الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

العنـــــوان

دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة –مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين–

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة:
- بوالروايح عبد الكريم
- لبرش زهر الدين

إشراف الأستاذ:
أحمية فاتح

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ(ة): بن بخمة سليمان	جامعة جيجل	رئيســا
الأستاذ: أحمية فاتح	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ(ة): لواج عبد الرحيم	جامعة جيجل	مناقشــا

السنة الجامعية: 2022/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

العنـــــوان

دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة –مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين–

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة:
- بوالروايح عبد الكريم
- لبرش زهر الدين

إشراف الأستاذ:
أحمية فاتح

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ(ة): بن بخمة سليمان	جامعة جيجل	رئيســا
الأستاذ: أحمية فاتح	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ(ة): لواج عبد الرحيم	جامعة جيجل	مناقشــا

السنة الجامعية: 2022/2021

فهرس المحتويات والجداول والأشكال والمختصرات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الشكر	I
الإهداء	II
فهرس المحتويات	III
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة المختصرات	VII
مقدمة عامة	أ-ح
الفصل الأول: مدخل إلى مهنة المحاسبة في الجزائر	
تمهيد	08
المبحث الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	09
المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة في الجزائر	09
المطلب الثاني: ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر	12
المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	**16**
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحساب	23
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مهنة محافظ الحسابات	24
المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات	25
المطلب الثالث: مهام وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	27
المبحث الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات	30
المطلب الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	30
المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات	32
المطلب الثالث: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات	36
خلاصة الفصل الأول	39
الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	41
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	42

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي	42
المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	46
المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة محافظ الحسابات	47
المبحث الثاني: مدخل إلى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	49
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وأهدافها	49
المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية	53
المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية	54
المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في إضفاء المصداقية على القوائم المالية	57
المطلب الأول: خطوات عمل محافظ الحسابات	57
المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	62
المطلب الثالث: التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات	64
خلاصة الفصل الثاني	69
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين	
تمهيد	71
المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة	72
المطلب الأول: نشأة مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين	72
المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين	73
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين	74
المبحث الثاني: منهجية تدقيق محافظ الحسابات للقوائم المالية	76
المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين	76
المطلب الثاني: تدقيق محافظ الحسابات لعناصر الأصول والخصوم لميزانية المؤسسة	79
المطلب الثالث: تدقيق محافظ الحسابات لجدول حسابات النتائج	84
المبحث الثالث: إعداد التقارير من طرف محافظ الحسابات	85
المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية	85
المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول تطور نتائج الخمس سنوات الأخيرة	86
المطلب الثالث: تقرير عام لمحافظ الحسابات حول	86
خلاصة الفصل الثالث	88
الخاتمة	90
قائمة المراجع	94
الملاحق	96

الملخص	104

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر	34
(02)	ميزانية الأصول لسني 2020 و2019	76
(03)	ميزانية الخصوم لسنتي 2020 و2019	77
(04)	جدول حسابات النتائج لسنتي 2020 و2019	78
(05)	التغير في عناصر الأصول غير الجارية لسنتي 2020 و2019	79
(06)	التغير في حسابات الأصول غير الجارية لسنتي 2020 و2019	80
(07)	التغير في رؤوس الأموال لسنتي 2020 و2019	81
(08)	التغير في حسابات الخصوم غير الجارية لسنتي 2020 و2019	82
(09)	التغير في حسابات الخصوم لسنتي 2020 و2019	83
(10)	التغير في حسابات نواتج المؤسسة لسنتي 2020 و2019	84
(11)	نتائج الخمس سنوات الأخيرة	86

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01)	هيكل تنظيم مهن المحاسبة في إطار القانون 01/10	23
(02)	الفرق بين المسؤوليات الثلاث لمحافظ الحسابات	36

