578.42 | 359.144.88 |
| قروض أخرى | 6.201.053.74 | 6.165.051.82 |
| المجموع 3 | 41.707.162.80 | 36.721.448.70 |
| مجموع الخصوم الإجمالي | .78.430.771.25 | 73.170.800.42 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى قوائم المؤسسة .

**الجدول رقم13: يوضح جدول حسابات النتائج الخاص بسنة 2012 و2013.**

**الوحدة: دج.**

| البيان | 2013 | 2012 |
|---|---|---|
| إنتاج مباع | 37.732.886.64 | 32.379.958.98 |
| مشتريات مستهلكة | -22.789.742.11 | -19.767.072.72 |
| خدمات خارجية أخرى | -1.829.450.38 | -1.822.209.39 |
| استهلاك الدورة | -24.619.192.49 | -21.589.282.11 |
| قيمة المضافة للاستهلاك | 13.113.694.15 | 10.790.676.87 |
| أعباء المستخدمين | -11.271.129.20 | -10.589.745.78 |
| الضرائب والرسوم | -875.267.00 | -701.124.60 |
| إجمالي فائض الاستغلال | 967.297.95 | -500.193.51 |
| الإيرادات العملياتية | 654.976.76 | 2.723.101.29 |
| الأعباء العملياتية | -601.205.92 | -190.067.26 |
| مخصصات الاهتلاك المؤونات | -771.515.39 | -1.634.041.43 |
| استرجعات العملياتية | 0 | 915.263.25 |
| نتيجة عملياتية | 249.553.40 | 1.314.062.34 |
| أعباء مالية | -10.953.97 | -13.144.77 |

| | | |
|---|---|---|
| نتيجة مالية | -10.953.97 | -13.144.77 |
| نتيجة عادية لدورة قبل الضرائب | 238.599.43 | 1.300.917.57 |
| ضرائب عن النتائج | -5.000.00 | -5.000.00 |
| نتيجة صافية لدورة عادية | 38.387.863.40 | 36.018.323.52 |
| إيرادات الغير عادية | -38.154.263.97 | -34.722.405.95 |
| نتيجة صافية الغير عادية | 233.599.43 | 1.295.917.57 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالرجوع إلى قوائم المؤسسة .

**ثالثا: تقييم القوائم المالية:**

لتقييم القوائم المالية قمنا باختيار مدى مطابقة الخصائص النوعية للقوائم المالية والتحقق من ثبوتها كما يلي.

- إن القوائم المالية الخاصة بمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي هي ملائمة لأنها ساعدت في اتخاذ القرار المناسب وواجهت المؤسسة الخسائر المحققة خلال السنوات الماضية .
- إن القوائم المالية التي تم عرضها تم تقديمها للمستفدين منها في الوقت المناسب لذلك لم تفقد قدرتها المعلوماتية.
- القوائم المالية التي تم عرضها ذات موثوقية ومصداقية بدرجة كبيرة وهذا راجع لكونها تعبر بصدق عن حالة المؤسسة المالية خلال فترة النشاط التي تتمثل في سنة 2013.
- القوائم المالية الخاصة بمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالو ادي قابلة للمقارنة وهذا ما تم عرضه خلال الفصل التطبيقي بالمقارنة بين سنة 2012 وسنة 2013 لدراسة التغيرات التي طرأت.
- القوائم المالية التي تم عرضها تتميز بالحياد وعدم التحيز لجانب معين أو فئة من المستفيدين من القوائم المالية، وهذا راجع لكونها ذات مصداقية تامة وهذا ما أكد عليه تقرير محافظ الحسابات.
- إن رأي محافظ الحسابات يعبر بصدق عن عدالة وشرعية الحسابات الواردة في القوائم و أنها تتماشى مع القوانين المعمول بها .

**خلاصة الفصل :**

يتضمن الفصل الأخير دراسة الحالة المتمثلة في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لولاية الوادي EDIMMA وذلك لتطبيق إجراءات المراجعة الخارجية على المؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى تطبيق الجانب النظري على هذه المؤسسة.

