

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم التسيير
تخصص: إدارة مالية



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي
إعداد الطالبة:

زغلاش لويذة ملاك

تحت عنوان:

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية
- دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة -

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. بن البار سعد
مشرفا و مقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. مهني بوريش
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. سعودي بلقاسم

السنة الجامعية : 2023/2022

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

{ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ } (سورة النمل الآية 19)

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا، والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، الحمد لله الذي وهبني التوفيق والثبات وأعانني على إتمام هذه المذكرة، ولا يسعني من هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بشكري وامتناني الكبيرين الى الأستاذ القدير "الدكتور مهني بوريش" على قبوله الإشراف على هذا العمل، والذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه القيمة، التي كانت عوناً لي لإتمام هذا العمل.

كما أود أن أعرب عن فائق الامتنان والشكر لأعضاء لجنة المناقشة على سعة صدورهم وتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة.

وأختتم بشكري لكل من مد يد العون من قريب أو بعيد، وزودني بالمعلومات اللازمة وساندني ولو بالكلمة الطيبة والدعاء.

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعقلي الى:

من قال في شأنهما الله عز وجل

{وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا} الإسراء 23

والدي الكريمين اعلیٰ ما أملك في الوجود أُمي العزیزة شهيرة بشیر الشریف
وأبي الغالي علي فتحي، أطال الله في عمرهما وأمدھما بالصحة والعافية
وأدامھما نورا لدربي.

الى إخوتي محمد، لينة وسيرين.

الى جدي الراحل زغلاش ابراهيم وجدتي الراحلة زعبوب جميلة رحمهما الله
وأسكنھما فسیح جنانه.

الى كل أصدقائي وزملائي وأساتذتي في جميع الأطوار الدراسية.

الملخص:

يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على الدور المحوري الذي يقوم به محافظ الحسابات في سبيل تحسين جودة القوائم المالية وتحديد تأثيره على مصداقية وصحة البيانات المالية المقدمة، وذلك من خلال المهام التي يقوم بها بدءًا من قبول التوكيل وصولاً الى تحرير التقرير النهائي، وعلى اثر ذلك تم تقسيم البحث الى فصلين: فصل نظري وفصل تطبيقي، حيث تم التطرق في الفصل النظري الى تقديم عام حول محافظ الحسابات والقوائم المالية بما في ذلك جودتها، اما في الفصل التطبيقي، فقد تم تطبيق الدراسة على الواقع العملي وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة، وتوصلت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات الذين يتمتعون بالحيادية والاستقلالية يلعبون دورًا حاسمًا في تحسين جودة القوائم المالية، فمن خلال اكتشافهم للأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث في القوائم المالية، يساهمون في ضمان مصداقية البيانات المالية وصحتها. كما أنه لديهم القدرة على رصد العمليات غير المشروعة وتحديد المخاطر المالية المحتملة مما يعزز الثقة في القوائم المالية ويساهم في اتخاذ قرارات مالية صحيحة وموثوقة للمؤسسات.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، القوائم المالية، جودة القوائم المالية، تقارير محافظ الحسابات

Abstract :

This research aims to shed light on the pivotal role played by governor of accounts in improving the quality of financial statements and determining their impact on the credibility and accuracy of the presented financial data. This is achieved through the tasks they perform, starting with accepting the mandate and leading up to the preparation of the final report. Consequently, the research is divided into two sections: theoretical and applied. The theoretical section provides a general overview of Governor of Accounts and financial statements, including their quality. In the applied section, the study is practically implemented by conducting a case study at a governor of accounts office in M'sila. The study concludes that governor of accounts who possess neutrality and independence play a crucial role in enhancing the quality of financial statements. Through their ability to detect errors and manipulations that may occur in financial statements, they contribute to ensuring the credibility and accuracy of financial data. Moreover, they have the capability to monitor illicit operations and identify potential financial risks, which reinforces confidence in financial statements and facilitates sound and reliable financial decision-making for institutions.

Keywords: Governor of Accounts, financial statements, quality of financial statements, Governor of Accounts' reports

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

I	شكر وتقدير
II	الإهداء
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول والأشكال
أ - هـ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية
08	تمهيد
20-09	المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات
09	المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات
13-10	المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات ومسؤولياته
16-13	المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات والتزاماته
20-16	المطلب الرابع: خطوات عمل محافظ الحسابات
31-21	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول القوائم المالية
23-21	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها
24-23	المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية
30-24	المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية
31-30	المطلب الرابع: مستخدمو القوائم المالية
37-31	المبحث الثالث: محافظ الحسابات وعلاقته بجودة القوائم المالية
32	المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية
34-33	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية
36-34	المطلب الثالث: معايير جودة القوائم المالية

36	المطلب الرابع: محافظ الحسابات وعلاقته بتحسين جودة القوائم المالية
37	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة
39	تمهيد
42-40	المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة
41-40	المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي
42-41	المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات
53-42	المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات
44-42	المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية في إطار قبول التوكيل أو رفضه
48-45	المطلب الثاني: الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم
72-49	المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات
50-49	المطلب الأول: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة X
63-51	المطلب الثاني: التقرير العام حول القوائم المالية الخاص بالمؤسسة X
70-64	المطلب الثالث: التقارير الخاصة بالمؤسسة X
72-70	المطلب الرابع: مساهمة التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية
73	خلاصة الفصل الثاني
76-75	خاتمة
82-78	قائمة المراجع
95-84	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

1. قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1.2	جانب الأصول لميزانية المؤسسة x لسنتي 2021-2020	49
2.2	جانب الخصوم لميزانية المؤسسة x لسنتي 2021-2020	50
3.2	حساب النتائج للمؤسسة x لسنتي 2021-2020	71
4.2	أصول غير جارية للمؤسسة x	58
5.2	حسابات التثبيتات العينية	58
6.2	المخزونات	59
7.2	حسابات الغير	59
8.2	الحسابات المالية للمؤسسة x	60
9.2	رؤوس الأموال الخاصة	61
10.2	الخصوم الجارية للمؤسسة x	62
11.2	الأعباء	63
12.2	المنتجات	63
13.2	أعلى ثلاث (03) أجور مدفوعة في المؤسسة x لسنة 2021	65
14.2	نتائج السنوات الخمسة الأخيرة	66

2. قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	مسؤوليات محافظ الحسابات	13
2.1	معايير جودة القوائم المالية	34
1.2	الهيكل التنظيمي لمحافظ الحسابات	41

مقدمة

مقدمة

عرف الإنسان العديد من الثورات التي أحدثت تغيرات جذرية في تاريخه. والتي كان من أبرزها ظهور الثورة الصناعية التي تعد من أكثر الأحداث أهمية التي شهدتها الإنسان. فقد كانت نقطة تحول حاسمة في تاريخ البشرية، إذ أحدثت تأثيراً كبيراً على العديد من الجوانب، من أهمها الجانب الاقتصادي، والذي أدى إلى تحولات جذرية في هياكل المؤسسات الاقتصادية. إذ تحولت هذه الأخيرة، التي كانت في السابق صغيرة ومتوسطة الحجم وتتعامل بمعاملات محدودة وعلاقات بسيطة، إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات وعلاقات واسعة النطاق. وهذا ما أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير، مما أوجب ضرورة إيجاد سبل للحفاظ على الممتلكات من جهة وإضفاء الثقة وتوطيد العلاقات مع كافة المتعاملين من جهة أخرى.

وبما أن الركيزة الأساسية التي يبني عليها مختلف الأطراف قراراتهم تركز على القوائم المالية، فإن مستخدمو هذه القوائم يهتمون بجودتها ومصداقيتها، وبما أن المؤسسات على دراية أن قوائمها المالية سوف تستخدم من طرف عدة جهات خارجية لتقييم أدائها فإن تضارب المصالح في الإدارة في هذه الحالة قد يدفعها إلى تقديم معلومات خاطئة وغير صادقة من خلال القوائم المالية من أجل تحسين صورتها، وهذا الأمر أدى إلى حتمية إيجاد طرف ثالث خارج المؤسسة ليكتشف أي ممارسات غير مشروعة ومواطن الغش والتلاعب في القوائم المالية ويعزز جودتها ويثبت مصداقيتها، ويتمثل هذا الطرف في محافظ الحسابات الذي هو الوسيلة الأساسية القادرة على إثبات صحة وعدالة القوائم المالية وامتثالها للقوانين والضوابط المعمول بها.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى محافظ الحسابات إذ أن الاستعانة به أمر ضروري لإثبات عدالة القوائم المالية ومصداقيتها وبالتالي تحسين جودتها وهذه الأخيرة تعتمد على مدى استقلالية محافظ الحسابات والتزامه بأخلاقيات المهنة وحياديته في ابداء رأيه في التقرير الذي يعده في نهاية فحصه للقوائم المالية.

أولاً: طرح الإشكالية

بناءً على ما سبق يمكن بلورة إشكالية البحث الرئيسية في التساؤل التالي:

- " ما هو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟ "

ويندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن التعبير عن جودة القوائم المالية؟
- كيف يؤثر محافظ الحسابات على جودة القوائم المالية؟



ثانيا: فرضيات البحث

للإجابة عن إشكالية البحث تم صياغة مجموعة من الفرضيات وهي كالآتي:

- يمكن التعبير عن جودة القوائم المالية بمدى مصداقيتها وصحتها وعدالتها وإسهامها في اتخاذ القرارات الصائبة.
- تؤثر مصداقية وحيادية محافظ الحسابات على جودة القوائم المالية.

ثالثا: أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة في إبراز الدور المحوري الذي يقوم به محافظ الحسابات تجاه القوائم المالية وما يقدمه من خدمات لصالح مختلف الأطراف والجهات وذلك من خلال اكتشافه لمواطن الغش والتلاعب في المعلومات المقدمة في القوائم المالية، وبالرغم من أن هذه المهنة تعتبر من الوظائف الأساسية في العالم إلا أنها لا تحظى بنفس الاهتمام والتقدير في بلدنا، وأيضا محاولة لتزويد المكتبة الوطنية بمرجع يكون عوناً للباحثين في هذا المجال.

رابعا: أهداف البحث

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعريف بمهنة محافظ الحسابات وإبراز مهامه ومسؤولياته ومنهجية عمله.
- توضيح ماهية جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها.
- إبراز الدور المحوري الذي يقوم به محافظ الحسابات في سبيل الرفع من جودة القوائم المالية ومنه المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة.
- معرفة فيما إذا كانت القوائم تمثل الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أم لا ودورها في تزويد مستخدميها بالمعلومات.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيار هذا الموضوع الى الأسباب التالية:

- الميول الشخصي لمهنة محافظ الحسابات.
- موضوع البحث يخدم مجال تخصص الإدارة المالية.
- الرغبة في إثراء معلوماتي حول هذا المجال.

سادسا: المنهج المستخدم

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للإحاطة بكامل جوانب الموضوع المختلفة، وكذا الإجابة على الإشكالية المطروحة كونه الأنسب لطبيعة هذه الدراسة، وتم الاعتماد على أدوات جمع البيانات والمعلومات من مختلف المصادر والمراجع من: كتب، مقالات علمية، أطروحات دكتوراه ورسائل ماجستير، بالإضافة الى المعلومات والوثائق المقدمة من قبل محافظ الحسابات.

سابعا: حدود الدراسة

الحدود المكانية: لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، تم اجراء الدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة.

الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة في السنة الجامعية 2022-2023

الحدود الموضوعية: تم اعتماد متغيرين في هذه الدراسة، وهما محافظ الحسابات وهو متغير مستقل، والقوائم المالية متغير تابع.

ثامنا: صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتني في اعداد هذا البحث ما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بهذا الموضوع وخاصة هناك مراجع يصعب الوصول إليها.
- الخوف من قبل محافظي الحسابات من تقديم بعض المعلومات والوثائق المطلوبة كونهم يلتزمون بسرية المعلومات والأمانة المهنية.

تاسعا: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية والتي تمت الاستعانة بها من اجل اعداد هذا البحث نذكر منها:

➤ دراسة سردوك فاتح (2004): بعنوان "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية -دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة-" مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، هدفت هذه الدراسة الى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الأسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما من أجل الوصول الى تحقيق التوفيق بين ما تحققه مراجعة الحسابات وبين ما تنتظره مختلف

الأطراف منها، كما هدفت هذه الدراسة أيضا الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقييم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة.

اعتمد الباحث في بحثه على مجموعة من المناهج والتي تتمثل في المنهج التاريخي من أجل الوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها مراجعة الحسابات وتطور معاييرها ومجمل التطورات التي شهدتها، واعتمد أيضا المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات من معايير واجراءات وطرق ممارستها المهنية، كما اعتمد في جانبه التطبيقي على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة.

من بين النتائج التي توصل إليها الباحث هي أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجابتها لاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية، كما أنه اعتبر أن نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة مرهون بالمعلومات المحاسبية وأن فعالية هذه القرارات يرتكز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الخارجية.

➤ **دراسة بعاشي خالد 2021 بعنوان "مدى مراعات محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)"** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، هدفت هذه الدراسة الى إبراز مدى مراعات محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات محل التدقيق، حيث تُبين مدى التزام محافظ الحسابات بالتحقق من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ومتطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، ومدى التزامه بالتحقق من خلو القوائم المالية من الخطأ والغش والتبليغ عن حدوثهما.

وللوصول الى أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد وتوزيع استبيان على محافظي الحسابات الناشطين في العديد من ولايات الجزائر، حيث شملت عينة الدراسة (350) محافظ حسابات، وتم استخدام الأسلوب الاحصائي في معالجة البيانات والمعلومات المتحصل عليها، وتوصلت دراسته الى أن 76.1% من محافظي الحسابات عينة الدراسة يلتزمون بدرجة عالية بالتحقق من تطبيق النظام المحاسبي المالي في إطار مُصادقتهم على حسابات المؤسسة محل التدقيق، في حين 23.9% درجة التزامهم متوسطة.

➤ **دراسة علي سايج جبور (2022) بعنوان "التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات"**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، حيث هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعرفة دوره في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه، وتوضيح ماهية القوائم المالية وخصائص جودتها، وكذلك معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر بعض محافظي الحسابات.



وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمته في تحسين ملاءمتها وموثوقيتها لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها.

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة المذكورة أعلاه هو الجمع بين متغيرين أساسيين ألا وهما محافظ الحسابات وجودة القوائم المالية، فقد قمنا بالتركيز على جميع الجوانب المتعلقة بكل من هذين المتغيرين ، بالإضافة الى مكان اجراء الدراسة الميدانية والذي تم في مكتب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد بالمسيلة.

عاشرا: هيكل ومحتوى الدراسة

لمعالجة موضوع بحثنا بطريقة تسمح لنا بالإلمام والإحاطة بكامل جوانبه التي نراها مهمة، وكذا الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، تم تقسيم هذا البحث الى فصلين الأول مخصص للجانب النظري والثاني مخصص للجانب التطبيقي، بدءًا بالمقدمة يسبقها كل من قائمة المحتويات والجداول وكذا الأشكال وينتهي بالخاتمة الخاصة بالبحث التي تتضمن تلخيص لما تم التطرق إليه والإجابة على التساؤلات وإثبات صحة الفرضيات المطروحة، وكل فصل يحتوي على ثلاث مباحث.

➤ **الفصل الأول:** خصص هذا الفصل للإلمام بالإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية، حيث احتوى المبحث الأول على الإطار النظري لمحافظ الحسابات، والمبحث الثاني كان حول المفاهيم الأساسية للقوائم المالية، أما المبحث الثالث فهو يتعلق بمحافظ الحسابات وعلاقته بجودة القوائم المالية.

➤ **الفصل الثاني:** خصص هذا الفصل الى دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة، حيث تم تقسيمه الى ثلاث مباحث، تم تقديم المكتب محل الدراسة كمبحث أول، الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات كمبحث ثاني، أما المبحث الثالث فهو يتعلق بإعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

الفصل الأول

الإطار النظري لمحافظة الحسابات وجودة القوائم المالية

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

تمهيد:

ان مهنة محافظ الحسابات من أهم المهن التي أصبحت ضرورية في مجال الاعمال، فالتطور الكبير الذي شهدته منظمات الاعمال في مختلف المجالات وبعد انفصال الملكية عن التسيير أصبح من الضروري ايجاد شخص يكلف بعملية مراجعة الحسابات، فهي وسيلة تخدم العديد من الأطراف وذلك من اجل التأكد من سلامة وجودة مختلف القوائم المالية واكتشاف الغش والتلاعبات التي قد تتم عليها حتى تكون هذه المعلومات لها مصداقية وشرعية وانها منجزة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من خلال التقرير الذي يبيده محافظ الحسابات.

وعلى إثر ذلك تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.
- المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول القوائم المالية.
- المبحث الثالث: محافظ الحسابات وعلاقته بجودة القوائم المالية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

في هذا المبحث سيتم التطرق الى الإطار النظري لمحافظ الحسابات، وذلك من خلال مجموعة من المطالب والتمثلة في تعريف محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته، وشروط ممارسة المهنة والتزاماته، وايضا خطوات عمل محافظ الحسابات.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت محافظ الحسابات والتي من بينها ما يلي:

التعريف الأول: حسب المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: " هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

التعريف الثاني: يعرف القانون التجاري المادة 715 مكرر 04 محافظ الحسابات: " هو الشخص الذي مهنته الدائمة، باستثناء اي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والاوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة او مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات اذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".²

التعريف الثالث: هو شخص من خارج المؤسسة يقوم بعملية المراجعة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل ابداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تتال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة.³

انطلاقا من التعاريف السابقة نستخلص ان: محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل ومنفصل عن المؤسسة يقوم بعملية فحص ومراقبة مختلف السجلات والقوائم المالية للمؤسسة بغية التحقق من مصداقيتها

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 22، ص 07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993 المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، العدد 27، المادة 715 مكرر 04، ص 30.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 12-2006، ص 30.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

ومدى مطابقتها للمعايير والاحكام المعمول بها وابداء رأي فني محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة واعطاء صورة صادقة حولها.

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات ومسؤولياته

في هذا المطلب سيتم عرض أبرز مهام محافظ الحسابات ومسؤولياته

أولاً: مهام محافظ الحسابات

بيّن القانون 10-01 مهام محافظي الحسابات في المادتين "23 و 24" والمتمثلة في:¹

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين او المسير.
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة.
- يعلم الميسرين والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص يكتشفه او اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة.
- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على اساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات اعداد تقارير خاصة تتمثل في ما يلي²:

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 10-01، مرجع سابق، المواد 23، 24، ص 07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، القرار المؤرخ 15 شعبان 1434 الموافق لـ 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تقرير خاص متعلق بحيازة أسهم الضمان.
- تقرير خاص متعلق بعملية رفع رأس المال.
- تقرير خاص متعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- تقرير خاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- تقرير خاص متعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
- تقرير خاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات الأخرى.
- تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، او عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر¹.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء².

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

تتقسم مسؤوليات محافظ الحسابات الى ثلاث اقسام وهي: المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، والمسؤولية الانضباطية:

1-المسؤولية المدنية: حدد القانون التجاري المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 14 التي تنص "مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء ازاء الشركة او ازاء الغير، عن الاضرار الناجمة عن الاخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة او اعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، الا اذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/او لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها"³.

وحسب المادة 61 من القانون 01-10 " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا الكيان او تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة احكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 01-10، مرجع سابق، المادة 25، ص 07.

² نفس المرجع السابق، ص 07.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، من القانون 08-93، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 14، ص 32.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت انه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة¹.

ففي اغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية عقدية او تعاقدية. وتعني مسؤولية محافظ الحسابات امام الزبون الذي يرتبط معه بعقد مكتوب، وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، لا عقدية ومعنى هذا ان كل خطأ يسبب ضررا للغير يلزم بارتكابه بالتعويض. وتتوفر هذه المسؤولية في ثلاث اركان أساسية²:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات او إهماله او إخلاله بواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات او إهماله او إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

2-المسؤولية الجزائية: حسب المادة 62 من القانون 01-10 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية في كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني"³.