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
(01)	ميزانية الأصول في 2020/12/31
(02)	ميزانية الخصوم في 2020/12/31
(03)	جدول حسابات النتائج خسب الطبيعة في 2020/12/31
(04)	ملخص تقرير محافظ الحسابات
(05)	رسالة التعيين وقبول المهمة محافظ الحسابات
(06)	تقرير محافظ الحسابات حول نتائج الخمس سنوات الأخيرة
(07)	جدول تدفقات الخزينة في 2020/12/31
(08)	جدول التغير في رؤوس الأموال في 2020/12/31

قائمة الاختصارات

الاختصار	المدلول
SCF	النظام المحاسبي المالي
PCG	المخطط المحاسبي الوطني
PCN	المخطط المحاسبي العام
IAS	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	معايير الإفصاح المالي الدولية
ENL	المؤسسة الوطنية للفلين والمواد المشتقة منه
SNL	الشركة الوطنية للفلين

مقدمة

تمهيد

ازداد في السنوات الأخيرة الاهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن العديد من الأطراف ذوي المصلحة يعتمدون بشكل كبير في اتخاذ قراراتهم على ما تنشره المؤسسات من معلومات مالية ومحاسبية، ومما لا شك فيه أن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل من المعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة، ويقلل من مصداقيتها وبالتالي فقدانها لأهم خصائصها، ما أوجب على المؤسسات الحرص على ضمان إيصال معلومات مالية ذات جودة تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا الأمر لا يتحقق إلا بوجود طرف ثالث مؤهل ويتمتع بالاستقلالية التامة في الحكم على مدى صحة وعدالة القوائم المالية، وهذا ما توفره مهنة محافظ الحسابات.

ونظرا للارتباط الوثيق بين جودة ومصداقية القوائم المالية ومهنة المحاسبة، وجب على المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة القيام بعمليات تقييم وتطوير مستمرة للمهنة تتناسب مع زيادة الحاجة إلى معلومات مالية صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة، والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار بانتهاجها سياسة إصلاح محاسبي جذري، سعيا منها إلى تكييف الممارسات المحاسبية في الجزائر مع المعايير الدولية التي تحكم قواعد الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية، فبموجب المرسوم التنفيذي رقم 11/07 قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF)، باعتبار أن القوائم المالية ما هي إلا مخرجات للنظام المحاسبي المطبق، وبموجب القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن المحاسبة، والنصوص التشريعية الملحقة به، تم إعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات وهيكلتها بما يتناسب مع متطلبات المهنة على المستوى العالمي، وتلبية حاجات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

1. الإشكالية:

في ظل الاعتماد شبه التام من المساهمين وأصحاب المصالح على محافظ الحسابات لحماية حقوقهم والحصول على معلومات مالية صادقة ومعبرة عن الوضع المالي للمؤسسات، وبناء على ما سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟

هذا التساؤل الرئيسي يتطلب مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد وعرض القوائم المالية؟
- ما مدى التزام المؤسسات بقواعد الممارسة المحاسبية في إعداد وعرض القوائم المالية؟

- ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم والتقارير المالية لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين؟

2. فرضيات الدراسة:

- يخضع محافظ الحسابات خلال مهمته إلى النصوص والقوانين التشريعية المعمول بها في الجزائر أهمها القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010.
- تلتزم المؤسسات بقواعد الممارسة المحاسبية في طريقة إعدادها للقوائم المالية وعرضها.
- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وجعلها محل ثقة من قبل مستخدميها.

3. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذا البحث للتأكيد على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال تقييم صحة القوائم المالية والمخاطر المالية التي قد تتعرض لها المؤسسات، ونظرا لهذه الأهمية فقد وضعت العديد من التشريعات التي تحكم قواعد العمل والمهام التي يمكن أن يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تأديته لوظيفة الرقابة على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلا عن المساهمين وليس في خدمة الإدارة، كما وضحت التشريعات المختلفة المهام التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير، وأنه يمارس مهامه تحت مسؤوليته الشخصية، ومن ثم فإن دراستنا ستكون كمحاولة للاطلاع أكثر على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في المؤسسات والأساليب المتبعة على الصعيدين النظري والتطبيقي في هذا المجال وإثراء الرصيد المكتبي بمصادر في هذا الموضوع.

