الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون – تيارت –

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير **ميدان: علوم إقتصادية، تجارية وعلوم التسيير**

قسم: العلوم المالية والمحاسبة **شعبة: مالية ومحاسبة**

تخصص: محاسبة وجباية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

– حميدة عيسى

– مـــــرّاد محمد

تحت عنوان:

محافظ الحسابات ودوره في تقييم جودة القوائم المالية

دراسة ميدانية لمؤسسة مركز الدراسات والإنجاز العمراني– تيارت– (URBA–TIARET)

نوقشت علناً أمام اللجنة المكونة من:

أ. صافة محمد	(أستاذ محاضر أ – جامعة ابن خلدون تيارت)	رئيساً
أ. بلكرشة رابح	(أستاذ التعليم العالي – جامعة ابن خلدون تيارت)	مشرفاً و مقرراً
أ. عز الدين محمد نجيب	(أستاذ محاضر ب – جامعة ابن خلدون تيارت)	مناقشاً

السنة الجامعية: 2025/2024

إهـــــداء

إلى أعز موجود لي، والدي الكريمين، أهدي هذا المجهود.

إلـى كـل مـن سـاهم مـن قريـب أومـن بعيـد فـي إنجـاز هـذا العمـل العلمـي علـى هـذا النحـو، وأخـص بالـذكر الـدكتور بلكرشـة رابـح المشـرف العزيـز، إلـى أعضـاء اللجنـة المناقشـة الأسـتاذ الدكتور: صافة محمد وكذا الأستاذ الدكتور: عز الدين محمد نجيب.

والصـديق المخلـص: محمـد مـراد وإلـى رجـال المهمـات الصـعبة أصـدقائي الأسـاتذة فـي الميـدان، إطـارات مديريـة التربيـة لولايـة تيـارت، زملائـي خريجـي ماسـتر 2 لكليـة العلـوم الاقتصـادية والتجاريـة وعلـوم التسـيير لجامعـة تيـارت، وكـذلك الـدكاترة الكـرام، والطـاقم الإداري.

إهـــــداء

الحمـــد لله جـــامع الشـــتات ومقســـم الأرزاق والصـــلاة والســـلام علـــى ســـيدنا محمـــد صـــلى الله عليـــه وسلم وعلى أصحابه الأخيار وزوجاته الطاهرات أما بعد:

أُهـــدي ثمـــرة عملـــي هـــذا إلـــى مـــن تعبـــت لأرتـــاح وســـهرت لأنـــام وعملـــت لأنـــال إلـــى مـــن ملكـــت الجنـــة تحـــت قـــدميها والتـــي غمرتنـــي بعطفهـــا وحنانهـــا أمـــي الغاليـــة وإلـــى والـــدي الكـــريم رحمـــه الله الـــذي تعـــب لأجـــل راحتـــين، وإلـــى زوجتـــي الكريمـــة وأبنـــائي (بشـــرى، خالـــد وأســـمهان) وإخـــوتي وأخـــواتي وجميـــع العائلـــة وإلـــى أســـاتذتنا الكـــرام وإلـــى زملائنـــا فـــي مقاعـــد الدراســـة وإلـــى صـــديقي الرجـــل الطيـــب الأســـتاذ حميـــدة عيســـى، إلـــى أعضـــاء اللجنـــة المناقشـــة الأســـتاذ الـــدكتور بلكرشـــة رابـــح الأســـتاذ الـــدكتور صـــافة محمـــد وكـــذا الأســـتاذ الـــدكتور عـــز الـــدين محمـــد نجيـــب، إلـــى كـــل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي.

شكر وتقدير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ "رَبِّ أَوْزِعْنِي أَ نَ اَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَ نْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنَ اَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي فِي ذُرِّيَّتِي إِنِّي تُبْتُ إِلَيْكَ وَإِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ "

صدق الله العظيم

بداية وقبل كل شيء نتوجه بشكرنا الخالص لرب السماوات والأرض رب كل شيء ومالكه، وليّ الدنيا والآخرة على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل المتواضع راجين أن يتقبله خالصا لوجهه الكريم.

نشكر كل الشكر للأستاذ المشرف الدكتور: بالكرشة رابح على ما قدمه لنا من نصح وتوجيهات لإخراج هذا العمل على ما هو عليه، وكل أساتذة قسم علوم المالية والمحاسبة على المجهودات التي بذلوها في التعليم والتدريب والإرشاد، وإلى كل الطاقم الإداري للكلية.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى عمال مديرية مركز الدراسات والإنجاز العمراني كافة وبشكر خاص للمدير العام ومحافظ الحسابات على حسن الاستقبال والمساعدة في تسهيل العمل التطبيقي على مستوى المؤسسة.

فهرس

العنوان	رقم الصفحة
إهداء	–
شكر وتقدير	–
فهرس	–
قائمة الجداول	–
قائمة الأشكال	–
قائمة الملاحق	–
مقدمة	أ – د
الفصل الأول : الإطار النظري للدارسة	6–55
تمهيد	6
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر	7
المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات، وخصائصها وشروط ممارستها	7
أولاً : تعريف محافظ الحسابات	7
ثانياً : خصائص مهنة محافظ الحسابات	8
ثالثاً : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	11
المطلب الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته	13
أولاً : حالات تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات	13
ثانياً: مهام محافظ الحسابات	15

ثالثاً: مسؤوليات محافظ الحسابات	16
المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات	20
أولاً: عناصر تقرير محافظ الحسابات	20
ثانياً: أنواع التقارير	24
ثالثاً: أهمية وخصائص تقارير محافظ الحسابات	26
المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها	29
المطلب الأول: القوائم المالية، أهدافها و خصائصها	29
أولاً: مفهوم القوائم المالية	29
ثانياً: الهدف من القوائم المالية	30
ثالثاً: خصائص القوائم المالية	32
المطلب الثاني: عرض القوائم المالية، مكوناتها، عناصرها، مستخدميها ومراجعتها	34
أولاً: عرض القوائم المالية	35
ثانياً: مكونات القوائم المالية	39
ثالثا: عناصر القوائم المالية	43
رابعاً: مستخدمو القوائم المالية	44
خامساً: مراجعة عناصر القوائم المالية	46
المطلب الثالث: معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر و ما مدى فعاليته في تقييم جودة القوائم المالية	47
أولاً: معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر	47
ثانياً: محافظ الحسابات و مدى فعاليته في تقييم جودة القوائم المالية	53
خلاصة الفصل	55
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	78-57
تمهيد	57
المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة ومكتب محافظ حساباتها	58
المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة	58

أولاً: نشأة المؤسسة	58
ثانياً: الهيكل التنظيمي لمركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET)	59
ثالثاً: دراسة الهيكل التنظيمي لمركز الدراسات والإنجاز العمراني(URBA – TIARET)	60
رابعاً: مخطط موقع مكان التربص	61
المطلب الثاني: التعريف بمحافظ حساباتها والخدمات التي يقدمها	62
المبحث الثاني: عرض القوائم والتقارير المالية و تقرير محافظ الحسابات	62
المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية و جدول النتائج	62
أولاً: عرض قائمة الميزانية	62
ثانياً: جدول النتائج	65
المطلب الثاني: عرض تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات حقوق الملكية	66
أولاً: عرض تدفقات الخزينة	66
ثانياً: قائمة تغيرات حقوق الملكية	67
المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات	68
المطلب الأول: إجراءات محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة	68
أولاً: إجراءات التحقق من الأصول	68
ثانياً: إجراءات التحقق من الخصوم	70
ثالثاً: إجراءات التحقق من المصروفات والإيرادات	72
المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول أصول وخصوم المؤسسة	73
أولاً: تقرير حول الأصول	73
ثانياً: حسابات الخصوم	75
المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات حول مصاريف ومنتجات المؤسسة	77
أولاً: حسابات المصاريف	77
ثانياً: حسابات المنتجات	77
خلاصة الفصل	78

خاتمة عامة	82-80
قائمة المصادر و المراجع	86-84
الملاحق	101-88
ملخص	103

قائمة الجداول

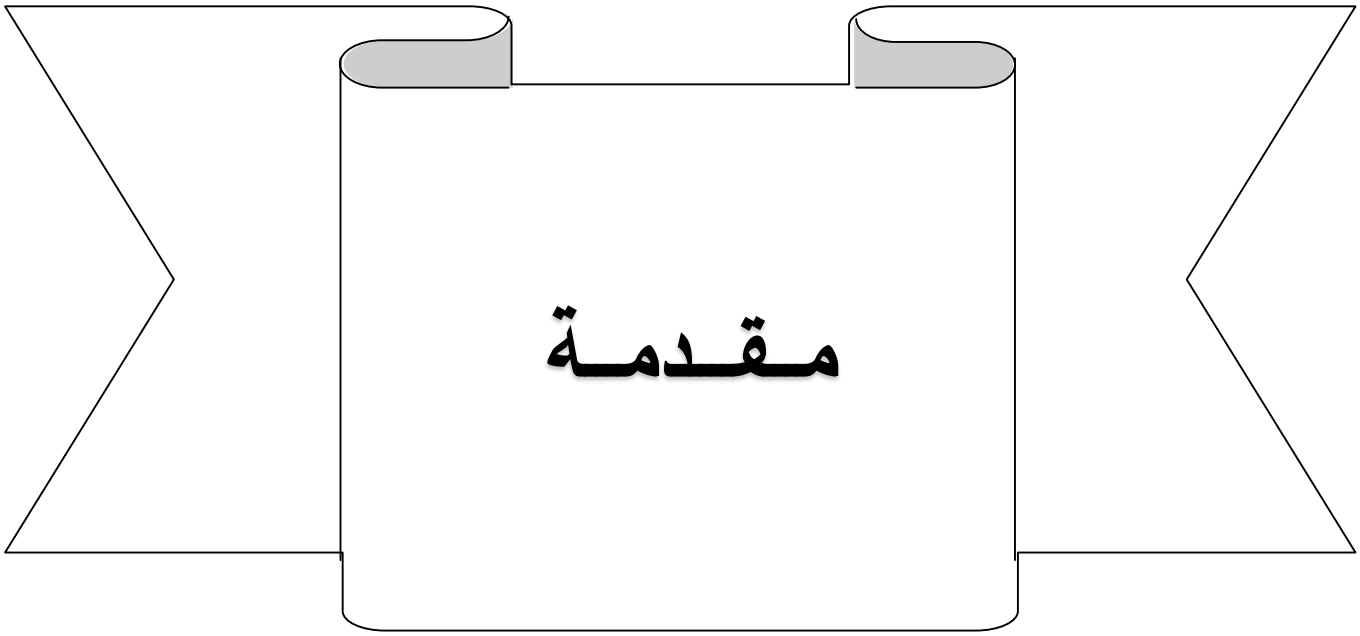
الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01-01	عناصر القوائم المالية	43
01-02	الميزانية العامة للأصول	63
02-02	الميزانية العامة للخصوم	64
03-02	جدول النتائج	65
04-02	تدفقات الخزينة " الطريقة المباشرة "	66
05-02	تغيرات حقوق الملكية	67
06-02	حسابات الأصول غير المتداولة الثابتة	73
07-02	حسابات الأصول المتداولة	74
08-02	حسابات رؤوس الأموال الخاصة	75
09-02	الخصوم غير المتداولة	75
10-02	الخصوم المتداولة	76
11-02	حسابات المصاريف	77
12-02	حسابات المنتجات	77

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01-01	التقرير النظيف النموذجي	23
02-01	أهداف القوائم المالية	32
03-01	خصائص القوائم المالية	38
04-01	العلاقة بين القوائم المالية	42
01-02	بطاقة فنية عن المؤسسة	58
02-02	الهيكل التنظيمي لمركز الدراسات والإنجاز العمراني(URBA – TIARET)	59
03-02	مخطط موقع مكان التربص	61

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	**واجهة تقرير محافظ الحسابات**	88
02	**التقرير العام (أنواع التقارير)**	89
03	**التقرير العام (رأي محافظ الحسابات)**	90
04	**التقرير التقني (الأصول غير الجارية)**	91
05	**التقرير التقني (الأصول الجارية)**	92
06	**التقرير التقني (الأموال الخاصة)**	93
07	**التقرير التقني (الخصوم غير الجارية)**	93
08	**التقرير التقني (الخصوم الجارية)**	94
09	**التقرير التقني (التكاليف)**	95
10	**التقرير التقني (الإيرادات)**	96
11	**ميزانية الأصول إلى غاية 2023/12/31**	97
12	**ميزانية الخصوم إلى غاية 2023/12/31**	98
13	**حسابات النتائج لسنة 2023**	99
14	**جدول تدفقات الخزينة لسنة 2023**	100
15	**جدول تغيرات الأموال الخاصة إلى غاية2023/12/31**	101


مـقـدمـة

مقدمة:

لقد برز دور مهنة المراجعة بسبب الطلب على خدماتها نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وأسواق المال الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة وأبدى رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها.

ونظرا لأن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة سوف تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات مضللة وغير سليمة من خلال القوائم المالية وذلك حتى تظهر المؤسسة في صورة ناجحة وقوية، ولزيادة ثقة المتعاملين للقوائم المالية أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤيد و مؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة حيث أصبح محافظ الحسابات يؤدي دورا هاما و ذلك من خلال الثقة التي يضفيها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهنيين بالمؤسسة ومساعدتها في بلوغ أهدافها، ويعتبر محافظ الحسابات الضامن و الوكيل لسلامة الحسابات وصدق القوائم المالية للمؤسسة وذلك من خلال الفحص الذي يجريه على الوثائق التي تصدرها المؤسسة وعلى الرغم من أن الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول سلامة و عدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا أنه يبقى أمامها تحدٍ كبير يتعلق بكيفية إرضاء الأطراف المستفيدة من خدماتها، لأن وجود الثقة بين طالبي الخدمة و عارضيها أمر ضروري.

وبما أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها المراجع للعملاء وكافة المستخدمين من خدماته، لذا يجب عليه الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات واحترام قواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين و الأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه، فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم النزاهة و الموضوعية و الإستقلالية و الحيادية كما يتوقعون منهم اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية و مدى صحة معلوماتها المحاسبية و المالية و بالتالي إضفاء الجودة عليها و تعزيزها لتمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة، وهو أمر في غاية الأهمية لأن مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية والوثوق فيها لا تتعزز إلا برأي المراجع الخارجي حولها، من خلال إصداره لتقريره النهائي والذي لابد و أن يأخذ شكلا مضمونا يلائم طبيعة القوائم المالية الجديدة، التي سوف يدلي برأيه حولها من أجل كسب ثقة قارئي ومستخدمي هذا التقرير باعتباره مدخلا رئيسيا لاتخاذ القرارات الرشيدة.

أ- الإشكال الرئيسي:

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الأساسية التي نحاول الإجابة عليها في هذه المذكرة يمكن صياغتها على النحو التالي:

" كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز جودة القوائم المالية ويجعلها تعبّر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟"

الأسئلة الفرعية:

وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي نلخصها فيما يلي:

1- ما هو الإطار النظري والقانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

2- ما هو منهج عمل محافظ الحسابات لإتمام مهامه وكسب ثقة المستخدمين للقوائم المالية؟

3- هل يلتزم محافظ الحسابات بالمبادئ المحاسبية وبمعايير المراجعة الدولية عند فحصه للقوائم المالية وإعداد تقاريره؟

4- ما مدى إمكانية إضفاء محافظ الحسابات الموثوقية على القوائم المالية؟

فرضيات الدراسة:

وانطلاقا من الإشكالية والتساؤلات الفرعية المطروحة وقصد معالجتها نفترض التالي:

1- يتمتع محافظ الحسابات بالأمانة والكفاءة المهنية والإستقلالية التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد حول جودة القوائم المالية.

2- يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية.

3- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية.

4- يكتشف الغش والتلاعبات في القوائم المالية.

5- التصريح بالأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

ب - مبررات إختيار الموضوع:

توجد عدة دوافع أدت بنا إلى إختيار هذا الموضوع منها أسباب ذاتية وأخرى موضوعية وتتمثل في:

1- الأسباب الموضوعية:

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

- المكانة التي أصبحت تتميز بها مثل هذه المواضيع في ظل انتشار الفساد المالي والإداري؛
- الواقع الذي تعيشه الجزائر والذي يتحتّم عليها أن تولي اهتماما كبيرا لموضوع جودة القوائم المالية للمؤسسات باعتبارها ركيزة أساسية في الاقتصاديات العالمية؛
- تسليط الضوء على محافظ الحسابات ودوره في المؤسسات بعد التشريعات القانونية الأخيرة والتحديات التي تواجه المهنة.

2- الأسباب الذاتية :

تتلخص أهمها فيما يلي :

- الرغبة في معرفة التحديات التي يواجهها محافظ الحسابات بهدف مزاولة المهنة مستقبلا؛
- تلاؤم موضوع الدراسة مع تخصصنا الدراسي؛
- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

أهداف الدراسة وأهميتها:

1-أهداف الدراسة:

- التعرف على أراء المهنيين والأكاديميين حول دور محافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية المالية؛
- معرفة مدى مساهمة استقلالية ونزاهة محافظ الحسابات في تعزيز جودة القوائم المالية بالنسبة للمستخدمين؛
- معرفة الكفاءة والعناية المهنية لمحافظ الحسابات ودورها في مساعدة محافظ الحسابات على القيام بدوره على أكمل وجه؛
- مدى حرص محافظ الحسابات على الإفصاح والشفافية لتعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسة.

2-أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من حداثتها، حيث يعتبر موضوع جودة القوائم المالية حديث العهد في الاقتصاد، وهو الذي أتى للمحافظة على المؤسسات من وقوعها في الفساد والتلاعبات الإدارية برفعه لمستوى الشفافية في التعاملات المالية في الشركات، والتعرف على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مدى جودة القوائم المالية وهو الذي يعتمد عليه المساهمين وأصحاب المصالح لحماية حقوقهم، وأيضا يكتسب الموضوع أهمية من خلال ما تسعى إليه الجزائر حاليا من رفع مستوى الشفافية في المؤسسات والقوانين التي تسنّها لتنظيم مهنة محافظ الحسابات، بهدف القفز باقتصادها إلى درجات أعلى وتحقيق النمو الاقتصادي المأمول.

حدود الدراسة:

كانت حدود الدراسة كما يلي:

- **الإطار الزماني:** أجريت الدراسة في الموسم الدراسي بداية من شهر ديسمبر 2024 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025 وكانت الدراسة الميدانية لها قد أجريت بداية من شهر مارس 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025.
- **الإطار المكاني:** كانت عينات الدراسة قد أجريت على مؤسسة مركز الدراسات والإنجاز العمراني بتيارت (URBA – TIARET).

- **الإطار الموضوعي:** الدراسة أجريت بهدف التعرف على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تعزيز جودة القوائم المالية وعليه سيتم عرض كل من المفاهيم الخاصة بالموضوع في الجانب النظري والدراسة الميدانية في الجانب التطبيقي.

المنهج الدراسي والأدوات المستخدمة:

لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على:

تبعاً للدراسات السابقة، ولمعالجة موضوع الدراسة أُستخدم المنهج الوصفي، وذلك بهدف التوصل إلى إجابات ونتائج منطقية تدعم فرضيات الواردة في الدراسة، فبالنسبة للجانب النظري فتم استخلاصه من أهم الدراسات والكتب والمقالات العلمية والمجلات أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد أُستخدم المنهج التحليلي، وتمّ إعداده بمؤسسة مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

هيكل البحث:

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين باستخدام طريقة الإمراد، تسبقهم مقدمة البحث وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصا للبحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية للموضوع محل الدراسة حيث قسمناه إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول المفاهيم النظرية والقانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر والذي قسمناه إلى ثلاث مطالب المطلب الأول تحت عنوان مفهوم مهنة محافظ الحسابات وخصائصها وشروط ممارسة المهنة في حين المطلب الثاني كان حول الإطار القانوني لمحافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته، وفي المطلب الثالث تطرقنا إلى تقرير محافظ الحسابات من تعريف وأنواع وشكل ومحتوى التقرير.