لذلك كانت الدراسة التطبيقية حول تقييمنا لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة إضافة إلى مراجعة القوائم المالية والتقرير المالي الخاص بالمؤسسة لسنة 2012 و2013، وذلك للتأكد من القيم والمبالغ المسجلة بالقوائم المالية أنها تعبر بصدق عن شرعية التسجيلات المحاسبية كما هو مسجل ضمن القوائم المالية، وكذلك التأكد من التسجيل المحاسبي ومدى تطابقه مع القوانين المعمول بها في عملية المراجعة، لنصل في الأخير إلى أن القوائم والتقارير المالية التي تمت أنها تتميز بالمصداقية التامة وهذا بعد تطبيقها والقوانين

المعمول بها، إضافة إلى توفر الخصائص النوعية للقوائم المالية بعد إبداء الرأي المحايد والشرعي حول القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات .

# الخاتمة

للمراجعة القانونية أهمية بالغة في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية، وذلك من خلال الإدلاء بحكم انتظام وصدق الحسابات السنوية إعطاء الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة .

كما أوجب المشرع الجزائري إلى تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني ومحاسبي مستقل على المؤسسة محل الدراسة وذلك من أجل العمل على إثبات شرعية وصدق حسابات هذه المؤسسة وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر, وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات, باعتبارها مهنة تقوم على مجموعة من المعايير, فحتى يقوم محافظ الحسابات بعمله على أحسن وجه وا يصال تقريره إلى مستخدمي القوائم المالية، مما يزيد من اطمئنانهم فهذا السبب الذي أدى إلى زيادة الحاجة إلى مراجعة القوائم المالية

**1-نتائج اختبار الفرضيات:**

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية يتم الوصول إلى مايلي:

- **الفرضية الأولى:**

إن محتوى معالجتنا في الفصل الأول حول المراجعة فإن تطبيق عملية المراجعة وفقا للتشريعات المعمول بها وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة وحمايتها والوقوف على فحص مختلف السجلات والدفاتر الخاصة بها.

- **الفرضية الثانية:**

ومن خلال الفصل الثاني يتضمن أهم القوانين الخاصة بمحافظ الحسابات والمهمة الموكلة له من أجل إنجاز المهمة على أكمل وجه.

- **الفرضية الثالثة :**

من خلال مراحل عمل محافظ الحسابات على إمكانية اعتماده على المراقبة الداخلية من أجل الوصول إلى النتائج الصحيحة ومصداقية للمعلومات المنجزة

- **الفرضية الرابعة:**

التقرير المنجز من قبل محافظ الحسابات الذي يحتوي على ما مدى مطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى عدالة الصورة التعبيرية لها بالإضافة إلى التوصيات التي يقدمها

- **الفرضية الخامسة:**

الفرضية الأخيرة والمتعلقة بالتزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل زيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها لصحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها.

**2-النتائج المتوصل إليها حيث كانت هذه النتائج كالأتي:**

- عملية مراجعة الحسابات للمؤسسة ما تشمل على دراسة الأعمال والنظام المتبع وطريقة الرقابة والأشراف عليه وفحص سجلات والقيود المحاسبية.

- بعد إتباع القوانين المنصوصة عليها تؤدي إلى ضبط عملية المراجعة والشخص القائم بها من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة.

- يمر محافظ الحسابات بعدة مراحل تتمثل هذه المراحل في:

المرحلة الأولى تتضمن التعريف على المهمة الموكلة له أما المرحلة الثانية فإن محتو اها يتمثل في فحص ومراقبة الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلي, إما المرحلة الأخيرة تتمثل في التقرير الذي يكون أخر مرحلة يقوم بها محافظ الحسابات وهو عبارة عن ترجمة للنتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى التوصيات المقترحة.

- إن المصادقة على شرعية وصدق القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين.

- يقع على عاتق غدارة المؤسسة منع الغش والأخطاء ويتم ذلك بتأسيس نظام رقابة داخلية فعالة ومراقبة تنفيذه ويكتشف ذلك موطن الضعف وكذا حالات الأخطاء والغش في نظام كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية.