4. أهداف الدراسة:

- الوقوف على واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في القوائم المالية.
- التعرف على مخرجات النظام المحاسبي المالي (القوائم المالية)، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية.

5. المنهج المتبع:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا سيكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي لمهنة محافظ الحسابات

وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمهنة، بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من الدراسة.

6. أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع بناء على مجموعة من الاعتبارات الموضوعية والذاتية يمكن تلخيصها كما يلي:

أسباب ذاتية:

- ❖ الرغبة الشخصية والشغف بمهنة محافظ الحسابات كان الدافع وراء البحث في هذا الموضوع ومحاولة تطبيقه ميدانيا.
- ❖ تناسب الموضوع مع تخصص الدراسة "محاسبة وجباية معمقة" وإيمانا منا بأهمية دراسة الموضوع والاستفادة منه مستقبلا في الحياة العملية.

أسباب موضوعية:

- ❖كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل.
- ❖التعرف على منهجية عمل محافظ الحسابات وإعداده لمختلف التقارير التي تعطي الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية.
- ❖توفر المراجع والمعلومات الخاصة بموضوع البحث.

7. إطار الدراسة (تحديد الإطار الزماني والمكاني والموضوعي للدراسة):

حدود موضوعية:

نحاول من خلال هذا البحث دراسة دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك بدراسة العوامل التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية بالاطلاع على حالة مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين حول مدى مساهمة محافظ الحسابات بالمؤسسة في إضفاء الثقة بالقوائم المالية.

حدود مكانية:

تمت الدراسة على مستوى مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين الكائن مقرها بولاية جيجل.

حدود زمانية:

من الناحية الزمانية قمنا بدراسة حالة مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين للفترة 2019-2020.

8. الدراسات السابقة في الموضوع:

لقد تمت معالجة مواضيع عديدة خاصة بدور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية منها:

❖ **دراسة بن نعمة سليمة (2018)، النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة مستغانم.**

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز أثر إصلاح النظام المحاسبي على مهنة التدقيق وعلى مهنة محافظ الحسابات ومدى أهمية تكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في دراسة واقع تطوير مهنة التدقيق الخارجي ومهنة محافظ الحسابات في ظل إصلاح النظام المحاسبي وتبني معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن خلال التطرق إلى الإصلاحات التي تضمنها القانون 01/10 بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، وفي الجانب التطبيقي للدراسة استخدمت الباحثة منهج الاستبيان حيث قامت بتوزيع 50 استمارة استبيان على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين والأساتذة الجامعيين المختصين في ميدان المحاسبة والتدقيق، في حين بلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل 41 استمارة، وتوصلت الدراسة إلى أن تبني وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يلعب دورا هاما في تحسين الممارسة المحاسبية وأن الإصلاحات التي جاء بها القانون 01/10 تهدف إلى تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، كما توصلت الدراسة إلى أن تكييف ممارسة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق يعتبر أمر حتمي بهدف جعل مهنة التدقيق تتماشى مع التطورات التي شهدها الاقتصاد العالمي.

❖ **دراسة بن عيسى خيرة (2018)، دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة المنار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد 03، ص ص: 66 -81.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير قواعد عمل محافظ الحسابات (الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية والكفاءة المهنية) على مبدأ إفصاح وشفافية حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي وذلك بدراسة الإطار العام لمهنة محافظة الحسابات وحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إضافة إلى تحديد قواعد عمل محافظ الحسابات وعلاقتها بمبدأ إفصاح وشفافية حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. واستخدمت أداة الاستبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث قامت بتوزيع 82 استبانة على المساهمين في المؤسسات الاقتصادية ذات المسؤولية المحدودة (SARL) تم استرجاع 71 استبانة صالحة، ولتحليل علاقة تأثير قواعد عمل محافظ الحسابات على مبدأ إفصاح وشفافية حوكمة المؤسسات، استخدمت الباحثة أسلوب الانحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتوصلت

الباحثة إلى أن هناك تأثير إيجابي لقواعد عمل محافظ على تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية ضمن المؤسسة، وأن مبدأ الشفافية والإفصاح يتعزز بصورة أكبر من خلال التزام محافظ الحسابات باستقلاليته وموضوعيته إضافة إلى تمتعه بالعناية والكفاءة المهنية.