وتطرقنا في المبحث الثاني إلى مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها وقد قسمناه إلى ثلاث مطالب فكان الأول مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها، في حين تناولنا في المطلب الثاني عرض القوائم المالية ومكوناتها ومستخدميها ومراجعتها، وأما في المطلب الثالث فوضحنا معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر وما مدى فعاليته في إضفاء الجودة على القوائم المالية.

وفي الفصل الثاني التطبيقي فكان للدراسة الميدانية حيث تم إسقاط الجانب النظري على مؤسسة مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

وفي الأخير خاتمة عامة والتي تضمنت مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول

محافظ الحسابات

ودوره في تقييم جودة

القوائم المالية.

تمهيد:

بالرغم من الأهمية البالغة لدور محافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية إلا أن هذا الموضوع لم يلق الاهتمام الكافي من جميع الجوانب وخصوصا النزاهة والشفافية في إعطاء المعلومة التي تمكن المستخدمين الخارجيين لهذه القوائم الاستفادة منها بشكل معقول وبغير تلاعب، فما السبل لمحافظ الحسابات لتفعيل دوره في تعزيز الموثوقية على القوائم المالية من خلال القوانين التي تمنح له الحق في ذلك مع مراعاة الشفافية والنزاهة والاستقلالية؟ وماهي القوانين التي تضمن الدور الفعال لمحافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية المالية؟

وفي الوقت الذي يحتاج فيه مستخدمو القوائم المالية وخاصة المساهمين منهم إلى المعلومات المتوفرة التي تعزز ثقتهم في القوائم المالية للمؤسسات لاتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب والتي تعود عليهم بالفائدة العظمى، نجد أن محافظي الحسابات تختلف سياساتهم وطرقهم في الكشف عن القوائم المالية التي تعزز الثقة في المؤسسة والتي تهم المستخدمين الماليين في اتخاذ القرارات.

وعليه ومن أجل معرفة دور محافظي الحسابات في تعزيز الموثوقية على القوائم المالية في الجزائر بحثت هذه الدراسة على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات ومدى تأثيره في إعطاء الثقة للقوائم المالية للمؤسسة والتي تجعل مستخدميها في رضى تام على مجلس إدارة المؤسسة وتحفز مستخدمين ماليين آخرين للاستثمار فيها.

المبحث الأول: الإطار القانوني والمفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

تحظى مهنة محافظ الحسابات باهتمام كبير نظرا لأهميتها في إرساء الشفافية و تعزيز الثقة بالمعلومات المالية الناتجة عن مختلف التعاملات الاقتصادية، والتي يولّيها أصحاب المصالح و المتابعين للأنشطة المالية أهمية بالغة وكما أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة عامل رئيسي لتطورها و قيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، ويحتوي هذا المبحث على مختلف الجوانب النظرية والقانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه وشروط ممارسة المهنة وكذا مهامه ومسؤولياته، ومنه نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات خصائصها و شروط ممارستها، الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات مهامه و مسؤولياته، و الثالث: تقرير محافظ الحسابات.

المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات، خصائصها وشروط ممارستها.

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف محافظ الحسابات من عدة نواحي، من ناحية القانون 10-01 المنظم للمهنة وكذلك نظرة القانون الجزائري لمهنة محافظ الحسابات بالإضافة إلى التعرف على أهم خصائص وشروط الالتحاق بالمهنة.

أولاً: تعريف محافظ الحسابات.

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

- **التعريف الاول:** "يعرّف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنّه: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وطبقا للمادة 27 من القانون 10-01 تحدّد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات." [1]

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، العدد 42، المادة 22، ص:7.

– **التعريف الثاني:** "وعرّف أيضا ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية." [1]

– **التعريف الثالث:** عرّفه كل من إيهاب نظمي وهاني العزب بأنّه "ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة ويطلق عليه الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق." [2]

من خلال المفاهيم السابقة يمكن القول أنّ محافظ الحسابات هو شخص مهني محترف يقوم بمراجعة وفحص حسابات المؤسسات ويقدمها لمن يهمه الأمر تحت مسؤوليته طبقا للأحكام القانونية المعمول بها.

ثانياً: خصائص مهنة محافظ الحسابات.

مهنة محافظ الحسابات لها عدة خصائص يمتاز بها وذلك من أجل نجاح عملية المراجعة على أكمل وجه ومن ضمنها نجد الاستقلالية وكذلك الكفاءة المهنية وعدم الإفشاء بالسرّ المهني كما يترتب عليه من شروط ولتفصيل أكثر سوف نتطرق إلى هذا فيما يلي:

1- الاستقلالية والموضوعية

يمكن تصور المراجع في المؤسسة في مكانة الحكم لمقابلة رياضية، فليس على الحكم حساب الأهداف أو النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمّته هو فقط ضمان تحكيم عادل للّعبة. وحتى يتسنّى لمحافظ الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مهامه أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته وموضوعيته.

---

1 وائل عبد اللاوي، تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة – دراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014، ص: 44.

2 إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات، الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2012، ص: 32.

وأمام هذه الوضعية، يمتنع محافظ الحسابات عن تنفيذ التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة والتي قد تشوّه نتائج مهمّته فمثال: المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسؤولي المؤسسة فهذه العلاقات الشخصية وغيرها تمنع محافظ الحسابات من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة.

ويكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 96- 136 التي تنص في إحدى بنودها "بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت." إضافة إلى ذلك ودائما في إطار مراجعة المؤسسة فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة: كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة والتدقيق، فالقانون (المادة 47 من قانون: 91- 08) يمنع من محافظ الحسابات ما يلي:

- مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة ومراجعة حساباتها؛
- شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

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

2- الكفاءة المهنية

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

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته؛
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

إضافة إلى ذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته

التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

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

ونشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به.[1]

3- سرّ المهنة

الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل، فمن المعلوم أنّ محافظ الحسابات يطّلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات معلومات سرية خاصة بالمؤسسة غير أنّه ليس على محافظ الحسابات استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها، إلا إذا ألزم القانون إفشاء سرّ المهنة، كما تنص عليه المادة التالية: [2] "إنّ على أعضاء المنظمة مراعاة احترام سرّ المهنة عند ممارسة مهنتهم غير أنّهم مطالبون بإفشاء السرّ في الحالات المنصوص عليها في القانون والقواعد المعتمدة لاسيما كل من:

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

---

1 بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011، ص: 39.

2 قليل الهادي، حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2018/2017، ص: 14.

كما على محافظي الحسابات المهنيين السّهر على مراعاة ضرورة احترام سرّ المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.

وبالإضافة إلى ذلك فمحافظ الحسابات ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين: كالشركاء المساهمين، وكيل الجمهورية ولكل من يهتم بالحالات الشاذّة وغير العادية للمؤسسة التي يمكن أن يصادفها محافظ الحسابات أثناء تنفيذ مهمته، فإذاً محافظ الحسابات لا يقوم بإفشاء الأسرار أو استخدامها ضدّ عملائه وأن يكون دائما كتوماً وموضع ثقة.[1]

4- العلاقة مع زملاء المهنة

على محافظ الحسابات في مؤسسة المحافظة على علاقات حسنة مع زملائه في المهنة فذلك جدّ مهمّ، يعوض أو يتم تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة (نقل المعلومات) كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة.

وبناء على ذلك، فتصرّف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي بالصراحة والصدق، اللطف، الاعتبار والاحترام.

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

- التأكد من ألا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو للقواعد المعتمدة؛
- إطّلاع الزميل (محافظ الحسابات السابق) بالطلب الموجّه إليه برسالة مسجلة بريديا؛

إضافة إلى ذلك، لابدّ أن يمتنع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق، هذا لأنّ السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة والمودّة وكذا التضامن فيما بينهم.

ونشير إلى أنّ هذه الصفات الحسنة لابد أن يتّسم بها المراجع في كل علاقاته مع الغير وليس مع زملاء المهنة فقط، فذلك يشرّف مهنة محافظ الحسابات.

ثالثاً: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

حسب المادة 8 من القانون 10-01 يجب أن تتوفر الشروط الآتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات: [2]

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

---

1 إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات، الإطار النظري، مرجع سابق، ص: 35.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المتضمنة القانون 10-01 , مرجع سابق، ص: 5.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه ارتكاب جناية أو جنحة مخالفة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدّي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01 " **أقسم بالله العليّ العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهّد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سرّ المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد**". **84،52،46،15،05**

فيشترط كذلك في شركات محافظة الحسابات والتي تتضمنها كل من المواد 84،52،46،15،05 كما يلي:

- يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكّلوا شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
- تؤهل شركات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقاً ممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكّل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي $(\frac{2}{3})$ الشركاء على الأقل ويمتلكون $(\frac{2}{3})$ رأس المال– تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة " شركات محافظة الحسابات "
- يشترط في الثلث $(\frac{1}{3})$ الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- للحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط الآتية: [1]
  - أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات.
  - أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
  - أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

1 المرجع نفسه، ص: 9.

- أن يـرتبط انخـراط أي شـريك جديـد أو أي عضـو فيهـا بالموافقـة القبليـة إمّـا للجهـاز الاجتمـاعي المؤهـل لـذلك وإمّـا لحـاملي الحصـص الاجتماعيـة بغـض النظـر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تمتلـك مسـاهمات ماليـة فـي المؤسسـات بمهنـة محـافظ الحسـابات يمكـن للغرفـة الوطنية الترخيص بأخذ مساهمة.
- عنـدما يختـار محـافظي الحسـابات شـكل الشـركة المدنيـة، فـإنّ هـذه الأخيـرة لا تضـم إلا أعضـاء المصـف الـوطني والغرفـة الوطنيـة أو المنظمـات الوطنيـة، إلا أنّـه يمكـن أن يكـون القـانونيون والاقتصـاديون أو أي شـخص حامـل شـهادة التعلـيم العـالي يسـاهم نظـراً لتأهيلـه فـي تحقيـق هـدف الشـركة المدنيـة، شـركاء غيـر معتمـدين وغيـر مسـجلين في الجدول في حدود ربع $\left(\frac{1}{4}\right)$ الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية.

المطلب الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته.

يتضـمن الإطـار القـانوني لمحـافظ الحسـابات تنظـيم مهنـة محـافظ الحسـابات مـن حـالات تعيينـه وتوقيفـه وكـذلك الأتعـاب التـي يتقاضـاها بالإضـافة إلـى المسـؤوليات الموجهـة إليـه تكـون بصـفة محـدّدة، يجـب مراعاتهـا والعمـل بهـا واحترامهـا وكـذلك المهـام الصّـعبة فسـنتناول كل هذا ضمن المطلب الثاني.

أولاً: حالات تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

إنّ تعيين المدقق في الشركات والهيئات تختلف حسب نوع التدقيق فاذا كان التدقيق قانوني يجب أن يتم تعيينه وفقا لأحكام القانون المنظم للمهنة والقانون التجاري أما إذا كانت التدقيق تعاقدي فان المشرع لم يحدد أي شروط لان ذلك يعود للعقد الذي يبرمه المدقق مع الشركة المعنية التي تطلب خدماته ولهذا سوف نركز على كيفية تعيينه وانهاء مهام المدقق القانوني في الشركات والهيئات.

1- حالات تعيينه

وفقـا للمـادتين السادسـة والعشـرون والسـابعة والعشـرون مـن القـانون 10-01 تعـين الجمعيـة العامـة أو الجهـاز المكلـف بالمـداولات بعـد موافقتهـا كتابيـا وعلـى أسـاس دفتـر الشـروط محافظـا للحسـابات أو أكثـر مـن بـين المهنيـين المعتمـدين والمسـجلين فـي جـدول الغرفـة الوطنيـة أو المصـف الـوطني لخبـراء المحاسـبة وذلـك بعـد مـوافقتهم، وتحـدّد عهـدة محـافظ

الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وفي هذا السياق لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات (03). [1]

وهو نفس الشرط الذي أشارت إليه المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري وأضافت: إذا لم تعيّن الجمعية العامة المدققين أو في حالة مانع أو رفض واحد أو أكثر من مدققي الحسابات المعنيين يتم اللجوء إلى تعيينهم واستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

ولقد أولى المشرع الأردني موضوع تعيين مدقق الحسابات عناية خاصة وذلك لضمان مبدأ الحياد والاستقلال في عمل المدقق وغني عن البيان أن تعيين المدقق في المشروعات التي لا تتخذ شكل الشركات المساهمة أمر متروك لصاحب المشروع الفرد أو الشريك المدير أو مجلس الشركاء في شركات الأشخاص.

أما في شركات المساهمة فهناك ثلاث طرق لتعيين المدقق إما من قبل الهيئة التأسيسية أو من قبل الهيئة العامة أو من قبل مراقب الشركات بوزارة التجارة والصناعة. ويجوز تعدّد المدققين وتكون مسؤولياتهم تضامنية، وعليهم اقتسام العمل فيما بينهم منعاً لازدواجية العمل وضياع الجهد ويكون تقريرهم بالإجماع، وللمخالف أن يضع تقريراً منفصلا. [2]

2- حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات

إنّ أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات المحدّدة في النصوص يمكن حصرها في سببين:

1.2- الأسباب العادية: ونعني بها انتهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدّد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات. [3]

---

1 المرجع نفسه، ، المادة 27،26، ص:07.

2 القانون التجاري 2010 المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل1993، المادة 715 مكرر 04، مطبوعات برتي، الجزائر، ص:23.

3 حولي محمد، حمانة كمال، تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، دار النشر زمزم ناشرون وموزعون2021، عمان، الأردن، ص: 214.

2.2- الأسباب الفجائية أو الاستثنائية: يتم توقيف محافظ الحسابات لعدّة أسباب كالاستقالة أو الوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية، العزل، وعلى العموم يمكن أن تتم كما يلي:

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة، وفي هذا الصدد عند انتهاء مهام محافظ الحسابات، يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته، ويجب على الجمعية العامة سماعه.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والاثباتات الحاصلة.
- في حالة الموت أو استخلاف محافظ حسابات، يبقى محافظ الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل المحافظ الآخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مدة مهمة المحافظ الذي استخلفه، وإذا أقفلت الجمعية العامة تعيين محافظ حسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظا للحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظا للحسابات.
- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل العشر($\frac{1}{10}$) رأس المال في الشركات التي تلجأ للادخار، أن يطلبوا من العدالة، و بناء على سبب مبرر رفض محافظ أو محافظو الحسابات التي عينتهم الجمعية العامة.
- في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أ و مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر($\frac{1}{10}$) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة. [1]

ثانياً: مهام محافظ الحسابات.

حُدِّدت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24، 25، من القانون 10ـ 01 الصادرة بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي:

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

1 المرجع نفسه، ص: 214.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص؛ [1]
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطّلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة مع تقديم التبرير على ذلك؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة؛
- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال. [2]

ثالثاً: مسؤوليات محافظ الحسابات.

إنّ اخلال محافظ الحسابات بواجباته تجعله مسؤولا عن النتائج والأضرار الناجمة عن ذلك مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلته أمام القضاء أو الجهات المهنية بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر، بالإضافة إلى تضرر سمعة المدقق المهنية.

---

1 الجريدة الرسمية؛ المادة 23،42،25، من القانون 10-01، مرجع سابق، ص:07.

2 المرجع نفسه، ص:07.

ومن هنا يخضع محافظ الحسابات في الجزائر إلى ثلاث أنماط من المسؤولية و المتمثلة في : المسؤولية المدنية، الجزائية، التأديبية، سنقوم بالتعرض لها في ما يلي: [1]

1- المسؤولية المدنية: تنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعين: [2]

1.1- المسؤولية العقدية: ناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعمله ويترتب عليه مساءلة المدقق عند اخلاله بشروط العقد بسبب خطر بدر منه أدّى إلى الإضرار بالعميل.

1. 2- المسؤولية التقصيرية أو الجناحية: هي مسؤولية المدقق اتجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق.

وفي هذا السياق يكون محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية مدنية اتجاه الكيان المراقب عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلّغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة المخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

وأضافت المادة 75 من القانون 10-01 أنه يتعين على محافظي الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم، يضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وغير المشمولة بعقد التأمين.

---

1 سمية مسيلي، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولايتي المسيلة وبرج بوعريريج، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف – المسيلة- السنة الجامعية: 2018/2017، ص: 26.

2 حولي محمد، د. حمانة كمال، المرجع السابق، ص: 215.

2- المسؤولية الجزائية: حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

1.2- مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات: نعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري، وتتضمن:

- الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات، بحيث نصت المادة 73 من القانون 10-01 بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500 000 دج إلى 2 000 000 دج وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة، وبضعف الغرامة.
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة حيث نصت المادة 825 من المرسوم 93-08، بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20 000 دج إلى 500 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظو الحسابات الذين منحوا عمداً و وافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة.[1]
- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية وهو ما نصت عليه المادة 830 من المرسوم 93-08، بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة مالية من 20 000 دج إلى 500 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محافظ حسابات يتعمّد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف لوكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها. [2]
- إفشاء السرّ المهني وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 830، تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السرّ المهني على محافظي الحسابات.

2.2- مسؤولية تضامنية: الأفعال المخالفة التي يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيّر الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال.

---

1 المادة 825 من القانون التجاري، ص:323.

2 المادة 830 من القانون التجاري، ص:324.

3- المسؤولية التأديبية: وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "يتحمّل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم".

ويمكن أن تؤخذ العقوبة التأديبية حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات التالية:

●الإنذار ● التوبيخ ● التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر ● الشطب من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

على أن يحتفظ محافظ الحسابات بحق الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة.

ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها، قام المشرع الجزائري بسنّ المرسوم التنفيذي 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدّد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

في هذا السياق أشارت المادة الثالثة من المرسوم 13-01 أنه يعتبر الإجراء التأديبي مستقلا عن دعوي المسؤولية المدنية والجزائية المرفوعة ضد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، في حين أفادت المادة الرابعة من ذات المرسوم أن لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة هي الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات خلال ممارستهم وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية.[1]

1 المرسوم التنفيذي رقم 13-10، المؤرخ في 13 جانفي 2013، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (العدد 03) الصادر بتاريخ 16 جوان 2013، المادة: 03-04، ص:18.

4- المسؤولية الفنية: بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمّل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج" وهي التي تدخل في عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما. [1]

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقا سليما.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات.

يعرف التقرير على أنه [2] :"وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية و شخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد ويتضمن إيجاز ما قام به المدقق من عمل، و رأيه في انتظام الدفاتر و السجلات ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط و المركز المالي للمؤسسة".

أولاً: عناصر تقرير محافظ الحسابات.

يحتوي تقرير محافظ الحسابات عادة على العناصر التالية:

1- عنوان التقرير

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب، ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مراجع مستقل) في العنوان أو ذلك لتمييز تقرير المراجع عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة، أو مجلس الإدارة، أو عن المراجعين الآخرين الذين لا يلتزمون نفس متطلبات قواعد المهنة كما يلتزم بها المراجع المستقل.[3]

---

1 سمية مسيلي، مرجع سابق، ص: 27.