إن محافظ الحسابات كغيره من الاشخاص يمكن ان يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الامانة، مخالفة تشريع العمل بصفته رب العمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم،... الخ، هذه الوضعيات تنشأ عليها مسؤولية جزائية وهي ليست خاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات، وهناك مخالفات اخرى خاصة بمهنة محافظ الحسابات قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجنائي كالاستعمال غير الشرعي لصفة محافظ الحسابات.⁴

ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، الا بوجود ثلاث عناصر مكونة وهي⁵:

- **العنصر القانوني:** لان الفعل لا يشكل جريمة الا إذا كان متوقعا ومنفذا بموجب القانون أو اللائحة؛
- **العنصر المادي:** أي الفعل يجب ان يكون قد تم فعلا؛
- **العنصر المعنوي:** (اي المتعمد) ويعني ان يكون الخطأ متعمدا.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 01-10 مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص10.

² كريم فيصل، سمغوني توفيق فيصل، تنظيم مهنة محافظة الحسابات والتدقيق في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد: 01، العدد: 02، ديسمبر 2018، ص 354.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 01-10 مرجع سابق، المادة 62، ص10.

⁴ شريفي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد: 12، العدد: 12، 2012، ص 97.

⁵ Alain MIKOL, *Audit et commissariat aux comptes*, 12^{ème} édition, Paris, 15 février 2014, p57.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

3-المسؤولية التأديبية: ويطلق عليها ايضا المسؤولية الانضباطية وهي تنشأ من مخالفة وعدم امتثال الاعضاء العاملين لهاته المهنة للقوانين المنظمة لها والواجبات المهنية وكذا النظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، وبالمقابل فإن هذه الهيئة تضع عقوبات تأديبية حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في¹:

➤ الإنذار،

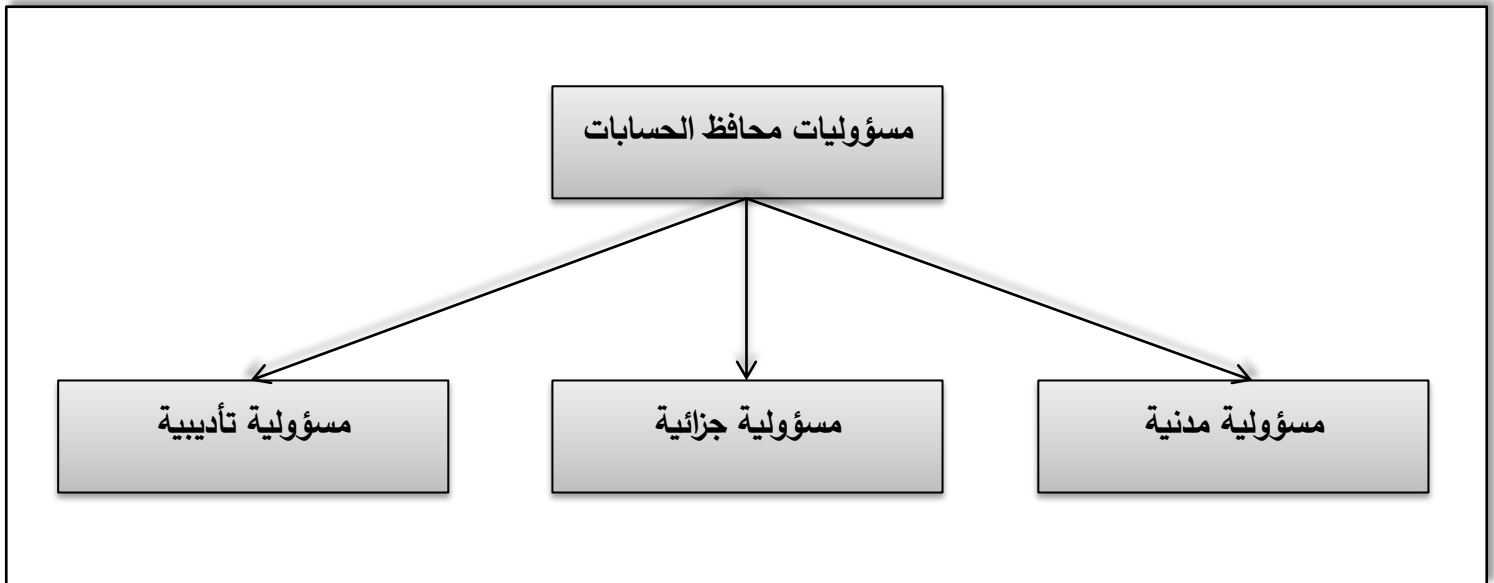
➤ التوبيخ،

➤ التوقيف المؤقت لمدة اقصاها ستة (6) أشهر،

➤ الشطب من الجدول،

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

الشكل رقم (1.1): مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: من اعداد الطالبة.

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات والتزاماته

يحتوي هذا المطلب على فرعين، الفرع الأول يتمثل في الشروط الواجبة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، والفرع الثاني في التزاماته والتمثلة في حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 10-01 مرجع سابق، المادة 63، ص10.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

أولاً: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر

لممارسة مهنة محافظ الحسابات جملة من الشروط، وهي محددة في القانون 01-10 في المادة 08 وهي كالآتي¹:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
 - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزاً شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزاً شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
 - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً لمحل تواجد مكاتبه بالعبارات الآتية:
- " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

ثانياً: التزامات محافظ الحسابات

يجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية تامة بما له من حقوق وما عليه من واجبات، حتى يتمكن من تأدية وظيفته على أحسن وأكمل وجه، وتتمثل هذه الحقوق والواجبات فيما يلي:

1- حقوق محافظ الحسابات:

تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي¹:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 01-10 ، مرجع سابق، المادة 08، ص 05.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

- حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان، على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وكل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- حق الطلب من القائمين بالإدارة والاعوان التابعين للمؤسسة أو الهيئة، كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها ضرورية.
- حق الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو بمؤسسات أخرى مساهمة معها.
- حق حضور الجمعيات العامة، كلما اقتضت الضرورة لذلك.
- الحق في الحصول على أتعابه نظير عمله المقدم، على ألا يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.
- الحق في الاستقالة دون أن يتخلص من التزاماته القانونية مع ضرورة تقديم إشعار مسبق مدته ثلاث (03) أشهر، ويُقدم تقريراً عن المراقبات والاثباتات الحاصلة.
- حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العامة.

2- واجبات محافظ الحسابات

تقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من الواجبات التي عليه ان يلتزم بها في مجال عمله حتى يكون عمله منجز بالشكل الجيد وهي²:

- يجب عليه ان يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات ودفاتر لحسابات المؤسسة ودفاترها وما تحتويه من قيود يومية، بغرض التحقق من صحتها وسلامتها، وكشف الأخطاء والعمل على تصحيحها؛
- يجب على محافظ الحسابات التحقق من القيم المسجلة لعناصر الاصول والالتزامات المختلفة بأي طرق التحقق التي يراها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه، حتى يستطيع اختبار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم يغطي معظم عمليات المؤسسة؛
- يجب على محافظ الحسابات ان يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:
 - معالجة وتوضيح الأخطاء التي تم اكتشافها،
 - عدم الوقوع مستقبلا في الأخطاء ما أمكن ذلك،

¹ بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2021/2020، ص72.

² آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017، ص22-23.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

- حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
- يجب على محافظ الحسابات التأكد الى جانب الفحص والمراجعة الدفترية بأن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛
- القيام بعمل تسويات الجرد اللازم لعناصر المصروفات والايادات وفقا للقواعد المتعارف عليها؛
- يجب عليه فحص قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات، وبالتالي عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛
- يجب على محافظ الحسابات ان يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره؛
- على محافظ الحسابات عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة.
- يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالأمانة في اداء مهامه، وذكر الحقيقة في كافة التقارير التي يقدمها للمساهمين، ولكل من يهمه الأمر من أصحاب المصالح المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة.¹

المطلب الرابع: خطوات عمل محافظ الحسابات

لكي يصادق محافظ الحسابات على شرعية ومصادقية القوائم المالية ويبدى رأيه في التقرير النهائي يمر بمراحل وخطوات أساسية تمكنه من تأدية المهام الموكلة اليه وهذه الخطوات كالآتي:

- التعرف بالمهمة الموكلة إليه واكتساب معرفة عامة حول المؤسسة؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- جمع ادلة الإثبات الكافية؛
- اعداد التقرير.

أولاً: التعرف بالمهمة الموكلة اليه واكتساب معرفة عامة حول المؤسسة:

1- قبول المهمة الموكلة إليه

عند قبول محافظ الحسابات المهمة الموكلة اليه لابد عليه التأكد مما يلي¹:

¹ عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، ط03، صنعاء (اليمن)، 2011، ص72.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

- التأكد من سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات التنافسي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- الحصول على القوائم الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للمؤسسة محل المراجعة والمؤسسات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية، إن وجدوا؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من المؤسسة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من المؤسسة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفضت المؤسسة تجديد عهده، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الامكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد من قدرته على اداء مهامه بكل استقلالية وخاصة تجاه مسؤولي الشركة.

2- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة

قبل ان يباشر محافظ الحسابات عمله لابد عليه تكوين معرفة كاملة عن المؤسسة التي يتعامل معها، فهناك من يظن انه بإمكان محافظ الحسابات فحص حسابات المؤسسات مباشرة والحكم عليها وأيضا ابداء رأيه فيها دون ان يتعرف عليها، ولكن في الحقيقة لا يمكنه ذلك حتى وإن كان ذو خبرة وكفاءة في مجال عمله إلا ان هذا العمل يتطلب تكوين معرفة عامة حول المؤسسة محل الدراسة وبيئتها وكل جوانبها حتى يتمكن من وضع برنامج مناسب لعمله. وتأتي هذه المعرفة من خلال:²

- الاطلاع على الوثائق الخارجية للمؤسسة ليتعرف على محيطها والقوانين والتنظيمات الخاصة بها؛
- التواصل مع مختلف الموظفين والمدراء العاملين بالمؤسسة ومع كل من يمكنهم تقديم المعلومات حولها؛
- الزيارات الميدانية للمؤسسة ليتعرف على وحداتها ونشاطاتها، والعاملين فيها؛
- الاطلاع على الوثائق والمستندات الموجودة بهذه المؤسسة، وأخذ فكرة عن السياسة المعمول بها هناك.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات خطوة مهمة من خطوات عمله لكونها الخطوة التي تتيح له معرفة المخاطر المحتملة والتأكد من وجود اجراءات حماية الأصول وأيضا الأنظمة المحاسبية وغيرها، باعتبار أن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعني سلامة ومصداقية مختلف المعلومات المالية، وليمكن محافظ الحسابات من ذلك يقوم المراحل التالية:

¹ سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16، المجلد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2017، ص 87

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص43

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

لـ **فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية:** في المرحلة الأولى من مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال إجراء مجموعة من الاستفسارات حول سلامة النظام، وأيضا من خلال فحص القوائم المالية المرحلية للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار وجود إدارة للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الذي يدعم وجود متابعة لهيكل نظام الرقابة الداخلي الذي من شأنه تأكيد فعالية وكفاءة النظام¹. وما يستوجب على محافظ الحسابات الحصول عليه في هذه المرحلة هو فهم كامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية عن طريق الحصول على معلومات تفصيلية وكاملة للنظام الداخلي المطبق بما يتضمن كافة العمليات والمبادلات التي تقوم بها المؤسسة وكذلك حصوله على المعلومات الخاصة بأنشطة الرقابة الداخلية في المؤسسة والتي يتم القيام بها لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتحديد مدى ملاءمة النظام مع طبيعة نشاط المؤسسة وأهدافها².

لـ **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:** بعدما يقوم محافظ الحسابات بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية، تأتي الخطوة الثانية ألا وهي خطوة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وهنا يقوم محافظ الحسابات بتقييم ما اذا كان هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتقليل المخاطر التي تهدد تحقيق تلك الأهداف، كما أنه يجب على محافظ الحسابات في هذه الخطوة أن يتفهم بصورة جيدة للسياسات وإجراءات الرقابة داخل كل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية والتي تتمثل في: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات وايضا المتابعة³.

لـ **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** بعدما يقوم محافظ الحسابات من فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية وتقييم فعالية هذا النظام تأتي الخطوة الثالثة وهي الخطوة الأخيرة من خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ألا وهي التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، وهنا يصبح محافظ الحسابات ملماً بنواحي الضعف والقصور في الرقابة الداخلية، وذلك بعد قيامه بمختلف الاجراءات التي مكنته من ذلك كاختبارات التحقق والاختبارات الرقابية، وبالتالي يصبح محافظ الحسابات ملزم بتبليغ لجنة المراجعة أو مجلس الادارة أو اي طرف اخر له علاقة بالحالات المكتشفة التي تمثل نقاط ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية أو في تطبيق وتنفيذ هذا النظام في اي مكون من مكوناتها الخمسة⁴.

والتبليغ الذي يُقدّم للإدارة قد يكون شفويا او في شكل تقرير مكتوب يقدم فيه محافظ الحسابات حوصلة شاملة يبين فيها نقاط الضعف وأثرها على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات،

¹ آسيا هيري، مرجع سابق، ص 64.

² أحمد محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 114-115.

³ نفس المرجع السابق، ص 116.

⁴ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 219.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

ولا ينسى ان يذكر أيضا الجوانب الايجابية التي لاحظها في نظام الرقابة الداخلية¹، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال ومحكم كلما سهّل على محافظ الحسابات اداء مهامه بالشكل الجيد.

ثالثا: جمع أدلة الاثبات الكافية

بعدما ينتهي محافظ الحسابات من تقييم نظام الرقابة الداخلية عليه أن يهتم بجمع مختلف أدلة الاثبات الكافية ليتمكن من تنفيذ مختلف الاجراءات والعمليات الواجب عليه انجازها ومن اجل الوصول في النهاية الى رأي محايد حول سلامة ومصادقية القوائم المالية، ويقصد بأدلة الاثبات "هي مختلف المعلومات والمراجع التي يمكن لمحافظ الحسابات الحصول والاعتماد عليها ليتوصل في الاخير الى استنتاجات يبني عليها رأيه المهني حول مختلف المعلومات المالية".

وهناك عدة طرق تمكن محافظ الحسابات من جمع ما يكفي من أدلة الاثبات والتي منها ما يلي:

➤ **الجرد الفعلي:** ويقصد به الفحص الفعلي المعاينة للأصول الملموسة. فعن طريق الجرد والمعاينة يتم التأكد من وجود الأصل بصورة ملموسة، ويتم ذلك بأجراء العد أو القياس أو الوزن للأصل محل الفحص وتطبق إجراءات الجرد على الأصول الملموسة سواء كانت ثابتة أو متداولة².

➤ **الملاحظة:** وتعني استخدام المراجع حواسه لمشاهدة وتقييم أنشطة معينة، وتتمثل في ملاحظة ومتابعة تنفيذ بعض المهام أو الإجراءات من قبل الآخرين وتقتصر على اللحظة الزمنية التي حدثت فيها الملاحظة³.

➤ **الاستفسار:** البحث على معلومات عن طريق أشخاص من ذوي الاطلاع والمعرفة من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية ، وتتفاوت الاستفسارات من الاستفسار الشفوي الغير رسمي الموجهة الى أفراد في داخل الوحدة الاقتصادية الى الاستفسار المكتوب الموجه الى طرف ثالث ، وأن الإجابة عن هذه الاستفسارات توفر للمدقق الخارجي المعلومات التي لا يمتلكها أو تعمل على توفير أدلة أثبات معززة له⁴.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص36.

² عمار أحمد حسن أبو الخير، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الادعائية في القوائم المالية، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2018، ص123.

³ أحمد كمال مطاوع، سماح طارق محافظ، صالح على عبده أحمد العمري، أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الاثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 45، العدد 03، كلية التجارة، 2021، ص27.

⁴ اسراء مهند عبد المالك، صدام كاطع هاشم، أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الاثبات في التدقيق الخارجي، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد الثالث، العراق، 2022، ص 118.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

➤ **المصادقات:** تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة¹.

➤ **المراجعة الحسابية:** يقوم محافظ الحسابات وفق هذه الطريقة بالتحقق والتأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية وذلك من الناحية الحسابية فقط².

➤ **المراجعة المستندية:** هنا يقوم محافظ الحسابات بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توفرها والتحقق من أن لكل عملية وتسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه³.

رابعاً: إعداد التقرير

آخر خطوة يقوم بها محافظ الحسابات في إنجاز عمله هي خطوة إعداد التقرير وهي تعد من أهم الخطوات لكونها الركيزة الأساسية التي تبنى عليها مختلف القرارات، فهو يمثل حوصلة لجميع الأعمال التي قام بها وفيه يبدي رأيه المحايد حول مصداقية القوائم المالية باعتباره أداة اتصال يتم من خلالها توصيل مختلف المعلومات المالية للأطراف ذات المصلحة.

ويتوقف تحديد نوع رأي أو تقرير محافظ الحسابات على نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها خلال أداء مهمته، وقد يجد محافظ الحسابات نفسه أمام أربعة حالات عند إعداد تقريره وإبداء رأيه وهي⁴ :

➤ **الرأي النظيف:** وهو الرأي الذي لا يتضمن تحفظات؛

➤ **الرأي المقيد:** وهو الرأي الذي يتضمن بعض التحفظات؛

➤ **الامتناع عن إبداء الرأي:** عدم إبداء رأي في القوائم المالية؛

➤ **الرأي السلبي:** وهو الرأي الذي يفصح على أن القوائم المالية ال تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

¹ محمد امين مازون، مرجع سابق، ص38.

² عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص251.

³ محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق، ص137.

⁴ فريد بولحبال، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة حالة مجموعة الشركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017، ص 31.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول القوائم المالية

في هذا المبحث سيتم التطرق الى أهم النقاط الأساسية المتعلقة بالقوائم المالية من حيث المفهوم والخصائص، ومختلف مستخدمي هذه القوائم وأيضاً أهميتها وأهدافها بالإضافة الى أنواع هذه القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها

أولاً: تعريف القوائم المالية

هناك الكثير من التعاريف التي تناولت القوائم المالية، نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: تُعرّف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق، تُعد مرة واحدة على الأقل في السنة، ويقصد بها أن تعرض بشكل صحيح المركز المالي للمؤسسة وأدائها والتغيرات في أسهمها ومركزها النقدي¹.

التعريف الثاني: تشكل القوائم المالية الجزء الرئيسي من التقرير السنوي المعد من قبل الشركات، فهذه القوائم تساعد مستخدميها على تقدير مدى قدرة الشركة على النمو وتوليد الأرباح، وتقدير المخاطر التي يمكن أن تواجهها².

التعريف الثالث: القوائم المالية هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، التي تلخص قدراً كبيراً من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة³.

التعريف الرابع: هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للموضعية المالية للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية المحاسبية، كما أنها توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة⁴.

¹ Karim DJOUDI, *Manuel de comptabilité financière*, édition 2013, p15 .

² سلمان حسين الحكيم، تحليل القوائم المالية - مدخل صناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2017، ص 26.

³ عبد الستار الكبيسي، *المبادئ المحاسبية 1 و2*، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2008، ص481.

⁴ بن العايش فاطمة، التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية "دورة المخزونات" -دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدهن- وحدة سوق أهراس، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية -جامعة المسيلة-، المجلد: 15، العدد: 02، 2022، ص77.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن القول أن القوائم المالية هي آخر مخرجات المحاسبة بعد معالجة المعلومات المالية خلال سنة محددة وفق القواعد المتعارف عليها وهي الوسيلة الأساسية التي بواسطتها يمكن توصيل مختلف المعلومات المالية إلى الأطراف الخارجية من أجل اتخاذ القرار.

ثانياً: خصائص القوائم المالية

يقصد بخصائص القوائم المالية هي الصفات التي تتميز بها المعلومات الموجودة بهذه القوائم والتي تجعلها مفيدة للأطراف التي تستخدمها وتتمثل هذه الخصائص في:

➤ **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة في القوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، كما أن يكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وينبغي عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين¹.

➤ **المصادقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها. وتتسم المعلومات بالمصادقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه².

➤ **الملائمة:** حتى تكون المعلومات مفيدة لابد أن تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار، حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء، وتعتبر مهمة إذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار، كما تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه³.

¹ الأخضر عزي، رابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) دراسة على عينية من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 259.

² أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، ط 01، مصر، 2008، ص 52-53.

³ بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف-، 2013/2014، ص 49.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

➤ القابلية للمقارنة: أي ان تكون قابلة للمقارنة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ومقارنتها مع القوائم المالية لمنشآت أخرى مختلفة حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة في المركز المالي¹.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية

أولاً: أهمية القوائم المالية

تتمثل أهمية القوائم المالية فيما يلي²:

- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي تساعدهم على تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها وتحقيقها لنتائج ايجابية.
- توفير المعلومات التي تساعد في القياس الدولي لدخل المؤسسة .
- تقديم معلومات تساعد تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفق النقدي حيث أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وتقسّم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستحقاق.
- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمؤسسة وكيفية استخدام هذه الأموال.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية كالقروض من وإلى المؤسسة واستثمارات المالك .
- توفير معلومات سريعة ودورية تفيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- توفير معلومات عن فترات متقاربة تساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التأكد عن التنبؤ بالأرباح المتوقعة.
- توفير معلومات تساعد الإدارة في مدى معرفة إمكانية تقويم نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي .
- تقدم التقارير المالية معلومات للإدارة تساعد في التعرف على مصادر الوحدة الاقتصادية وحقوقها والتزاماتها.
- توفير المعلومات اللازمة والملائمة في ترشيد القرارات، ومساعدة الإدارة في الحفاظ على حقوق الملاك.

ثانياً: أهداف القوائم المالية

الهدف الرئيسي للقوائم المالية بشكل عام هو توفير المعلومات الكافية عن المركز المالي والتغيرات التي تطرأ عليه، ومعلومات حول اداء المؤسسة لكافة المستخدمين لتساعدهم في عملية اتخاذ القرارات.

وهناك أهداف أخرى للقوائم المالية نذكر منها¹:

¹ نفس المرجع السابق، ص49.

² عمار أحمد حسن أبو الخير، مرجع سابق، ص146-147.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

- تهدف القوائم المالية الى توفير المعلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة تكون مفيدة للمستخدمين في صنع القرارات؛
- تهدف الى تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر كافة المعلومات التي يمكن ان يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس الى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية؛
- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الادارية، او محاسبة الادارة عن الموارد التي أُوكلت اليها؛
- تهدف الى توفير معلومات للمستخدمين تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها وتوقيت ودرجة التأكد من هذه القدرة؛
- تهدف الى تقديم معلومات حول الاداء بشكل خاص الربحية، تساعد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة، وتساعد ايضا في الحكم على فعالية المنشأة في توظيف موارد أخرى؛
- تهدف الى توضيح الاخطار وحالات عدم التأكد التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة وذلك من خلال تقديم ايضاحات وجدول اضافية ومعلومات أخرى؛
- توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية²؛

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات داخل وخارج المؤسسة، وهي تمثل المخرج النهائي للعملية المحاسبية والتي تبين مختلف العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، وعليه تلتزم المؤسسة بإعداد خمس انواع من القوائم المالية وهي:

- قائمة المركز المالي (الميزانية)؛
- حساب النتائج (قائمة الدخل)؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات عناصر رؤوس الأموال؛
- الملحق.

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 85

² بن فرج زوينة، مرجع سابق، ص 58.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

أولاً: قائمة المركز المالي (الميزانية)

1- تعريف قائمة المركز المالي: وتعرف أيضاً بقائمة الوضع المالي أو الميزانية العمومية، وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر أموال المؤسسة (حقوق الملكية والالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول)¹، ويمكن اعتبار الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية للحالة المالية للشركة، ومثلما تصور الصور الفوتوغرافية لقطة معينة فإن الميزانية تصور موجودات الشركة ومطلوباتها وحقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ معين².

2- مكونات قائمة المركز المالي: تتكون قائمة المركز المالي من قسمين وهما الأصول والخصوم

- الأصول: وهي الموارد التي تحت سيطرة المؤسسة، نتيجة لأحداث سابقة وتهدف إلى تزويد المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية، وتصنف هذه الأصول في الميزانية إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة³، وتتمثل عناصر الأصول فيما يلي⁴:

➤ التثبيتات المعنوية،

➤ التثبيتات العينية،

➤ الاهتلاكات،

➤ المساهمات،

➤ الأصول المالية،

➤ المخزونات،

➤ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،

➤ الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)،

➤ خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

- الخصوم: وهي مطلوبات حالية تمثل حقوقاً للغير على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة تتطلب التوضيح ببعض أصولها مستقبلاً للتخلص من هذه الخصوم، وهي تنقسم إلى خصوم متداولة وخصوم غير متداولة، والأموال الخاصة¹، وتتمثل عناصر الخصوم فيما يلي²:

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص 37.

² موفق عبد الحسين محمد، مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 18، الفصل الأول، لسنة 2012، ص 05.

³ Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologie**, revue EL- Maqrizi pour les études économiques et financières, volume : 5/ N° :2, 2021, p355.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009، ص 23.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

➤ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى،

➤ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،

➤ الموردون والدائنون الآخرون،

➤ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،

➤ المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً)،

➤ خزانة الأموال السلبية ومعادلات الخزانة السلبية.

3- مميزات قائمة المركز المالي: تتفرد قائمة المركز المالي بمميزات تميزها عن بقية القوائم المالية، وتتمثل هذه المميزات في³:

➤ تساهم قائمة المركز المالي بتوفير مجموعة من النسب المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، مما يسمح بتحديد الأرباح طويلة الأجل للشركة وتوقعات مالية قصيرة الأجل.

➤ تساهم قائمة المركز المالي في تنظيم المطلوبات الحالية، كالديون قصيرة الأجل والمصاريف المستحقة وتحديد الديون طويلة الأجل كالقروض.

➤ تعد مؤشراً لبيان لحجم المؤسسة وقوتها الاقتصادية والمالية.

➤ تتغير قائمة المركز المالي بشكل مستمر ويتم ذلك التغير ضمن الموجودات التي تترتب على المؤسسة.

➤ ان معظم قرارات التمويل والاقتراض والحسابات الدائنة التي تقوم بها المؤسسة تعتمد على المعلومات التي تقدمها قائمة المركز المالي.

ثانياً: حساب النتائج (قائمة الدخل)

1- تعريف حساب النتائج: جدول حساب النتائج ويطلق عليه أيضاً قائمة الدخل أو بيان الدخل، وهو يهدف

الى قياس مدى نجاح المشروع خلال فترة زمنية معينة (عادة سنة أو ربع سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح⁴.

¹ خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSs & IASs ، اثره للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 116.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 23.

³ بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، محاسبة القوائم المالية أسس اعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، العراق، 2021، ص 238-239.

⁴ كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الاسكندرية، 2002، ص 57.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

2- مكونات حساب النتائج: تتمثل في ما يلي¹:

- الإيرادات: هي المبالغ التي تحققها أو تحصل عليها المؤسسة نتيجة ممارسة أنشطتها خلال فترة معينة سواء كانت في سلعة أو خدمة،
 - المصروفات: هي التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الإيرادات.
 - المكاسب: هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة أو الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن كل المعاملات والأحداث الأخرى والظروف التي تؤثر في المؤسسة خلال الفترة ماعدا تلك الناتجة عن الإيرادات أو الاستثمارات بواسطة المالك.
 - الخسائر: هي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة أو النقص في حقوق الملكية الناتجة عن كل المعاملات والأحداث الأخرى والظروف التي تؤثر في المؤسسة خلال الفترة ماعدا تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على المالك.
 - صافي الدخل: هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات وبين المكاسب والخسائر.
- ### 3- مزايا حساب النتائج: يحقق جدول حساب النتائج الميزات والخصائص التالية²:
- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة.
 - التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل.
 - التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي وذلك باستخدام الربح كمقياس للأداء.
 - معرفة ربحية السهم الواحد وذلك لأنه من الاسس الهامة التي يتم من خلالها يتم اتخاذ القرارات الاستثمارية.
 - معرفة امكانية توزيع أرباح للملاك.
 - التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وأيضا الغير عادية.
 - التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
 - احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة

- #### 1- تعريف جدول تدفقات الخزينة: وتسمى ايضا بقائمة التدفقات النقدية، وهي من القوائم التي أصبحت ومنذ عدة سنوات جزءا مهما من القوائم الختامية لحسابات المؤسسات بعد ان كشفت التطبيقات الحاجة الماسة لإعدادها، وذلك للانتفاع من المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة والتدفقات

¹ عمار أحمد حسن ابو الخير، مرجع سابق، ص 157-158.

² خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 120-121.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

الخارجة، والتي تهتم بإظهار مدى السيولة النقدية التي تتوفر للمؤسسة خلال الدورة المالية ومدى قدرتها على مواجهة التزاماتها النقدية الجارية¹.

2- عناصر الأنشطة المكونة لجدول تدفقات الخزينة²:

- التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل: وتشمل الأثر النقدي للعمليات التي يتم معاملتها في قائمة الدخل وتتضمن عمليات بيع وشراء البضاعة، والمصروفات المختلفة التي تدفع في سبيل التشغيل.
- التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار: وهي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.
- التدفقات النقدية من أنشطة التمويل: وهي التي ترتبط مباشرة بتمويل المؤسسة نفسها، وتتضمن المحصلات أو المدفوعات من / الى المستثمرين والدائنين مثل: المتحصلات من القروض، سداد توزيعات الأرباح، سداد قروض³.

3- مزايا جدول تدفقات الخزينة: لجدول تدفقات الخزينة مزايا عديدة نذكر منها⁴:

- معرفة المركز المالي للمؤسسة.
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية.
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل.
- التنبؤ بدرجات عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المؤسسات المختلفة وفي المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

رابعا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية (قائمة تغيرات الأموال الخاصة):

1- تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي قائمة توضح مقدار النقص أو الزيادة التي تطرأ على

رصيد في حقوق الملكية خلال فترة معينة، ومن المؤكد أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال فترة وأيضاً تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأسمال من قبل

¹ منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 17-18.

² شريط صلاح الدين، حفصة امينة، دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 05، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 82.

³ طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2006، ص 76.

⁴ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 129.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

المالك، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة وكذا مسحوبات المؤسسة خلال نفس الفترة¹.

2- المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات الدنيا الواجب تقديمها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية وهي تخص الحركات المرتبطة بما يلي²:

➤ النتيجة الصافية للسنة المالية.

➤ تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.

➤ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن اطار تصحيح أخطاء هامة.

➤ عمليات الرسمة (الارتفاع، الانخفاض)، وتوزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

3- مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية³:

➤ التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفاصيل أخرى عنها.

➤ التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.

➤ التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

خامسا: الملحق

1- تعريف الملحق: يعتبر الملحق من القوائم المالية الاضافية التي لا تتجزأ عن القوائم المالية وذلك نظرا لأهميته الكبيرة والمتمثلة في مساعدة فهم واستيعاب تلك القوائم، فهو عبارة عن بيان محاسبي يمثل جزءا من الحسابات السنوية، والغرض منه هو استكمال المعلومات الواردة في القوائم المالية والتعليق عليها⁴.

2- المعلومات الواجب عرضها في الملحق: يحتوي ملحق القوائم المالية على المعلومات التالية⁵:

➤ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعداد القوائم المالية.

¹ زونية مخلخل، يحيوي مفيدة، دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 03، 2020، ص 266.

² رابح طويرات، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية "دراسة عينة من خبراء ومحافظي الحسابات"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2014/2013، ص 112.

³ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 126.

⁴ Hamdi Meriem, *annexe aux états financiers – Innovation du système comptable financier-*, revue des droits et des sciences humaines –études économiques-, vol 23 (02), université Zian Achour Djelfa, p243.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 27.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

➤ مكملات الاعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

➤ المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيرتها، كطبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه المعاملات.

المطلب الرابع: مستخدمو القوائم المالية

تتعدد وتتوزع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية وذلك حسب الغرض من استخدامها، وعلى العموم يمكن تقسيمها الى قسمين:

المستخدمون الداخليون: وهم الأطراف اللائي يعملن داخل المؤسسة ويتمثلون في:

➤ **الإدارة:** تحتاج إدارة المؤسسة إلى معلومات لتقييم الوضع المالي لها، وربحيته ومدى تقدمها وتطورها، وتستعمل الإدارة في سبيل تحقيق ذلك مجموعة من الطرق والأدوات والوسائل لمتابعة ومراقبة وضع المؤسسة، ومن بينها تحليل القوائم المالية باستخدام التحليل المالي بأساليبه المختلفة¹.

➤ **الموظفون:** أي العاملون بهذه المؤسسة، فهم يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة. كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافأاتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل².

المستخدمون الخارجيون: هناك العديد من الأطراف الخارجية التي تستخدم القوائم المالية نذكر منها:

➤ **المستثمرون:** يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، لذلك فإنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح³.

➤ **الدائنون:** يهتم الدائنون بالمعلومات المالية والمحاسبية لاتخاذ قرارات تتعلق بتقييم مدى الخطر الناتج عن منح الائتمان أو الاقراض، وذلك لمعرفة ما اذا كانت المؤسسة قادرة على سداد التزاماتها في مواعيد استحقاقها ام لا⁴.

➤ **الموردون:** فهم بحاجة الى معرفة ما اذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم في تاريخ الاستحقاق¹.

¹ مداحي عثمان، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 07، سبتمبر 2012، ص47.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 44.

³ محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، الاسكندرية، 2009، ص15.

⁴ وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، العبيكان للنشر، 2014، ص08.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

- **مدققو الحسابات:** يستخدم مدققو الحسابات القوائم المالية وذلك لدراستها من أجل ابداء رأيهم المحايد حول مصداقيتها وانتظامها وأنها مُعدة وفق القواعد المتعارف عليها.
- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم².
- **الهيئات الحكومية:** تهتم الهيئات والوكالات الحكومية بمختلف البيانات والقوائم المالية وذلك بغرض تنظيم الاقتصاد ووضع الإطار القانوني لنشاط المشاريع وتحديد السياسات الضريبية³.
- **الجمهور:** تزايدت حاجة الجمهور إلى المعلومة المالية مع ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة عدد المساهمين والراغبين في المساهمة، وتباين معرفتهم المحاسبية والمالية وقدراتهم على فهم القوائم والتقارير المالية، فالجمهور يهتم عادة بالأوضاع المالية للمؤسسات وانعكاساتها على الأسواق المالية، وبصفة خاصة الأرباح والأرباح الموزعة وقيمة السهم ومعدل نمو، كما يهتم الجمهور بالمجهودات المبذولة من قبل المؤسسة في ترقية المجتمع والحفاظ على البيئة في سبيل تحقيق أهداف التنمية المستدامة⁴.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات وعلاقته بجودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من الوسائل الرئيسية المهمة في توصيل المعلومات المالية والتي تعتمد عليها كافة الأطراف سواء التي من داخل المؤسسة أو من خارجها في اتخاذ مختلف القرارات، وحتى تكون هاته القوائم ذات دلالة وتحقق منفعة لابد من ان تحتوي على معلومات تمتاز بالجودة، ففي هذا المبحث سيتم معالجة مفهوم جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها، وكذا معايير جودة القوائم المالية، وأيضاً دور محافظ الحسابات في تحسين جودة هذه القوائم.

¹ مرزاقه صالح، الاقتصاد الاسلامي، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الاسلامية، مداخلة في ملتقى دولي حول الاقتصاد الاسلامي، الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بغرداية، ص8.

² محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص44.

³ ناصر شارفي، أيوب نجار، دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 19، 2019، ص48.

⁴ بغريش محمد، جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والافصاح في القوائم المالية IAS/IFRS - دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2022/2021، ص21.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

تعتبر جودة القوائم المالية من المفاهيم المعاصرة وذلك لأهميتها كونها تستخدم من طرف العديد من الأشخاص، فقبل ان نتطرق الى مفهوم جودة المعلومات المالية سنوضح مفهوم الجودة أولاً.

أولاً: مفهوم الجودة: الجودة حسب فيشر تعبر عن درجة التألق والتميز وكون الأداء ممتازاً أو كون خصائص أو بعض خصائص المنتج (خدمة أو سلعة) ممتازة عند مقارنتها مع المعايير الموضوعة من منظور المنظمة أو من منظور الزبون. كما انها تعني تحقيق أهداف ورغبات الزبائن باستمرار¹.

ثانياً: مفهوم جودة القوائم المالية:

المفهوم الأول: يقصد بجودة القوائم المالية ما تتمتع به من خصائص أساسية وخصائص داعمة، وأن تكون ذات مصداقية وخالية من التحريف والتضليل وغيرها، وأن يتم اعدادها في ضوء مجموعة من المعايير بما يحقق منفعة لمستخدميها ويساعدهم على اتخاذ قرارات سليمة².

المفهوم الثاني: يقصد بجودة القوائم المالية هو قدرتها على اضافة قيمة لمتخذي القرارات الاقتصادية وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق لهم مختلف الاهداف وتخفف من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لها³.

المفهوم الثالث: تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها⁴.

انطلاقاً من المفاهيم السابقة يمكن القول أن جودة القوائم المالية تعني مصداقيتها وخلوها من كل اشكال التحريف والتضليل وامثالها لكل الخصائص والمعايير الأساسية، وأيضاً تحقيقها للمنافع لكافة مستخدميها ومساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات.

¹ قاسم نايف علوان المحيوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ليبيا، 2006، ص24

² كنزة براهيمة، احمد بوراس، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS على جودة المعلومات المالية، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم لبواقي، المجلد 08، العدد 02، جوان 2021، ص1014.

³ علي حسين الدوغجي، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 02، العدد 07، جامعة بغداد، 2009، ص 07.

⁴ طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، أكتوبر 2020، ص103.

المطلب الثاني: معايير جودة القوائم المالية

يستطيع متخذو القرارات الاعتماد على القوائم المالية ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار، والتي لابد ان تكون ذات مصداقية وملائمة وموثوقة وأن تتوفر على كل الخصائص الأساسية المتعلقة بها، وحتى تتحقق جودة هذه القوائم لابد من توافر المعايير التالية: معايير قانونية، معايير رقابية، معايير مهنية، معايير فنية والتي يمكن تناولها باختصار كالآتي¹:

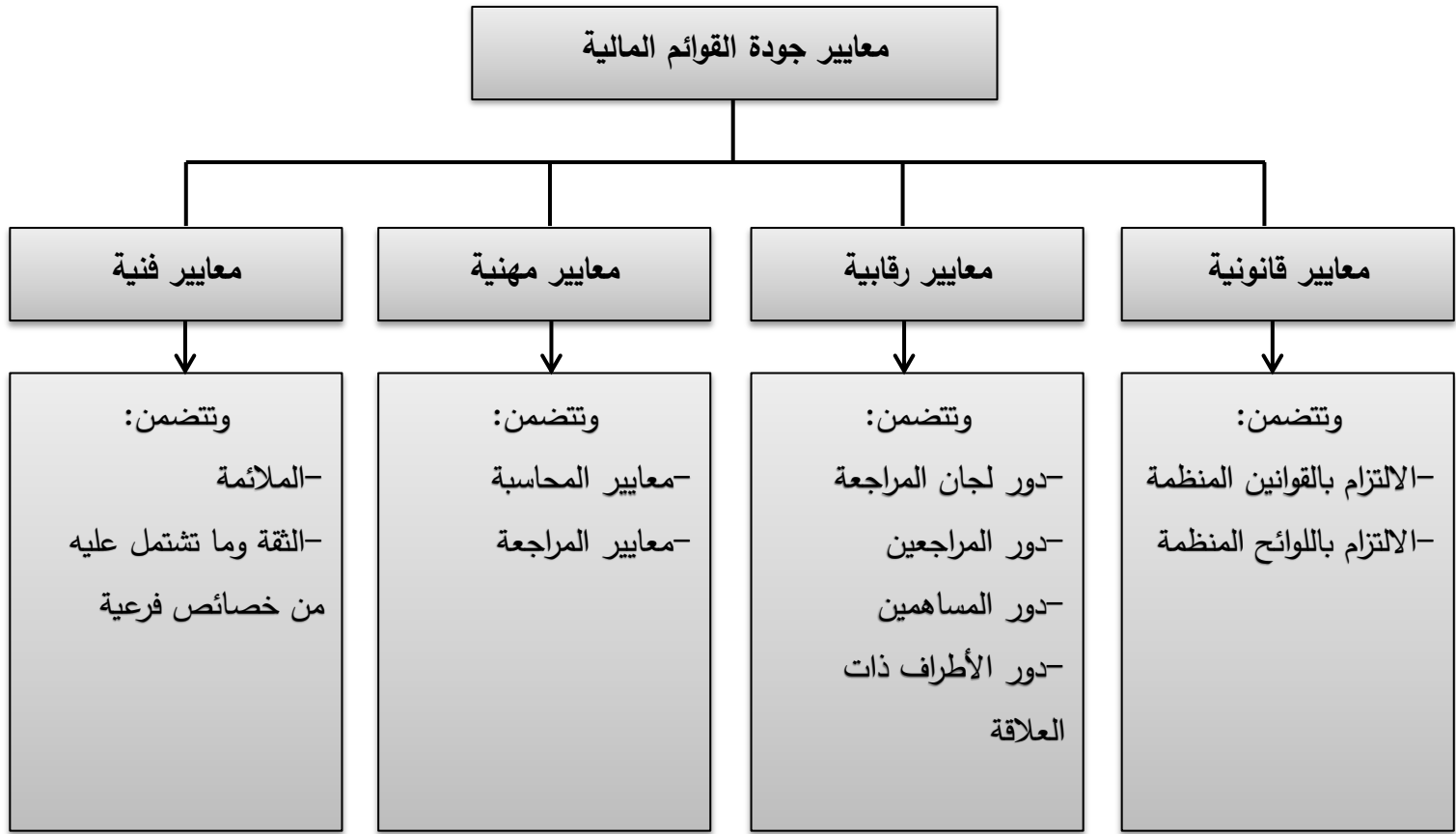
- **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في الكثير من الدول لتطوير معايير لجودة القوائم المالية، وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة أو الشركة، بما يتماشى مع المتطلبات القانونية اليت تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.
- **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المحاسبية والمالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحكومة بواسطة أجهزة رقابة للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم المخاطر وتحقيق العمليات وتحليل وتقييم الأداء ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.
- **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما ابرز معه مفهوم مساءلة الادارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها الى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.
- **معايير فنية:** ان تطور معايير فنية بما يؤدي الى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس بدوره على جودة القوائم المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي الى رفع وزيادة الاستثمار، هذا ما يؤكده مجلس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية المطلوبة.