❖ **دراسة حجاج زينب (2016)، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات (دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية)، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، المجلد 5، ص ص: 181-193.**

تناولت هذه الدراسة دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لعرض واقع مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والهيئات المنظمة للمهنة، واعتمدت على دراسة حالة في مؤسسة شركاء للخواص ومؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري، وتوصلت الدراسة إلى أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تعاني من نقص وتعقيد في النصوص التشريعية المتعلقة بالمراجعة وعدم مواكبتها معايير المراجعة الدولية، ويعد محافظ الحسابات مسؤولا جنائيا في حال مصادقته على حسابات القوائم المالية للمؤسسات مع وجود مخالفات وتجاوزات لم يبلغ عنها الجهات المعنية، ومن خلال بعض المقابلات التي أجرتها الباحثة مع بعض محافظي الحسابات توصلت إلى أن هناك أثر للبيئة الاقتصادية على اكتشاف المخالفات والتجاوزات من طرف محافظ الحسابات من بينها واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الذي يتميز بالسرية وعدم الإفصاح عن المعلومات، وكذا تأثير العلاقة بين الإدارة أو المساهمين مع محافظ الحسابات، وأوصت الباحثة على ضرورة إيجاد دليل يعتبر كمرجع لمحافظ الحسابات الذي يجب الأخذ به خلال مصادفته مخالفات أو تجاوزات أو اختلالات، كما اقترحت على المجلس الوطني للمحاسبة إيجاد ميثاق لأخلاقيات المهنة يحدد ضوابط ومعايير الأداء المهني بالإضافة إلى تفعيل دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

9. صعوبات الدراسة:

❖ صعوبة جمع المعلومات الكافية في الدراسة الميدانية بخصوص مهنة محافظ الحسابات نظرا لما تتصف به هذه المهنة من السرية.

❖ قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، حيث أن أغلبية المراجع المعتمدة تناولت موضوع محافظ الحسابات مع تغيرات أخرى غير لا تخدم موضوع دراستنا.

10. هيكل الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، يتعلق الفصل الأول والثاني بالجانب النظري، أما الفصل الثالث فيتعلق بالجانب التطبيقي:

جاء الفصل الأول تحت عنوان **مدخل إلى مهنة المحاسبة في الجزائر**، حيث تناول في المبحث الأول تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال التطرق إلى تطور مهنة المحاسبة في الجزائر، ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر والهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، والمبحث الثاني الذي تطرق بصفة عامة إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات من مفهوم ، نشأة، مهام وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات، أما المبحث الثالث فتحدث عن الإطار القانوني لمحافظ الحسابات والذي تناول حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ المحاسبات بالإضافة إلى تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات.

أما الفصل الثاني فجاء تحت عنوان **القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث خصص الأول منها للتعريف بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، وتضمن المبحث الثاني مدخل إلى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث فقد جاء تحت عنوان دور محافظ الحسابات في إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

أما الفصل الثالث والأخير الذي يمثل الجزء التطبيقي للدراسة فقد جاء تحت عنوان **تدقيق محافظ الحسابات للقوائم المالية وحسابات مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين**، والذي قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث خصص المبحث الأول لتقديم مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين، أما المبحث الثاني فقد تم تخصيصه لعرض القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة وتدقيقها، أما المبحث الأخير فقد تم التطرق فيه إلى تقارير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية والنتائج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنوات الخمس الأخيرة.

الفصل الأول

مدخل إلى مهنة المحاسبة في الجزائر

المبحث الأول:تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

المبحث الثاني:الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثالث:الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

إن مهنة المحاسبة على المستوى العالمي مرت بعمليات تقييم وتطوير عديدة تتناسب مع تطور المهنة نفسها وتطور مختلف العلوم والمهن الأخرى المرتبطة بها، وكذلك تطور حاجات الفئات الذين تخدمهم مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، لذلك نجد أن الدول التي تهتم باللحاق بركب التقدم تعمل جاهدة على تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة بالشكل الذي يحقق هذا التطور والتقدم، حيث تقوم الجهات المشرفة على المهنة من فترة إلى أخرى بعملية تقييم لواقع المهنة من أجل تطويرها ومواكبة التطور الحاصل في الاقتصاد من جهة والتطور المهني المحاسبي من جهة أخرى.

والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار بانتهاجها سياسة إصلاح محاسبي جدري، لتتوافق مع المتغيرات الجديدة التي عرفتها دول العالم في ظل العولمة خاصة في جانبها الاقتصادي والمالي، حيث شهدت الجزائر في هذا السياق تغيرات اقتصادية كبيرة بسبب تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق، كل هذه المتغيرات الجديدة فرضت على الجزائر القيام بعملية إصلاح محاسبي شاملة لم تقتصر على إصلاح النظام المحاسبي فقط، بل تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية، التي قررت الحكومة بموجبها تنظيم مهنة المحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

من هذا المنطلق سنحاول في الفصل الأول إبراز أهم الجوانب المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر ومختلف المراحل التي مرت عليها عملية تطوير المهنة، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تطورا كبيرا منذ الاستقلال وإلى يومنا هذا، انطلاقا من تبني النظام الاشتراكي ثم إصدار أول مخطط محاسبي وطني سنة 1975 وبعدها أصبحت عملية الإصلاح المحاسبي ضرورة حتمية من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية وجعل مهنة المحاسبة تتماشى وتلك التطورات.

المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة في الجزائر.

لقد مر تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بعدة مراحل وتطورات نتيجة تطور وتغير الظروف التي عاشتها البلاد منذ الاستقلال وإلى يومنا هذا، فقد كانت الجزائر بعد الاستقلال تابعة اقتصاديا لفرنسا بالرغم من استقلالها السياسي نتيجة عدم امتلاكها للإمكانيات المادية والكفاءات البشرية، وفيما يلي عرض لمختلف المحطات التي مرت عليها مهنة المحاسبة في الجزائر:

الفرع الأول: مرحلة ما قبل الاستقلال: قبل الاستقلال كانت مهنة المحاسبة خاضعة لقوانين وتشريعات المستعمر الفرنسي، وذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي الفرنسي العام (PCG) لسنة 1957[1].

الفرع الثاني: مرحلة ما بعد الاستقلال:

أولا: الفترة من 1962 إلى 1971: ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حال ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالقوانين والنصوص التشريعية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة، وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام (PCG) لسنة 1957، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب، كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية في الجزائر ألا وهو المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC)[2].

---

[1]– جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص18.

[2]– مختار سامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر 2008، ص194.

ثانيا: الفترة 1971 إلى 1975: عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيمها لأول مرة سنة 1971 بموجب الأمر رقم 82/71 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق لـ 29 ديسمبر 1971، والذي لم يتعلق سوى بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لمهنة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا تم التأكيد على ضرورة إيجاد أو تبني مرجعية محاسبية تترجم التطور الحاصل في الاقتصاد وخاصة التغير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد للاقتصاد[1].

ثالثا: الفترة 1975 إلى 1988: إن إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة. في هذا الإطار وفي الفاتح من مارس لسنة 1980 تم إصدار القانون رقم 05/80 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم مهنة المحاسبة تتمثل في مجلس المحاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة (39) من قانون المالية لسنة 1970، وقد نصت المادة (05) من القانون 05/80 على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها"[2].

ويعتبر مجلس المحاسبة هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والمؤسسات المنتخبة والجماعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بأنواعها، كما يمكن لمجلس المحاسبة مراقبة جميع المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات[3].

وفي سنة 1988 تم إصدار القانون رقم 01/88 المؤرخ في 13 جانفي 1988 والذي نص في المادة 40 منه على أنه "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تدعيم وتنظيم هياكل داخلية تختص بالمراقبة في المؤسسة، وتحسن بصفة مستمرة أنماط تسييرها"[4].