**3- التوصيات:**

في ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي من خلال تجسيدها ستعود بالنفع على كل محافظ الحسابات, والمؤسسة محل الدراسة وكل هدا للحصول على الهدف الذي يتمثل في الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية ويمكن إيجازها في العناصر التالية:

- توعية المراجعين بتمسك قواعد السلوك المهني ومراعاتها.
- ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير ادائتهم من خلال المشاركة في المحاضرات.
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مراجعي الحسابات.
- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وما مدى مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة.
- العمل على إنشاء لجان مراجعة في المؤسسات
- وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء خدمات غير المراجعة على استقلال محافظي الحسابات.

**4- آفاق البحث:**

- دراسة مدى فعالية لجان المراجعة في تقديم استقلال المراجع.
- يجب تطبيق القوانين المنصوص عليها كما هي واحترام محتوى هذه القوانين من أجل نجاح عملية المراجعة وضبط القائم بها وذلك للوصول إلى نتائج الصحيحة.
- دراسة مقارنة لممارسة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية.
- ما مدى مساهمة محافظة الحسابات في ترشيد إتحاد الفرارات.

# قائمة المراجع

# قائمة المراجـــــع

**أولا : الكتب**

1.إبراهيم علي عشماوي، أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية، طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر.

2.أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المربح للنشر، 1997.

3.أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000.

4.أحمد دحدوح حسين، يوسف القاضي حسين، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية الجزء الأول)، دار الثقافة للنشر والتوز يع، عمان، 2009.

5.أحمد نور، عبد الفتاح الصحن، الرقابة ومراجعة الحسابات، الناشر مؤسسة شباب الجامعة للثقافة والنشر، الإسكندرية.

6.أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الجلال للطباعة، الإسكندرية، 2006.

7.حامد محمود منصور، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام أعمودي، أساسيات المراجعة، مطبعة مركز جامعة القاهرة، ، 1999.

8.خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية )، جامعة البلقاء التطبيقة كمرجع أساس لمساق، الأردن، سنة 2007.

9.عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003-2004.

10. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية )، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2006 .

11. محمد التهامي طواهرا، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية )، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
12. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
13. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، دار النشر للثقافة، الإسكندرية، 2002- 2003.

**ثانيا : المذكرات و الرسائل**

**أ- مذكرة ليسانس**

1.نذير شبرو، حكيم شبرو، محافظ الحسابات و إجراءات المراجعة الخارجية في إثبات صحة القوائم المالية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، سنة 2007|2008.

**ب- مذكرات الماستر**

2.الأخضر عياشي، دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم تسيير تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012.
3.توفيق بوليفة، دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012 – 2013.
4سعيدة عزة، دور المراجعة الخارجية و مساهمتها في ترشيد القرارات المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2013.
5. شاوش حجة الله، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013،.

6.نعيمة زوزو، دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي 2012.

7.هادية متوح، دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012.

**ج- مذكرات الماجستير**

8.عمر محي الذين محمود، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، 2008/2007.

9.محمد بن جميلة، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنيطينة، كلية الحقوق، 2011/2010.

**ثالثا : القوانين و المراسيم**

1.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة للقانون 10-01 مؤرخ في رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد، 42.

2.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 7.

3.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11- 73 مؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1432 الموافق 16 فبراير سنة 2011، المتعلقة بالمهام التضامنية لمحافظة الحسابات، العدد 11.

4.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 مؤرخ في 23 جمادي الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، المتعلقة بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، العدد 30.

5. المادة 715 مكرر 11، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007.

6. المادة 715 مكرر 9، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007.

# الملحق

# ملحق رقم 01

**EDIMMA EL-OUED**

CITE TEKSEBT EL OUED EDITION- DU:14/05/2014 11:25

N° DIDENTIFICATION:098739060021545 EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

**BILAN(ACTIF) –copie provisoire**

| ACTIF | NOTE | Montants Bruts | Amortissements Provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
|---|---|---|---|---|---|
| ACTIFS NON COURANTS | | | | | |
| Ecart dacquition_ goodwill positif ou négatif | | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | | |
| Terrains | | | | | |
| Bâtiments | | | | | |
| Autres mmobilisations corporelles | | | | | |
| Immobilisations en concession | | | | | |
| **Immobilisations encours** | | | | | |
| **Immobilisations finananciéres** | | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | | |
| Autes participations et créances rattachées | | | | | |
| Autes titres immobilisés | | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | | | | | |
| Lmpots différés actif | | | | | |
| TOTAL ACTIF NON COURANT | | | | | |
| **ACTIF COURANT** | | | | | |
| **Stocks et encours** | | | | | |
| Créances et emplois assimilés | | | | | |
| Clients | | | | | |
| Autres débiteurs | | | | | |
| Lmpots et assimilés | | | | | |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | | |
| **Disponibilités et assimilés** | | | | | |
| Placements et autres actifs courants | | | | | |
| Trésorerie | | | | | |
| TOTAL ACTIF COURANT | | | | | |
| TOTAL GENERAL ACTIF | | | | | |