2 حولي محمد، حمانة كمال، المرجع السابق، ص:115.

3 حمزة بطينة،حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2018/2017، ص: 18.

2- الجهة التي يوجه لها التقرير.

وهذا يعود للمتطلبات التي تفرضها القوانين والتعليمات في البلدان المختلفة، مع العلم أن التقرير عن البيانات المالية ذات الهدف العام عادة ما يوجه إلى المساهمين. [1]

3- فقرة تمهيدية.

وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة، والتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية محافظ الحسابات عن مراجعة هذه القوائم وإبداء رأي مهني فيها.

فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة بينما مسؤولية محافظ الحسابات تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال المراجعة وإبداء الرأي في القوائم المالية. [2]

4- فقرة النطاق.

وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به محافظ الحسابات ، ودون ذكر أي تفصيلات وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد انجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما، وتبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.[3]

5- فقرة الرأي.

وفي هذه الفقرة ينقل محافظ الحسابات لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

---

1 علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية وتطبيق) الجامعة الأردنية، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة 2010، ص:243.

2 براهيم منانة، دور محافظ حسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاسنكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي التخصص علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، السنة الجامعية،2014/ 2015م، ص: 32.

3 عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000/1990 ص: 395.

6- الفقرة التوضيحية.

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

- إشارة محافظ الحسابات إلى مقدرة المشروع على الاستمرار.
- وجود قيود على المبادئ، أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليه محافظ الحسابات.
- التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها, وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئي التقرير نحوها نظرا لأهميتها.[1]

7- توقيع المراجع.

يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع لمسؤولياته.

8- تاريخ التقرير.

يجب تأخير التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية.

والشكل التالي يوضح نموذج لتقرير محافظ الحسابات وفقا لما تتطلبه معايير المراجعة الدولية، ومن الجدير بالذكر أنّ هذه الصيغة تختلف من قطر لآخر تبعا للعرف المحاسبي والأحكام القانونية، وتتشابه هذه التقارير لا سيما من حيث احتواءها على فقرتين: فقرة النطاق وفقرة الرأي والتاريخ والتوقيع والتوجيه إلى الهيئة العامة للمساهمين، وغير ذلك. [2]

1 حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، مرجع سابق، ص: 19.

2 خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن-الطبعة الأولى،2012، ص: 52.

الشكل رقم 01.01: التقرير النظيف النموذجي

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة .....

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

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

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

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

.....

في ...../...../..... العنوان .....

المصدر: حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، مرجع سابق، ص: 20.

ثانياً: أنواع التقارير.

هناك عدّة أنواع وتقسيمات وتصنيفات للتقارير التي يعدّها محافظ الحسابات وكل حالة لها خاصيتها ونذكر منها:[1]

- من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى: تقارير عامة، تقارير خاصة.

1- التقرير العام:

يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أنّ ما جاء في التقارير المعدّة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا للشروط المنصوص عنها قانونيا وكذلك عاكساً الصورة الحقيقية لوضعية الشركة و وجب على التقرير العام أن يكون مستوفيا جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصداقية والحجية أمام قارئيه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة الشركة لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام، إذ وحسب بعض الفقه الفرنسي (16) يوما تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات.

2- التقرير الخاص: إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديداً منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرار للشركاء والمساهمين، الأمر الذي يجعله "بصفته رجل مهنة " يبدي رأيه في هذه المعاملات وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن : الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة، مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماج الشركة العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة وعن المصادقة، فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن له أن ينوّه على بعض التحفظات وتكون هذه التحفظات محل إعلام لكل أعضاء الشركة، وفي الحالات التي يجد فيها أنّ القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليل قراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب.

---

1 طيطوس فتحي، مجلة محافظ حسابات في الجزائر، ملخص دفاتر السياسة والقانون، جامعة الدكتور الطاهر مولاي سعيدة، العدد التاسع، جوان 2013، ص ص: 42،43.

- من حيث أنوع الرأي ينقسم إلى: التقرير النظيف، التقرير السالب، التقرير المتحفظ وتقرير عدم إبداء الرأي.

1- التقرير النظيف: يصدر محافظ الحسابات رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

- أن القوائم المالية قد أُعدّت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرّر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.[1]

2- التقرير السالب: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد محافظ الحسابات من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها. ويعتبر الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات.

3- التقرير التحفظي: يعني الامتناع عن إبداء الرأي أي أن محافظ الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل محافظ الحسابات تفرض عليه من إدارة المؤسسة وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة الأرصدة؛

---

1 بوبكر زريق، تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودة التقارير المالية (دراسة حالة من خلال الاستبيان)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2015/2014، ص ص: 19،20.

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضا؛
- في حالة قيام زميل آخر لمحافظ الحسابات بتدقيق بعض القوائم المالية في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- عندما يتعذر على محافظ الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك، غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها. [1]
- من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى: تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة.
- حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى: تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

ثالثاً: أهمية وخصائص تقارير محافظ الحسابات.

سنحاول في هذا الجزء توضيح أهم النقاط الناتجة عن إعداد التقارير من طرف محافظ الحسابات وكذا أهم الخصائص عند إعدادها:

1- أهمية تقرير محافظ الحسابات.

تنبع أهمية تقرير محافظ الحسابات كونه يعدّ الوسيلة التي يستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، أما بالنسبة للمستفيدين من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، ونظرا لأهمية تقرير المدقق فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول

1 المرجع نفسه، ص:20.

تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير و تنبع أهميته في: [1]

- يعتبر تقرير محافظ الحسابات الوثيقة المكتوبة التي لابدّ من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.
- إنّ هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث أنّ عملية المراجعة تتيح التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي ومن ثم يكون التقرير بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل التدقيق.
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق (المنتج النهائي لعملية التدقيق).

ومما سبق نجد أن تقرير محافظ الحسابات يعتبر مهماً للفئات التالية:

أ- المستثمرون الحاليون والمتوقعون: حيث أنه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.

ب- إدارة المؤسسة: حيث أنه يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المنشأة للمهام الموكلة إليها.

ج- الدائنون (الموردون): حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.

د- المقرضون: حيث إن تقرير محافظ الحسابات يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.

هـ- المدينون (العملاء): يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.

و- الجهات الحكومية: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الحركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

---

1 – فاطمة الزهرة عمار، مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة حالة، مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/2013، ص ص:65،66.

ز- المجتمع: حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليه. [1]

2- خصائص تقرير محافظ الحسابات.

يعتبر تقرير محافظ الحسابات حلقة الوصل بينه وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها ومن الطبيعي أن يفترض مدقق الحسابات وهو بصدد إعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة وبالقوائم المالية العادية وبالعمليات التجارية الأساسية، ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود. نستطيع أن نوجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير كالآتي: [2]

1.2- الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقد التركيز.

2.2- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

3.2- الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

4.2- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنّى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

5.2- الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6.2- الصدق والأمان: يجب أن لا يكون محافظ الحسابات متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يضع النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

---

1 المرجع نفسه، ص: 67.

2 نجوى عبد الصمد، كتاب ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، النشر دار الهدى، الجزائر،2022، ص: 66.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها.

تعد القوائم المالية لأي مؤسسة الخطوة الأخيرة في سلسلة المحاسبة المالية والتي تهدف إلى تصنيف وقياس أنشطتها الاقتصادية المختلفة خلال فترة معينة، فما هو مفهوم القوائم المالية وما الهدف منها وأهم خصائصها.

المطلب الأول: القوائم المالية، أهدافها وخصائصها.

نحاول في هذا المطلب التعرف على مفهوم القوائم المالية والهدف من إعدادها وأهم الخصائص التي تتميز بها.

أولاً: مفهوم القوائم المالية.

هناك العديد من التعاريف نذكر منها: " هي عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة نشاط المؤسسة أو مركزها المالي عن فترة مالية سابقة أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مستقبلية". [1]

وتعرف كذلك: " بأنها المصدر الأساسي للمعلومات المالية والتي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين، وتعتبر إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعدادها والتي يجب أن تراعي احتياجات هؤلاء المستخدمين حيث تقوم الإدارة بقياس وتلخيص وتصنيف وعرض

المعلومات المالية التي توضح نتيجة العمليات المالية التي قامت بها خلال فترة معينة" ومركزها المالي في نهاية الفترة في صورة قوائم مالية. [2]

وكما تعرف أيضا:" هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (04) أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الاشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية". [3]

وكذلك :"تعرف القوائم المالية بأنها بيانات تنظم بناء على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات المالية للشركة، وقد تظهر معلومات عن لحظة

---

1 حياد أحمودة، حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية، دراسة حالة بالمديرية العمالاتية للاتصالات بولاية إليزي مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات الماستر تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي السنة الجامعية 2015/2014، ص: 31.

2 سامح محمد رضا رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، الطبعة الثانية 2016م، ص:14.

3 الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007، العدد 74، المواد 26-27-28-29، ص: 05.

زمنية معينة، أو قد تساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية خلال مدة زمنية معينة".[1]

من هذه التعريفات نستخلص أن القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية والتي تعكس الوضعية المالية لأيّة مؤسسة بصورة صادقة ومعبّرة وعادلة، فكل عنصر من مكونات القوائم المالية لابد أن يكون معرفاً بصورة واضحة ودقيقة ومرتبة حسب الهدف من إعدادها فهناك قوائم تقيس الوضع المالي للمنظمة من حيث المديونية وأخرى تقيس صافي الدخل من حيث الإيرادات والمصروفات وهناك قوائم مالية تقيس تدفقات النقدية من تدفقات داخلة وأخرى خارجة، والكشوف المالية تشمل على:

- الميزانية؛
- قائمة الدخل؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكمّلة للميزانية وجدول النتائج.

ثانياً: الهدف من القوائم المالية.

الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات الكافية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية وهذا يهمّ المستخدمين في اتخاذ القرار، فالقوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنظمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية كما توضح قيام الإدارة بأداء المهام الموكلة إليها وإدارة الموارد المتاحة لها.

ويمكن عرض أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:

– تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي للمنشأة وذلك من خلال تقييم قدرة المنشأة على دفع استحقاقات الموظفين والموردين، مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض للمالكين، حيث من شأن هذه المعلومات أن تفيدنا في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية والتنبؤ بقدرة المنشأة على النجاح في التمويل الإضافي، وقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها المالية عند استحقاقها.

1 بشرى حسين محمد التوبي، عقيل دخيل الأعاجيبي، ميثم عبد كاظم الموسوي، كتاب محاسبة القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر، ص:17.

– تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر كافّة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن القوائم المالية تعكس إلى حدّ كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية (محاسبية).

– تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء المؤسسة ويقصد بها الربحية والتي تكون مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من الممكن أن تكون في المستقبل، كما أنّ التغيرات في الأداء مهمة لهذه الغاية، إن المعلومات حول الأداء مهمة في التنبؤ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة كما أنها مفيدة كذلك في الحكم على فعالية المنشأة في توظيف موارد أخرى.

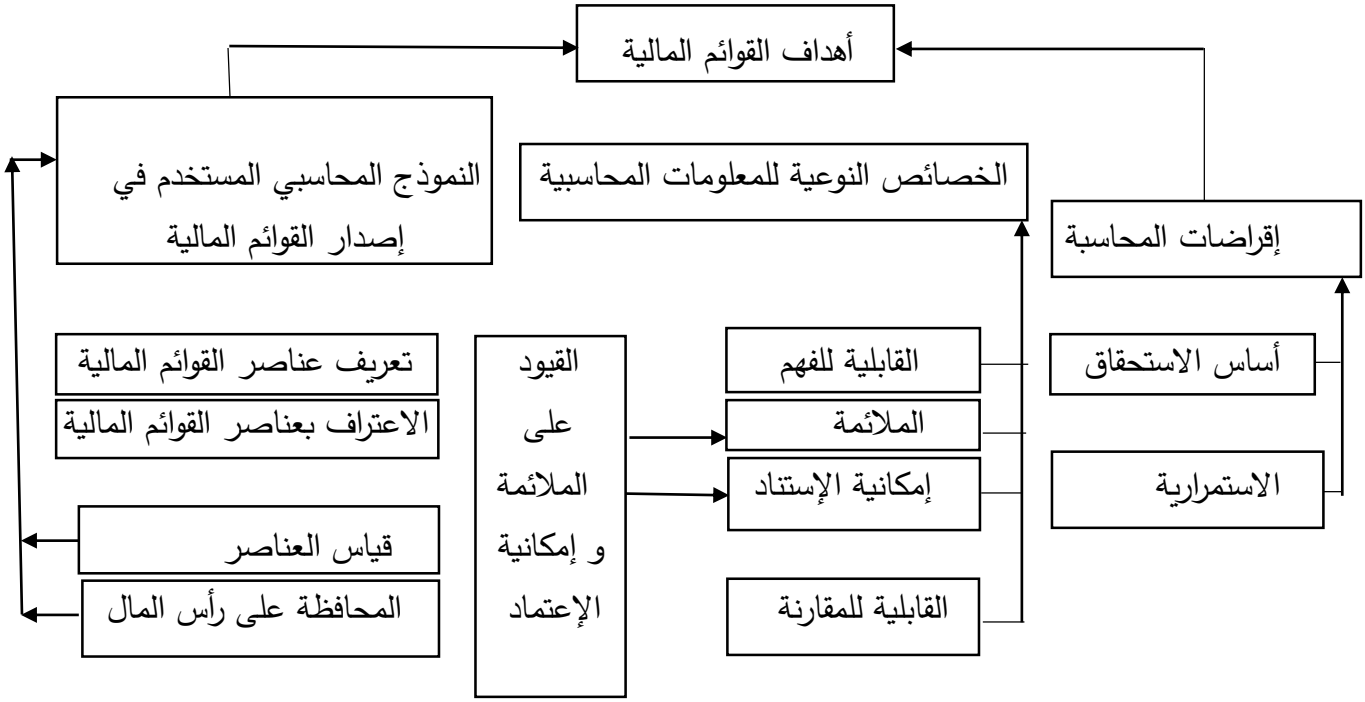
– تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم قرارات الاحتفاظ بالاستثمارات في المنظمة أو إحلال إدارة أخرى أو إبقاء على الإدارة السابقة.

– تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي، وهذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات المنظمة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير وكذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وحاجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

– تهدف إلى تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين .[1]

1 إسماعيل لشهب، ربيع باللموشي، نصيرة صحراوي، دور محافظ حسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية في الجزائر، دراسة عينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي التخصص محاسبة وتدقيق السنة الجامعية 2019–2020م، ص:24.

الشكل رقم 01. 02: أهداف القوائم المالية.



المصدر: أحمد نور، المحاسبة المالية القياس التقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر،2003،2004، ص:31.

ثالثاً: خصائص القوائم المالية.

تتمثل القوائم المالية الرئيسية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولزيادة منفعتها ترفق هذه القوائم بعدد من الإيضاحات أو الكشوفات التفصيلية، ولكي تعبّر هذه القوائم عن مدى صدق نتائج الأعمال والمركز المالي لا بد أن تمتاز بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة للمستخدمين، وبالتالي فإن تطبيق هذه الخصائص يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة وتتمثل أهم الخصائص الأساسية التي نصّت عليها معايير المحاسبة الدولية فيما يلي : [1]

1- الملائمة.

يجب أن تكون المعلومات المقدّمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متّخذي القرار فهي من جهة تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، ومن جهة أخرى تساعدهم على إجراء التنبؤات والتوقعات وهذا طبعا إذا قُدّمت في الوقت المناسب.

1 أمين السيد، أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص: 50.

2- الموثوقية.

المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء المادية والتحيّز و يمكن أن يعتمد عليها المستخدمين كونها تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تعبّر عنه، كما يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة الاعتراف بما يمكن أن يكون مضلّلا، وتساهم العوامل التالية في الموثوقية : [1]

- العرض الصادق؛
- تغليب المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- الحيادية؛
- الحيطة والحذر؛
- الاكتمال.

1.2- العرض الصادق: لكي تكون المعلومات موثوقة فإنها يجب أن تمثل المعلومات بصدق ما هو متعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية في القياس وفي توفير التقرير ويقصد به تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد تمثيل شكلي، ولكي يتوفر العرض الصادق يتطلب تجنّب نوعين من التحيّز وهما:

- التحيّز في عملية القياس.
- تحيّز الشخص القائم بعملية القياس.

2.2- تغليب المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني: لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا عن المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي تفيد صنّاع القرار فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدّمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس بمجرد شكلها القانوني وذلك لأن جوهر العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الاقتصادي ليس متطابقا مع تلك التي تظهر في العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الاقتصادي ليس متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني.

3.2- الحيادية: ويقصد بحيادية المعلومات عن خلوّها من التحيّز، والذي يؤثر على مستخدم المعلومات وعلى القرار الذي ينوي اتخاذه، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محدّدة سلفا.

---

1 براهيم منانة، مرجع سابق، ص:25.

4.2- الحيطة والحذر: ويقصد بها تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد لذلك لا بد من أن يجابه معدّي القوائم المالية حالة عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف.

5.2- الاكتمال: لكي تكون معلومات القوائم المالية موثوقة فإنها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن تجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.

3- القابلية للفهم.

ويقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات المعبّر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.[1]

4- القابلية للمقارنة والتماثل.

المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية تسمح للمستعمل القيام بالمقارنات لها مدلول في الوقت، وبين المؤسسات وتكون متناسقة بما فيه الكفاية لتحقيق المقارنة[2]

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية، مكوناتها، عناصرها، مستخدميها ومراجعتها.

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف السنوي أو الربع السنوي. حيث نص قانون 11/07 حسب المادة 25 منه ما يلي: تعدّ الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحقاً يبيّن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفّر معلومات مكمّلة عن الميزانية وحسابات النتائج.[3]

---

1 إسماعيل لشهب، ربيع باللموشي، نصيرة صحراوي، مرجع سابق، ص:24.

2 جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي) مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2014،2015، ص: 9.

3 اسماعيل ممي، خالد رشدان، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة شركة الزغبيات بالوادي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2015،2016، ص: 35.

أولاً: عرض القوائم المالية.

حدّدت معايير المحاسبة الدولية بشكل مفصل متطلبات العرض العادل للبيانات المالية التي تعدّها الشركات، ويعد المعيار الأول المعيار الذي حدّد الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بمكوناتها، كما أن لهذا المعيار أهمية كبيرة في طريقة معالجة موجودات والتزامات وحقوق الملكية للمنشأة وطريقة الإفصاح وإعداد القوائم المالية في مختلف المنشآت وصدر هذا المعيار في أفريل 1974 وأجريت عليه تعديلات كباقي المعايير الصادرة وكان آخر تعديل سنة 2005 فقد صمم أصلا لتحسين نوعية المعلومات المالية المعروضة، أي يهدف إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى.

1- أسس إعداد القوائم المالية.

نصّ المعيار المحاسبي الدّولي رقم (1) على عدّة أسس واعتبارات عامة يجب الانطلاق منها عند إعداد وعرض القوائم المالية وهي:

1.1- العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية.

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمنشأة، وفي حالات نادرة جدا قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللا، ونجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي:

- الإدارة قد توصّلت إلى أنّ القوائم المالية تعرض بشكل عادل، المركز المالي للمنشأة وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية؛
- الإدارة قد طبقت في كافّة النّواحي الماديّة المعايير المحاسبية الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل؛
- تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة؛
- الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشأة أو على الأصول والخصوم أو حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة .[1]

1 إسماعيل لشهب، ربيع باللموشي، نصيرة صحراوي، مرجع سابق، ص:29.