رابعا: الفترة من 1990 إلى 2010: عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر خلال هذه الفترة تطورا ملحوظا من خلال الإصلاحات التي أقرتها الحكومة والتي تمثلت في إصلاح النظام المحاسبي، بالإضافة إلى عمليات

---

[1]– فاتح أحمية، **محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، جامعة محمد الصديق بين يحي جيجل، 2022/2021، ص02.

[2]– المادة 05، **من القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01**.

[3]– عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف01، 2012/2011، ص116.

[4]– المادة 05، **من القانون رقم 01/88 المؤرخ في 13 جانفي 1988**، الجريدة الرسمية، العدد 02.

الإصلاح التي شملت مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك من خلال إصدار قوانين ومراسيم تنفيذية تدعم مجال التدقيق والرقابة من أجل تنظيم المهنة.

حيث تميزت هذه الفترة بصدور عدة قوانين تتعلق بإعادة تنظيم مهنة المحاسبة نوجزها فيما يلي[1]:

- القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بتنظيم بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد الذي يعتبر نقلة نوعية في تنظيم مهنة المحاسبة لاسيما وأنها تزامنت مع الإصلاحات الاقتصادية وإعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية وإصلاح قانون النقد والقرض والقانون الجبائي الجزائري، هذا القانون الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تم من خلاله جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة أطلق عليها اسم المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 20/92 مؤرخ في 15 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله؛
- المرسوم التنفيذي رقم 163/96 مؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 318/96 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)؛
- القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

خامسا: مرحلة التنظيم الفعلي لمهنة المحاسبة ما بعد 2010

خلال هذه المرحلة تم إعادة تنظيم مهنة المحاسبة ونقل الصلاحيات إلى وزارة المالية، حيث تميزت هذه المرحلة بصدور العديد من المراسيم التنفيذية والقوانين التنظيمية لعل أهمها القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جاء هذا القانون ليلغى أحكام القانون 08/91 الذي كان ينظم مهنة المحاسبة منذ 1991، وقد صدرت هذه المراسيم والنصوص بالجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 وهي كالآتي[2]:

- مرسوم تنفيذي رقم 024/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

[1]– سليمة ين نعمة، أمين مخفي، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق دراسة مقارنة للقانون 08/91 والقانون 01/10**، مجلة مجاميع المعرفة، رقم05، عدد اكتوبر2017، ص ص156–157.

[2]– عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص119.

- ❖ مرســـوم تنفيذي رقم 25/11، يحدد تشـــكيلة المجلس الوطني للمصـــف الوطني للخبراء المحاســـبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- ❖ مرســـوم تنفيذي رقم 26/11، يحدد تشـــكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحســـابات وصلاحيته وقواعد سيره؛
- ❖ مرســـوم تنفيذي رقم 27/11، يحدد تشـــكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاســـبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- ❖ مرسـوم تنفيذي رقم 28/11، يحدد تشـكيلة اللجنة الخاصـة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصـف الوطني للخبراء المحاسـبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسـابات والمنظمة الوطنية للمحاسـبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- ❖ مرســـوم تنفيذي رقم 29/11، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للهيئات الثلاث؛
- ❖ مرسـوم تنفيذي رقم 30/11، يحدد شـروط وكيفيات الاعتماد لممارسـة مهنة الخبير المحاسـب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ❖ صـدور مراسـيم تنفيذية في 16 فيفري 2011 المتعلقة بكيفية تحديد الشـهادات الجامعية التي تمنح حق المشـاركة في مسـابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصـص لمهنة المحاسـب وكذا تحديد شـروط وكيفية تنظيم الامتحان النهائي بصـفة انتقالية للحصـول على شـهادة خبير محاسـب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفية تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات؛
- ❖ صـدور عدة مراسـيم تنفيذية أخرى بين مايو 2011 وأبريل 2013 منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحســـابات، ومنها ما تعلق بالتربص المهني، والأخطاء التدريبية وعقوباتها، ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسب؛
- ❖ صدور مراسم تنفيذية بين جوان 2013 و2018، منها ما حدد تقارير محافظ الحسابات وكيفية تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر

بعد الشـروع في تطبيق النظام المحاسـب المالي (SCF) مطلع سـنة 2010 أتبعت هذه الخطوة مباشـرة بصـدور قانون لتنظيم مهنة المحاسـبة في الجزائر ألا وهو القانون 01/10 مؤرخ في 29 جوان 2010، والذي ينظم مهنة الخبير المحاســب ومحافظ الحســابات والمحاســب المعتمد، ويهدف هذا القانون إلى تحديد شــروط وكيفيات ممارسة مهنة المحاسبة.