# ملحق رقم 02

**EDIMMA EL-OUED**

CITE TEKSEBT EL OUED EDITION- DU:14/05/2014 11:26

N° DIDENTIFICATION:098739060021545 EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

**Copie provisoire**

| | NOTE | 2013 | 2012 |
|---|---|---|---|
| Capital émis (ou compte de l'exploitant) | | | |
| Capital non appelé | | | |
| Primes et réserves (Réserves consolidés) | | | |
| Ecart de réévaluation | | | |
| Ecart d équivalence | | | |
| Résultat (Résultat net groupe) | | | |
| Autes capitaux propores –Report à nouveau | | | |
| **TOTALI (N)** | | | |
| Emprunts et dettes financières | | | |
| **Impôts (différés et provisionnés)** | | | |
| Autes dettes non courantes | | | |
| Provisions et produits comptabilisés d'avances | | | |
| **TOTAL PASSIFS NON COURANTS II** | | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | | | |
| Impôts | | | |
| Autres dettes | | | |
| Trésorerie passif | | | |
| **TOTAL PASSIFS COURNATS III** | | | |
| **TOTAL GENERAL PASSIF** | | | |

(1) A utiliser uniquement pour le présentation d'états financiers consolidés

# ملحق رقم 03

**EDIMMA EL-OUED**

CITE TEKSEBT EL OUED EDITION- DU:14/05/2014 11:26

N° DIDENTIFICATION:098739060021545 EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

**COMPTE DE RESULTAT/NATURE –copie provisoire**

| | NOTE | 2013 | 2012 |
|---|---|---|---|
| Ventes et produits annexes | | | |
| Variation stocks produits finis et en cours | | | |
| Production immobilisée | | | |
| Subventions d'exploitation | | | |
| **I-PRODUCTION DE LEXECICE** | | | |
| Achats consommés | | | |
| Services extérieurs et autres consommations | | | |
| **II – CONSOMMATION DE LEXERCICE** | | | |
| **III - VALEUR AJOUTEE DEXPLOITATON (I-II)** | | | |
| Charges de personnel | | | |
| Impôts taxes et versements assimilés | | | |
| **IV- EXCEDENT BRUT DEXPLOITATAON** | | | |
| Autres produits opérationnels | | | |
| Autres charges opérationnelles | | | |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | | |
| **v - RESULTAT OPERAIONNEL** | | | |
| Produits financiers | | | |
| Charges financières | | | |
| **VI- RESUL TAT FINANCIER** | | | |
| **VII - RESUL TAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)** | | | |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | | |
| Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires | | | |
| **TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | | |
| **TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | | |
| **VIII-RESUL TAT NET DES ACTIVIES ORDINAIRES** | | | |
| Eléments extraordinaires ( produits) (aréquier) | | | |
| Eléments extraordinaires(charges) (aréquier) | | | |
| **lx-RESULTAT EXTRAORDINAIRE** | | | |
| **lx-RESULTAT NET DE LEXERCICE** | | | |

## ملحق رقم 04



EDIMMA EL-OUED CITE TEKSEBT EL OUED

**ANNEXES DES NOTES SUR ETATS FINANCIERS**

**EXERCICE DU 01/01/13 AU 31/12/13**

# TABLEAU ACTIF

## R1S3L3-Autres immobilisations corporelles

amenagement et installation pour les hangars 166000
achat carte analyseur de gaz pour la machine de controle technique poids lourds 125000.00

## R1S5L2-Autres participations et créances rattachées

1 500 000.00 DA compose de participation pour capital de G'DIMMA

## R1S5L5-Impôts différés actif

LIBELLE
PROVISION L'NDEMNTE DEPART EN RETAITE 13
48134.00

## R2S1L1-Stocks et encours

- 7351500.00 DA se détaillent comme suite:
- 7227762.88 DA pour stocks de marchandises.
-123737.90 DA pour autres approvisionnements.