2.1- السياسات المحاسبية.

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحدّدة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتبعة بواسطة المنشأة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، لذلك يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحاً واضحاً لكافّة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعدادها.

3.1- فرض استمرارية المنشأة.

إعداد التقارير والقوائم المالية على أساس المنشأة مستمرّة، ما لم تكن هناك نيّة لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، وليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك عندما تكون الإدارة على علم أثناء تقييمها بحالات عدم التأكد المادية، أي تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرّة، فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد.

4.1- المحاسبة على أساس الاستحقاق.

يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها وليس عند استلام أو سداد النقدية وما في حكمها، أي يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها كما يتم الاعتراف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصّها من إيراد وتتحمّل بما يخصّها من أعباء.

5.1- مبدأ ثبات العرض.

عند تغيير أية سياسة محاسبية في السنة المالية، يجب الإشارة إلى ذلك في إيضاحات القوائم المالية المتممة للقوائم المالية، من ناحية الأسباب وأثر هذا التغيير على القوائم المالية.

6.1- مبدأ الحيطة والحذر.

قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الإنتاجي للمعدات والأصول، عدد المطالبات والكفالات التي يمكن أن تحدث، يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية أي تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد و أن لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصروفات.

7.1- القابلية للمقارنة.

يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة تغير أرقام المقارنة يجب الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات المتمّمة للقوائم المالية.

2- الاعتبارات العامة والهامة لعرض القوائم المالية.

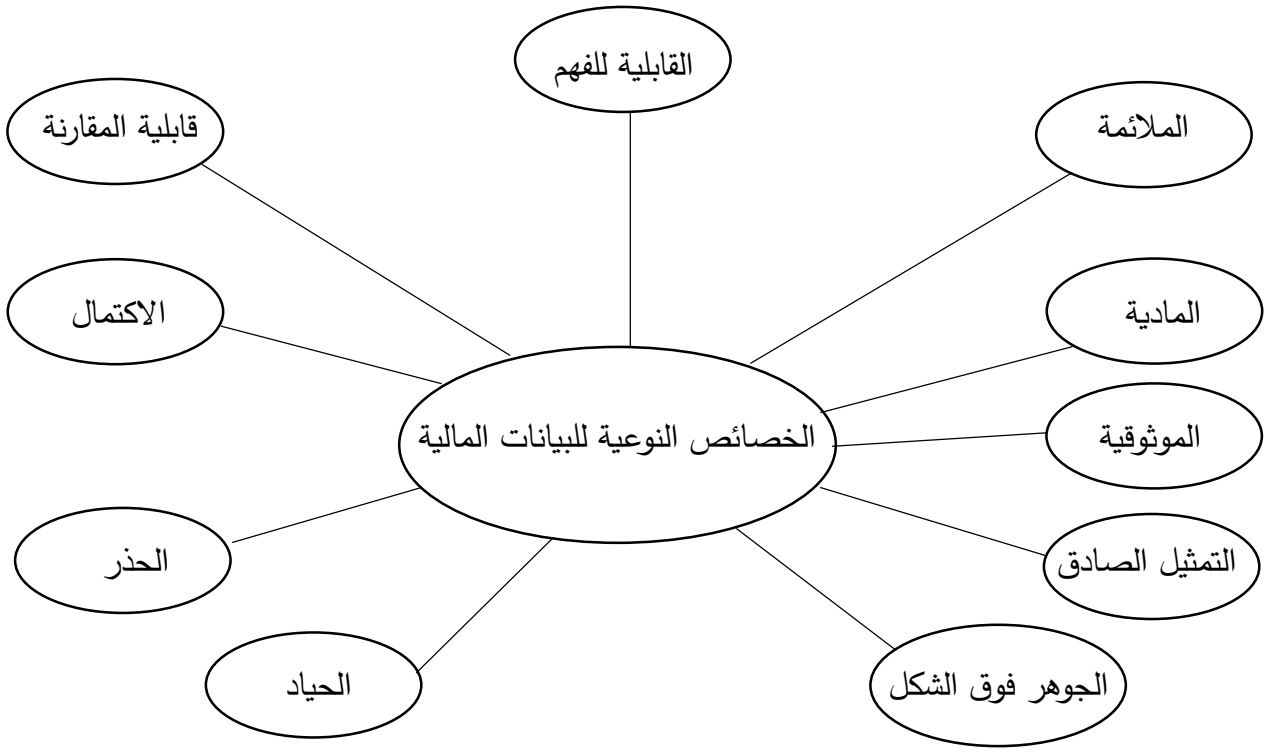
حدّد المعيار المحاسبي الدولي الأول بعض الاعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية يمكن ذكر بعضها فيما يلي :[1]

- تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لأهمية وجود هذه الجهات للرجوع إليها عند طلب أي توضيحات إضافة إلى أن وجود هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة؛
- ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الأعمال بشكل صحيح وتمثل جوهر الأحداث المالية؛
- ثبات عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية لأخرى، لتوفير إمكانية إجراء مقارنة لنتائج أعمال الشركة خلال فترات زمنية متعاقبة، ولا تخرج الشركة من التصنيف المعهود إذا طلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء تغيير؛
- تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية، وذلك استناداً إلى مفاهيم الأهمية النسبية للبند (تفصيل البند المهم وتجميع بنود أقل أهمية مع بنود أخرى) ويعتبر بنداً مهمّاً إذا كان حذفه أو عدم الإفصاح عنه سيؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتختلف أهمية البند على حسب طبيعة عمل وحجم نشاط الشركات؛
- منع إجراء أي مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات، ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي آخر أو كانت بنود الدخل والمصروفات المتعلقة بها لا تتمتّع بأهمية نسبية؛
- إن إجراء مقاصة على أسس غير موضوعية قد يؤثر أو يغير في عملية اتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط؛
- ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة وإجراء المقارنة.

1 إسماعيل لشهب، ربيع باللموشي، نصيرة صحراوي، مرجع سابق، ص:31.

مما سبق نلاحظ أن المعايير الدولية ساهمت في تطوير محتوى القوائم المالية، وقد ركّزت على خصائص جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية مع مراعاة الاعتبارات العامة عند التقديم.

شكل رقم 03.01: خصائص القوائم المالية.



المصدر: مأمون حمدان، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2008، ص:08.

ثانياً: مكونات القوائم المالية.

تعدّ المشروعات العديد من القوائم المالية، منها أساسية يجري إعدادها بصورة دورية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية ووفقا للقوانين ومعايير المحاسبة الدولية وتوصيات المنظمات المهنية ، وتتضمن القوائم المالية على ما يلي: [1]

1- قائمة المركز المالي:

يمكن تعريفها على أنها قائمة توفر معلومات عن مقدار الاستثمارات في أصول الشركات والتزامات الشركة لدائنها، إضافة إلى حقوق الشركات على الشركة وذلك في الفترة المالية المحدّدة بالسنة المالية، وهي تتكون من ثلاثة عناصر وهي كما يلي:

1.1- الأصول: هي موارد تسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث وعمليات ماضية ومن المتوقع أن ينجم عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ،وتنقسم الأصول إلى: [2]

- **الاصول المتداولة:** وهي الأصول التي يتم تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالي، مثل المخزون والمدينون.
- **الأصول الثابتة:** وهي الأصول التي تملكها المنشأة بغرض استخدامها في تشغيل أعمال المنشأة لا لغرض بيعها وعادة ما يكون عمرها الإنتاجي أكثر من سنة، مثل الأراضي والمباني والتي تعتبر أصول ملموسة أي لها وجود وكيان ملموس.
- **الأصول غير الملموسة:** وهي الأصول التي ليس لها وجود أو كيان مادي ملموس ولكن لها قيمة مثل شهرة المحل والعلامة التجارية.

2.1- الالتزامات: إن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنه يمثل تعهدا حاليا على الشركة، والتعهد يمثل واجباً أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محدّدة، ويمكن للالتزامات أن تطبق قانونا كنتيجة لعقد ملزم ومتطلب تشريعي، وهذا هو الحال عادة مثل المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها الشركة، كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة.[3]

3.1- حقوق الملكية: وهي الحصة المتبقية من أصول الوحدة بعد طرح التزاماتها وحقوق الملكية هي بنفسها حصص الملكية، وهي تنشأ من أجل الحق على الملكية

---

1 إسماعيل لشهب، ربيع باللموشي، نصيرة صحراوي، مرجع سابق، ص:31.

2 سامح محمد رضا رياض احمد، مرجع سابق، ص:21.

3 حياة أحمودة، مرجع سابق، ص:41.

وتنطوي على علاقة المشروع وملاّكه بصفتهم ملاّكا خلافا للمستخدمين والعملاء المقرضين، كما يمكن تعريفها على أنها حقوق حملة الأسهم في شركة المساهمة.

وتتكون حقوق الملكية من أسهم ورأس المال، رأس المال الإضافي المدفوع، ورأس المال الموهوب، الأرباح المحتجزة.

نتصفح الميزانية عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، تتكون من الأصول والالتزامات (الخصوم) أو الخسارة خلال فترة محاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وتضم الأصول: الأصول الجارية " المخزونات، الحسابات الجارية الزبائن وحسابات الخزينة ".

2- قائمة الدخل (نتيجة الأعمال).

هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الشركة خلال السنة المالية، ولا يؤخذ الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة، وعناصر قائمة الدخل هي:

1.2- الإيرادات:

تعرف الإيرادات بأنها الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل من الأصول، أو زيادة في هذه الأصول أو نقص في الالتزامات مما تنشأ عنها الزيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك.

2.2- الأعباء:

وهي النّقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات ناتجة عن الأصول أو استهلاكها، أو تحمّل لِلتزامات، مما ينشأ عنها نقصان في حق الملكية عدا المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك، ويوجد نوعين من النماذج التي تعرض من خلالها قائمة الدخل وهي:

- عرض حسب الطبيعة.
- عرض حسب الوظيفة.

3- جدول تدفقات الخزينة:

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء أساس لمستعملي القوائم المالية لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة، والمعلومات حول استعمال هذه الأموال، ويقدّم جدول تدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الموجودات المالية التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها.

1.3- تدفقات ناتجة عن الأنشطة التشغيلية:

تساعد بيانات التدفق النقدي من النشاط التشغيلي في تقييم السياسات المالية للشركة وبيان قدرتها على سداد القروض والمحافظة على القدرة التشغيلية للشركة، وكذلك بيان حجم النقدية المتولدة نتيجة ممارسة الشركة نشاطها لنشاط أساسي وسداد التوزيعات على الأسهم والوصول لصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، فإن من الضروري التقرير عن الإيرادات والمصروفات على الأساس النقدي، ويتم ذلك عن طريق استبعاد أثار الصفقات التي تتضمنها قائمة الدخل التي ينتج عنها زيادة أو تخفيض في النقدية.

2.3- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية: وهي الأنشطة المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي تدخل ضمن بنود والتي تعادل النقدية.

3.3- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل: وهي الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها الشركة.

4.3- تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص الأسهم: تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

ويقدّم جدول تدفقات الخزينة بطريقتين هما:

- **الطريقة غير المباشرة:** هي الطريقة التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات في المؤسسة ايجابيا أو سلبيا؛
- **الطريقة المباشرة:** هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيل أو التسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمارات أو العمليات المتعلقة بالتمويل الافتراضي بتسديد الرفع من رأس المال .[1]

4- قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية وتوفر أيضا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي .[2]

1 إسماعيل لشهب، ربيع باللموشي، نصيرة صحراوي، مرجع سابق، ص: 33.

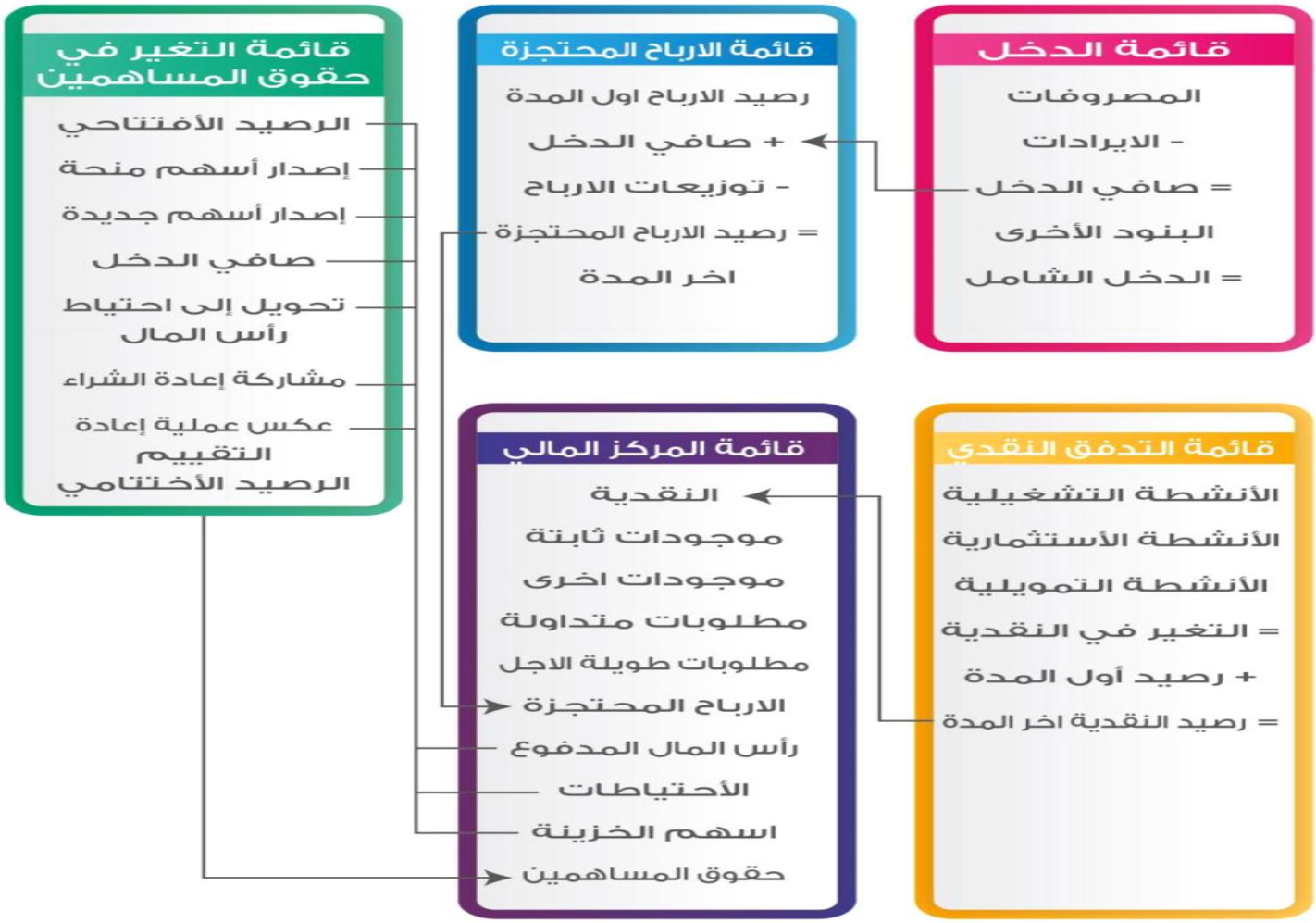
2 المرجع نفسه، ص: 33.

5- الملاحق :

يعتبر ملحق القوائم المالية مكمّلاً للعمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى، بحيث يتم فيه توضيح المعلومات الضرورية التي تمكننا من فهم الآتي:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كلّ التوضيحات لكل المخالفات؛
- المعلومات الضرورية المكمّلة من أجل فهم أحسن للميزانية، جدول حساب النتائج جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والمشتركة، والفروع والمؤسسة الأم والمعاملات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه المعاملات.

الشكل رقم 04.01: العلاقة بين القوائم المالية.



المصدر: بشرى حسين محمد التوبي، عقيل دخيل الأعاجيبي، ميثم عبد كاظم الموسوي، كتاب محاسبة القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر، ص: 45.

ثالثاً: عناصر القوائم المالية:

أَدرجت لجنة المعايير المحاسبية والمالية عشرة عناصر من القوائم المالية الأساسية، وهذه العناصر تؤلف لبنات البناء التي بنيت عليها البيانات المالية، وفيما يلي بيان لتلك العناصر، وهي كالآتي:

الجدول رقم 01.01. عناصر القوائم المالية.

ت	البيان
1	الموجودات: وهي الفوائد الاقتصادية المستقبلية المحتملة التي تم الحصول عليها أو التحكم فيها من قبل كيان معين نتيجة للمعاملات أو الأحداث الماضية.
2	المطلوبات: وهي التضحية المحتملة في المستقبل بالفوائد الاقتصادية الناشئة عن المطلوبات الحالية كيان معين لنقل الموجودات ،أو تقديم خدمات لكيانات أخرى في المستقبل نتيجة للمعاملات أو الأحداث الماضية.
3	حقوق المساهمين : وهي الفائدة المتبقية في موجودات الشركة والتي تبقى بعد خصم متطلباتها.
4	الاستثمارات من قبل المالكين: وهي الزيادات في صافي الموجودات لمشروع معين الناتجة من التحويلات إليها من كيانات أخرى ذات قيمة للحصول على أو زيادة مصالح الملكية (أو الأسهم) في ذلك. عادة ما يتم استلام الموجودات كاستثمارات من قبل المالكين، ولكن ما تم استلامه قد يشمل أيضا الخدمات أو الرضا او تحويل المطلوبات للمشروع.
5	التوزيعات من قبل المالكين: وهي النقص في صافي الموجودات لمشروع معين الناتجة من نقل الموجودات أو تقديم الخدمات أو تكبد الشركة للمطلوب لأصحابها. التوزيعات إلى أصحابها تقلل من حصص الملكية (أو حقوق الملكية) في مشروع معين.
6	الدخل الشامل: وهو التغيير في حقوق المساهمين (صافي الموجودات) للشركة خلال فترة ما من المعاملات وغيرها من الأحداث والظروف من مصادر غير مالك. ويشمل جميع الحقوق في الملكية خلال فترة، ما عدا تلك الناتجة عن استثمارات الملاك وتوزيعات لأصحابها.
7	الإيرادات: وهي تدفقات أو تحسينات أخرى لموجودات أي كيان أو تسوية مطلوبات (أو مزيج من الاثنين) خلال فترة من تسليم أو إنتاج البضائع ، تقديم الخدمات ، أو غيرها من الأنشطة التي تشكل الكيان الرئيسي أو المركزي مستمر العمليات.
8	النفقات : وهي التدفقات الخارجة أو غيرها من استخدام ما يصل من الموجودات أو كيان من المطلوبات (أو مزج من الإثنين معا) خلال فترة من تسليم او إنتاج البضائع ، مما يجعل الخدمات أو القيام بأنشطة أخرى تشكل الكيان المستمر الرئيسي أو العمليات المركزية .

9	المكاسب: وهي الزيادات في حقوق المساهمين (صافي الموجودات) من المعاملات الطرفية أو عرضية من كيان ومن جميع المعاملات الأخرى و غيرها من الأحداث والظروف التي تؤثر على كيان خلال فترة ما عدا تلك التي تنتج عن إيرادات أو استثمارات من قبل الملاك .
10	الخسائر: وهي النقص في حقوق المساهمين (صافي الموجودات) من المعاملات الطرفية أو عرضية من الكيان ومن جميع المعاملات الأخرى وغيرها من الأحداث والظروف التي تؤثر على كيان خلال فترة ما عدا تلك التي تنتج عن النفقات.