من خلال هذا القانون تم تقسيم المهنيين الذين يمارسون مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ثلاث فئات: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

الفرع الأول: الخبير المحاسب

أولا: تعريف الخبير المحاسب

تناولت المادة 18 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 تعريف الخبير المحاسب كما يلي[1]: "يعد خبيرا محاسبيا، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه لهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات".

ويمكن أن يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون بممارسة وظيفة محافظ الحسابات ويشهد بهذه الصفة على صحة وانتظامية المحاسبات والحسابات طبقا للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري[2].

ثانيا: مهام الخبير المحاسب

مهمة الخبير المحاسب حسب ما جاء في المادة 20 من القانون 01/10 هي في الأساس مهمة ظرفية أو مؤقتة تعرف باسم المراجعة الخارجية التعاقدية، حيث يقوم بالمهام التالية[3]:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات؛
- التدقيق المحاسبي والمالي للشركات والهيئات بحيث يعد المؤهل الوحيد لذلك؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

[1]– القانون رقم 01/10، **المتعلق بهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010، ج. ر عدد 42 الصادرة في 11 جويلية 2010.

[2]– أحمد التيجاني بلعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص09.

[3]– المادة 20، **من القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سبق ذكره.

ثالثا: أتعاب الخبير المحاسب.

يقصـــد بأتعاب الخبير المحاســـب المبالغ التي يتقاضـــاها نظير قيامه بالمهام التي أوكلت له من طرف مؤسسة أو هيئة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناء على الاتفاق الذي يتم بينه وبين عميله، ويكون ذلك وفقا للزمن الذي ستستغرقه المهمة ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات.

وقد حدد المشـرع الجزائري من خلال القانون 01/10 طريقة تحديد أتعاب الخبير المحاسـب حيث تنص المادة (21) منه على: "تحدد أتعاب الخبير المحاسـب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"[1].

الفرع الثاني: محافظ الحسابات:

محافظ الحسابات هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للمنشأة ومراقبة انتظام حسابات الشركات، وهو الشخص الذي يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام النظام المعمول به.

وسنتطرق بالتفصيل في المبحثين الثاني والثالث إلى تعريف محافظ الحسابات ومهامه وشروط تعيينه ومختلف الجوانب المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات.

الفرع الثالث: المحاسب المعتمد:

لقد حدد القانون 01/10 الذي ألغى أحكام القانون 08/91 المتعلق بمهن الخبير المحاســـب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد شروط وكيفية ممارسة هذه المهنة، وهذا ما سنحاول التطرق إليه.

أولا: ممارسة مهنة المحاسب المعتمد:

يعد محاسبا معتمدا " المهني الذي يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته"[2].

فالمحاســب المعتمد هو المؤهل الوحيد ســواء كان شــخص طبيعي أو معنوي الذي يمارس باســمه الخاص وتحت مسؤوليته مهامه بصفة عادية، تتمثل هذه المهام فيما يلي[3]:

---

[1]– المادة 21، **من القانون رقم 01/10**، نفس المرجع.

[2]– حنان علجية، **إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية، الجزائر، 2020/2019، ص54 وص55.

[3]– المواد 42–43–44، **من القانون رقم 01/10**، مرجع سبق ذكره.

- ❖ مسك وفتح وضبط الحسابات.
- ❖ عرض التسجيلات المحاسبية وعناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته.
- ❖ يمكنه إعداد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
- ❖ يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.
- ❖ يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت تصرفه وشروط تسليم الوثائق، ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف الشركة أو الهيئة المعنية.