من خلال ما سبق يمكن تلخيص معايير تحقق جودة القوائم المالية في الشكل الموالي:

¹ راشدي أمين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف-، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف -1-، 2018/2017، ص155.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

الشكل رقم (2.1): معايير جودة القوائم المالية



المصدر: وئام حمداوي، جودة المعلومات المحاسبية بين معايير التقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي -دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية-، أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020/2019، ص28.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

تشير العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية الى تلك الأطراف التي تلعب دورا هاما ومؤثرا في الاعداد والاشراف ومراجعة القوائم المالية، ويتم تأثير تلك الأطراف على جودة القوائم المالية على النحو التالي¹:

- **الإدارة:** تعتبر الادارة هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية بهدف نشرها للجمهور، وعلى الرغم من ضرورة تعبير تلك القوائم عن الواقع الاقتصادي لأحوال وظروف المؤسسة وأدائها التشغيلي إلا ان الادارة قد يكون لديها دوافع ومحفزات للتأثير على جودة القوائم المالية ومحتواها، وهذا ما يؤكد أهمية الادارة في تحقيق جودة القوائم المالية وقدرتها على التأثير عليها.

¹ راشدي أمين، مرجع سابق، ص177.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

- **لجان المراجعة:** يظهر دور وأهمية لجان المراجعة أو التدقيق الى تزايد نداءات المهتمين سواء مهنيين أو أكاديميين بجودة القوائم المالية بضرورة وجود لجان مراجعة أكثر فعالية واستقلالية، حيث أن مراقبة عملية اعداد القوائم المالية عن طريق لجان المراجعة فعالة ومستقلة تدعم موضوعية ومصداقية تلك القوائم المالية على اعتبار أن الغرض الرئيسي للجنة المراجعة هو تحسين جودة القوائم المالية والوقاية من اعداد قوائم مضللة.
- **المراجعة الداخلية:** تساعد وظيفة المراجعة الداخلية ادارة المؤسسة في مواجهة مسؤولية اعداد القوائم المالية، وذلك من خلال الواجبات الرقابية التي يمارسها المراجعون الداخليون، حيث يقومون بتحليل الانشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، ويرفعون التوصيات اللازمة لتحسين الضوابط الرقابية ومن ثم زيادة كفاءة الأداء في المؤسسة، ويمكن القول أن المراجعين الداخليين يلعبون دورا هاما في تفعيل الرقابة المالية والادارية وتحسين بيئة اعداد القوائم المالية في المؤسسة.
- **المراجعة الخارجية:** يؤثر المراجع الخارجي على جودة القوائم المالية من خلال ممارسته لأنشطة المراجعة بهدف إبداء رأيه الفني المحايد عن أنشطة الشركة، بشرط أن يتمتع بكامل الاستقلالية عند قيامه بمهنة المراجعة، كما أنه يجب على المراجع الإلمام بما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية من معلومات.
- **المعايير المحاسبية:** تعتبر معايير المحاسبة بمثابة قيود على سلوك الادارة في إعداد القوائم المالية، وبالتالي تظهر أهمية المعايير في تنظيم مشكلة الاختيار بين القواعد المحاسبية واضفاء قدر من الثقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية، حيث أن تعدد بدائل تطبيق السياسات المحاسبية في المعايير المحاسبية يفتح الباب على مصراعيه أمام إدارة المؤسسات لإدارة الأرباح والتأثير على رقم صافي الربح المحاسبي بطريقة غير مبررة، ويؤدي ضبط معايير المحاسبة إلى تنظيم الممارسات المحاسبية بما يؤدي في النهاية الى تحقيق الجودة في القوائم المالية.
- **النظم القانونية والتشريعية:** إن اختلاف السياسات المحاسبية التي يمكن للشركة اتباعها في ظل النظم والتشريعات المختلفة بشأن بعض العناصر الواردة في القوائم المالية والتي تختلف من دولة لأخرى فد يؤدي إلى أثار مختلفة على رقم الأرباح المحقق في ظل كل منهما، ومن ثم ضرورة بذل مزيد من الضغوط الدولية من قبل الهيئات المهنية لأغراض تحسين قابلية البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة للمقارنة.
- **العوامل المتعلقة بالمعلومات:** تتأثر جودة القوائم المالية بمدى توفر عدد من الخصائص والصفات للحكم على مدى منفعتها في اتخاذ القرار، ولقد حددت نشرة معايير التقارير المالية رقم 02 التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الخصائص النوعية للقوائم المالية والتي بموجبها يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات المالية والتي بموجبها يمكن التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار، وكذلك بموجبها يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في القوائم المالية، ومن العوامل المتعلقة بالقوائم المالية في الوقت الحاضر

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية

استخدام الحاسوب في ادخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت والليذان كان لهما الأثر في الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات، زيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين وإتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في الوقت المناسب¹.

المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

يتمثل الدور الأساسي الذي يقوم به محافظ الحسابات في تحسينه لجودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات وذلك من خلال تدقيقه وفحصه لتلك القوائم والتأكد من خلوها من كل أشكال الغش والتحريرف وأنها مُعدة وفق القواعد المحاسبية المتعارف عليها وكذا القوانين المعمول بها وأنها تقي باحتياجات الأطراف المستفيدة منها، ومن ثم يبدي رأيه فيها سواء كان رأي سلبي أو إيجابي أو متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأي.

ويمكن تلخيص دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في ما يلي²:

- تحسين قدرة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛
- توفير المعلومات في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمها، وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية؛
- يساهم محافظ الحسابات في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في التقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛
- يبحث محافظ الحسابات عن وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من جهة والموارد والأحداث الناتجة عن هذه الأرقام والأوصاف في القوائم المالية من جهة أخرى، وبالتالي هو يساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تحقيق المصادقية والعدالة للأحداث التي وقعت بصورة سليمة؛
- يُحسن محافظ الحسابات من حيادية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك عن طريق التقارير التي يعدها والتي توصف بأنها خالية من التحيز، الأمر الذي يزيد من ثقة المستخدمين في هذه القوائم؛
- يعمل محافظ الحسابات على تحسين طرق القياس المتبعة من قبل المؤسسة وجعلها قابلة للتحقق.

¹ حاددي سارة، دور حافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية - دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020/2019، ص 130.

² علي سايح جبور، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية -دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات-، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ماي 2022، ص59.

خلاصة الفصل الأول:

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والمتمثلة في محافظ الحسابات والقوائم المالية وكذا محافظ الحسابات وعلاقته بجودة القوائم المالية وذلك بعد عرضهم بشكل مفصل، حيث تجلت أهمية القوائم المالية كونها الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المالية لمختلف مستخدميها واعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم، والتي يجب ان تتوفر على جميع الخصائص اللازمة وأن تكون ذات مصداقية وتمتاز بالجودة وأن تعبر بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، أما بالنسبة لمحافظ الحسابات فهو شخص مهني مستقل يمكن الاعتماد عليه في الحكم على مصداقية وسلامة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة فهو يقوم بفحص وتدقيق وتحليل تلك القوائم وفي الأخير يبدي رأيه الفني المحايد حولها، ومن ثم توصيل هذا الأخير الى مستخدمي القوائم المالية لبناء قرارات صحيحة مبنية على معلومات صادقة مما يساهم في تحقيق جودة القوائم المالية.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

بالمسيلة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

تمهيد:

بعد الالمام بالجانب النظري والمتعلق بدور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، تم اتخاذ الخطوة اللازمة لتطبيق هذه المعرفة في العمل الفعلي. وهذا لتفادي أي نقص قد يؤثر على بحثنا، أجرينا دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة، وهذا للتعرف أكثر على هذه المهنة وطريقة عمل محافظ الحسابات الميدانية.

وبهذا قد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث وهي:

- **المبحث الأول:** تقديم المكتب محل الدراسة
- **المبحث الثاني:** الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات
- **المبحث الثالث:** إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

في هذا المبحث سيتم التطرق الى التعريف بالمكتب محل الدراسة وهيكله التنظيمي والخدمات التي يقدمها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي

أولاً: التعريف بمكتب محافظ الحسابات¹

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لصاحبه السيد: بيرم مصطفى الواقع محله في الحي الإداري بولاية المسيلة، تم تأسيسه بتاريخ 1994/07/24 وفقاً للاعتماد رقم 0392 الصادر من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر.

قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليمياً (محكمة المسيلة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال تسجيله لدى رئيس مفتشية الضرائب بالمسيلة، حيث يحمل الرقم الجبائي 161280100822158، ورقم المادة الجبائية 28013001045، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد الاشتراك السنوي لدى الغرفة ومنه يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات محل الدراسة بتدقيق من 06 الى 08 مؤسسات سنوياً

كما أن مكتبه يتميز بالموثوقية والاستقلالية التامة والالتزام وأيضاً الانضباط والجدية في الخدمات التي قدمها ولا يزال يقدمها حتى الآن الى مختلف زبائنه.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمكتب

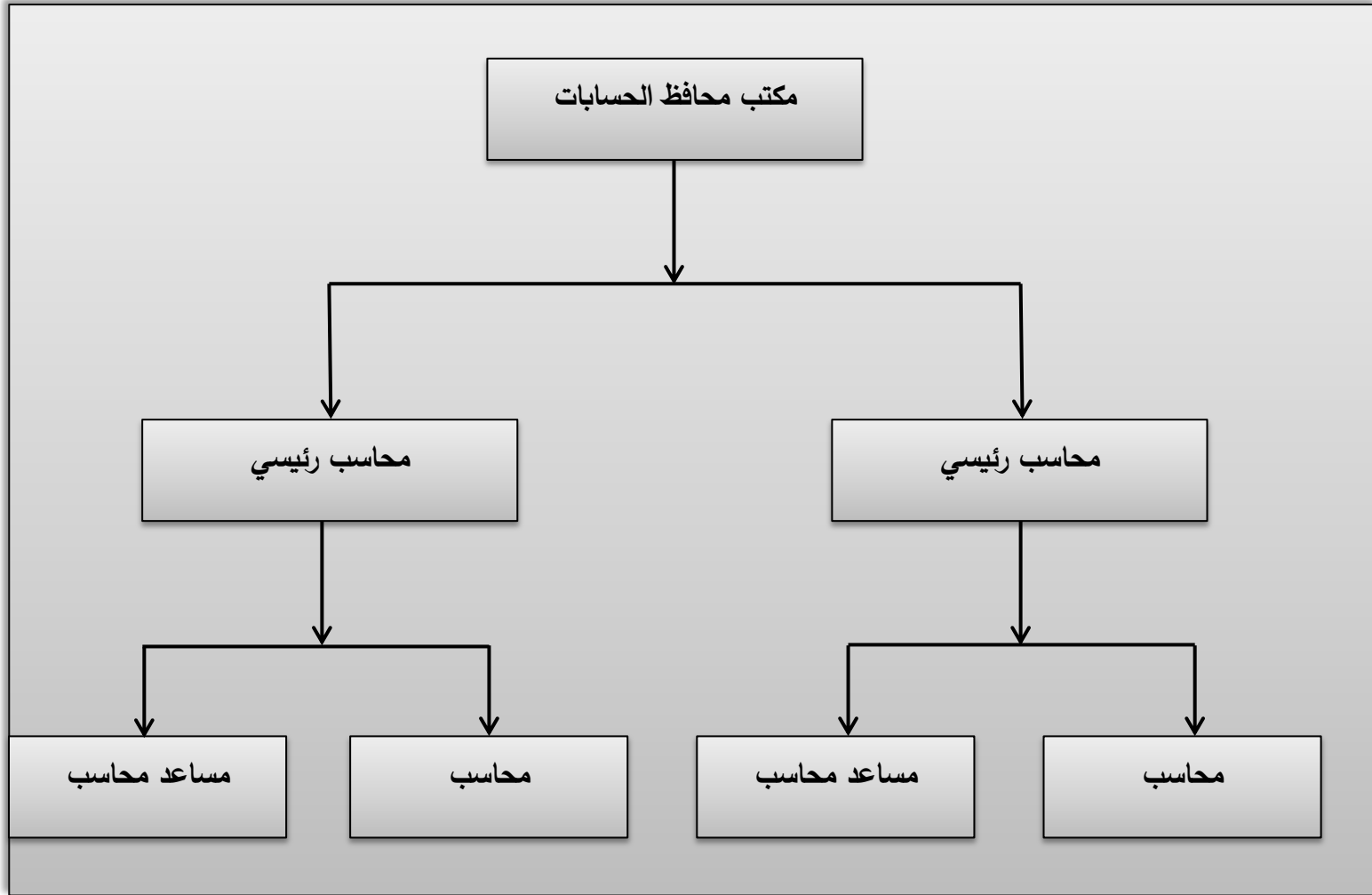
يتكون مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من (07) سبعة مكاتب وهي موضحة في الشكل

التالي

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

الشكل رقم (1.2): الهيكل التنظيمي لمحافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات

بما أن المكتب ينشط في المجال المالي والمحاسبي فإنه يقدم العديد من الخدمات والتي من أهمها ما يلي¹:

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية سواء للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (الأشخاص الطبيعيين مثل الأطباء، الصيادلة، المقاولين والمحامين وغيرهم أما الأشخاص المعنويين مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL ومؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة EURL وشركات التضامن SNC).
- يقوم بإعداد مختلف القوائم المالية والميزانيات الختامية وكل الأعمال الدورية لزيائنه.

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

- يقوم المكتب بالتدقيق والمصادقة على مختلف حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسات ذات مسؤولية محدودة SARL، أو جمعيات ثقافية، اجتماعية ورياضية وغيرها.
- يقدم المكتب خدمات تتمثل في إرشادات واستشارات جبائية وقانونية وتجريب مختلف الطعون والشكاوي.
- يقوم بعمليات الرقابة القانونية من أجل التحقق من صحة المعلومات المقدمة في مختلف القوائم المالية ليدلي بشهادته حول مصداقيتها.
- مسك محاسبة الأجور والتصريحات الشبه جبائية.
- قدم أيضا خدمات التصفية بالنسبة للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس.
- يقدم المكتب الاستشارات ومختلف الخدمات للهيئات التالية: البنوك، مفتشية العمل، إدارة الضرائب، الوكالة الوطنية للترقية والاستثمار، صندوق الضمان الاجتماعي، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث سيتم التعرف الى الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات بدءا من قبول التوكيل أو رفضه الى العمليات التي يقوم بها في التقييم واداء عمله

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه

يعتبر محافظ الحسابات أحد العناصر الأساسية في إدارة الشركات والمؤسسات، وذلك نظرا لدوره الحيوي في الحفاظ على جودة القوائم المالية والتحقق من صحتها وموثوقيتها، كما يعتبر الوصي القانوني على الممتلكات والأصول المالية ويتولى المسؤولية الأساسية في حفظ سرية المعلومات المالية والمحاسبية.

فهو يتبع العديد من الإجراءات المبدئية عند قبول التوكيل أو رفضه وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي¹:

أولا: قبول التوكيل

عندما يتلقى محافظ الحسابات عرضا لتوكيل جديد، عليه أن يمتنع عن إبداء قبوله بسهولة وهذا حتى يقوم بما يلي:

- يجب عليه التأكد من أن التوكيل المقترح لا يخالف أي قوانين أو لوائح أو متطلبات تنظيمية، حتى لا يسقط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعة والقانونية.
- يجب على محافظ الحسابات التأكد من صحة وصلاحيه التوكيل وأن التوكيل لا تشوبه أية مخالفات.

¹ معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

➤ يجب أن يتأكد المحافظ من أنه يمتلك المهارات والخبرة اللازمة لتلبية متطلبات التوكيل وتنفيذ المهام المطلوبة بدقة واحترافية.

كما يجب على محافظ الحسابات قبل ابداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الإجراءات التالية:

- التحقق من صحة وسلامة الوثائق المقدمة والتأكد من عدم وجود أي تلاعب فيها.
- التأكد من صلاحية الموكل وصحة بياناته والتحقق منها.
- الاطلاع على طبيعة وأهداف التوكيل وتحديد مدى مطابقتها مع مهام العمل الخاصة بحافظ الحسابات.
- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح بين مصلحة الموكل ومصلحة محافظ الحسابات.
- تحديد الإجراءات اللازمة للتعامل مع أي اختلافات يمكن أن تحدث بين المحافظ والموكل في المستقبل.
- الاتصال بالجهات الرسمية المعنية للتأكد من صحة التوكيل وشرعيته وضمان توافر جميع المستندات اللازمة لتنفيذ المهمة بصورة قانونية ومناسبة.
- إذا استشعر محافظ الحسابات بأنه تم تبديل محافظ حسابات سابق، فيجب عليه التحقق من صحة هذه المعلومة والتأكد من عدم وجود أي مشاكل أو مخالفات في عملية التبديل، وأن يتأكد من أن قرار عزله لم يكن تعسفياً. قد يتطلب ذلك الاتصال بالجهات المعنية أو الاطلاع على الوثائق الرسمية للتحقق من صحة المعلومة. وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لمعرفة أسباب عدم قبوله لتجديد التوكيل كما يجب على المحافظ التأكد من وجود توكيل رسمي يخوله بممارسة العمل.

إن اتخاذ هذه الإجراءات المبدئية يساعد المحافظ على تفادي المشاكل المحتملة في المستقبل وضمان تنفيذ المهمة بطريقة جيدة وقانونية لا تشوبها أي مخالفات.

ثانياً: الدخول الى الوظيفة

بعد قيام محافظ الحسابات بالإجراءات الأولية لقبول التوكيل تأتي مرحلة الدخول الى الوظيفة، وفي هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

- يجب على محافظ الحسابات التأكد من شرعية تعيينه وذلك حسب الحالة التي يتم تعيينه فيها. ففي حال حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يقوم بتوقيع القوانين العامة، أما إذا تم تعيينه من قبل المجلس العام فإنه يقوم بتوقيع المحضر مع ملاحظة قبول التوكيل. وإذا لم يستطع الحضور للمجلس، فيجب عليه تقديم قبوله للمؤسسة كتابياً.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

- يجب على محافظ الحسابات عند قبوله للتوكيل وفي جميع حالات التعيين، الإعلان كتابيا أنه لا توجد أي مخالفة شرعية أو تنظيمية في وضعيته.
- يجب على محافظ الحسابات أن يُبلغ الجهة التي عين فيها كمحافظ بقبوله التوكيل وذلك عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع خلال 15 تاريخ قبوله للتوكيل.
- يجب على محافظ الحسابات وقبل بداية التوكيل، إرسال الى المؤسسة المراقبة رسالة تشير الى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.
- بعد تنفيذ التوكيل وتعيين محافظ حسابات جديد، يجب على المحافظ الجديد الاتصال بسلفه (محافظ الحسابات السابق) للحصول على جميع المعلومات اللازمة التي تساعد في أداء مهمته بطريقة صحيحة وشرعية.
- بناءً على مبدأ التضامن بين الزملاء، يجب على المحافظ السابق أن يسهل للمحافظ الجديد الدخول الى الوظيفة.
- في حالة تعدد محافظي الحسابات، يجب على كل واحد من هؤلاء الالتزام باحترام الإجراءات المذكورة أعلاه وتنفيذها كما لو كان يتصرف بمفرده.