المصدر: بشرى حسين محمد التوبي، عقيل دخيل الأعاجيبي، ميثم عبد كاظم الموسوي، كتاب محاسبة القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر، ص:29.

رابعاً: مستخدمو القوائم المالية.

يتعدّد مستخدمو القوائم المالية وتتنوع احتياجاتهم، لذلك كان لا بدّ من عرض وتبويب القوائم المالية بطريقة مناسبة واستخدام مصطلحات بسيطة ليتمكن هؤلاء المستخدمين من الحصول على هذه الاحتياجات، ومن هؤلاء المستخدمين نجد أطرافاً داخلية وخارجية مصنفة كما يلي:[1]

1- الأطراف الداخلية.

وهي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة وتتمثل هذه الأطراف في:

1.1- الإدارة العليا: ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة؛

2.1- المستويات الإدارية: ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية؛

1 لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية:2015/2014، ص: 46.

3.1- الموظفين: يحتاج الموظفون إلى معلومات لمتابعة أعمال المؤسسة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب.

2- الأطراف الخارجية.

وهي الأطراف الخارجية عن المؤسسة وتتمثل في:

- **المالكون الحاليون والمستثمرون والسماسرة:** يرغب هؤلاء في معرفة المعلومات والنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة أعمال المؤسسة ومقارنتها بمؤسسات أخرى؛
- **المقرضون:** وهم المؤسسات المالية والمصارف، حيث يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح القروض ومعرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون؛
- **الموردون:** تساعد المعلومات المحاسبية الموردين على معرفة وضع ومدى نجاح المؤسسة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبونا للموردين؛
- **الجهات الحكومية:** وتشمل دائرة الضرائب ودائرة الإحصاء والسلطات القضائية والمخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة، وحساب الدخل القومي وفض النزاعات وتحليل النشاط الاقتصادي؛
- **نقابات العمال:** يهتم هؤلاء بخطط المؤسسة في الأجور والمكافآت ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد معاشاتهم؛
- **العملاء:** يهتم العملاء بمعرفة مستقبل المؤسسة ومدى قدرتها في إمدادهم بالسلع والخدمات؛
- **الجمهور:** يهتم الجمهور بمعرفة مستوى أرباح المؤسسات وأثرها على مستويات الأسعار والدخل القومي، كما يهتم الجمهور بالأداء الاقتصادي لجميع المؤسسات.[1]

1 المرجع نفسه، ص: 47.

خامساً: مراجعة عناصر القوائم المالية.

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبّرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الخطوات الآتية: [1]

1.5- **الكمال:** يعني كل العمليات المتعلقة به تم تسجيلها محاسبيا، فعلى المراجع أن يتأكد من صحة البيانات من سجلات الأصول أو من دفتر الأستاذ العام أو كشوف الجرد وميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالي، مع مراعاة التبويب الصائب للأصول والتأكد من أنه ليست هناك أي أصول لم تسجل وليس هناك أي بنود لم يفحص عنها؛

2.5- **الوجـــود:** يعنـــي الوجـــود الفعلـــي للعناصـــر الماديـــة، أي التحقـــق مـــن وجـــود الأصـــل والبحـــث عـــن أدلـــة وقـــرائن الإثبـــات فضـــلا عـــن الوجـــود الفعلـــي فـــي تـــاريخ إعـــداد المركـــز المـــالي للمؤسســـة وحتـــى يـــتمكّن المراجـــع مـــن وجـــود الأصـــل يجـــب أن يتّبع الإجراءات التالية:

- المعاينة الفعلية للأصول؛
- طلب الكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة بما تمتلكه المؤسسة من الأصول؛
- الحصول على شهادة من الإدارة؛
- الحصول على المصادقات.

3.5- **الملكـــية:** يعنـــي حـــق المؤسســـة فـــي كـــل عناصـــر الأصـــول والتزامهـــا بالنســـبة لعناصـــر الخصـــوم أي التحقـــق مـــن ملكيـــة الأصـــل للمؤسســـة فـــي نهايـــة الســـنة المالية، وقد يكون الأصل مؤجراً فعلى المراجع إتباع الإجراءات التالية:

– الاطـــلاع علـــى المســـتندات علـــى ســـبيل المثـــال فـــواتير الشـــراء، العقـــود، والتأكـــد من أنها صادرة باسم المؤسسة.

– الحصول على شهادات تفيد إثبات العقود النهائية وتسجيلها لديه.

4.5- **التقيـــيم:** أي كـــل الأرصـــدة المتعلقـــة بالعناصـــر تـــم تقييمهـــا بشـــكل ســـليم، وأن المؤسســـة تلتـــزم بالمبـــادئ المحاســـبية المتعـــارف عليهـــا أو معـــايير المحاســـبة

1 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، بن عكنون، الطبعة الثانية 2005، ص: 148.

الدولية، ولكي يتمكن المراجع من التحقق من صحة تقويم الأصل فعلى المراجع إتباع الإجراءات التالية : [1]

- الاطلاع على المستندات الخاصة بالشراء للتأكد من قيمة الأصل؛
- طلب شهادات من إدارة المؤسسة شاملة كافة الإضافات والمصروفات التي أدخلت على الأصول خلال السنة؛
- مراجعة حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات والتأكد من عدم شمولها أية إضافات.

5.5- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم ويتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم عرضها بصورة صحيحة في القوائم المالية ويرتبط هذا الهدف باتباع الإجراءات التالية:

- إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي؛
- استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع التسجيلات والمستندات المؤيدة لها؛
- التحقق من جميع العمليات الحسابية والتأكد من دقتها من خلال إعادة العمليات الحسابية مرة أخرى.

المطلب الثالث: معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر وما مدى فعاليته في تقييم جودة القوائم المالية.

يتضمن هذا المطلب عرض معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر والدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية.

أولاً: معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر.

تتعدّد معايير تقرير محافظ الحسابات بتعدّد المهام الموكّلة إليه وتشتمل على خمسة عشر معياراً نذكرها كالتالي: [2]

1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، بحيث يقوم بإعداد التقرير العام للتعبير عن الرأي ويبين أداء مهمته ويرسل هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

---

1 المرجع نفسه، ص: 148.

2 قرار مؤرخ في 05 شعبان عام 1434 هـ الموافق 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 24، ص:14.

2 - **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:** يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة وفق الأساسيات والمبادئ وكيفيات تطبيقها.

3 - **معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

4 - **معيار تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات:** ويتم إعداد كشف مفصّل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، ويعتبر هذا من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

5 - **معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** يفحص محافظ الحسابات جميع الإمتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية، وتتمثل الإمتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي هذا الكيان.

6 - **معيار التقرير حول نتيجة الخمس (5) سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة في المؤسسة:** يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي تطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة، ويتم عرض تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة وتعرض العناصر التالية:

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

7 - **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص، حيث يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

8 – **معيار التقرير حول استمرارية الحسابات:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، و يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات و يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي على التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

9 – **معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 % من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء على المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

10 – **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري، عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، ويتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال وتشمل على:

– المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، كيفيات تحديد سعر الإصدار.[1]

[1] www.chti2014.blogsport.com-23/01/2019-23h00

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيا ت تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- استنتاجات تشير للملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

11 – معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري، عند تخفيض رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، ويدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد من :

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.
- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

ويتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة حول الفحوصات المنجزة.
- خلاصات تتضمن ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

وعندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب للخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي.

– في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

– في حالة ما إذا نتج تخفيض في رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمسّ بالمساواة بين المساهمين.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار القيم المنقولة : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. [1]

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

– يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة الغير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عند استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

– يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

– يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا كيفيات تحديد سعر الإصدار لسندات رأس المال الواجب إصدارها.

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.

---

1 نصر الدين عيساوي، كتاب التدقيق المالي، مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار، حي بوصوف قسنطينة، ص: 196.

- يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.
- يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن البيانات التالية:

أ- أهداف تدخل محافظ الحسابات.

ب- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.

ج- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

14 - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة أخرى، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.[1]

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يحتوي على المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكيد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع والمساهمات وشركات للمراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والعمليات

1 www.chti2014.blogsport.com-23/01/2019-23h00

المرتبطة بها، وكذا المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة، خلال الدورة وذلك بإبراز:

- الاسم والمقر الاجتماعي، رأس المال الاجتماعي، الحصة المكتسبة في رأس مال الكيان، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الأجنبية عند الاقتضاء.

ولقد تزايدت أهمية هذه التقارير بتزايد حجم المشروعات سواء الخاصة أو الحكومية وغيرها من المشروعات غير الهادفة إلى الربح.

ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة وإصدار هذا التقرير، يختتم المراجع عمله ولكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلا إن ثبت إهماله في أداء واجباته المهنية.[1]

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- يجب أن يوضح التقرير تلك الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلى أخرى مقارنة بين هذه السنة والسنوات السابقة؛
- يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك؛
- يجب أن يبين التقرير رأي محافظ الحسابات على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع إعطاء رأيه على القوائم المالية يجب أن يذكر في التقرير أسباب ذلك.

وفي جميع الأحوال عندما يرتبط اسم محافظ الحسابات بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير توضيحاً قاطعاً لطبيعة عمل المحافظ ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

ثانياً: محافظ الحسابات ومدى فعاليته في تقييم جودة القوائم المالية.

يتضح الدور المحوري الذي يؤديه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية الخاص بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنّه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية، وكذا احترام

1 الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات العدد 24، ص: 14.

القوانين المعمول بها وجعلها تعكس صورة وفيّة لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي صحة وسلامة ودقّة هذه القوائم.

وكما يتضح أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كاف حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات المالية، حيث يقوم عادة محافظ الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن محافظ الحسابات ذو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة وفي ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوّع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات، ففي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة.

كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة حيث يعتبر رأي محافظ الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي محافظ الحسابات المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدّاً وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريفاً مع افتراض استقلال المراجع و اطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع محافظ الحسابات بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية. [1]

1 سمية مسيلي، مرجع سابق، ص: 32.

خلاصة:

من خلال ما سبق تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات هدفه الأساسي التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية الموجودة في القوائم المالية، والغرض من هذا الهدف إعداد تقرير يوضّح فيه رأيه الفنيّ والمحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية وذلك وفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها، ويشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايداً عن المؤسسة وبالتالي يكون محافظ الحسابات قام بخدمة جهات عديدة والتي تعتمد في اتخاذ قراراتها على محتوى البيانات المالية للمؤسسة نتيجة قيامه بفحص شامل لقوائمها المالية.

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

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

مركز الدراسات و الإنجاز العمراني

– تيارت– (URBA–TIARET)

تمهيد:

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

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى التعريف بالمؤسسة، نشاطها، محيطها، مخطط موقعها، عرض القوائم والتقارير المالية وتقرير محافظ الحسابات الخاص بها، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية.

المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة ومكتب محافظ حساباتها.

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة.

إنّ مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET) هو واحد من أهم المراكز الاستراتيجية المنبثقة عن الوكالة الوطنية للتعمير (A.N.U.R.B)، حيث تكمن مهمته الأساسية في توفير وأداء خدمات.

أولاً: نشأة المؤسسة.

أنشئ مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET) موجب المرسوم رقم 163-83 المؤرخ في 05 مارس 1983 و المتضمن إنشاء مركز الدراسات و الإنجازات العمرانية في تيارت، فهو مؤسسة عمومية اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في مؤسسة ذات أسهم، رأس ماله يبلغ 108.000.000,00 **دج** يبلغ تعداد عماله 199 نهاية سنة 2024 عامل يقع المقر الاجتماعي للمؤسسة بمدينة تيارت ص.ب 143.

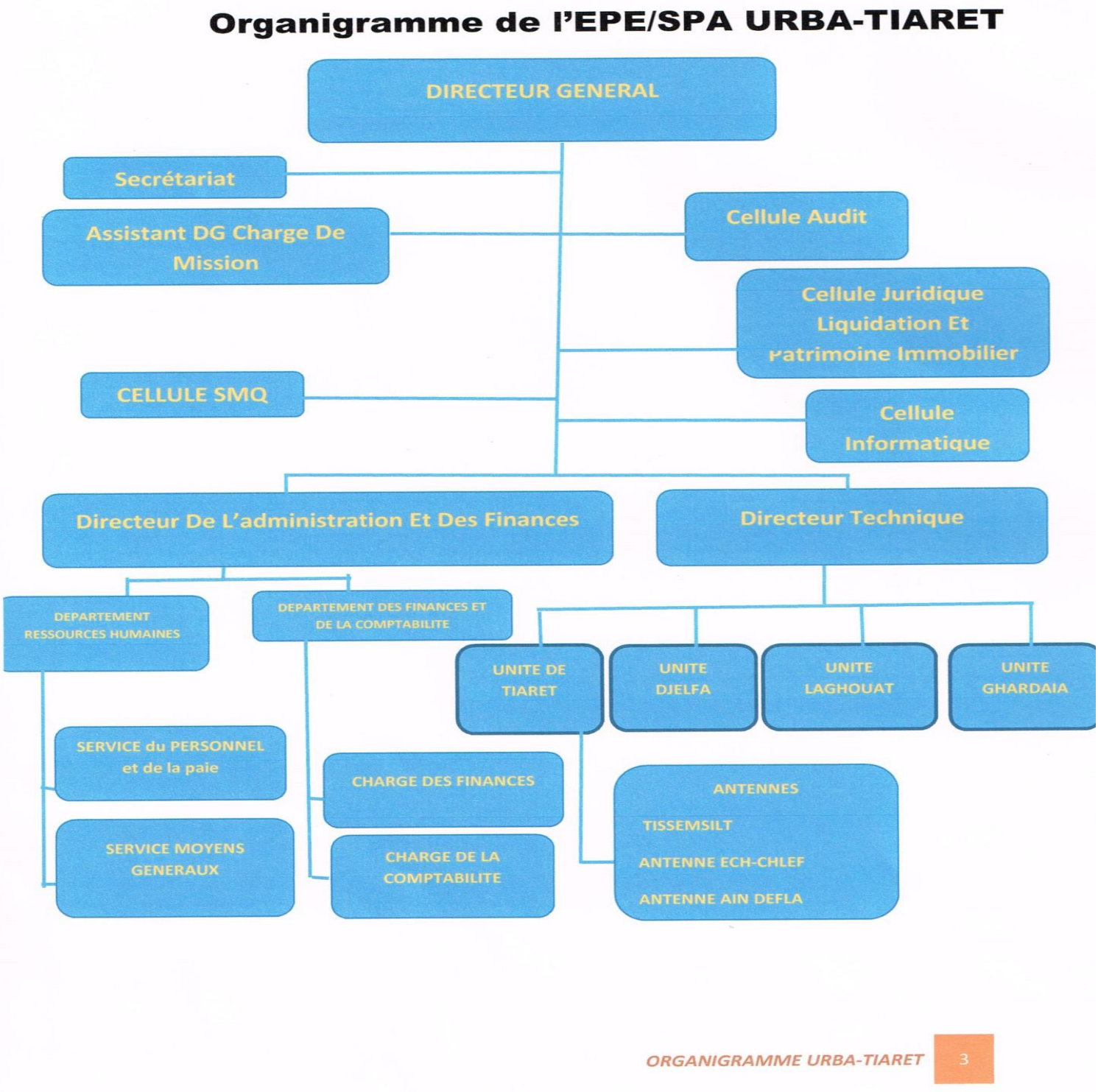
الشكل رقم 01.02: بطاقة فنية عن المؤسسة.

- **اسم المؤسسة وغرضها الاجتماعي:** مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET) .
- **الشـــــركة الأم:** الوكالة الوطنية للتعمير (A.N.U.R.B) .
- **الشكل القانوني :** مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي (SPA / EPE) .
- **رأس المال الاجتماعي :** شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي قدره 108 000 000,00 دج .
- **عدد العمال :** 199 نهاية سنة 2024.
- **رقم التسجيل التجاري :** 99/ب/422.188 .
- **الرقم الضريبي :** 0999.1404.2218827 .
- **عنوان ومقر المؤسسة :** حي الشهداء تيارت ص.ب 143، 14000 ولاية تيارت .
- **المقرات الرئيسية :** الجزائر / تيارت .
- **موقعها على الانترنت :** /urbatiaret@outlook.com EMAIL .

المصدر: من إعداد الطالبان، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

الشكل رقم 02.02: الهيكل التنظيمي لمركز الدراسات والإنجاز العمراني(URBA – TIARET) .



المصدر: المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

ثالثاً: دراسة الهيكل التنظيمي لمركز الدراسات والإنجاز العمراني(URBA – TIARET) .

1- المديريـــــة العامـــــة: وتتكـــون مـــن المـــدير العـــام والأمانـــة العامـــة، مســـاعد المـــدير العـــام خليـــة تســـيير الجـــودة، خليـــة المعاينـــة والتـــدقيق، خليـــة الشـــؤون القانونيـــة، خليـــة الإعـــلام الآلـــي، مديريـــة الإدارة والماليـــة، المديريـــة التقنيـــة، تقـــوم المديريـــة العامـــة تبعـــا لأربعـــة محاور.

- التوجهات الإستراتيجية الكبرى للمركز.
- تسيير المشاريع.
- تسيير الموارد البشرية.
- ضمان التنسيق.
- قسم الموارد البشرية من أهم وظائفه:
- التســـيير والتنســـيق الـــذي يعمـــل بصـــورة إيجابيـــة وفـــق منـــاهج مدروســـة لكـــل المـــوارد البشرية في المؤسسة.
- المتابعـــة والمراقبـــة فـــي مجـــال أنشـــطة وحـــدات المؤسســـة التـــي تتعلـــق بـــإدارة وتســـيير الموارد البشرية.
- العمل على التأكد من احترام وتطبيق القوانين التشريعية المتعلقة بالموارد البشرية.
- السعي قدما على تنظيم وتأطير الحوار الاجتماعي داخل المؤسسة.

2- قسم المالية و المحاسبية: تتجلى مهامه في ما يلي:

- إعداد التقارير المتعلقة بالمحاسبة و المالية.
- التنســـيق بـــين الإدارات المختلفـــة للمؤسســـة مـــن جهـــة و الإدارة العامـــة مـــن جهـــة أخـــرى بالسهر على تطبيق القرارات في الإطار القانوني، المحاسبي و المالي.
- تحقيق برنامج الصيانة لمجموع وسائل الإنجاز.

3- مصلحة الوسائل العامة: تتلخص أشغالها في:

- تحقيق برامج التموين على المستوى الخارجي والداخلي في أحسن الظروف (تكاليف، مدة، نوعية).
- المساهمة في تحقيق برامج الاستثمارات المرتبطة بوسائل الإنتاج.
- تسيير الذمة المالية على المدى البعيد (الاستلام، التسليم، الجرد، البيع، التنازل).
- تقديم كل الاحتياجات الضرورية المتعلقة بالنقل.
- إتاحة كل المواد الاستهلاكية (معدات وأدوات مكتبية، أدوات التنظيف الضرورية، معدات طبية، عتاد العمل والصيانة المخصص لجميع وحدات المؤسسة).
- تضمن وسيلة نقل العمال الدائمين، لاسيما الذين يعملون بصفة دورية.

4- الخلية القانونية.

تتلخص أشغالها في تقديم الاستشارات القانونية ودراسة جميع المشاكل والقضايا ذات الطابع القانوني التي تتعرض المؤسسة و وحداتها و العمل على إيجاد الحلول المناسبة لها وفق القوانين والتشريعات الجزائرية بالإضافة إلى التفاوض بشأن الصفقات.

5- المديرية التقنية.