## R2S2L2-Autres débiteurs

Montant 5397783 DA se compte compose de:
- 122378,14 DA AVANCE SUR PMA BOU-SSADA ( le compte 409001)
- 5405,4 DA AVANCE SUR ENACTA ALGER ( le compte 409012)
- 5 270 000.00DA contribuions frais de gestion EGE

## R2S2L3-Impôts et assimilés

le montant 1085661se compte compose de:
445600 TVA SUR ACHATS 1080661,57
4446 Avance carte WW Non 5000

## R2S3L2-Trésorerie

5121 COMPTE BANCAIRE BADR237 1245483,13
512300 BANQUE CPA 526617,14
512400 BDL El-Oued 3233,48

51****** Banque, établissements financiers et assimilés 1775333,75

# TABLEAU PASSIF

## R1L01-Capital émis (ou compte de l'exploitant)

le capital 28800000.00 sans changement

## R1L03-Primes et réserves( Réserves consolidés )

- 4 113 453.68 DA compose:
- 400 000.00 DA réserve légale.
- 13 495.00 DA réserve statutaire.
- 3 699 958.68 DA réserve facultative.

## R1L06-Résultat net ( Résultat net du groupe )

le résultat dégagé au titre de l'exercice 2013 est 233599 DA

## R1L07-Autres capitaux propores - Report à nouveau

les pertes des exercices anterieures plus le resultat positive de lexercice 2012
- 19019437 + 1295917 = 17723520

## R2L01-Emprunts et dettes financières

164100 Emprunts TERRAIN TEKSEBT 146053,25
164200 Emprunts TERRAIN kouinine 2191943,59
164300 Emprunts TERRAIN Djamaa 398681.00
16****** TOTAL Emprunts 2736677,84

## R2L04-Provisions et produits comptabilisés d'avances

132100 Apports des associe 8289459,65
132200 AUTRE FONDS 6702377,85
153 Provisions pour pensions et ob 3571560.00
TOTAL 18563397,50

## R3L01-Fournisseurs et comptes rattachés

401000 Fournisseurs de stocks et services 76338,88
401100 Fournisseeurs de stocks et services 4493314,40
401144 E.T.R.A.G CONSTANTINE 362817,87
401146 EPE POVAL SPA BEROUAGHIA 825288,75
40131 G'DIMA Alger 27760084,60
404000 Fournisseurs d'immobilisations 376286,14
le total 33894130.00

## R3L02-Impôts

445700 TVA COLLECTTE 540 401,57
4457100 TVA COLLECTE A PAYER 597 651,00
445720 T.C.T.C.T 188 100,00
445900 Retenu Timbre Tek 120,00
445910 Timbre Fis C.T 11 632,50
447100 TAP 181 670,60
447101 RETENUE IRG SOURCE 16 129,05
447200 Détention IRG 56 873,70
444000 Etat, impôts sur les résultats 5 000,00

TOTAL 1 597 578,42

## R3L03-Autres dettes

419100 Avances Reçues Client Sect. Etat 2298726,20
419200 Avances Reçues Clts. Privé 272636,97
419230 AVANCE DIR DE COMERCE EL OUED 2000.00
419981 AVANCEKAROUI RAODA 75711,41
419982 AVANCE ZAID BRAHIM 301192,02
419983 SBAIHB SAYAH 196560
421000 Personnel, rémunérations dues 1144792,53
421101 FRAIS DE MESSION 8800
421400 FONDS DES OUVRES SOCIALES 122652,2
428000 Personnel, charges à payer et produits à recevoir 1503612,33
431000 Sécurité sociale 54569,73
431100 Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir 140460,33
431200 Assur. Retr. Oeuvre Socia. 5814,45
467101 ARRACHE SALAH AMINE 21600.00
467200 T.P.F.C.T 66325,57

total 6215453,74

---

# TABLEAU TCR/NATURE

## R4L03-Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs

les amortissements de l'année 2013 calculé sur la base de liste de material utilisée réellement

تم بحمد الله