ثالثا: حالة رفض القبول

هناك عدة حالات يقوم فيها محافظ الحسابات برفض قبول التوكيل، وذلك في حالة وجود أي من الأسباب التالية:

- إذا لم يكن لديه الصلاحية القانونية لقبول التوكيل وعدم حصوله على التراخيص اللازمة لأداء مهنته.
 - إذا لم يكن التوكيل قانونياً أو شرعياً، أو لم تتوافق شروط الموكل مع مبادئ محافظ الحسابات.
 - حالة تعارض مصالح التوكيل مع مصالح محافظ الحسابات.
 - إذا لم يتم تأكيد كفاءة الموكل وقدرته على سداد المستحقات المالية لمحافظ الحسابات.
- إذا استشعر محافظ الحسابات أنه يتم توكيله رغم وجود تناقضات وممنوعات قانونية أو تنظيمية تمنعه من قبول التوكيل، في هذه الحالة يجب عليه إعلام المؤسسة بواسطة رسالة مضمونة، بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول التوكيل (أي رفض مبرر)، مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوم من تاريخ علمه بهذا الأمر.
- أما إذا رفض محافظ الحسابات قبول التوكيل بالرغم من عدم وقوعه في حالة تناقض أو امتناع قانوني أو تنظيمي، هنا عليه اتباع الإجراءات والقوانين المنصوص عليها في القانون التجاري المعمول به، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهارات القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

المطلب الثاني: الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم

يقوم محافظ الحسابات بدور مهم في الحفاظ على مصالح المؤسسات والشركات التي يعمل لصالحها، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية للتأكد من صحتها ومصادقيتها، حيث أنه يتمتع بالحرية الكاملة في إجراء التحريات والتفتيشات التي يراها ضرورية لمزاولة مهنته ولا يفرض عليه استعمال أي تقنية معينة بل له الحق في اختيار التقنيات والطرق التي يراها مناسبة له وتتماشى مع طبيعة عمله وعمل المؤسسة محل المراقبة والفحص.

ويتبع محافظ الحسابات ثلاث طرق رئيسية تمكنه من أداء مهمته بالشكل الجيد وهي كالاتي¹:

- مرحلة التعرف بالمؤسسة محل الرقابة.
- مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية.
- مرحلة مراقبة الحسابات.

أولاً: مرحلة التعرف بالمؤسسة محل الرقابة

ينبغي على محافظ الحسابات قبل الشروع في مهامه في مؤسسة ما، الإحاطة بمجموعة من المعلومات الضرورية التي تكون بمثابة القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها في إنشاء الملف الخاص بالمؤسسة وتتمثل هذه المعلومات في ما يلي:

- البيانات الأساسية للمؤسسة والمتمثلة في: اسم المؤسسة، نوع النشاط، الطبيعة القانونية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي، التنظيم الإداري والمحاسبي للمؤسسة وأيضاً معلومات عن المالكين والمديرين والأشخاص المرتبطين بالمؤسسة.
- تحديد الأخطار العامة المرتبطة بخصوصية المؤسسة محل المراقبة والتي يمكن أن تؤثر على الحسابات أو توجهات وخطط المهمة.
- بالإضافة الى أنه قبل أن يبدأ محافظ الحسابات عمله يقوم بتحليل ودراسة كافة جوانب عمله المتعلقة بالمالية والحسابات، أي أنه يقوم بإعداد ميزانية خاصة بمهمته يتم فيها تحديد عدد الساعات اللازمة لأداء المهام المطلوبة، بالإضافة الى حساب التكاليف المقدرة. كما يقوم بحساب تكلفة كل اجتماع أو زيارة تحتاجها مهمته، ويتعاون مع مساعده في تنسيق الأعمال بشكل أفضل.

ثانياً: فحص وتقييم الرقابة الداخلية

يواجه محافظ الحسابات تحديات كبيرة بسبب الكم الهائل من الأحداث التي يجب عليه ضمان شرعيتها ومصادقيتها وهذا في ظل إمكانياته المحدودة، فيتعين عليه التحقق مسبقاً من كفاءة جهاز المحاسبة المنظم

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

للمؤسسة المراقبة، بما في ذلك قدرته على تنفيذ الأحكام المالية بنجاح، والتأكد من وجود ضمانات كافية في الجهاز المحاسبي بشأن الشرعية والمصادقية في الحسابات.

فيجب على محافظ الحسابات التركيز على النقاط الأساسية التالية:

✓ احترام الأشكال الشرعية والقانونية.

✓ مستوى نوعية الرقابة الداخلية.

✓ المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

➤ يجب على محافظ الحسابات التحقق من احترام الأشكال الشرعية والقانونية، وذلك من خلال التحقق من التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية مثل: دفتر اليومية، ودفتر الجرد، ودفتر الأجور، وسجل تداول المجالس العامة، وسجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، وكل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به.

➤ يجب على محافظ الحسابات التحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري.

➤ يجب على محافظ الحسابات التحقق من مسك سجلات الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة بانتظام وفقاً للحالة التي تنطق عليها.

➤ يجب على محافظ الحسابات التحقق من احترام القواعد المحددة في المخططات المهنية لعمليات التقديم والتقييم.

2- الفحص وتقييم الرقابة الداخلية:

➤ يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم قدرة الأنظمة والإجراءات التي تنتهجها المؤسسة محل الرقابة، وذلك لتقدير الحالة المالية للمؤسسة والتأكد من اتباعها لمعايير الشفافية والمصادقية المالية.

➤ يتعلق تطبيق الرقابة الداخلية بعدة حتميات، حيث يرتبط البعض منها بمبادئ التحقيق من خلال الأنظمة والإجراءات المخصصة والتي تستند إلى تسجيلاتها واستيراداتها الخاصة. وبالنسبة للحتميات الأخرى، فهي تتعلق بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي يتم تبنيها وتطبيقها على المستوى التقني والإداري بطريقة مكيّفة ومناسبة لحجم المؤسسة، وتختلف تلك الحتميات باختلاف حجم المؤسسات.

ولكي يتمكن محافظ الحسابات من فحص وتقييم الرقابة الداخلية بطريقة تسمح له بأداء هذه المهمة بالشكل الجيد، هناك مكونات أساسية يجب أن يركز عليها والتي تتمثل في:

➤ **نظام التنظيم:** يُعرف نظام التنظيم بأنه مجموعة من التعريفات للمسؤوليات وتفريق المهام، والتي يتم تنفيذها بشكل متبادل بين مختلف المهام. كما يتضمن النظام تفريق المهن التي تعتمد على عدم

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

الإجماع بين عمليين مثل المصالح التجارية ومصالح الإنتاج والإشهار، ويتضمن أيضاً المهن المتعلقة بالحماية والاحتفاظ، مثل أمين الصندوق وأمين المخزون والحارس والصيانة والتسجيل. كما يتضمن المهن التي تتطلب الدقة في التنفيذ، مثل وصف المصادر المطلوبة للمعلومات، وكيفية ومدة معالجتها.

➤ **نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنع، فإنه يجب أن يتضمن العناصر التالية: إجراءات مكتوبة ومحدثة بشكل يومي تحدد بوضوح الوثائق التي تعتبر أساساً للإعلام بالإضافة إلى وثائق دعائم الإعلام، ووثائق الإجراءات والدليل الإرشادي.

➤ **نظام الأدلة:** ينبغي على هذا النظام أن يحرص على عدم السماح بتنفيذ وتسجيل أي صفقة غير مشروعة إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، وأن تكون جميع صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أسرع وقت ممكن.

➤ **الموظفين:** يزيد وجود موظفين ذوي كفاءة وملتزمين بالمسؤوليات المكلفين بها من ثقة محافظي الحسابات فيما يتعلق بالأحوال المالية التي يقومون بفحصها، وللتأكد من كفاءة هؤلاء الموظفين يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد، التدريب الأولي والمستمر، سياسة الأجور، الرقابة والتقييم الدوري للأداء.

➤ **الوسائل المادية للحماية:** تتمثل الوسائل المادية للحماية في كل ما يمكن استخدامه لتحسين الأمن والسلامة في المكان مثل: أنظمة الأمان والحماية من الحرائق، كاميرات المراقبة، والأقفال الأمنية والحواجز الواقية، الأبواب والنوافذ المحكمة الإغلاق وغيرها من التدابير الوقائية الأخرى.

➤ **نظام الإشراف على المراقبة:**

- تتضمن عملية المراقبة الداخلية العديد من الخطوات المهمة والتي منها ما يلي:
 - فهم ووصف الأنظمة والمهام المراد مراقبتها.
 - تأكيد الفهم الصحيح لهذه الأنظمة والمهام من خلال التحليلات المناسبة.
 - إبراز نقاط القوة والضعف في الأنظمة.
 - التقييم الدقيق لسير ودوام النقاط القوية في هذه الأنظمة.
 - التقييم النهائي لمهمة المراقبة الداخلية بما يؤثر على تلخيص النتائج النهائية.
- يشير التلخيص حول تقييم المراقبة الداخلية إلى ما يلي:
 - تحديد النقائص الملحوظة في الإدراك والتطبيق الصحيح للأنظمة والإجراءات.
 - تحديد التأثيرات التي قد تؤثر على الحسابات السنوية.
 - تحديد التأثيرات التي قد تؤثر على برنامج مراقبة الحسابات.
- يجب أن تُسجل نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في ملفات العمل، وإعداد تقرير يوجه إلى مسيري المؤسسة محل الرقابة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

- يجب أن يبرز التقرير المعد حول المحاسبة الداخلية والموجه الى مسيري المؤسسة محل الرقابة النقائص والانحلالات الملحوظة، وتقديم اقتراحات ونصائح للتحسين كلما لزم الأمر.
- يجب أن يتضمن الوصف المفصل لنقاط الضعف وتأثيرها على الحسابات السنوية، وإبداء الرأي وتقديم النصائح المناسبة للتغلب على هذه النقاط. ويجب أن يرفق التقرير إذا لزم الأمر بمستندات وأدلة داعمة، بالإضافة إلى ذكر المكان والتاريخ والإمضاء.

ثالثا: مراقبة الحسابات

إن الغرض الرئيسي من هذه المرحلة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية. وإن امتداد طبيعة المراقبة المستعملة في مراقبة الحسابات تعود الى المرحلتين السابقتين: مرحلة التعرف بالمؤسسة محل الرقابة ومرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية، ويجب أن يكون برنامج مراقبة الحسابات مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات للأنظمة والإجراءات المعمول بها. كما يمكن إعداد وتحرير وتنظيم برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة كما يلي:

✓ قائمة المراقبات للإنجاز والتي يجب أن تكون معالجة بالتفصيل حتى يتسنى للمساعدین تنفيذها بالشكل الجيد.

- ✓ توسيع النموذج مع الأخذ بعين الاعتبار حدود المفهوم.
- ✓ الإشارة الى انجاز المراقبة.
- ✓ توضيح المرجع في ورقة العمل أين تم إسناده الى المراقبة.
- ✓ الإشارة الى المشاكل المتعرض اليها.

ولمحافظ الحسابات العديد من الطرق والتقنيات التي من الحصول على الأدلة الضرورية التي تمكنه من التعبير عن رأيه، والتي منها ما يلي: فحص المستندات والملاحظات، التحليلات والتقييمات، الفحص التحليلي، المراقبات الجبرية العددية. بالإضافة الى أنه يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد من أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات هو عملية حاسمة لأي مؤسسة أو شركة. فالتقرير النهائي يحتوي على مجموعة من البيانات المالية الهامة مثل القوائم المالية المختلفة وتعليقات المحافظ حول هذه القوائم وغيرها ومختلف التقارير الأساسية. ويهدف هذا التقرير إلى تقديم صورة واضحة للأداء المالي للشركة خلال فترة مالية محددة. ففي هذا المبحث سيتم عرض تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية والتقرير العام بالإضافة الى التقارير الخاصة وكذا مهمة محافظ الحسابات ومساهمتها في تحسين جودة القوائم المالية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

المطلب الأول: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة X

أولاً: مكونات تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يتكون تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية من العناصر التالية:

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات:)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

• بخصوص رسالة التعبير عن الرأي حول القوائم المالية بتاريخ 12/31 /X.

بناءً على قبول المهمة الموقع عليها من قبلنا في (التاريخ) ابتداء من عام ...، وفي إطار مهمة مراجعة الحسابات المكلفة لنا من قبل جمعيتكم العامة، قمنا بمراجعة البيانات المالية بما في ذلك ميزانية شركتكم المنتهية في 12/31/....، بالإضافة الى حساب النتائج وجدول التغيرات في عناصر رؤوس الأموال وجدول تدفقات الخزينة.

• مسؤولية المؤسسة محل الدراسة في إنشاء وعرض القوائم المالية.

مسؤولو الشركات في الشركة محل الدراسة مسؤولون عن اعداد القوائم المالية وعرضها بصدق ، وفقاً لمتطلبات المرسوم المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى وعرض القوائم المالية وكذلك تسميات الحسابات وقواعد تشغيلها.

تشمل هذه المسؤولية: تصميم وتنفيذ ومراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل بحيث تكون خالية من الأخطاء ، سواء كانت ناتجة عن احتيال أو أخطاء ؛ اختيار وتطبيق طرق المحاسبة المناسبة ، وكذلك تحديد تقديرات محاسبية معقولة في الظروف السائدة.

• مسؤولية محافظ الحسابات.

نود أن نشير إلى أنه نظراً لاستخدام تقنيات الاستطلاع والقيود الأخرى المتعلقة بالتدقيق وتشغيل أي نظام محاسبي ورقابة داخلية، فإن عمليات المراقبة التي قمنا بها لا يمكن أن تشمل جميع عمليات الشركة بشكل شامل. وبالتالي، فإن خطر عدم اكتشاف أي عيب كبير لا يمكن القضاء عليه تماماً.

علاوة على ذلك، في إطار عملنا، سنتعرف على عناصر الرقابة الداخلية ذات الصلة للتدقيق بهدف أخذ العوامل التي قد تؤدي إلى حدوث مخاطر عيوب كبيرة في الحسابات في الاعتبار، وليس بهدف صياغة رأي حول فعالية الرقابة الداخلية أو تحديد جميع نقاط الضعف في الرقابة الداخلية. إذا تم اكتشاف نقاط ضعف كبيرة في الرقابة الداخلية أثناء تدقيقنا، فسنخبركم بذلك كتابياً.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

نحن ملتزمون بالسر المهني وفقاً لأحكام المادة 71 من القانون 10-01 المشار إليه، ولا يمكن للشركة محل الدراسة أن تعفينا من السر المهني. ستكون وثائق العمل والملفات التي وضعناها خلال مهمتنا، بما في ذلك الوثائق والملفات الإلكترونية، ملكنا الحصري. وسيتم حمايتها بالسر المهني.

ومع ذلك، سنكون ملزمين بإبلاغ أقرب جمعية عامة أو اجتماع للهيئة المختصة عن أي تجاوزات وتلاعبات تم اكتشافها خلال مهمتنا، وسنقوم بإبلاغ النائب العام عن الأعمال الجنائية التي تم اكتشافها. نحن نعتقد أن الأدلة التي حصلنا عليها كافية وملائمة لتأسيس رأينا في التدقيق.

ثانياً: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (X): يدعى أيضاً بتقرير المصادقة، ويتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة المبينة في الملحق رقم (01)، بحيث يتضمن هذا التقرير ما يلي:

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير (المسيلة في 2022/05/21)

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: مصطفى بيرم)؛

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية للشركة SARL X)

✓ المحتوى: بحيث يحتوي هذا التقرير على الآتي:

بناءً على قبول المهمة الموقع عليها من قبلنا في 2021/01/22 ابتداءً من عام 2021، وفي إطار مهمة مراجعة الحسابات المكلفة لنا من قبل جمعيتكم العامة، قمنا بفحص ميزانية شركتكم SARL X المنتهية في 2021/12/31 والتي تم إعدادها وفقاً لنماذج البيانات المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي، وتم إيقافها بإجمالي قدره 283,930,221.01 دج وصافي ربح قدره 8,887,987.94 دج.

الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL مسؤولة عن إعداد وتقديم البيانات المالية بصدق.

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا بناءً على عملية التدقيق التي قمنا بها والتي تشمل الميزانية، وجدول حساب النتائج، وجدول التدفقات النقدية، وجدول تغير رأس المال والتي ترفق بالتقرير.

تم تنفيذ مهمتنا وفقاً للمعايير المعترف بها للتدقيق، وتنفيذ أحكام القرار الوزاري المؤرخ 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها في إطار وظائفه.

في الختام، وبعد إجراء عمليات المراجعة، نرى أننا قادرون على الشهادة على صحة وصدق البيانات المالية لشركة SARL X المنتهية في 2021/12/31.

التوقيع: توقيع محافظ الحسابات

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

المطلب الثاني: التقرير العام حول القوائم المالية للمؤسسة X

أولاً: الاجراءات المحاسبية

التعريف بالمؤسسة X محل الدراسة:

المؤسسة X تأخذ الشكل القانوني بالنسبة للقانون الجزائري، هي عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة ذات طابع تجاري، تم إنشاؤها برأس مال قدره 52 000 000.00 دج مسجلة في السجل التجاري تحت رقم XXXX والتي تقع في المقر الاجتماعي X بولاية المسيلة¹.

السجلات الواجب على المؤسسة مسكها:

1- السجلات القانونية: وهي كالاتي:

دفتر الجريدة العامة مرقم وموقع من طرف المحكمة.

سجل الجرد مرقم وموقع من طرف المحكمة.

دفتر الأجرة مرقم وموقع من طرف المحكمة.

سجل المداورات مرقم وموقع من طرف المحكمة.

2- السجلات التنظيمية:

دفتر الموظفين مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.

سجل الإجازات السنوية مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.

سجل حوادث العمل مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.

سجل الوقاية والسلامة والطب الوظيفي مرقم وموقع من طرف مفتشية العمل.

3- سجل التحفظات:

معظم التحفظات التي أدلى بها محافظ الحسابات في تقريره لسنة 2020 لم تؤخذ بعين الاعتبار لسنة 2021.

4- إعادة الافتتاح:

تم استلام أرصدة الحسابات المقفلة في 2021/12/31 بأمانة في 2022/01/01

ثانياً: عرض القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (X): سيتم في هذا العنصر عرض كل من الميزانية

وجداول حساب النتائج لإحدى الشركات خلال سنتي 2021/2020، وذلك كالتالي:

1- عرض الميزانية: فيما يلي عرض ميزانية الأصول والخصوم للمؤسسة X لسنتي 2020-

2021.

1.1 ميزانية الأصول:

¹ من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

الجدول رقم (1.2): جانب الأصول لميزانية المؤسسة X لسنتي 2020-2021

الأصول	الملاحظة	الإجمالي	الإهلاك	الصافي	2020
الأصول الغير جارية					
فارق الإقتناء (شهرة المحل)		-	-	-	-
تشبيكات معنوية		-	-	-	-
تشبيكات عينية		-	-	-	-
أراضي		-	-	-	-
مباني		-	-	-	-
التشبيكات العينية الأخرى		26819098,29	10681131,44	16137966,85	20473786,51
التشبيكات في شكل ممتاز		-	-	-	-
التشبيكات الجاري إنجازها		-	-	-	-
تشبيكات مالية		-	-	-	-
سندات الفروع		-	-	-	-
الحسابات الدائنة الملحقه		-	-	-	-
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		-	-	-	-
ضرائب مؤجلة على الأصول		-	-	-	-
مجموع الأصول الغير جارية		26819098,29	10681131,44	16137966,85	20473786,51
الأصول الجارية					
المخزونات		114823070,76	-	114823070,76	83512290,57
الحقوق أو ما شابهها		-	-	-	-
الزبائن		-	-	-	-
مدينون آخرون		10525019,33	-	10525019,33	8889916,34
ضرائب وما شابهها		13079808,00	-	13079808,00	13079808,00
الذمم المدينة والاستخدامات المماثلة		-	-	-	-
موجودات وما شابهها		-	-	-	-
سندات توظيف والأصول المالية الأخرى		-	-	-	-
الخزينة		129364356,07	-	129364356,07	153209623,99
مجموع الأصول الجارية		267792254,16		267792254,16	258691638,90
مجموع الأصول		294611352,45	10681131,44	283930221,01	279165425,41

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 02).