تتجلى مهامها في ما يلي:

- تسيير وربط بصفة إيجابية لكل الموارد المتاحة.
- التأكد من تنسيق المخططات المعدة مع وحدات المؤسسة ومدى تطابقها مع أهداف المؤسسة على المدى البعيد.
- جمع وتحليل و تقييم مختلف تقارير العمل والتسيير في تقديمها في المدة والوقت المحدد.

رابعاً: مخطط موقع مكان التربص.

سوف نقوم برسم نبين فيه موقع مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET) في ولاية تيارت.

الشكل رقم 03.02: مخطط موقع مكان التربص.

المصدر: من إعداد الطالبان، المديرية العامة، المديرية التقنية، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

المطلب الثاني: التعريف بمحافظ حساباتها والخدمات التي يقدمها.

1- التعريف بالمكتب[1] مكتب محافظ الحسابات (.Commissaire Aux Comptes): **رباحي البشير.**

نشأ هذا المكتب بعد حصول محافظ الحسابات على الاعتماد من طرف الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب قرار اعتماد محافظ الحسابات رقم387 / وزارة المالية / المجلس الوطني للمحاسبة / 2019.

والمتواجد مقره: - Lotissement Gare Routière N° 08 ZERALDA – TIPAZA

2- خدمات مكتب محافظ الحسابات.

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

المبحث الثاني: عرض القوائم والتقارير المالية و تقرير محافظ الحسابات.

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى عرض القوائم والتقارير المالية لهذه المؤسسة في المطالب التالية:

المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية و جدول النتائج.

أولاً: عرض قائمة الميزانية.

تتكون الميزانية من شقين هما الخصوم والأصول وسوف نقوم بعرض كل من ميزانية الأصول وميزانية الخصوم.

1 وثائق خاصة مقدمة من طرف محافظ الحسابات.

1- الميزانية العامة للأصول في 2023/12/31.

الجدول رقم 1.2: الميزانية العامة للأصول.

جـــــــــدول الأصــــــــــــــــول				
الأصــــــــــــــــول	2023			2022
	الخـــام	اهتلاكـــات–أرصدة	الإجمـــالي	الإجمـــالي
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
فارق الشراء (ou goodwill)				
التثبيتات المعنوية	11 060 008,94	11 060 008,94	0,00	0,00
التثبيتات العينية				
الأراضي	26 743 500,00		26 743 500,00	26 743 500,00
البناءات	88 410 682,37	55 352 699,67	33 057 982,70	34 471 869,27
التثبيتات العينية الأخرى	224 227 790,64	161 725 000,16	62 502 790,48	68 999 667,67
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى				
التثبيتات الجاري إنجازها				
الثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة				
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	39 364 307,31		39 364 307,31	
الضرائب المؤجلة على الأصول	26 777 059,40		26 777 059,40	38 792 816,19
حسابات الإرتباط				
مجموع الأصول غير الجارية	416 583 348,66	228 137 708,77	188 445 639,89	169 007 853,13
الأصول الجارية				
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	14 091 963,37		14 091 963,37	15 349 993,21
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				
الزبائن	972 811 222,82	38 291 051,31	934 520 171,51	904 235 499,14
المدينون الأخرون	16 152 465,37		16 152 465,37	16 300 444,76
الضرائب	5 272 879,17		5 272 879,17	5 201 736,01
الأصول الأخرى الجارية				
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية				
أموال الخزينة	100 357 801,19		100 357 801,19	60 557 149,26
مجموع الأصول الجارية	1 108 686 331,92	38 291 051,31	1 070 395 280,61	1 001 644 822,38
المجموع العام للأصول	1 525 269 680,58	266 428 760,08	1 258 840 920,50	1 170 652 675,51

المصدر: القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

2- الميزانية العامة للخصوم في 2023/12/31.

الجدول رقم 2.2: الميزانية العامة للخصوم.

جـــــــــدول الـــــــــخـــــصـــــــــوم		
خـــــصـــــــــوم	2023	2022
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	108 000 000,00	108 000 000,00
مساهمات تعويضات الأراضي المو جودة في المنطقة الصناعية	428 000 000,00	428 000 000,00
تطهيرات الديون الجبائية من قبل الخزينة	28 700 000,00	28 700 000,00
رأس المال غير المطلوب		
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	174 838 120,58	174 838 120,58
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	21 220 562,45	-66 644 934,92
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	-117 339 303,68	-62 251 296,40
حصة الشركة المدمجة		
حصة ذوي الأقلية		
المجموع I	643 419 379,35	610 641 889,26
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	170 857 610,46	193 566 719,39
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)		
الديون الأخرى غير الجارية		
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	42 625 904,66	59 588 918,13
المجموع II	213 483 515,12	253 155 637,52
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	11 169 354,45	4 696 803,16
الضرائب	288 221 226,99	233 260 513,56
الديون الأخرى	102 547 444,59	68 897 832,01
خزينة الخصوم		
المجموع III	401 938 026,03	306 855 148,73
المجموع العام للخصوم (III+II+I)	1 258 840 920,50	1 170 652 675,51

المصدر: القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

ثانياً: جدول النتائج.

الجدول رقم 3.2: جدول النتائج.

جـــــدول حســـــــابـــــات الـــنـــتـــائـــج		
	2023	2022
الم بيعات و الم نتوجات الم لحقة	270 922 272,65	138 076 096,67
تغيرات الم خزونات و الم نتجات الم صنعة و الم نتجات قيد الصنع	-836 500,00	2 483 776,49
الإنتاج الم ثبت		
إعانات الإستغلال		
1- إنتاج السنة الم الية	270 085 772,65	140 559 873,16
الم شتريات الم ستهلكة	-6 072 010,63	-6 105 130,19
الخ دمات الخ ارجية و الإستهلاكات الأخرى	-19 266 299,34	-16 218 148,38
2- استهلاك السنة الم الية	-25 338 309,97	-22 323 278,57
3- القيمة الم ضافة للإستغلال (1-2)	244 747 462,68	118 236 594,59
أعباء الم ستخدمين	-178 779 004,03	-193 398 047,02
الضرائب و الرسوم و الم دفوعات الم ماثلة	-4 064 080,98	-2 076 982,65
4- إجم الي فائض الإستغلال	61 904 377,67	-77 238 435,08
الم نتجات العملياتية الأخرى	560 001,84	98 895,62
الأعباء العملياتية الأخرى	-2 169 528,42	-5 234 029,62
الم خصصات للاهتلاكات و الم ؤونات و خسارة القيمة	-26 803 650,74	-8 177 669,99
استرجاع على خسائر القيمة و الم ؤونات	1 588 977,05	2 358 023,80
5- النتيجة العملياتية	35 080 177,40	-88 193 215,27
الم نتوجات الم الية		
الأعباء الم الية	-1 833 858,16	-1 421 005,80
6- النتيجة الم الية	-1 833 858,16	-1 421 005,80
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	33 246 319,24	-89 614 221,07
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-10 000,00	-20 000,00
الضرائب الم ؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	-12 015 756,79	22 989 286,15
مج موع منتجات الأنشطة العادية	272 234 751,54	143 016 792,58
مج موع أعباء الأنشطة العادية	-251 014 189,09	-209 661 727,50
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	21 220 562,45	-66 644 934,92
عناصر غير عادية (منتجات) (يج ب تبيانها)		
عناصر غير عادية (أعباء) (يج ب تبيانها)		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة الم الية	21 220 562,45	-66 644 934,92

المصدر: القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

المطلب الثاني: عرض تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات حقوق الملكية.

أولاً: عرض تدفقات الخزينة.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8)، يوجد طريقتين لإعداد قائمة تدفقات الخزينة وهما الطريقة المباشرة وغير المباشرة، وأثناء قيامنا بالدراسة الميدانية قد تحصلنا على جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة فقط.

الجدول رقم 4.2: تدفقات الخزينة " الطريقة المباشرة "

جدول سيولة الخزينة

	2023	2022
تدفقات أموال الخ زينة الم تأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات الم قبوضة من عند الزبائن	225 113 388,43	268 540 740,08
الم بالغ الم دفوعة للموردين و الم ستخدمين	-162 783 678,62	-207 658 771,80
الفوائد و الم صاريف الم الية الأخرى الم دفوعة	-3 096 385,65	-4 002 031,70
الضرائب عن النتائج الم دفوعة		
تدفقات أموال الخ زينة قبل العناصر غير العادية	59 233 324,16	56 879 936,58
تدفقات أموال الخ زينة الم رتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)	-1 997 691,40	-5 022 777,64
صافي تدفقات أموال الخ زينة الم تأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	57 235 632,76	51 857 158,94
تدفقات أموال الخ زينة الم تأتية من أنشطة الإستثمار		
الم سحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-411 862,78
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		
الم سحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-7 543 239,51	
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات الم الية	12 817 367,61	
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات الم الية		
الخ صص و الأقساط الم قبوضة من النتائج الم ستلمة		
صافي تدفقات أموال الخ زينة الم تأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)	5 274 128,10	-411 862,78
تدفقات أموال الخ زينة الم تأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
الخ صص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات الم تأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى الم ماثلة	-22 709 108,93	-14 475 536,66
صافي تدفقات أموال الخ زينة الم تاتية من أنشطة التمويل(ج)	-22 709 108,93	-14 475 536,66
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات		
تغير أموال الخ زينة في الفترة (أ + ب + ج)	39 800 651,93	36 969 759,50
أموال الخ زينة و معادلاتها عند افتتاح السنة الم الية	60 557 149,26	23 587 389,76
أموال الخ زينة و معادلاتها عند إقفال السنة الم الية	100 357 801,19	60 557 149,26
تغير أموال الخ زينة خلال الفترة	39 800 651,93	36 969 759,50
الم قاربة مع النتيجة الخ اسبية	18 580 089,48	103 614 694,42

المصدر: القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

ثانياً: قائمة تغيرات حقوق الملكية.

انطلاقا من التقارير المالية للمؤسسة لسنة 2023 تم الحصول على الجدول التالي:

الجدول رقم 5.2: تغيرات حقوق الملكية (تغيرات الأموال الخاصة).

جـــــــدول تـــــغـــــيـــــر الأمـــــــوال الـــــخـــــاصـــــــة

	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2021	108 000 000,00	0,00	0,00	0,00	569 286 824,18
تغيير الطريقة المحاسبية 2022					0,00
تصحيح الأخطاء الهامة 2022					0,00
إعادة تقييم التثبيتات 2022					0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج 2022					0,00
الحصص المدفوعة 2022					0,00
زيادة رأس المال 2022					0,00
صافي نتيجة السنة المالية 2022					-66 644 934,92
الرصيد في 31 ديسمبر 2022	108 000 000,00	0,00	0,00	0,00	502 641 889,26
تغيير الطريقة المحاسبية 2023					0,00
تصحيح الأخطاء الهامة 2023					11 556 927,64
إعادة تقييم التثبيتات 2023					0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج 2023					0,00
الحصص المدفوعة 2023					0,00
زيادة رأس المال 2023					0,00
صافي نتيجة السنة المالية 2023					21 220 562,45
الرصيد في 31 ديسمبر 2023	108 000 000,00	0,00	0,00	0,00	535 419 379,35

المصدر: القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى معرفة الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات قبل إعداد تقريره النهائي، إضافة إلى تقرير حول أصول وخصوم المؤسسة، وتقارير مالية أخرى.

المطلب الأول: إجراءات محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة.

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

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

أولاً: إجراءات التحقق من الأصول.

- تتمثل الإجراءات المرتبطة بالتحقق من الأصول فيما يلي:

1- إجراءات التحقق من الأصول الثابتة.

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

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

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

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

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

- الإطلاع على مستندات وعقود الشراء التي تبين ثمن شراء الأصل الثابت؛

- فحص جميع المستندات التي تبين المصاريف المرتبطة بجعل الأصل صالح للاستعمال لأول مرة؛
- فحص أعباء الإهتلاك.

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

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

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

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

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

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

- حضور وملاحظة الجرد الفعلي للمؤسسة.
- اختبار الكمية والأسعار؛
- فحص جودة الأصناف؛
- مقارنة نتائج الجرد الفعلي مع الأرصدة الظاهرة ببطاقات المخزون؛
- مراجعة المشتريات والمبيعات.
- التحقق من البضاعة في المخازن.
- فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعير.
- حساب معدل دوران المخزون.
- مراجعة الإجراءات المتبعة بالنسبة لجرد المخزونات.
- التحقق من سلامة التسجيل في القوائم المالية.

3- إجراءات التحقق من حسابات المدينين.

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

-تتبع العمليات الخاصة بالمدينين من القيد الأولي إلى الترصيد في ميزان المراجعة والميزانية؛

-التحقق من المستندات التي تثبت عملية البيع، الفاتورة، أمر البيع.

-التحقق من مجاميع يومية المبيعات ومن صحة ترحيلها إلى دفتر الأستاذ والدفاتر المحاسبية الأخرى.

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

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

4.3- الجرد المادي لأوراق القبض والتحقق من التسجيل السليم لأوراق القبض.

ثانياً: إجراءات التحقق من الخصوم:

ويمكن توضيح ذلك من خلال التطرق إلى ما يلي:

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

1- إجراءات التحقق من الالتزامات:

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

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

- **التحقق من أوراق الدفع:** يتحقق محافظ الحسابات من أوراق الدفع وذلك من خلال الحصول على كشف تحليلي بأوراق الدفع يتضمن أرصدة أول المدة، الأوراق الجديدة، الأوراق المسددة آخر المدة، حيث يقوم المحافظ الحسابات بمقارنة أرصدة آخر المدة بما هو مسجل في ميزانية مراجعة السنة الماضية ومقارنة أوراق الدفع الجديدة مع يومية أوراق الدفع، ومطابقة الأوراق المسددة مع دفتر المدفوعات النقدية بالإضافة إلى الإطلاع على صور أوراق الدفع الموجودة في المؤسسة والحصول على مصادقات من صاحبي الأوراق، وفي حالة وجود أوراق دفع ملغاة على محافظ الحسابات أن يطلع على هذه الورقة ويتأكد من إلغائها عن طريق ختمها.

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

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

2.1- إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة الأجل: يتم ذلك عن طريق ما يلي:

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

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

- **التحقق من القروض طويلة الأجل:** للتحقق من عنصر القروض طويلة الأجل على محافظ الحسابات أن يتحصل من المؤسسة على كشف تفصيلي بالقروض طويلة الأجل ومطابقة مجموع هذا الكشف مع حسابات القروض بدفتر الأستاذ، والاطلاع على عقد القرض ومطابقة الشروط الواردة مع المعلومات المدرجة بالكشف، كما يترتب على محافظ الحسابات إرسال مصادقات للجهات المانحة للقرض ومراجعة القروض المسددة خلال السنة، والفوائد المتعلقة بهذه القروض خلال الفترة.

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

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

1.2- التحقق من رأس المال: للتحقق من رأس مال الشركة على محافظ الحسابات مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية بما هو وارد في عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، وفي حالة زيادة رأس المال

يتحقق محافظ الحسابات من عملية الزيادة والطريقة التي تمت بها وذلك بالرجوع إلى عقد الشركة المعدل، بالإضافة إلى ذلك التحقق من استيفاء سجل ملكية الأسهم المملوكة لهم وقيمها الاسمية ومطابقة هذا الكشف مع البيانات المدونة بسجل ملكية الأسهم كما يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من صحة الإفصاح على بيانات رأس المال.

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

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

ثالثاً: إجراءات التحقق من المصروفات والإيرادات.

يمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

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

- التأكد من التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات مستنديا وحسابيا من أول قيد لها في اليومية ورحيلها وصولا للرصيد، كذلك فحص الترقيم التسلسلي لإيصالات البيع؛
- التأكد من أن جميع الإيرادات قد سجلت بالدفاتر وذلك باختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات؛
- التأكد من أن جميع الإيرادات التي سجلت قد حققت فعلا حيث أن الكثير من المؤسسات تقوم بتسجيل إيرادات غير موجودة فعلا من أجل إظهار نتائج أعمالهم ومركزها المالي بشكل أحسن كأن تقوم المؤسسة باستلام دفعات على الحساب من بعض عملائها على أن تقوم المؤسسة بإمدادهم بالسلع في فترات مستقبلية وتدرج إيرادات المبيعات ضمن مبيعات السنة الحالية، ولذلك يجب على المراجع التحقق من سياسة المؤسسة بخصوص نقطة تحقيق الإيراد.

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

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

- على محافظ الحسابات مراجعة المستندات والحسابات لعينة من المصروفات ومتابعة تسجيلها في اليومية وصحة ترحيلها وترصيدها في الحسابات الخاصة بها؛
- التأكد من صحة القيود الحسابية المتعلقة بالخصم على المبيعات وذلك بمراجعة مدفوعات العملاء.

2.2- التحقق من تطبيق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

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

المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول أصول وخصوم المؤسسة.

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

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

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

1- حسابات الأصول.

1.1- حسابات الأصول غير المتداولة الثابتة.

جدول رقم 6.2: حسابات الأصول غير المتداولة الثابتة.

التسمية	المبالغ من 2023/12/31	المبالغ من 2022/12/31	التطور في 2023/12/31 القيمة
الأصول غير الملموسة	11 060 008,94	11 060 008,94	0,00
أصول ثابتة	/	/	/
أراضي	26 743 500,00	26 743 500,00	0,00
مباني	88 410 682,37	88 410 682,37	0,00
الأصول المادية الأخرى	224 227 790,64	224 227 790,64	0,00
الأصول الملموسة			
الأصول الجارية			
الأصول المالية	39 364 307,31	/	+39 364 307,31
الأصول الضريبية المؤجلة	26 777 059,40	38 792 816,19	-12 015 756,79
إجمالي الأصول الخام	**416 583 348,66**	**389 234 798,14**	**+27 348 550,52**
الاستهلاك / انتكاسات	/	/	/
مجموع صافي الأصول	**416 583 348,66**	**389 234 798,14**	**+27 348 550,52**

المصدر: من إعداد الطالبان، القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

في نهاية سنة 2023 يظهر جانب الأصول بمبلغ قدره 348,66 583 416 دج بزيادة إجمالية تقدر بقيمة 550,52 348 27 دج من رصيد السنة المالية 2022، هذا التطور من خلال:

- الأصول المالية للشركة بمبلغ قدره 307,31 364 39 دج؛
- التغير في الضرائب المؤجلة بمبلغ قدره 756,79 015 12 دج.

2.1 - حسابات الأصول المتداولة.

جدول رقم 7.2: حسابات الأصول المتداولة.

التسمية	المبالغ من 2023/12/31	المبالغ من 2022/12/31	التطور في 2023/12/31 القيمة
مجموع المخزون الخام	14 091 963,37	15 349 993,21	-1 258 029,84
الذمم المدينة (عملاء)	972 811 222,82	918 872 714,91	53 938 507,91
ذمم مدينة أخرى	16 152 465,37	16 300 444,76	-147 979,39
الضرائب المماثلة	5 272 879,17	5 201 736,01	71 143,16
الخزينة	100 357 801,19	60 557 149,26	39 800 651,93
مجموع صافي الأصول	**1 108 686 331,92**	**1 001 644 822,38**	**92 404 293,77**

المصدر: من إعداد الطالبان، القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

- في نهاية سنة 2023 يظهر جانب الأصول بمبلغ قدره 331,92 686 108 1 دج بزيادة إجمالية تقدر بقيمة 293,77 404 92 دج مقارنة برصيد السنة المالية 2022 بمبلغ قدره 822,38 644 001 1 دج، هذا التطور من خلال:
- خلال سنة 2023 المخزونات والمنتجات قيد الصنع للمؤسسة تقدر برصيد 963,37 091 14 دج مقارنة برصيد 993,21 349 15 دج خلال سنة 2022 والتي سجلت نقصانا قدره 029,84 258 1 دج؛
- خلال سنة 2023 الذمم المدينة (عملاء) للمؤسسة تقدر برصيد 222,82 811 972 دج مقارنة برصيد 714,91 872 918 دج خلال سنة 2022 والتي سجلت زيادة قدرت بـ 507,91 938 53 دج؛
- خلال سنة 2023 الذمم المدينة الأخرى للمؤسسة تقدر برصيد 465,37 152 16 دج مقارنة برصيد 444,76 300 16 دج خلال سنة 2022 والتي سجلت نقصانا قدره 979,39147 دج؛
- خلال سنة 2023 الضرائب المماثلة للمؤسسة تقدر برصيد 879,17 272 5 دج مقارنة برصيد 736,01 201 5 دج خلال سنة 2022 والتي سجلت زيادة قدرت بـ 143,16 71 دج؛
- خلال سنة 2023 خزينة المؤسسة تقدر برصيد 801,19 357 100 دج مقارنة برصيد 149,26 557 60 دج خلال سنة 2022 والتي سجلت زيادة قدرت بـ 651,93 800 39 دج.