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

1.2 ميزانية الخصوم:

الجدول رقم (2.2): جانب الخصوم لميزانية المؤسسة X لسنتي 2020-2021

2020	2021	ملاحظة	الخصوم PASSIF
			الأموال الخاصة
52 000 000,00	52 000 000,00		رأس المال الصادر
-	-		رأس المال
10 569 847,00	13 999 712,00		الأرباح الاحتياطية
-	-		فارق إعادة التقييم
-	-		فارق المعادلة
8 597 310,87	8 887 987,94		النتيجة الصافية
-	-		حقوق ملكية أخرى
71 167 157,87	74 887 699,94		مجموع الأموال الخاصة
			خصوم غير جارية
-	-		قروض وديون مالية
-	-		الضرائب
-	-		ديون أخرى غير جارية
-	-		مؤنات وإيرادات مقيدة سلفا
	-		مجموع خصوم غير جارية
			خصوم جارية
10 742 495,32	15 809 569,11		الموردون والحسابات المتعلقة بها
361 099,00	565 918,00		الضرائب
196 894 673,22	192 667 033,96		ديون أخرى
-	-		خزينة الخصوم
207 998 267,54	209 042 521,07		مجموع الخصوم الجارية
279 165 425,41	283 930 221,01		مجموع الخصوم

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 03).

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

2- حساب النتائج:

جدول رقم (3.2): حساب النتائج للمؤسسة X لسنتي 2020-2021

البيان	ملاحظة	2021	2020
مبيعات ونواتج ملحقة		289 237 656,31	238 231 427,98
تغير مخزون المنتجات النهائية وقيد الإنجاز		-	-
انتاج المؤسسة لذاتها		-	-
اعانات الاستغلال		-	-
انتاج السنة المالية 1-		289 237 656,31	238 231 427,98
مشتريات المستهلكة		263 721 101,58	217 972 233,31
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى		1 144 840,54	942 289,83
استهلاك السنة المالية 2-		264 865 942,12	218 914 523,14
القيمة المضافة للاستغلال 3-		24 371 714,19	19 316 904,84
أعباء المستخدمين		831 600,00	630 000,00
ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة		6 515 617,19	5 715 535,19
فائض في الإجمالي للاستغلال 4-		17 024 497,00	12 971 369,65
نواتج عملياتية		2 800,00	-
أعباء عملياتية		167 704,67	147 275,00
مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة		4 335 819,66	1 205 311,78
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		-	-
النتيجة العملياتية 5-		12 523 772,67	11 618 782,87
نواتج مالية		-	-
أعباء مالية		389 841,73	-
النتيجة المالية 6-		389 841,73	-
النتيجة العملياتية قبل الضرائب		12 133 930,94	11 618 782,87
ضرائب عن النتائج		3 245 943,00	3 021 472,00
الضرائب المؤجلة (التغيرات) حول النتائج العادية		-	-
مجموع النواتج من الأنشطة العادية		289 240 456,31	238 231 427,98
مجموع الأعباء من الأنشطة العادية		280 352 468,37	229 634 117,11

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

8 597 310,87	8 887 987,94		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-		العناصر الاستثنائية (النواتج)
-	-		العناصر الاستثنائية (الأعباء)
-	-		النتيجة غير العادية
8 597 310,87	8 887 987,94		النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 04)

ثالثا: إجراءات تحقق محافظ الحسابات من مكونات القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (X): يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من اكتمال وصحة البيانات الموجودة في القوائم المالية وذلك من خلال الإجراءات التالية¹:

1- إجراءات التحقق من الأصول:

التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة: قام محافظ الحسابات بعملية الجرد، وذلك من خلال التواجد في مكان الجرد والاطلاع على كشوف جرد الأصول الثابتة ومقارنتها بما هو مسجل في الدفاتر والسجلات. في حالة وجود الأصل داخل المؤسسة، يتم التأكد من ذلك. أما إذا كان الأصل في حوزة طرف آخر، كما هو الحال في حالة تأجير بعض الأصول للأطراف الخارجية، فإنه يتوجب على محافظ الحسابات الحصول على شهادات من هؤلاء الأطراف الخارجية للتحقق من ذلك.

التحقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة: يتعين على محافظ الحسابات التحقق مما إذا كانت المؤسسة تمتلك الأصول الثابتة المعروضة، حيث أن وجود الأصل في المؤسسة لا يعني بالضرورة أنها المالك الفعلي له. لذا، يجب على محافظ الحسابات اتباع الخطوات التالية لتقييم الملكية:

- الاطلاع على فواتير وعقود الشراء للآلات والمعدات والتجهيزات.
- الاطلاع على وثائق الملكية المتعلقة بالأراضي والمباني.
- التحقق من عقود الملكية المتعلقة بالمؤسسة.

التحقق من تقييم الأصول الثابتة: من المعروف أن الأصول الثابتة يتم تقييمها بناءً على تكلفتها الأصلية التي تتمثل في ثمن الشراء مضاف إليه مصاريف الشراء. ويتوجب على محافظ الحسابات التأكد من صحة تقييم الأصول الثابتة من خلال اتخاذ الإجراءات التالية:

- الاطلاع على المستندات وعقود الشراء التي توضح ثمن الشراء الأصل الثابت؛
- فحص جميع المستندات التي توضح المصاريف المرتبطة بجعل الأصل صالحًا للاستعمال؛
- فحص أعباء الاهتلاك.

¹ معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

التحقق من وجود أية حقوق علي الأصول الثابتة: يتم استخدام بعض الأصول الثابتة كضمان لحصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل، لذا يتعين على محافظ الحسابات التأكد من عدم وجود أية حقوق للغير علي الأصول الثابتة وذلك من خلال الاطلاع علي عقود القروض ونشرات إصدار السندات للتعرف على الضمانات المنصوص عليها. وإذا تأكد المحافظ من وجود مثل تلك الحقوق يجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره.

- التحقق من الدقة المحاسبية ويقصد بها مطابقة المجموع الفعلي للأصول الثابتة مع ما هو مسجل في دفتر الأستاذ الذي يخص المؤسسة.

التحقق من سلامة العرض في الميزانية: يتم ذلك عن طريق التأكد من ما يلي:

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

التحقق من استمرارية منفعة الأصل: يعني تأكد محافظ الحسابات من ما يلي:

- استمرار استخدام الأصول الثابتة في العمليات الإنتاجية للمؤسسة.
- الحفاظ على نفس مستوى الكفاءة والفعالية للأصول الثابتة.
- التحقق من الأصول التي تم اقتنائها خلال السنة محل الدراسة.

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

- حضور ومراقبة الجرد الفعلي
- اختيار الكميات المطلوبة والتحقق من الأسعار المعتمدة.
- فحص جودة السلع والتأكد من مطابقتها للمعايير المحددة.
- مراجعة المشتريات والمبيعات.
- مقارنة النتائج الفعلية لجرد المخزون مع الأرصدة المسجلة في بطاقة المخزون.
- التحقق من وجود البضائع المذكورة في السجلات الإدارية في المخازن.
- فحص أسعار التكلفة وطرق التسعير وحساب معدل دوران المخزون.
- مراجعة إجراءات جرد المخزون المعتمدة والمطبقة.
- التحقق من سلامة التسجيل في القوائم المالية .
- التحقق من حسابات الإجراءات للمدينين.
- التحقق الحسابي والمستندي من رصيد المدينين الظاهر بالميزانية وذلك من خلال القيام بالإجراءات

التالية:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

- ✍ متابعة العمليات الخاصة بالمدينين من القيد الأولي الى الترسيد في ميزانية المراجعة.
 - ✍ التحقق من المستندات التي تثبت عمليات البيع، مثل الفواتير وأوامر البيع وغيرها.
 - ✍ التحقق من صحة مجاميع المبيعات اليومية وترحيلها بدقة إلى دفتر الاستاد والسجلات المحاسبية الأخرى.
 - ✍ التحقق من إمكانية تحصيل الحقوق، ويتم ذلك من خلال مراجعة جداول الحقوق التي لم تستحق بعد والحقوق التي استحققت ولم يتم سدادها بعد. بالإضافة إلى ذلك، يتم الاطلاع على حساب الديون المشكوك فيها.
- 2- إجراءات التحقق من الخصوم: ويمكن أن نوضح ذلك من خلال التطرق إلى ما يلي:

التحقق من رأس المال: للتحقق من رأس مال المؤسسة، على محافظ الحسابات مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية بما هو مذكور في عقد التأسيس للمؤسسة ونظامها الأساسي. وفي حالة زيادة رأس المال، يتحقق محافظ الحسابات من عملية الزيادة والطريقة التي تمت بها، ويتم ذلك بالرجوع إلى عقد الشركة. بالإضافة إلى ذلك، يتحقق من سجل الملكية للأسهم المملوكة وقيمتها الاسمية ومقارنتها مع البيانات المدونة في سجل الملكية للأسهم. على محافظ الحسابات أيضًا التحقق من صحة الإفصاح عن بيانات رأس المال.

التحقق من الاحتياطات: يجب على محافظ الحسابات التحقق من الاحتياطات أثناء دراستها، وخاصة الاحتياط القانوني الذي يمثل الحد الأدنى والمنصوص عليه قانونيًا، حيث يجب أن يكون 5% من صافي الأرباح، ويتم ذلك بالرجوع إلى قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين. علاوة على ذلك، يتحتم على محافظ الحسابات التحقق من سلامة الإفصاح عن الاحتياطات في الميزانية.

رابعاً: تقرير محافظ الحسابات حول القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (X): يتكون هذا التقرير العام

لمحافظ الحسابات حول القوائم المالية من العناصر التالية:

1- تقرير محافظ الحسابات حول ميزانية المؤسسة

أ- تقرير محافظ الحسابات حول الأصول

الأصول غير الجارية

بلغ مجموع الأصول الغير جارية الإجمالي 26 819 098.29 دج أي 9.10 % من اجمالي الميزانية، مقارنة بالسنة السابقة (2020) .

جدول رقم (4.2): أصول غير جارية للمؤسسة X

الأصول	الإجمالي	الإهلاك	الصافي	الإجمالي لسنة 2020
الأصول الغير جارية				
فارق الإقتناء (شهرة محل)	-	-	-	-

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

-	-	-	-	تثبيطات عينية
26819098,29	16137966,85	10681131,44	26819098,29	التثبيطات العينية الأخرى
26819098,29	16137966,85	10681131,44	26819098,29	مجموع الأصول الغير جارية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

✓ عرض حسابات التثبيطات العينية:

الجدول (5.2): حسابات التثبيطات العينية

رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الإجمالية لسنة 2021	القيمة الإجمالية لسنة 2020	الفرق
21810	معدات النقل	26 554 098.29	26 554 098.29	0
21820	معدات المكتب	265 000.00	265 000.00	0
	المجموع	26 819 098.29	26 819 098.29	0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 05)

✓ الأعمال المنجزة:

للتحقق من مدى مراعاة الاحتياطات المذكورة في تقرير الشهادة المالية السابق للسنة المالية 2020.

للتحقق من الحركات الأصولية التي تمت خلال عام 2021.

للتحقق من وجود الاستثمارات بشكل فعلي من خلال مقارنتها بالجرد الفعلي الذي تم إعداده في 31 ديسمبر 2021.

للتأكد من أن الإهلاك يتم حسابه وتسجيله بشكل صحيح ووفقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة عموماً.

✓ الاستنتاج:

للم تكن هناك تغييرات في حسابات التثبيطات العينية.

الأصول الجارية

✓ قيمة الأصول الجارية: 267,792,254.16 د.ج

✓ نسبة الأصول الجارية: 92.32%

➤ المخزونات:

المخزون يظهر رصيداً قدره 114 823 070.76 دج في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2021، والذي يمثل

بالكامل مخزونات البضائع بالجملة بنسبة 42.88% من قيمة الأصول الجارية. و في الميزانية المقفلة في 31

ديسمبر 2020، كان رصيد المخزون يقدر ب 83 512 290,57 دج، أي أنه ارتفع بقيمة 31310780.19

دج يمكن تفصيل ذلك في الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

الجدول (6.2): المخزونات

رقم الحساب	الأصول الجارية	الإجمالي	الصافي	الإجمالي لسنة 2020	الفرق
3	المخزونات				
3000	مخزونات البضائع بالجملة	114823070,76	114823070,76	83512290,57	31310780.19

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 05)

✓ الأعمال المنجزة: للتحقق من أرصدة هذا القسم تمت الأعمال التالية:

لللمقارنة المستندات الداعمة مع القيود المحاسبية.

لللمتحقق من مطابقة الأرصدة المحاسبية مع الجرد الفعلي لمخزون المواد.

لللمتحقق من حركات المخزون.

➤ حسابات الغير

يظهر حسابات الغير رصيدا إجماليا قدره 23604827,33 دج في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2021

بينما في سنة 2020 فقد كان الرصيد يقدر ب 21969724,34 دج أي أنه ارتفع بقيمة 1635102,99 دج

سيتم توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول (7.2): حسابات الغير

رقم الحساب	الأصول الجارية	الإجمالي	الإهلاك	المبلغ الصافي	الإجمالي لسنة 2020	الفرق
4	حسابات الغير					
	ضرائب وما شابهها					
4420	TVA المشتريات	10525019,33		10525019,33	8889916,34	1635102,99
444000	الضريبة على أرباح الشركات IBS	13079808,00		13079808,00	13079808,00	0,00
	المجموع	23604827,33		23604827,33	21969724,34	1635102,99

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 05).

✓ الأعمال المنجزة: تم إجراء الأعمال التالية للتحقق من أرصدة حسابات هذا البند من خلال:

لللمقارنة المستندات الداعمة مع القيود المحاسبية.

لللمتحقق من مطابقة الأرصدة المحاسبية مع المستندات الداعمة.

لللمتحقق من حركات الفترة.

لللمقارنة مدفوعات العملاء مع المستندات الداعمة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

✓ الاستنتاج:

للزيادة في حسابات الغير ناتجة عن زيادة الضريبة عن القيمة المضافة للمشتريات
للمتوصل الى أن الحساب 44400 (الضريبة على أرباح الشركات IBS) بقيمة 13,079,808.00 دج لم
يتم تصفيته على الرغم من الملاحظات التي تم تقديمها السنة السابقة.
➤ الحسابات المالية

يظهر رصيد الحسابات المالية قيمة 129364356,07 دج في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2021،
مقابل قيمة 153209623,99 دج في 31 ديسمبر 2020، وهذا يعني أنه انخفض بقيمة 23845266,93
دج. سيتم توضيح العملية في الجدول التالي:

الجدول (8.2): الحسابات المالية للمؤسسة X

رقم الحساب	الأصول الجارية	الإجمالي	الإهلاك	المبلغ الصافي	الإجمالي لسنة 2020	الفرق
	الحسابات المالية					
5121	بنك BEA	483 175,17		483 175,17	483 175,17	00
5122	بنك BNA	27 671 390,23		27 671 390,23	9 284 336,58	18387053.65
5300	الصندوق	2 200 861,82		2 200 861,82	1 515 518,92	685342.9
5422	الإحتياطات	99 008 928,85		99 008 928,85	141 926 593,32	-49217664.47
	المجموع	129364357,07		129364357,07	153209624	-23845266,93

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 05).

✓ الأعمال المنجزة: تم إجراء الأعمال التالية للتحقق من أرصدة حسابات هذا البند من خلال:
للمتحقق من دقة الحسابات الحسابية للتوازن المصرفي والتطابق مع الأرصدة المحاسبية وكشوفات الحسابات
البنكية.

للتسوية العمليات التي تمت بعد إغلاق الفترة المالية.
للمتحقق من دقة الفواتير المصرفية وتسوية العمليات مع القيود المحاسبية.

رؤوس الأموال الخاصة:

قيمة الأموال الخاصة المسجلة في ميزانية المؤسسة المقفلة في 31 ديسمبر 2021 هي 74 887 699,94
دج وتمثل 29.38 % من نسبة الخصوم بينما في سنة 2020 بلغ مجموع الأموال الخاصة
71 167 157.87 دج أي أنه ارتفع بقيمة 3 720 542.07 دج، وهي موزعة كما هو موضح في الجدول
التالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

الجدول (9.2): رؤوس الأموال الخاصة

الفرق	2020	2021	الخصوم PASSIF
			الأموال الخاصة
0,00	52 000 000,00	52 000 000,00	رأس المال الصادر
	39 000 000,00	39 000 000,00	XXX
	13 000 000,00	13 000 000,00	XXX
3 429 865,00	10 569 847,00	13 999 712,00	الأرباح الاحتياطية
	3 569 847,00	3 999 712,00	احتياطيات قانونية
	7 000 000,00	10 000 000,00	احتياطيات أخرى
290 677,07	8 597 310,87	8 887 987,94	النتيجة الصافية
3 720 542,07	71 167 157,87	74 887 699,94	مجموع الأموال الخاصة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

✓ الأعمال المنجزة: تم إجراء الأعمال التالية للتحقق من أرصدة حسابات هذا البند من خلال:

للمطابقة الأرصدة المحاسبية مع المستندات الداعمة.

للمتحقق من مطابقة مبلغ رأس المال مع ما هو مذكور في النظام الأساسي للشركة.

للمتحقق من أن رأس المال الصادر قد تم تحريره بالكامل من قبل الشركاء.

✓ الاستنتاج:

لا يوجد أي خلل أو ملاحظة فيما يخص حساب رؤوس الأموال الخاصة.

الخصوم الغير جارية:

لا يوجد

الخصوم الجارية:

بلغت الخصوم الجارية المسجلة في الميزانية المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2021 قيمة 209 042 521,07 دج

أي أنها تمثل نسبة 73.62 % من نسبة الخصوم، بينما في سنة 2020 بلغت قيمتها 207 998 267.54

دج أي أنها ارتفعت بقيمة 1 044 253.53 دج وهي موزعة كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

الجدول (10.2): الخصوم الجارية للمؤسسة X

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	المبلغ لسنة 2020	الفرق
401000	الموردون	10 522 539,90	3 311 107.05	7 211 432.85
401101	شركات الشحن	2 398 430,51	5 261 216.57	-2 862 786.06
401109	دائنون آخرون للخدمات	2 888 598,70	2 170 171.70	718 427
419000	سلف وودائع واردة من الزبائن	569 297,01	569 297.01	00
419007	الزبائن - تسبيقات المستتمة XXX 1	30 746 100,00	30 600 000.00	146 100
419010	الزبائن - تسبيقات المستتمة XXX 2	28 050 400,00	30 100 000.00	-2 0496 00
419011	الزبائن - تسبيقات المستتمة XXX 3	27 445 000,00	30 600 000.00	-3 155 000
419014	الزبائن - تسبيقات المستتمة XXX 4	26 269 600,00	30 500 000.00	-4 230 400
419015	الزبائن - تسبيقات المستتمة XXX 5	26 601 100,00	30 400 000.00	-3 798 900
419016	الزبائن - تسبيقات المستتمة XXX 6	31 860 000,00	26 300 000.00	5 560 000
4311	الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي CNAS	42 000,00	56 000.00	-14 000
4442	الضريبة على أرباح الشركة المستتمة للدفع IBS	565 918,00	361 099.00	204 819
4550	الشركاء - الحسابات الجارية XXX 1	16 039 503,37	13 393 256.97	2 646 246.4
4552	الشركاء - الحسابات الجارية XXX 2	5 044 033,58	4 376 119.24	667 914.34
	المجموع	209 042 521,07	207 998 267.54	1 044 253.53

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات (أنظر الملحق رقم 06).

✓ الأعمال المنجزة: تم إجراء الأعمال التالية للتحقق من أرصدة حسابات هذا البند من خلال:

✓ للمطابقة الأرصدة المحاسبية مع المستندات الداعمة.

✓ للتحقق من وجود تحليلات الأرصدة.

✓ للمطابقة التصريحات الضريبية والضرائب الغير ضرورية مع البيانات المحاسبية.

✓ الاستنتاج:

✓ لحساب السلف والودائع الواردة من الزبائن يعرض رصيداً قدره 171,541,497.01 دج، أي 82.06% من الخصوصيات المستتمة للدفع.

✓ لفي هذا الحساب، نلاحظ وجود سلف وودائع مستتمة قبل الفترة المالية الحالية، بينما تمتلك الشركة مخزوناً كبيراً من البضائع.

1- تقرير محافظ الحسابات حول حساب النتائج

أ- الأعباء: وهي مكونة كالتالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

الجدول (11.2): الأعباء

رقم الحساب	البيان	2021	2020	الفرق
60	مشتريات المستهلكة	263 721 101,58	217 972 233,31	45 748 868,27
61	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	1 144 840,54	942 289,83	202 550,71
63	أعباء المستخدمين	831 600,00	630 000,00	201 600,00
64	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	6 515 617,19	5 715 535,19	800 082,00
65	أعباء عملياتية	167 704,67	147 275,00	20 429,67
68	مخصصات الاهتلاك و المؤونات وخسائر القيمة	4 335 819,66	1 205 311,78	3 130 507,88
69	ضرائب عن النتائج	3 245 943,00	3 021 472,00	224 471,00
	المجموع	279 962 626,64	229 634 117,11	50 328 509,53

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

الأعباء ارتفعت في 2021 ب 50 328 507.53 دج مقارنة بسنة 2020.

أ- المنتجات: وهي مكونة كالتالي:

الجدول (12.2): المنتجات

رقم الحساب	البيان	2021	2020	الفرق
704	مبيعات ونواتج ملحقة	289 237 656,31	238 231 427,98	51 006 228,33
	نواتج عملياتية	2 800,00		2 800,00
	أعباء مالية	389 841,73		389 841,73
	المجموع	289 630 298,04	238 231 427,98	51 398 870,06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

المنتجات هي كذلك ارتفعت في سنة 2021 بقيمة قدرها 51 398 870.06 دج مقارنة ب 2020 وهذه الزيادة ناتجة عن زيادة المبيعات والنواتج الملحقة بقيمة 51 006 228.33 دج.

✓ الأعمال المنجزة: من هذا الجزء، قمنا بمراجعة هذه الحسابات وفقا للمعايير المطلوبة، وهي:

للتحقق من الوثائق والمستندات الداعمة.

للصدق الوثائق المسجلة ومطابقتها.

للاكمال النفقات والإيرادات.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

المطلب الثالث: التقارير الخاصة بالمؤسسة X

تتمثل هذه التقارير الخاصة التي يقوم محافظ الحسابات بإعدادها في الآتي:

01. تقرير التعبير عن رأي حول الحسابات الموحدة والحسابات المجمعة: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية (أنظر الملحق رقم 07):

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

بناءً على القانون رقم 07-11 المؤرخ 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي، ووفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 التي تحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وطرق ومواعيد الإرسال.

أود أن أبلغكم بعد انتهاء أعمالنا كمحافظ الحسابات أن شركتكم SARL X لا تخضع لهذا التقرير المشار إليه في العنوان.

02. تقرير بشأن الصفقات النظامية: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية (أنظر الملحق رقم 08):

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

وفقاً للمادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93.08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المكمل والمعدل للمرسوم السابق رقم 59/75 المؤرخ 75/09/26 الخاص بالقانون التجاري الذي ينص على أن "أي صفقة بين الشركة وأحد مديريها، سواء مباشرة أو بوساطة شخصية أخرى، يجب أن تخضع للموافقة المسبقة للجمعية العمومية تحت طائلة البطلان بعد تقرير من محافظ الحسابات."

بالإضافة إلى ذلك، وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 التي تحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وطرق ومواعيد الإرسال.

نحن نتشرف بإبلاغكم بأننا لم نكن على علم بأي صفقات نظامية تمت بين الشركة وأحد مديريها خلال السنة المالية 2021.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

فعلاً، لم تكشف تحقيقاتنا عن وجود مثل هذه الصفقات، وأكد مسؤولو الشركة لنا عدم وجود مثل هذه الصفقات.

يرجى أن تتقبلوا، سادتي، تأكيد احترامنا التام.

03. تقرير حول إجمالي الأجور الأعلى: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية (أنظر الملحق رقم 09):

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

وفقاً للمادة 680 ، الفقرة 3 من القانون التجاري، مبلغ الأجور والاستحقاقات النقدية والعينية الممنوحة للمدير المشارك وللمديرين الرئيسيين خلال السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2021 ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (13.2): أعلى ثلاث (03) أجور مدفوعة في الشركة x لسنة 2021

رقم الترتيب	الاسم واللقب	الأجر الصافي
1	xxx	200 200.00
2	xxx	200 200.00
3	Xxx	200 200.00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

يرجى أن تتقبلوا، سادتي، تأكيد احترامنا التام.

04. تقرير حول المزايا الخاصة الممنوحة للموظفين: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية (أنظر الملحق رقم 10):

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

✓ المحتوى:

تطبيقاً لأحكام المرسوم المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 التي تحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وطرق ومواعيد الإرسال، ولا سيما تلك المتعلقة بدراسة الاستحقاقات الخاصة الممنوحة للموظفين والتي لا تتوافق مع الأجر العادي. أود أن أبلغكم بأنه بعد انتهاء أعمالنا كمحافظي الحسابات، بأن شركتكم SARL X لا تخضع لهذا التقرير المشار إليه في العنوان.

05. تقرير حول تطور نتائج السنوات الخمسة الأخيرة: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية (أنظر الملحق رقم 11):

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

وفقاً للمادة 678، الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ 1993/04/24 الذي يعدل ويكمل المرسوم 59/75 من القانون التجاري، وبموجب الأحكام الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 التي تحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وطرق ومواعيد الإرسال، نتشرف بأن نبليكم فيما يلي بتطور نتائج الخمسة (05) سنوات الأخيرة والنتائج للسهم أو الحصة الاجتماعية التي تم تحقيقها من قبل شركتكم.

الجدول رقم (14.2): نتائج السنوات الخمسة الأخيرة

السنوات	النتيجة قبل الضريبة	IBS	النتيجة الصافية	عدد الأسهم	ربحية السهم	مشاركة العمال
2017	4 475 639,40	1 344 018,00	3 131 621,40	40 000	78,29	-
2018	13 108 987,26	3 408 337,00	9 700 650,26	40 000	242,52	-
2019	11 368 994,20	2 955 970,00	8 413 024,20	40 000	210,33	-
2020	11 618 782,87	3 021 472,00	8 597 310,87	52 000	165,33	-
2021	12 133 930,24	3 245 943,00	8 887 987,94	52 000	170,92	-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

يرجى أن تتقبلوا، سادتي، تأكيد احترامنا التام.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

06. تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يتم إعداد هذا التقرير وفقا للصيغة التالية:

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

وفقاً للمادة 25 من قانون 01-10 المؤرخ 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 التي تحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وطرق ومواعيد الإرسال.

نود أن نبليغكم بأنه بعد انتهاء أعمالنا كمحافظي الحسابات، بأن شركتكم SARL X لا تخضع لهذا التقرير حول إجراءات التحكم الداخلي.

07. تقرير حول استمرارية العمل: يتم إعداد هذا التقرير وفقا للصيغة التالية :

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

بناءً على المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، ونص المادة 7 من الأمر التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ 26 ماي 2008 الذي ينص على تطبيق أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أحكام الأمر التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات الوزارية المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظي الحسابات، وضوابط وآجال الإرسال.

يسرنا أن نخبركم بأن شركتكم SARL X ليست معنية بهذا التقرير المشار إليه في هذا العنوان.

08. تقرير حول حيازة أسهم الضمان: يتم إعداد هذا التقرير وفقا للصيغة التالية :

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، والمرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظ الحسابات، وضوابط وآجال الإرسال.

يسرنا أن نخبركم بأن شركتكم SARL X ليست معنية بهذا التقرير المشار إليه في هذا العنوان.

09. تقرير حول عملية زيادة رأس المال: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية:

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

وفقاً لأحكام المادة 700 الفقرة 3 من قانون التجارة، والمرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظ الحسابات وضوابط وآجال الإرسال.

نود أن نعلمكم بأن شركتكم SARL X ليست معنية بالتقرير المشار إليه في العنوان.

10. تقرير حول عملية تقليص رأس المال: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية :

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

بناءً على أحكام المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري، والمرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظ الحسابات وضوابط وآجال الإرسال.

نود أن نبلغكم بأن شركتكم SARL X ليست معنية بهذا التقرير المتعلق بعملية تقليص رأس المال.

11. تقرير حول إصدار أوراق مالية أخرى: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية :

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)
✓ المحتوى:

وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظ الحسابات وضوابط وآجال الإرسال.

نود أن نبليكم بأن شركتكم SARL X ليست معنية بهذا التقرير المتعلق بعملية تقليص رأس المال.

✓ 12. تقرير على توزيع التسبيقات على قسائم الأرباح: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية :

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

وفقاً لأحكام المادة 723 من القانون التجاري، والمرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظ الحسابات وضوابط وآجال الإرسال.

أود أن أبلغكم بأنه بعد انتهاء أعمالنا كمحافظي الحسابات، بأن شركتكم SARL X لا تخضع لهذا التقرير المشار إليه في العنوان.

✓ 13. تقرير حول تحويل الشركة: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية :

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ 2011/05/26 المكمل بالتعليمات المؤرخة 2013/06/24 و 2014/01/12 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظ الحسابات وضوابط وآجال الإرسال.

أود أن أبلغكم بأنه بعد انتهاء أعمالنا كمحافظي الحسابات، بأن شركتكم SARL X لا تخضع لهذا التقرير المشار إليه في العنوان.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

14. تقرير حول الشركات التابعة والمشاركات والشركات الخاضعة للرقابة: يتم إعداد هذا التقرير وفقاً للصيغة التالية :

✓ التاريخ: تاريخ إعداد التقرير

✓ معدّ التقرير (محافظ الحسابات: X)

✓ المرسل إليه (إلى السيد المدير، إلى السادة أعضاء الجمعية العمومية العادية)

✓ المحتوى:

بناءً على أحكام المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ 26 ماي 2008 المتعلق بتنفيذ أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى قانون رقم 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، وبناءً على أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11/202 المؤرخ 26/05/2011 المكمل بالتعليمات المؤرخة 24/06/2013 و 12/01/2014 والمتعلقة بمعايير تقارير محافظ الحسابات وضوابط وآجال الإرسال.

يسرنا أن نخبركم بأن شركتكم SARL X ليست معنية بهذا التقرير المشار إليه في هذا العنوان.

المطلب الرابع: مساهمة التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

في عالم الأعمال المعقد والمتغير، تلعب مهمة محافظ الحسابات دوراً حاسماً في تحقيق الشفافية المالية وتحسين جودة القوائم المالية. فعندما يتعلق الأمر بإدارة الحسابات والتقارير المالية، يعتبر محافظ الحسابات الحجر الأساسي أو العمود الفقري الذي يضمن توافقاً دقيقاً وصحيحاً للأرقام المالية، فهو يتولى مسؤولية فحص ومراجعة حسابات المؤسسة، والتأكد من دقتها ومطابقتها للمعايير المحاسبية واللوائح والقوانين المالية المعمول بها.

ويمكن إبراز مساهمة مهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية من خلال بيان أهم العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة لعمل محافظ الحسابات وكذا الفائدة منه، بالإضافة إلى بيان الخطوات الأساسية التي يتبعها محافظ الحسابات في إنجاز مهمته ومدى مساهمتها في تحسين جودة القوائم المالية¹.

أولاً: العوامل الأساسية التي أدت إلى زيادة الحاجة لعمل محافظ الحسابات

تعد حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى خدمات محافظ الحسابات أمراً يزداد أهمية مع تطور العالم المالي والمتغيرات المستمرة، فهناك عدة عوامل أساسية أدت إلى زيادة الحاجة إلى عمله والتي منها ما يلي:

¹ معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

- الطلب المتزايد على شفافية ومصادقية القوائم المالية: تزداد أهمية الشفافية المالية في الأعمال بشكل عام، حيث يتطلب المستثمرون والجهات الخارجية وكل مستخدمي القوائم المالية الحصول على معلومات دقيقة وشفافة حول الأداء المالي للمؤسسات، وبالتالي يتعين على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة دقيقة للقوائم المالية لضمان أنها تعكس الوضع المالي للمؤسسات بشكل صحيح وموثوق.
- زيادة المخاطر المالية: تواجه المؤسسات العديد من المخاطر المالية في ظل بيئة الأعمال المعقدة والمتغيرة، ولتحديد تلك المخاطر والأساليب والآليات اللازمة للتعامل معها، يتعين الاعتماد على شخص كفؤ يقوم برصد وتحديد المخاطر بدقة وكيفية التعامل معها، وهذا ما يبرز أهمية عمل محافظ الحسابات.
- تعارض المصالح: يعتبر أحد العوامل الرئيسية التي أدت إلى زيادة الحاجة لعمل محافظ الحسابات، وذلك لأنه في بعض الأحيان قد تنشأ مصالح متعددة ومتناقضة بين الأطراف داخل المؤسسات مما يؤدي إلى تقديم معلومات مالية خاطئة ومضللة.
- التعقيد: يعتبر التعقيد الذي يرافق إثبات عدالة الإفصاح في القوائم المالية سبباً للحاجة الملحة لأعمال محاسبي الحسابات المتخصصين. حيث يواجه المستخدم العادي صعوبة كبيرة في تنفيذ هذه المهمة بمفرده، مما يزيد من احتمالية وجود أخطاء وتلاعب في المعلومات المالية. وبالأخص عندما تكون التقارير المالية التي يقدمها إدارة المؤسسة الاقتصادية معقدة وتتضمن معلومات تفصيلية ذات أسس معقدة.
- الرغبة في تعزيز الرقابة الداخلية: يتطلب الاحتفاظ بنظام رقابة داخلي قوي وفعال تقييم مستقل للقوائم المالية. يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في هذا الجانب من خلال تقديم ملاحظات وتوصيات مستنيرة لتحسين العمليات المحاسبية وتعزيز السيطرة المالية.

ثانياً: الفائدة من عمل محافظ الحسابات

- يعود عمل محافظ الحسابات بفوائد عظيمة سواء بالنسبة للمؤسسات المتعاقدة معه أو لمستخدمي القوائم المالية. من بين هذه الفوائد ما يلي:
- تعزيز الشفافية المالية: يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم القوائم المالية ومراجعتها وذلك لضمان دقتها وموثوقيتها، مما يعزز الشفافية المالية للمؤسسة ويساهم في بناء الثقة لدى المستثمرين والجهات المعنية.
 - الكشف عن الأخطاء والتلاعبات: يساعد محافظ الحسابات في اكتشاف أي أخطاء أو تلاعبات قد تتم على مستوى القوائم المالية، مما يحمي المؤسسة والمستخدمين من المخاطر المحتملة ويعزز النزاهة في العمليات المحاسبية.
 - تحسين الرقابة الداخلية: يقدم محافظ الحسابات ملاحظات وتوصيات قيمة لتحسين الرقابة الداخلية وتعزيز السيطرة المالية، مما يؤدي إلى زيادة الكفاءة وتقليل المخاطر المحتملة.
 - توفير معلومات دقيقة ومفصلة: يقوم محافظ الحسابات بتجميع وتحليل المعلومات المالية بشكل دقيق ومفصل، مما يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات قيمة لاتخاذ قرارات صحيحة مبنية على أسس موثوقة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

- ضمان الامتثال للمعايير المحاسبية: يساهم محافظ الحسابات في ضمان الامتثال للمعايير المحاسبية المعتمدة والقوانين وذلك من خلال مراقبته للقوائم وفحصها، مما يعزز مصداقية القوائم المالية.
- توفير الوقت والجهد: بفضل خبرة محافظ الحسابات ومهاراته، يمكنه تقليل تعقيدات إعداد ومراجعة القوائم المالية وتحليلها، مما يوفر وقتاً وجهداً للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية.
- ثالثاً: خطوات إنجاز مهمة محافظ الحسابات ومساهمتها في تحسين جودة القوائم المالية

يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مهمته بطرق عديدة، ولكل محافظ طريقته الخاصة أي أنه ليست هناك طريقة محددة يتبعها الكل، إلا أن الجميع يقوم بالخطوات الأساسية نفسها، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

- يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من امتلاك المؤسسة محل المراجعة كافة الوثائق والدفاتر الأساسية ويتأكد من استيفاءها لجميع البيانات والمعاملات المالية، كما أنه يقوم بزيارات ميدانية وتقديرية للتحقق مما تم تسجيله في الوثائق والسجلات المالية والتأكد من أنها موجودة فعلاً وتعكس الأنشطة والمعاملات المالية للمؤسسة.

- يقوم محافظ الحسابات بتحليل البيانات والقوائم المالية للتأكد من صحتها ومصادقيتها، فمن خلال هذه العملية يتمكن محافظ الحسابات من اكتشاف الثغرات والأخطاء المحتملة وتصحيحها وبالتالي تنفيذ إجراءات رقابية فعالة ويمكن أيضاً من تحديد المخاطر المالية. كما أنه يقوم بإجراء المقارنات اللازمة للأرقام والمعلومات المالية بين السنوات المالية المختلفة لتحليل أداء المؤسسة. وأيضاً يتأكد من أن جميع المعلومات المالية المسجلة تتوافق مع المعايير المحاسبية المحددة وتمتثل للقوانين والتشريعات المعمول بها.

- من خلال تلك المهام، يقدم محافظ الحسابات تقارير مالية مفصلة وتحليلات دقيقة بمثابة ملخص لجميع العمليات التي قام بها، والتي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة بشكل صحيح، والتي تساهم في تحسين جودة القوائم المالية وتضمن الشفافية المالية للمؤسسة. تكون هذه التقارير أداة قيمة لاتخاذ مختلف القرارات وتحديد المخاطر المالية وتحقيق الامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين المالية.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد إجراء الدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات مصطفى بيرم، استطعنا الحصول على رؤية شاملة حول طبيعة عمل محافظ الحسابات والدور الفعال الذي يقوم به بدءًا من قبول المهمة الى غاية تحرير التقرير النهائي، كما تمكنا من معرفة كيفية اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث في القوائم المالية وحتى التغيرات التي تحصل فيها، وأيضا كيفية إعداد التقرير النهائي من قبل المحافظ والذي يتم فيه التعبير عن مصداقية القوائم المالية وكذا تدوين كل الملاحظات الضرورية، وهذا الأخير يساعد المؤسسة في اكتشاف أخطائها وإعادة تصحيحها حتى يتسنى لها تحقيق نتائج دقيقة وموثوقة.

خاتمة

خاتمة

بعد الدراسة الشاملة لموضوع البحث والذي يتناول "دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية -دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة-" ومحاولة منا معالجة الإشكالية المطروحة والمتمثلة في " ما هو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟"، قمنا بتوجيه اهتمامنا إلى جمع الأدلة من الدراسة النظرية والدراسة الميدانية لتحقيق أهداف البحث. وعلى إثر ذلك تم تقسيم موضوع البحث الى فصلين، فصل نظري وقد تضمن مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات والقوائم المالية وكذا علاقة محافظ الحسابات بجودة القوائم المالية، أما الفصل التطبيقي فتمثل في الدراسة الميدانية لموضوع البحث بمكتب محافظ الحسابات بالمسيلة.

اختبار الفرضيات:

➤ **الفرضية الأولى:** تنص هذه الفرضية على: "يمكن التعبير عن جودة القوائم المالية بمدى مصداقيتها وصحتها وعدالتها وإسهامها في اتخاذ القرارات الصائبة"، من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية وجدنا أن هذه الفرضية صحيحة، وذلك لأن القوائم المالية التي تتمتع بالخصائص الأساسية مثل الدقة والموضوعية وأن تكون مفهومة ويمكن مقارنتها، والتي تكون صحيحة خالية من الأخطاء والتلاعبات أي انها تمتاز بالجودة، تساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات السليمة.

➤ **الفرضية الثانية:** تنص هذه الفرضية على: "تؤثر مصداقية وحيادية محافظ الحسابات على جودة القوائم المالية، تم التأكد من صحة هذه الفرضية وذلك من خلال دراستنا لكلا الجانبين، النظري والتطبيقي، حيث أن محافظ الحسابات المستقل والحيادي لا يتأثر بتأثيرات الأطراف الخارجية الأخرى، مما يتيح له أداء عمله بنزاهة ومنه يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

نتائج البحث:

بعد دراسة موضوع البحث توصلنا الى مجموعة من النتائج والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يلعب محافظ الحسابات دورا حاسما في تحسين جودة القوائم المالية وتحقيق الشفافية المالية وذلك من خلال المهام التي يقوم بها بدءا من قبول التوكيل الى غاية تحرير التقرير النهائي.
- استقلالية وحيادية محافظ الحسابات تؤثر بشكل مباشر على جودة القوائم المالية.
- الامتثال الى القوانين والتشريعات المعمول بها في اعداد القوائم المالية وكذا المبادئ المحاسبية يساهم بشكل مباشر في اخراج قوائم مالية ذات مصداقية.