ثانياً: حسابات الخصوم:

1- رأس المال الخاص.

- يبين الجدول التالي تفصيل رؤوس الأموال الخاصة لمركز الدراسات و الإنجاز العمراني- تيارت -

جدول رقم 8.2: حسابات رؤوس الأموال الخاصة.

التسمية	المبالغ من 2023/12/31	المبالغ من 2022/12/31	التطور في 2023/12/31 القيمة
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	108 000 000,00	108 000 000,00	/
مساهمات تعويضات الأراضي الموجودة في المنطقة الصناعية	428 000 000,00	428 000 000,00	/
تطهيرات الديون الجبائية من قبل الخزينة	28 700 000,00	28 700 000,00	/
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	174 838 120,58	174 838 120,58	/
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	21 220 562,45	-66 644 934,92	87 865 497,37
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	-117 339 303,68	-62 251 296,40	-55 088 007,28
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**643 419 379,35**	**610 641 889,26**	**32 777 490,09**

المصدر: من إعداد الطالبان، القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

2- الخصوم غير المتداولة.

- يبين الجدول التالي تفصيل الخصوم غير المتداولة لمركز الدراسات و الإنجاز العمراني – تيارت -

جدول رقم 9.2: الخصوم غير المتداولة.

التسمية	المبالغ من 2023/12/31	المبالغ من 2022/12/31	التطور في 2023/12/31 القيمة
القروض و الديون المالية	170 857 610,46	193 566 719,39	-22 709 108,93
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	42 625 904,66	59 588 918,13	-16 963 013,47
مجموع الخصوم غير المتداولة	**213 483 515,12**	**253 155 637,52**	**-39 672 122,40**

المصدر: من إعداد الطالبان، القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

ملاحظات:

- المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا سجلت انخفاضاً مستحقاً وهذا من خلال تطبيق القاعدة الحسابية المرسلة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة والتي أثرت سلباً على المؤونة.

- القروض والديون المالية سجلت انخفاضاً مستحقاً وهذا من خلال تسديدها على ثلاث دفعات حيث قُدّر مبلغ الدفعة الواحدة بـ 768,33 237 7 دج.

3- الخصوم المتداولة.

- يبين الجدول التالي تفصيل الخصوم المتداولة لمركز الدراسات والإنجاز العمراني – تيارت –

جدول رقم 10.2: الخصوم المتداولة.

التسمية	المبالغ من 2023/12/31	المبالغ من 2022/12/31	التطور في 2023/12/31 القيمة
الموردون و الحسابات الملحقة	11 169 354,45	4 696 803,16	6 472 551,29
الضرائب	288 221 226,99	233 260 513,56	54 960 713,43
الديون الأخرى	102 547 444,59	68 897 832,01	33 649 612,58
مجموع الخصوم المتداولة	**401 938 026,03**	**306 855 148,73**	**95 082 877,30**

المصدر: من إعداد الطالبان، القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

- خلال 2023/12/31 الخصوم المتداولة سجلت زيادة قدرت بـ 877,30 082 95 دج مقارنة بوضعية 2022/12/31.
- خلال 2023/12/31 الموردون والحسابات الملحقة سجلت مبلغاً قدر بـ 354,45 169 11 دج.
- خلال 2023/12/31 الضرائب سجلت مبلغاً قدر بـ 226,99 221 288 دج.
- خلال 2023/12/31 الديون الأخرى سجلت مبلغاً قدر بـ 444,59 547 102 دج.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات حول مصاريف ومنتجات المؤسسة.

أولاً- حسابات المصاريف.

جدول رقم 11.2: حسابات المصاريف.

التسمية	المبالغ من 2023/12/31	المبالغ من 2022/12/31	التطور في 2023/12/31 القيمة
المشتريات المستهلكة	-6 072 010,63	-6 105 130,19	33 119,56
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	-19 266 299,34	-16 218 148,38	-3 048 150,96
أعباء المستخدمين	-178 779 004,03	-193 398 047,02	14 619 042,99
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	-4 064 080,98	-2 076 982,65	-1 987 098,33
الأعباء العملياتية الأخرى	-2 169 528,42	-5 234 029,62	3 064 501,20
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	-26 803 650,74	-8 177 669,99	-18 625 980,75
الأعباء المالية	-1 833 858,16	-1 421 005,80	-412 852,36
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-10 000,00	-20 000,00	10 000,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	-12 015 756,79	22 989 286,15	-35 005 042,94
مجموع المصاريف	**-251 014 189,09**	**-209 661 727,50**	**-41 352 461,59**

المصدر: من إعداد الطالبان، القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

- لوحظ في نهاية السنة المالية **2023** زيادة التكاليف مقارنة بسنة 2022 بمبلغ قدره 461,59 352 461 41 دج.

ثانياً: حسابات المنتجات

جدول رقم 12.2: حسابات المنتجات.

التسمية	المبالغ من 2023/12/31	المبالغ من 2022/12/31	التطور في 2023/12/31 القيمة
المبيعات و المنتوجات الملحقة	270 922 272,65	138 076 096,67	132 846 175,98
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	-836 500,00	2 483 776,49	-3 320 276,49
المنتجات العملياتية الأخرى	560 001,84	98 895,62	461 106,22
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	1 588 977,05	2 358 023,80	-769 046,75
مجموع المنتجات	**272 234 751,54**	**143 016 792,58**	**129 217 958,96**

المصدر: من إعداد الطالبان، القوائم المالية للمؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية العامة، مركز الدراسات والإنجاز العمراني (URBA – TIARET).

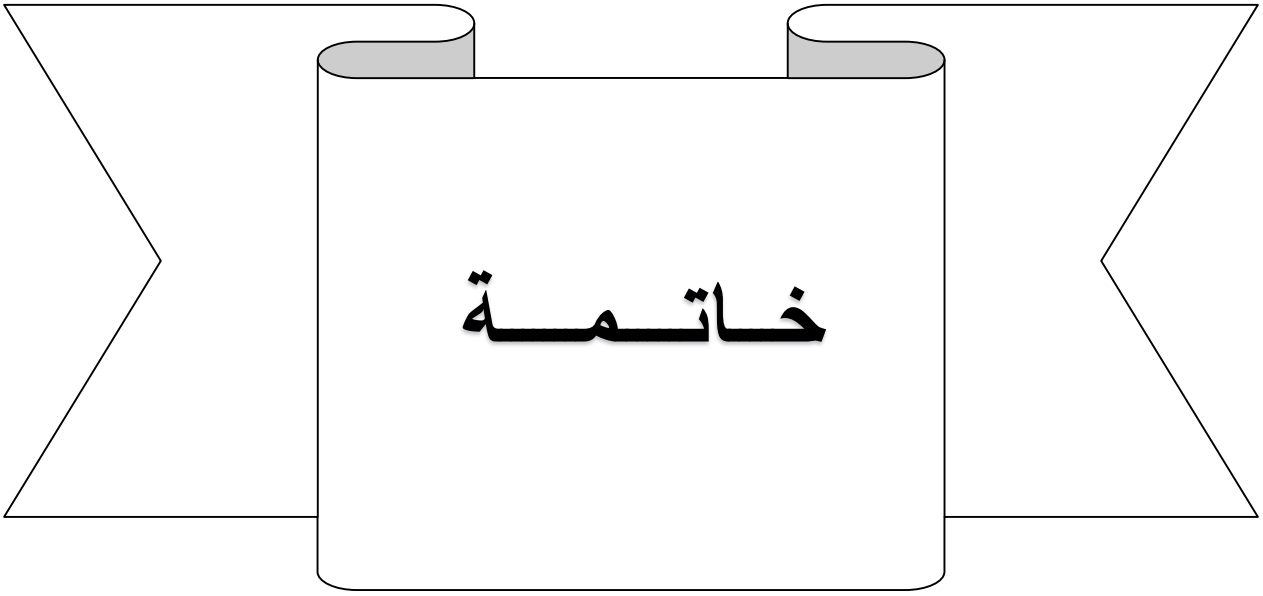
- لوحظ في نهاية السنة المالية **2023** زيادة المنتجات بقيمة قدرها 958,96 217 129 دج مقارنة بسنة 2022.

خلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة عن إشكالية الدراسة المتمثلة في الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز جودة القوائم المالية وجعلها تعبّر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

من أجل ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية حيث تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى القوائم والتقارير المالية لمؤسسة مركز الدراسات والإنجاز العمراني(URBA – TIARET)، حيث توصلت دراستنا إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في جودة هذه القوائم المالية، من خلال المصادقة على صحة هذه الحسابات وإبداء رأيه الفني والمحايد في تقريره النهائي.

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


خـاتـمـة

خاتمة:

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

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

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

النتائج:

أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:

1. يتمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات، وتظهر هذه الإستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن استقلاليه محافظ الحسابات والتزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية.

2. يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية والتي تنص على أن اعتماد المراجعة الخارجية تقوم على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما، من شأنه تعزيز الثقة في القوائم المالية، وجعلها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية.

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

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: نعم يتمتع محافظ الحسابات بالأمانة والكفاءة المهنية والإستقلالية التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد حول جودة القوائم المالية.

الفرضية الثانية: نعم يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية وهذا يعطي أريحية أكبر للمستخدمين الماليين للاستثمار في الشركة.

الفرضية الثالثة: نعم يلتزم محافظ الحسابات بإضفاء الموثوقية والجودة على القوائم المالية، بحكم الدراسة المستوفية التي أجراها على القوائم المالية للمؤسسة.

الفرضية الرابعة: نعم يكتشف الغش والتلاعبات في القوائم المالية وهذا من بين المهام الأساسية الموكلة إليه كطرف محايد.

الفرضية الخامسة: لا يصرح محافظ الحسابات ببعض الأخطاء الموجودة في القوائم المالية وهذا لعدم تأثيرها على جودتها.

اقتراحات:

- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من خالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات.
- زيادة تدعيم إستقلالية محافظي الحسابات لتعزيز الجودة والمصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها.
- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة.

- تشكيل لجان تهتم بفحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وتقارير محافظي الحسابات عنها، بغية التأكد من التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية والقوانين المعمول بها والتي تطبق في مراجعة القوائم المالية.
- إنشاء دورات وملتقيات وأيام تحسيسية علمية تدعو لتفعيل دور محافظ الحسابات في تعزيز جودة القوائم المالية.

أفاق الدراسة:

- أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الدولية على جودة القوائم المالية.
- مسؤولية محافظ الحسابات في الكشف عن الغش والاخطاء في القوائم المالية.
- دور أدلة الإثبات في الكشف عن الاخطاء والغش في القوائم المالية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

– المصادر والمراجع باللغة العربية

أ– القوانين والمراسيم:

- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10–01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، العدد 42.
- القانون التجاري 2010 المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ في 25 أفريل1993.
- المرسوم التنفيذي رقم 13–10، المؤرخ في 13 جانفي 2013، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (العدد 03) الصادر بتاريخ 16 جوان 2013.
- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم07–11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- قرار مؤرخ في 05 شعبان عام 1434 هـ الموافق 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 24.

ب– الكتب.

– إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات، الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2012.

– حولي محمد، حمانة كمال، تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، دار النشر زمزم ناشرون وموزعون2021، عمان، الأردن.

– علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية وتطبيق) الجامعة الأردنية، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة 2010.

– عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000/1990.

– خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان–الأردن–الطبعة الأولى،2012.

– نجوى عبد الصمد، كتاب ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، النشر دار الهدى، الجزائر،2022.

– سامح محمد رضا رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، الطبعة الثانية 2016م.

– بشرى حسين محمد التوبي، عقيل دخيل الأعاجيبي، ميثم عبد كاظم الموسوي، كتاب محاسبة القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر.

– أحمد نور، المحاسبة المالية القياس التقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر،2003،2004.

– أمين السيد، أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008.

– مأمون حمدان، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2008.

– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، بن عكنون، الطبعة الثانية 2005.

– نصر الدين عيساوي، كتاب التدقيق المالي، مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار، حي بوصوف قسنطينة.

ج – المذكرات والرسائل الجامعية.

- بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011.
- قليل الهادي، حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2018/2017
- وائل عبد اللاوي، تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة دراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014.
- سمية مسيلي، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولايتي المسيلة وبرج بوعريريج، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف – المسيلة– السنة الجامعية: 2018/2017.
- حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2018/2017.
- براهيم منانة، دور محافظ حسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاسنكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي التخصص علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، السنة الجامعية،2014/ 2015م.

- بوبكر زريق، تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودة التقارير المالية (دراسة حالة من خلال الاستبيان)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2015/2014.
- فاطمة الزهرة عمار، مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة حالة، مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/2013.
- حياد أحمودة، حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية، دراسة حالة بالمديرية العمالاتية للاتصالات بولاية إليزي مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات الماستر تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي السنة الجامعية 2015/2014.
- إسماعيل لشهب، ربيع باللموشي، نصيرة صحراوي، دور محافظ حسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية في الجزائر، دراسة عينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي التخصص محاسبة وتدقيق السنة الجامعية 2019-2020م.
- جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي) مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2015،2014.
- اسماعيل ممي، خالد رشدان، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة شركة الزغبيات بالوادي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2016،2015.
- لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية:2015/2014.

د - المجلات والدوريات.

- طيطوس فتحي، مجلة محافظ حسابات في الجزائر، ملخص دفاتر السياسة والقانون، جامعة الدكتور الطاهر مولاي سعيدة، العدد التاسع، جوان 2013.

هـ- المواقع الإلكترونية

www.chti2014.blogsport.com-23/01/2019-23h00

الملاحق

REBAHI Bachir
Expert-Comptable et Commissaire aux Comptes
Adresse du cabinet : Lotissement Gare Routière N° 08 ZERALDA

SPA EPE URBA TIARET

Cité des Chouhadas, route de Frenda BP 143 Tiaret

Rapport du Commissariat Aux Comptes

EXERCICE 2023

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

Adresse du cabinet : Lotissement Gare Routière N° 08 ZERALDA
RIB N° 00300434000177530010 BADR DOUERA/ Télé : 0661 22 20 92/ @:rebahibachir2012@yahoo.fr
Article d'imposition : 16.540.462.334 /NIF : 179.262.000.176.142/ NIS : 1.979.2620.00176.30

Monsieur Le Président de l'Assemblée Générale
Messieurs Les membres de l'Assemblée Générale
de l'URBA TIARET Spa

Objet : Rapport général d'expression d'opinion du Commissariat Aux Comptes de la Société EPE.SPA - URBA TIARET de l'exercice arrête au 31/12/2023.

Messieurs

En vue de la tenue de l'Assemblée Général Ordinaire, J'ai l'honneur de mettre à votre disposition, les documents suivants :

- Le rapport général ;
- Les rapports spéciaux ;
- Rapport technique ;
- Comptes sociaux.

Nos rapports sus cités ont été établis conformément au décret exécutif 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes de rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission notamment dans son article 2.

Je vous souhaite bonne réception et en restant à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations complémentaires que vous souhaitez me demander, je vous remercie de votre confiance et vous prie d'agréer, Mesdames, Messieurs, l'expression de ma haute considération.

Fait à Alger
Le 28/05/2023
Le commissaire aux comptes

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

Société SPA - URBA TIARET

I - Rapport Général
Exercice clos le 31/12/2023

Monsieur le Directeur Général ;
Mesdames, Messieurs les Membres de l'Assemblée Générale

En exécution de la mission en qualité de Commissaire aux Comptes, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1er janvier 2023 au 31 décembre 2023.

A) Rapport général d'expression d'opinion

J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour l'exercice 2023, arrêté avec un total de :

- bilan net (actif et passif) égale à **1 258 840 920,50 DA** (un milliard deux cents cinquante huit millions et huit cents quarante mille neuf cent vingt DA et 50 Centimes), et ;
- résultat déficitaire d'un montant de **21 220 562,45 DA** Vingt et un millions deux cent vingt mille cinq cent soixante deux Dinars Algériens et 45 centimes)

Ces comptes ont été établis conformément aux règles et principes comptables édictés par la loi N° 07-11 du 25 novembre 2007 portant SCF et ses textes subséquentes et arrêtés par le Conseil d'Administration au cours de sa réunion du 21/05/2024.

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables en Algérie, ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas des anomalies significatives, un audit consiste à examiner les éléments probants justifiant les données contenues dans les états financiers. Il consiste également, à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier le contenu et la présentation des états financiers ainsi que les informations fournis.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons collectés sont suffisants et appropriées pour fonder notre opinion.

Nous certifions que les comptes de la Société SPA - URBA TIARET tels qu'ils sont arrêtés au 31 décembre 2023, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise, sous réserve de la prise en charge des principales observations contenues dans les annexes du présent rapport.

Fait à Alger
Le 28/05/2023
Le commissaire aux comptes

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

Rapport technique (Tous les chiffres suivants sont arrêtés au 31/12/2023 et sont en DA)

Comptes du bilan de la réouverture
Le rapprochement des soldes de clôtures au 31/12/2022 et avec ceux de réouverture au 01/01/2023 n'affiche aucun écart, le total de ces comptes est de **1 534 413 067,61 DA.**

a) Actif non courant :

3-1 IMMOBILISATIONS :
Cette rubrique au 31/12/2023, présente un solde brut de **350 441 981,95 DA**, sans enregistrer aucun mouvement par rapport au solde au 31/12/2022, le détail s'explique ainsi :

Rubrique	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
Logiciels informatiques et assimilés	11 060 008,94	11 060 008,94	0
Terrains	26 743 500,00	26 743 500,00	0
Constructions	88 410 682,37	88 410 682,37	0
Installations techniques, matériel et outillage industriels	7 757 435,00	7 757 435,00	0
Autres immobilisations corporelles	216 470 355,64	216 470 355,64	0
	350 441 981,95	**350 441 981,95**	**0**

Les observations suivantes peuvent être formulées concernant l'inventaire physique des immobilisations :

- L'inventaire physique n'a pas été valorisé ;
- Il y a une insuffisance dans le rapprochement de l'inventaire physique, article par article, avec le fichier des immobilisations (inventaire comptable) ;
- La codification de l'inventaire physique immobilisations générée par le lecteur de code à barre diffère à celle de l'inventaire comptable chose qui rend le rapprochement entre les deux inventaires difficiles.

3-2 Prêts et autres actifs financiers non courants
D'un montant **39 364 307,31 DA** au 31/12/2023, dont un montant de **36 746 915,54 DA,** antérieur à l'exercice 2023, provenant de reclassement du compte « RETENUE DE GARANTIE SIEGE » de l'actif courant vers l'actif non courant.
Les observations suivantes peuvent être formulées :
- Il y a une analyse de ce compte ;
- Ce compte doit être assaini ;

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم0387/و م/م و م/2019

3-3 Impôts différés actif

D'un montant **26 777 059,4 DA** au 31/12/2023, l'impôt différé actif a augmenté de **12 015 756,79 DA** par rapport à la situation au 31/12/2022.

b) Actif courant :

Au 31/12/2023 l'actif courant de la société a enregistré une forte augmentation de **92 404 293,77 DA** par rapport à la situation au 31/12/2022.

Cette diminution est due principalement à la rubrique client.

Rubrique	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
Stocks et encours	15 349 993,21	14 091 963,37	-1 258 029,84
Clients (Bruts)	918 872 714,91	972 811 222,82	53 938 507,91
Autres débiteurs	16 300 444,76	16 152 465,37	-147 979,39
Impôts et assimilés	5 201 736,01	5 272 879,17	71 143,16
Trésorerie	60 557 149,26	100 357 801,19	39 800 651,93
Totaux	**1 001 644 822,38**	**1 108 686 331,92**	**92 404 293,77**

1- <u>Stocks et encours :</u>

Au 31/12/2023, la rubrique de stocks et encours présente un solde de **14 091 963,37 DA**, contre un solde de **15 349 993,21 DA** au 31/12/2022 en enregistrant une diminution de **1 258 029,84 DA.**

Les observations suivantes peuvent être formulées :

- Les prestations non encore achevées (Production stockées) affichent un montant de **13 665 770,60 DA** avec un pourcentage de 96% du total du stock provenant antérieurement à l'exercice 2023 qui n'est pas encore régularisée.
  Le compte « prestations non encore achevées » doit être assaini.

- L'utilisation par les équipes de comptage un listing au lieu d'utiliser des papillons de comptage conformément à la procédure d'inventaire des stocks
- Il y a une vente de terrain à l'entreprise ENPI SPA Résolution du conseil d'administration N° 01 du 24/12/2023.

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
اعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

Les observations suivantes peuvent être formulées :

- L'existence des états de rapprochement pour l'ensemble des comptes bancaires
- Les factures payées ne comportent pas la mention « Facture payées » ;
- Il y a les attestations de confirmation des solde établisses par les banques des pour tous les comptes ;

c) CAPITAUX PROPRES :

Les fonds propres de SPA - URBA TIARET au 31/12/2023 sont détaillés comme suit :

Rubrique	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	108 000 000,00	108 000 000,00	-
Apport de Compensation des Terrains Existants en Zones Industrielles	428 000 000,00	428 000 000,00	-
Assainissement par le Trésor Dettes Fiscales	28 700 000,00	28 700 000,00	-
Primes et réserves (Réserves consolidées)	174 838 120,58	174 838 120,58	-
Résultat net (Résultat part du groupe)	-66 644 934,92	21 220 562,45	87 865 497,37
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-62 251 296,40	-117 339 303,68	-55 088 007,28
Totaux	**610 641 889,26**	**643 419 379,35**	**32 777 490,09**

d) PASSIFS NON COURANTS :

Cette rubrique affiche un solde au 31/12/2023 de **213 483 515,12 DA** en enregistrant une diminution de **39 672 122,40 DA** par rapport au 31/12/2022, le détail se représente comme suit:

Rubriques	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
Provision pour indemnité de départ à la retraite (IDR)	59 588 918,13	42 050 904,66	-17 538 013,47
Provisions pour charges juridiques		575 000,00	575 000,00
Emprunts auprès des établissements de crédit D'Investissements	173 706 439,81	151 990 344,86	-21 716 094,95
Emprunts auprès des établissements de crédit de Formation	19 860 279,58	18 867 265,60	-993 013,98
Totaux	**253 155 637,52**	**213 483 515,12**	**-39 672 122,40**

Les observations suivantes peuvent être formulées :

- pour l'IDR, la diminution est due à l'adoption de la formule de calcul recommandée par le Conseil National de la comptabilité qui a impacté le montant total de la provision négativement
- pour l'emprunt, la diminution est due au remboursement par trois anuité pour un montant de 7 237 768,33 DA chacune

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

e) PASSIFS COURANTS

Au 31/12/2023 le passif courant de la société a enregistré une augmentation de **95 082 877,30 DA** par rapport à la situation au 31/12/2022 :

Rubrique	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
Fournisseurs et comptes rattachés	4 696 803,16	11 169 354,45	6 472 551,29
Impôts	233 260 513,56	288 221 226,99	54 960 713,43
Autres dettes	68 897 832,01	102 547 444,59	33 649 612,58
Totaux	**306 855 148,73**	**401 938 026,03**	**95 082 877,30**

1- Fournisseurs et comptes rattaches

Le solde de ce poste a affiché, au 31/12/2023, un montant de **5 287 790,49** DA.

Rubrique	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
Fournisseurs de stocks et services	4 506 804,13	10 979 355,42	-6 472 551,29
Fournisseurs d'immobilisations	189 999,03	189 999,03	0
	4 696 803,16	**11 169 354,45**	**-6 472 551,29**

L'analyse de ce compte à établir par fournisseur et par facture.

2- Impôts

Cette rubrique se détaille comme suit :

Rubrique	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
TVA Collectées sur Chiffre d'affaires Unité Laghouat	17 289 294,16	19 708 129,73	2 418 835,57
TVA Collectées sur Chiffre d'affaires Siege Tiaret	143 370 430,81	182 026 718,03	38 656 287,22
TVA Collectées sur Chiffre d'affaires Unité Djelfa	37 127 501,58	39 660 945,60	2 533 444,02
TVA Collectées sur Chiffre d'affaires Unité Ghardaia	11 779 094,35	18 478 684,35	6 699 590,00
TAP DUE Unité Laghouat	1 960 150,01	2 151 110,75	190 960,74
TAP DUE SIEGE TIARET	15 458 164,69	18 479 264,36	3 021 099,67
TAP DUE Unité Djelfa	3 738 066,48	3 938 075,23	200 008,75
TAP DUE Unité Ghardaia	1 500 249,04	2 029 164,04	528 915,00
Taxe d'Apprentissage	518 781,22	874 567,45	355 786,23
Taxe de Formation	518 781,22	874 567,45	355 786,23
Totaux	**233 260 513,56**	**288 221 226,99**	**54 960 713,43**

- Les soldes aux 31/12/2023 ne figurent pas sur un G50 normalisé.

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

3- Autres dettes :

Le poste autre dettes présente un solde de **68 897 832,01** DA qui est comme suit :

Rubrique	Solde au 31/12/2022	Solde au 31/12/2023	Variation
Clients créditeurs -avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir	22 941 191,00	22 391 191,00	-550 000,00
Personnel, rémunérations dues	13 400 345,68	26 311 651,10	12 911 305,42
Fonds des oeuvres sociales	9 086 258,60	13 330 802,98	4 244 544,38
Participation des salaries au résultat	31 720,92	31 720,92	0,00
Personnel, oppositions	7 861 200,00	7 850 300,00	-10 900,00
Sécurité sociale	11 867 067,19	25 408 997,80	13 541 930,61
Autres organismes sociaux	1 937 095,42	2 981 103,94	1 044 008,52
Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers IRG	1 441 313,32	3 802 036,97	2 360 723,65
Remb frais médicaux Mutuel	238,77	238,77	0,00
Charges A Payer (ANURB)	331 401,11	331 401,11	0,00
Charges A Payer C.A JETONS DE PRESENCE	0,00	108 000,00	108 000,00
	68 897 832,01	**102 547 444,59**	**33 649 612,58**

f) Les charges :

Les charges de **SPA - URBA TIARET** s'affichent comme suit :

Rubrique	2022	2023	Variation	%
Achats consommés	5 451 182,21	6 105 130,19	653 947,98	12%
Services extérieurs et autres consommations	14 657 681,26	16 218 148,38	1 560 467,12	11%
Charges de personnel	199 508 664,24	193 398 047,02	-6 110 617,22	-3%
Impôts, taxes et versements assimilés	4 791 133,15	2 076 982,65	-2 714 150,50	-57%
Autres charges opérationnelles	6 929 391,03	5 234 029,62	-1 695 361,41	-24%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	8 713 743,88	8 177 669,99	-536 073,89	-6%
Charges financières	4 811 829,52	1 421 005,80	-3 390 823,72	-70%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	20 000,00	20 000,00	100%
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-1 713 338,87	-22 989 286,15	-21 275 947,28	1242%
	243 150 286,42	**209 661 727,50**	**-33 488 558,92**	**-14%**

Il est à noter que les charges de l'exercice 2023 ont été diminuées avec un pourcentage moyenne de 14% due principalement à la constatation d'un impôt différé (produit), pour les exercices à venir, sur le résultat déficitaire de l'exercice 2022.

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
اعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

g) Produits :

Les produits de **SPA - URBA TIARET** s'affichent comme suit :

Rubrique	2022	2023	Variation	%
Ventes et produits annexes	138 076 096,67	270 922 272,65	132 846 175,98	96%
Variation stocks produits finis et en cours	2 483 776,49	-836 500,00	-3 320 276,49	-134%
Autres produits opérationnels	98 895,62	560 001,84	461 106,22	466%
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	2 358 023,80	1 588 977,05	-769 046,75	-33%
Totaux	**143 016 792,58**	**272 234 751,54**	**129 217 958,96**	**90%**

Il est à noter que les produits de l'exercice 2023 ont été augmentés avec un pourcentage moyenne de 90% ;

Le contrôle, par sondage, de certains prestation, nous a permis de constaté les observations suivantes :

Libellés	Montant	Observations
Etude POS centre ville DUAC Djelfa 06/23	7 036 268,91	**Absence PV**
Etude Suivi Lot 01 touggourt 6/23	4 885 000,00	**Absence PV**
Etude Suivi Lot 02 touggourt 6/23	4 710 000,00	**Absence PV**
Etude Améli urbaine Inguezam Ghard 6/23	5 017 000,00	**Absence PV** **Absence BE**
POS dhayah bendahou 06/23	5 040 000,00	**Absence PV**
Etude 37 ekaluptus 07/23	8 259 174,00	**Absence PV** **Absence BE** **Pas d'ODS de la phase facturée**
Etude Lot 02 POS 27 09/23	4 403 672,00	**Absence PV** **Absence BE** **Pas d'ODS de la phase facturée** **Facture n'est pas datée**
Etude POS 37 EKALUPTUS 10/23 (3eme Phase)	8 259 174,00	**Absence PV** **Absence BE** **Pas d'ODS de la phase facturée**

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
اعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

Bilan actif au 31/12/2023

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2022
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	11 060 008,94	11 060 008,94		
Immobilisations corporelles				
Terrainsx	26 743 500,00		26 743 500,00	26 743 500,00
Bâtiments	88 410 682,37	55 352 699,67	33 057 982,70	34 471 869,27
Autres immobilisations corporelles	224 227 790,64	161 725 000,16	62 502 790,48	68 999 667,67
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	39 364 307,31		39 364 307,31	
Impôts différés actif	26 777 059,40		26 777 059,40	38 792 816,19
TOTAL ACTIF NON COURANT	**416 583 348,66**	**228 137 708,77**	**188 445 639,89**	**169 007 853,13**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	14 091 963,37		14 091 963,37	15 349 993,21
Créances et emplois assimilés				
Clients	972 811 222,82	38 291 051,31	934 520 171,51	904 235 499,14
Autres débiteurs	16 152 465,37		16 152 465,37	16 300 444,76
Impôts et assimilés	5 272 879,17		5 272 879,17	5 201 736,01
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	100 357 801,19		100 357 801,19	60 557 149,26
TOTAL ACTIF COURANT	**1 108 686 331,92**	**38 291 051,31**	**1 070 395 280,61**	**1 001 644 822,38**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 525 269 680,58**	**266 428 760,08**	**1 258 840 920,50**	**1 170 652 675,51**

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 0387/و م/م و م/2019

Bilan Passif au 31/12/2023

LIBELLE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	564 700 000,00	564 700 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées	174 838 120,58	174 838 120,58
Ecart de réévaluationx		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (	21 220 562,45	-66 644 934,92
Autres capitaux propores - Report à nouve	-117 339 303,68	-62 251 296,40
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**643 419 379,35**	**610 641 889,26**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	170 857 610,46	193 566 719,39
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	42 625 904,66	59 588 918,13
TOTAL II	**213 483 515,12**	**253 155 637,52**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	11 169 354,45	4 696 803,16
Impôts	288 221 226,99	233 260 513,56
Autres dettes	102 547 444,59	68 897 832,01
Trésorerie passif		
TOTAL III	**401 938 026,03**	**306 855 148,73**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**1 258 840 920,50**	**1 170 652 675,51**

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 0387/و م م و م/2019

Compte de résultat de l'exercice 2023

LIBELLE	2023	2022
Ventes et produits annexes	270 922 272,65	138 076 096,67
Variation stocks produits finis et en cours	-836 500,00	2 483 776,49
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**270 085 772,65**	**140 559 873,16**
Achats consommés	-6 072 010,63	-6 105 130,19
Services extérieurs et autres consommations	-19 266 299,34	-16 218 148,38
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-25 338 309,97**	**-22 323 278,57**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**244 747 462,68**	**118 236 594,59**
Charges de personnel	-178 779 004,03	-193 398 047,02
Impôts, taxes et versements assimilés	-4 064 080,98	-2 076 982,65
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**61 904 377,67**	**-77 238 435,08**
Autres produits opérationnels	560 001,84	98 895,62
Autres charges opérationnelles	-2 169 528,42	-5 234 029,62
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-26 803 650,74	-8 177 669,99
Reprise sur pertes de valeur et provisions	1 588 977,05	2 358 023,80
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**35 080 177,40**	**-88 193 215,27**
Produits financiers		
Charges financières	-1 833 858,16	-1 421 005,80
VI-RESULTAT FINANCIER	**-1 833 858,16**	**-1 421 005,80**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**33 246 319,24**	**-89 614 221,07**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-10 000,00	-20 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-12 015 756,79	22 989 286,15
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**272 234 751,54**	**143 016 792,58**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-251 014 189,09**	**-209 661 727,50**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**21 220 562,45**	**-66 644 934,92**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**21 220 562,45**	**-66 644 934,92**

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
عضو رقم 0387 و م/م و م/2019

Tableau des flux de tresorerie de l'exercice 2023

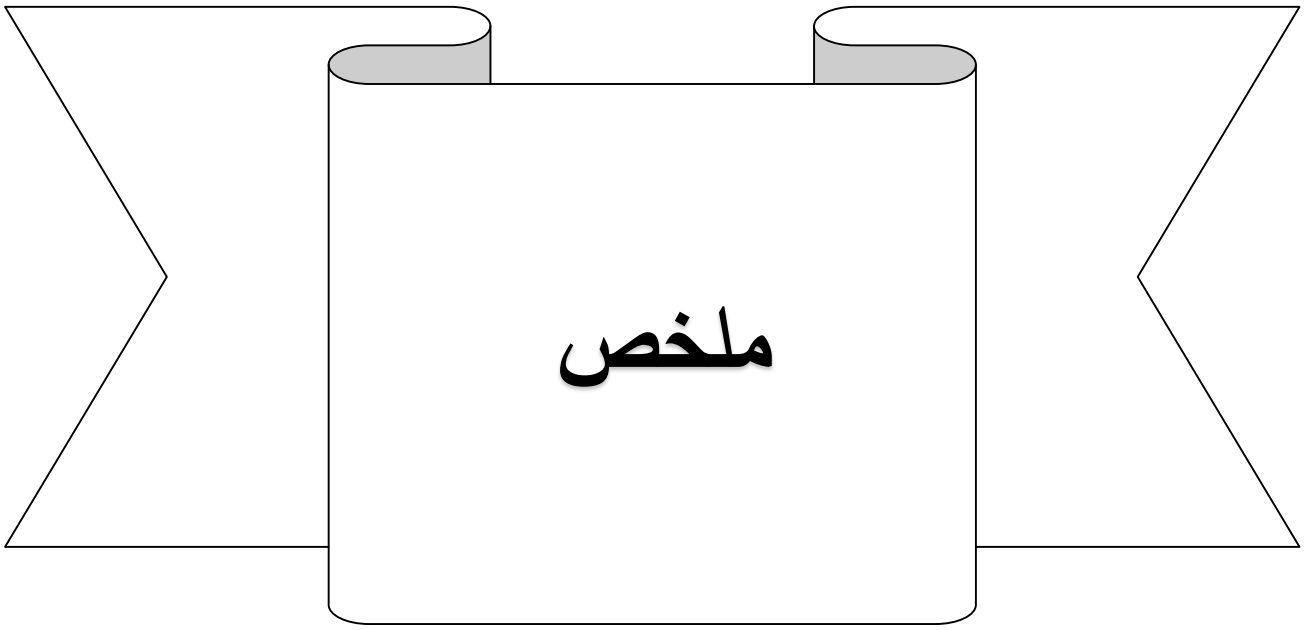
LIBELLE	2023	2022
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	225 113 388,43	268 540 740,08
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-162 783 678,62	-207 658 771,80
Intérêts et autres frais financiers payés	-3 096 385,65	-4 002 031,70
Impôts sur les résultats payés		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	59 233 324,16	56 879 936,58
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	-1 997 691,40	-5 022 777,64
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**57 235 632,76**	**51 857 158,94**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-411 862,78
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières	-7 543 239,51	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	12 817 367,61	
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et qoute-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**5 274 128,10**	**-411 862,78**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-22 709 108,93	-14 475 536,66
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	**-22 709 108,93**	**-14 475 536,66**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**39 800 651,93**	**36 969 759,50**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	**60 557 149,26**	**23 587 389,76**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	**100 357 801,19**	**60 557 149,26**
Variation de la trésorerie de la période	**39 800 651,93**	**36 969 759,50**
Rapprochement avec le résultat comptable	**18 580 089,48**	**103 614 694,42**

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
إعتماد رقم 387/م م و م/2019

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES au 31/12/2023

LIBELLE	Capital social	Prime d'emission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2021	**108 000 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**569 286 824,18**
Changement méthode comptable 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	-66 644 934,92
Solde au 31 décembre 2022	**108 000 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**502 641 889,26**
Changement méthode comptable 2023	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2023	0,00	0,00	0,00	0,00	11 556 927,64
Réévaluation des immobilisations 2023	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2023	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2023	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2023	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2023	0,00	0,00	0,00	0,00	21 220 562,45
Solde au 31 décembre 2023	**108 000 000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**535 419 379,36**

رباحي البشير
خبير محاسب
محافظ حسابات
عضو رقم 100387 لـ 19/12/2019


ملخص

ملخص:

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

وتهدف دراستنا إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز جودة القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، واعتمدنا أيضا في دراستنا على القوائم والتقارير المالية لمحافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظ الحسابات، حيث تم تحليل تقريره للقوائم المالية للمؤسسة محل دراستنا، بغية تحليلها للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة.

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

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الجودة في القوائم المالية، الاستقلالية.

Abstract:

The presence of statutory auditors as a supervisory authority is considered one of the pillars and components of the national economy, serving as an antidote to financial and administrative corruption. This is due to their role in providing a degree of reliability and credibility to the quality of financial statements in service of the rights of shareholders and stakeholders. The central role played by the statutory auditor requires them to maintain their independence, which is a fundamental condition in the auditing profession.

Our study aims to understand the role of the statutory auditor in enhancing the quality of financial statements and ensuring they reflect the true situation of the institution.

We also relied on the financial statements and reports from the auditors, along with some personal interviews with them, where we analyzed their report on the financial statements of the institution in question, in order to achieve a clearer understanding of the issues raised.

The study concluded that the statutory auditor plays an effective role in enhancing the reliability of financial statements by certifying these accounts or choosing not to certify them, there by highlighting this important role of the statutory auditor.

Key words: statutory auditor, the reliability of the financial statements, independence.