- يمكن القول أن القوائم المالية تمتاز بالجودة اذا توافرت فيها الخصائص التالية: (القابلية للفهم، المصادقية، الملائمة والقابلية للمقارنة).
- فعالية قرارات المؤسسات ترتكز بشكل أساسي على مدى خضوع القوائم المالية للمراجعة من قبل محافظي الحسابات.
- يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف الثغرات وتصحيح الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية.
- تتمثل تقارير محافظ الحسابات في ابداء الرأي حول القوائم المالية والتقارير العام والتقارير الخاصة.

الاقتراحات:

من خلال دراسة الجوانب المختلفة لهذا الموضوع، وبناءً على النتائج المتوصل، إليها يمكن الخروج بجملة من الاقتراحات، يذكر منها:

- على مسيري المؤسسات الحرص على توفير رقابة داخلية مشددة للوقوف على معدي القوائم المالية.
- يجب على معدي القوائم المالية الالتزام بالمعايير المحاسبية المالية وكذا القوانين والتشريعات المعمول بها.
- لضمان جودة القوائم المالية، ينصح بأن يتبع مسيرو المؤسسات نصائح وإرشادات محافظي الحسابات، كما أنه يمكنهم إنشاء سجل خاص لتدوين الملاحظات والأخطاء المرتكبة والتي تم اكتشافها من قبل المحافظ وذلك لتقادي تكرارها مستقبلاً.
- يجب على محافظي الحسابات القيام بعملهم بنزاهة وصدق وموضوعية وهذا لتقادي الوقوع في حالات الغش وضمان جودة القوائم المالية.

آفاق الدراسة:

إن ما تم معالجته من خلال هذه الدراسة يفتح مجالاً واسعاً في المواضيع الأخرى المكتملة لهذه الدراسة والتي يمكن الذكر منها:

- دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية من خلال تفعيل آليات حوكمة الشركات.
- دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش والتلاعبات باستخدام تكنولوجيا المعلومات.
- تقارير محافظ الحسابات كأداة لاتخاذ القرارات المالية الفعالة.
- دور تقارير محافظ الحسابات في تقييم الأداء المالي للمؤسسات.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 12-2006.
2. عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، ط03، صنعاء (اليمن)، 2011.
3. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
4. أحمد محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
5. سلمان حسين الحكيم، تحليل القوائم المالية - مدخل صناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2017.
6. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2008.
7. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، ط01، مصر، 2008.
8. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
9. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
10. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRSs & IASs 2007، اثرء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
11. بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، محاسبة القوائم المالية أسس اعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، العراق، 2021.
12. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الاسكندرية، 2002.
13. منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
14. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2006.
15. محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، الاسكندرية، 2009.
16. وليد بن محمد الشبانبي، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، العبيكان للنشر، 2014.
17. قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ليبيا، 2006.

ثانيا: الأطروحات والرسائل

18. بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2021/2020.
19. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017.
20. عمار أحمد حسن أبو الخير، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2018.
21. فريد بولحال، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة حالة مجموعة الشركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017.
22. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس -سطيف-، 2014/2013.
23. بغريش محمد، جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والافصاح في القوائم المالية IAS/IFRAS - دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2022/2021.
24. راشدي أمين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف -1-، 2018/2017.
25. وئام حمداوي، جودة المعلومات المحاسبية بين معايير التقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي - دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية-، أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020/2019.
26. حدادي سارة، دور حافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية -دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020/2019.

27. حمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010.
28. رابح طويرات، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية "دراسة عينة من خبراء ومحافظي الحسابات"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2013.

ثالثاً: المجلات والملتقيات

29. كريم فيصل، سمغوني توفيق فيصل، تنظيم مهنة محافظة الحسابات والتدقيق في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد: 01، العدد: 02، ديسمبر 2018.
30. شريف عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد: 12، العدد: 12، 2012.
31. سفاخلو رشيد، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16، المجلد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2017.
32. اسراء مهند عبد المالك، صدام كاطع هاشم، أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الاثبات في التدقيق الخارجي، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد الثالث، العراق، 2022.
33. أحمد كمال مطاوع، سماح طارق محافظ، صالح على عبده أحمد العمري، أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الاثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 45، العدد 03، كلية التجارة، 2021.
34. الأخضر عزي، رابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018.
35. موفق عبد الحسين محمد، مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 18، الفصل الأول، لسنة 2012.
36. شريط صلاح الدين، حفصة امينة، دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 05، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.
37. زونية مخلخل، يحيوي مفيدة، دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 03، 2020.

38. مداحي عثمان، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 07، سبتمبر 2012.
39. ناصر شارفي، أيوب نجار، دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 19، 2019.
40. كنزة براهيم، احمد بوراس، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS على جودة المعلومات المالية، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم لبواقي، المجلد 08، العدد 02، جوان 2021.
41. علي حسين الدوغجي، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 02، العدد 07، جامعة بغداد، 2009.
42. بن العايش فاطمة، التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية "دورة المخزونات" -دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدهن- وحدة سوق أهراس، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية -جامعة المسيلة-، المجلد: 15، العدد: 02، 2022.
43. طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، أكتوبر 2020.
44. علي سايح جبور، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية -دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات-، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ماي 2022.
45. مرزاقه صالح، الاقتصاد الاسلامي، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الاسلامية، مداخلة في ملتقى دولي حول الاقتصاد الاسلامي، الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بغيرداية.

رابعاً: القوانين الرسمية

46. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010، العدد 42.
47. لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993 المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، العدد 27، المادة 715 مكرر 04.
48. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، القرار المؤرخ 15 شعبان 1434 الموافق ل 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
49. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

50. Alain MIKOL, **Audit et commissariat aux comptes**, 12^{ème} édition, Paris, 15 février 2014.
51. Karim DJOUDI, **Manuel de comptabilité financière**, édition 2013.
52. Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologie**, revue EL- Maqrizi pour les études économiques et financières, volume : 5/ N° :2, 2021.
53. Hamdi Meriem, **annexe aux états financiers – Innovation du système comptable financier-**, revue des droits et des sciences humaines –études économiques-, vol 23 (02), université Zian Achour Djelfa.

الحمد لله

الملحق رقم: 01

Mustapha BIREM
Commissaire aux comptes
Cité Administrative M'sila

M'sila le 21/05/2022

MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE
DE LA SARL

OBJET: Rapport d'expression d'opinion sur les états financiers

Au vu de l'acceptation de mandat dument signé par nous le 22/01/2021 et ce à compter de 2021, et dans le cadre de la mission de commissariat aux comptes qui nous a été confié par votre assemblée générale, nous avons examiné le Bilan de votre entreprise SARL [redacted] clos le 31/12/2021 établi selon la forme des documents de synthèses prévus par le système comptable financier et arrêté avec un total de 283 930 221.01 DA et un résultat net bénéficiaire de 8 887 987.94 DA.

La SARL est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre Audit dont, le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau de flux de trésorerie, le Tableau de variation des capitaux sont joints au rapport.

Notre mission a été réalisée conformément aux normes d'audit généralement admises et en application des dispositions de l'arrêté du 24/06/2013 fixant le contenu des normes des rapports que le commissaire aux comptes doit observer dans le cadre de ses fonctions.

En conclusion, après des contrôles effectués nous estimons être en mesure de certifier la régularité et la sincérité des états financiers de synthèse de la SARL [redacted] clos le 31/12/2021.

Le Commissaire aux comptes
Mustapha Birem

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES,
Cité Administrative M'sila

الملحق رقم (02): ميزانية الأصول للمؤسسة X لسنتي 2020-2021

RAISON SOCIALE	SARL
CAPITAL SOCIAL	52 000 000 DA
N. R.C	
ADRESSE	
Wilaya	MSILA
PERIODE	DU 01/01/2021 AU 31/12/2021

BILAN - ACTIF

ACTIF		Note	Exercice Clos le 31/12/2021			
			2021		2020	
			Brut	Amort Prov	Net	Net
Ecart d'acquisition (ou goodwill) positif ou négatif						
Immobilisation Incorporel						
ACTIF NON COURANT	Immobilisation Corporel	Terrains				
		Bâtiments				
		Autres immobilisations corporelles	26 819 098.29	10 681 131.44	16 137 966.85	20 473 786.51
		Immobilisations en concession				
		Immobilisation en cours				
ACTIF NON COURANT	Immobilisation Financières	Titres mis en équivalence				
		Autres participation et créances rattachées				
		Autres titres immobilisés				
		Prêt et autres actifs financiers non courants				
		Impôts différés actif				
		Total Actif Non Courant	26 819 098.29	10 681 131.44	16 137 966.85	20 473 786.51
Stocks et en cours			114 823 070.76		114 823 070.76	83 512 290.57
ACTIF NON COURANT	Créances et emplois assimilés	Clients				
		Autres débiteurs	10 525 019.33		10 525 019.33	8 889 916.34
		Impôts et taxes assimilés	13 079 808.00		13 079 808.00	13 079 808.00
		Autres créances et emplois assimilés				
	Disponibilité assimilés	Placement et autres actifs financiers courants				
		Trésorerie	129 364 356.07		129 364 356.07	153 209 623.99
		Total Actif Courant	267 792 254.16		267 792 254.16	258 691 638.90
TOTAL GENERAL ACTIF			294 611 352.45	10 681 131.44	283 930 221.01	279 165 425.41

الملحق رقم (03): ميزانية الخصوم للمؤسسة X لسنتي 2020-2021

RAISON SOCIALE	SARL
CAPITAL SOCIAL	52 000 000 DA
N° RC	
ADRESSE	
Wilaya	MSILA
PERIODE	DU 01/01/2021 AU 31/12/2021

BILAN - PASSIF

PASSIF		Note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES	Capitaux émis			
	Capital non appelé		52 000 000.00	52 000 000.00
	Primes et réserves - réserves consolidées (1)			
	Ecart de réévaluation		13 999 712.00	10 569 847.00
	Ecart d'équivalence (1)			
	Resultat net - Resultat net du groupe (1)		8 887 987.94	8 597 310.87
PASSIF NON COURANT	Autres capitaux propres - Report à nouveau			
	Total Capitalux Propres (1)		74 887 699.94	71 167 157.87
	Emprunts et dettes financières			
	Impôts (différés et provisionnés)			
	Autres dettes non courantes			
	Provisions et produits constatés d'avances			
PASSIFS COURANT	Total Passifs Non Courants (II)			
	Fournisseurs et comptes rattachés		15 809 569.11	10 742 498.32
	Impôts		565 918.00	361 099.00
	Autres dettes		192 667 033.96	196 894 673.22
	Trésorerie passif			
	Total Passif Courant (III)		209 042 521.07	207 998 267.54
TOTAL GENERAL PASSIF			283 930 221.01	279 165 425.41

الملحق رقم (04): حساب النتائج للمؤسسة X لسنتي 2020-2021

RAISON SOCIALE	SARL
ADRESSE	52.000.000 DA
N° R.C	
ADRESSE	
Wilaya	MSILA
PERIODE	DU 01/01/2021 AU 31/12/2021

COMPTE DE RESULTATS			
(Par Nature)			
Période DU 01/01/2021 AU 31/12/2021			
	Note	2021	2020
Vente et produits annexes		289 237 656.31	238 231 427.98
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - Production de l'exercice		289 237 656.31	238 231 427.98
Achats consommés		263 721 101.58	217 972 233.31
Services extérieurs et autres consommations		1 144 840.54	942 289.83
II - Consommation de l'exercice		264 865 942.12	218 914 523.14
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		24 371 714.19	19 316 904.84
Charges de personnel		831 600.00	630 000.00
Impôts, taxes et versements assimilés		6 515 617.19	5 715 535.19
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 024 497.00	12 971 369.65
Autres produits opérationnels		2 800.00	
Autres charges opérationnelles		167 704.67	147 275.00
Dotations aux amortissements et aux provisions		4 335 819.66	1 205 311.78
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V RESULTAT OPERATIONNEL		12 523 772.67	11 618 782.87
Produits financiers			
Charges financières		389 841.73	
VI RESULTAT FINANCIER		389 841.73	0.00
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		12 133 930.94	11 618 782.87
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		3 245 943.00	3 021 472.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS ACTIVITES ORDINAIRES		289 240 456.31	238 231 427.98
TOTAL DES CHARGES ACTIVITES ORDINAIRES		280 352 468.37	229 634 117.11
III RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 887 987.94	8 597 310.87
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0.00	0.00
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0.00	0.00
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		8 887 987.94	8 597 310.87

الملحق رقم: 05

LES COMMENTAIRES SUR LES COMPTES DE BILAN

A-COMPTES DE L'ACTIF

ACTIFS NON COURANTS

Valeur des actifs non courants bruts : 26 819 098.29 DA

Valeur des actifs non courants nets : 16 137 966.85 DA

Taux actifs bruts : 9.10 %

Taux actifs nets : 5.68 %

Présentation des comptes immobilisations :

Cptes	Désignation	Montant Brut	Amort.	Montant Net
21810	Matériel de transport	26 554 098.29	10 416 131.44	16 137 966.85
21820	Equipements de bureau	265 000.00	265 000.00	
	Total	26 819 098.29	10 681 131.44	16 137 966.85

Les comptes des immobilisations n'ont subi aucun changement.

ACTIFS COURANTS

Valeur des actifs courants : 267 792 254.16 DA

Taux actifs nets : 94.32 %

Compositions

Cptes	Désignation	Montants
3000	Stock de Marchandises en gros.	114 823 070.76
4420	TVA S/achats	10 525 019.33
44400	IBS	13 079 808.00
5121	Banque BEA	483 175.17
5122	Banque BNA	27 671 390.23
5300	Caisse	2 200 861.82
5422	Accréditifs (Provisions)	99 008 928.85
	Total	267 792 254.16

Ce poste comporte essentiellement un stock de marchandises (Gros) de l'ordre de 114 823 070.76 DA représentant 42.88% de la valeur des actifs courants.

Par ailleurs nous rappelons que le compte 44400 (IBS) DE 13 079 808.00 n'a pas été apuré malgré nos remarques depuis 2019.

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité Administrative M'sal

الملحق رقم: 06

B-COMPTES DU PASSIF

CAPITAUX PROPRES

Valeur des capitaux propres : 74 887 699.94 DA

Taux /Passif : 26.38 %

Compositions

Capital émis : 52 000 000.00 DA

39 000 000.00 DA

13 000 000.00 DA

Réserves légales : 3 999 712.00 DA

Autres réserves : 10 000 000.00 DA

Résultat net de l'exercice : 8 887 987.94 DA

Les réserves facultatives ont augmentés de 3 000 000.00 DA.

PASSIFS NON COURANTS

Néant -

PASSIFS COURANTS

Valeur des passifs courants : 209 042 521.07 DA

Taux /Passif : 73.62%

Cptes	Désignation	Montants
401000	Fournisseurs	10 522 539.90
401101	Transitaires	2 398 430.51
401109	Autres créditeurs de services	2 888 598.70
419000	Avances & acomptes reçues des clients	569 297.01
419007	Av/ [redacted]	30 746 100.00
419010	Av/ [redacted]	28 050 400.00
419011	Av/ [redacted]	27 445 000.00
419014	Av/ [redacted]	26 269 600.00
419015	Av/ [redacted]	26 601 100.00
419016	Av/ [redacted]	31 860 000.00
		42 000.00
4311	CNAS	565 918.00
4442	IBS à payer	16 039 503.37
4550	C/C [redacted]	5 044 033.58
4552	C/C [redacted]	
	Total	209 042 521.07

Page

11

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Administrative M. Sghal

الملحق رقم : 07

Mustapha BIREM
Commissaire aux comptes
Cité Administrative M'sila

M'sila le 21/05/2022

MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE
DE LA SARL

OBJET : Rapport d'expression d'opinion des comptes consolidés et comptes combinés.

- Néant -

Le Commissaire aux comptes
Mustapha Birem

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité Administrative M'sila

Page

4

الملحق رقم : 08

Mustapha BIREM
Commissaire aux comptes
Cité Administrative M'sila

M'sila le 21/05/2022

MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE
DE LA SARL [REDACTED]

OBJET : Rapport sur les conventions réglementées

Messieurs ;

Conformément aux dispositions de l'article 628 du code de commerce , Nous avons l'honneur de vous informer que nous n'avons pas eu connaissance d'aucune convention réglementée passée entre l'entreprise et l'un de ses administrateurs durant l'exercice 2021.

En effet, nos investigations n'ont pas relevé de telles conventions, et les responsables de l'entreprise nous ont confirmé l'inexistence de telles conventions.

Veuillez croire, Messieurs, en l'assurance de notre parfaite considération.

Le Commissaire aux comptes
Mustapha Birem

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité Administrative M'sila

Page
5

الملحق رقم: 09

Mustapha Birem
Commissaire aux comptes
Cité Administrative M'sila

M'sila le 21/05/2022

MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE
DE LA SARL

OBJET : Rapport sur le montant global des rémunérations les plus élevés

Messieurs ;

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance les rémunérations constatées au titre de l'exercice 2021.

N° d'ordre	Noms & Prénoms	Salaires Nets
01		200 200.00
02		200 200.00
03		200 200.00

Veuillez croire, Messieurs, en l'assurance de notre parfaite considération.

Le Commissaire aux comptes
Mustapha Birem

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité Administrative M'sila

الملحق رقم : 10

Commissaire aux comptes
Cité Administrative M'sila

M'sila le 21/05/2022

MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE
DE LA SARL

OBJET : Rapport spécial sur les avantages particuliers accordés aux personnel

- Neant

Le Commissaire aux comptes
Mustapha Birem

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité Administrative M'sila

Page

الملحق رقم : 11

Mustapha BIREM
Commissaire aux comptes
Cité Administrative M'sila

M'sila le 21/05/2022

MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE
DE LA SARL

OBJET : Rapport sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices

Messieurs ;

Nous avons l'honneur de vous communiquer , ci-apres, l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale conformément aux dispositions de l'article 678 du code de commerce..

Années	Résultat Avant Impôt	IBS	Résultat net	Nbre actions Const. Capital	Résult. Par action	Participation des Travailleurs
2017	4 475 639.40	1 344 018.00	3 131 621.40	40 000	78.29	-
2018	13 108 987.26	3 408 337.00	9 700 650.26	40 000	242.52	-
2019	11 368 994.20	2 955 970.00	8 413 024.20	40 000	210.33	-
2020	11 618 782.87	3 021 472.00	8 597 310.87	52 000	165.33	-
2021	12 133 930.24	3 245 943.00	8 887 987.94	52 000	170.92	-

Veuillez croire , Messieurs , en l'assurance de notre parfaite considération.

Le Commissaire aux comptes
Mustapha Birem

BIREM Mustapha
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité Administrative M'sila



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



المسيلة في:

رقم:/.....

إلى السيد:
.....

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء الترخيص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...
في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر في شعبة: تخصص:
فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء ترخيصهم الميداني بمؤسساتكم.
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت. و.ر.س	الإمضاء
01	لويزة ماري زغلائش	181835077089	101581727	
02				
عنوان المذكرة: دور مساهمة الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية... مكتب مساهمة الحسابات...				
المشرف (الاسم واللقب و الإمضاء)		هيئة الترخيص (الإمضاء والختم)		رئيس القسم (الإمضاء والختم)
[Signature]		[Signature] BIREM Mustapha COMMISSAIRE AUX COMPTES Cité Administrative - M'sila		[Signature] رئيس القسم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion



سنة محمد بوضياف بالمسيلة
ة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département: Sciences de gestion

م: علوم...التسيير.....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) : م. غلاش لوليزة ملاح المولود(ة) بتاريخ: 29/08/2000 ب: الكسيلة
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 05182977 الصادرة بتاريخ: 29/03/2020 عن: بلدية أولاد ملاح
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علوم التسيير تخصص: إدارة مالية خلال السنة الجامعية: 2022/2023
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "دور محافظا الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية"
دراسة حالة مكتب محافظا الحسابات بالكسيلة -

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة و النزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 30/05/2023

التوقيع و البصمة

محمد