ثانيا: شروط تعيين المحاسب المعتمد:

وفقا للمادة الثامنة (08) من القانون أعلاه فإنه لممارسة مهام أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- ❖ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ❖ أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية للمحاسب المعتمد أو شهادة معترف بمعادلتها؛

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي[1].

- ❖ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ❖ ألاّ يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ❖ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 01/10؛
- ❖ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه، بالعبارة التالية: "**أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**".

[1]– أمين مخفي، سليمة بن نعمة، **مرجع سبق ذكره**، ص160.

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

سنتناول في هذا المطلب مختلف الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، بداية بمجلس المحاسبة، ثم المجلس الوطني للمحاسبة، ثم الهيئات الثلاث الجديدة التي خلفت مكان المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في إطار التنظيم الجديد الذي عرفته المهنة من خلال القانون 01/10، والمتمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الفرع الأول: مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة دستورية أنشئ بموجب المادة 190 من دستور 1976 ونصت عليه المادة 160 من دستور 1989 والمادة 170 من دستور1996، يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية للدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية ورؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة[1]، ويخول لهذه الهيئة مهام إدارية وأخرى قضائية.

ومع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات، وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تنتج عن سوء أساليب التسيير المتبناة[2]، من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي منحه صلاحيات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الشاملة على الجماعات والمؤسسات والهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية التي تسير أو تستفيد من الأموال العمومية، هذا القانون المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، نص في المادة 05 منه على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صفتها وقانونيتها ومصداقيتها"[3].

يتكون مجلس المحاسبة من تشكيلة قضائية تضم رئيس مجلس المحاسبة، ديوان المجلس، نائب رئيس المجلس، الناظر العام، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون المحاسبون[4].

[1] -www.CCOMPTES.DZ. Date de Consultation 24/05/2022. A 10 :22AM.

[2]–حنان علجية، **مرجع سبق ذكره**، ص60.

[3]– **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 10، الصادرة في 10 مارس 1980.

[4]– فاتح مزيتي، **مجلس المحاسبة الجزائري بين الاستقلال والتبعية**، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 05، العدد 02، 2020، ص 272–274.

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمحاسبة

أولا: تقديم المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشـاء المجلس الوطني للمحاسـبة بموجب المرسـوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سـبتمبر 1996، وطبقا لنص المادة 02 من هذا المرسـوم فإن هذا المجلس "يعتبر جهاز اسـتشـاري دو طابع وزاري مشـترك ومهني مشـترك يخضـع لسـلطة وزير المالية ويقوم بمهمة التنسـيق والتلخيص في مجال البحث وضـبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بذلك"[1]. إضافة إلى حجم وطبيعة الصلاحيات التي يضطلع بها المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة في المادة (03) من مرسوم الإحداث والمتمثلة فيما يلي[2]:

- ❖ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها؛
- ❖ انجاز الدراسات والتحاليل المتعلقة بتنمية استخدام المحاسبة؛
- ❖ اقتراح التدابير في إطار مهام التوحيد المحاسبي؛
- ❖ فحص وإبداء الآراء حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة؛
- ❖ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهن المحاسبية.

إلا أنه في إطار الإصـلاحات المحاسـبية التي قامت بها الجزائر والتي أدت إلى حدوث عدة تغيرات تمثلت أساسا في إعادة هيكلة المنظمات المهنية من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، فبموجب القانون 01/10 المؤرخ في 11 جوان 2010، تم إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسـبة وتحديد تشـكيلته وتنظيمه وقواعد سـيره، حيث جاء في المادة الرابعة (04) من القانون أعلاه، ما يلي: "ينشـأ مجلس وطني للمحاسـبة تحت سلطة الوزير الأول المكلف بالمالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل (المصف الوطني، الغرفة الوطنية، المنظمة الوطنية)، وتحدد باقي تشـكيلة أعضـاء المجلس وتنظيمه وطرق سـيره عن طريق التنظيم"[3].

---

[1]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996.**

[2]– مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004، ص165.

[3]– المادة 04، **من القانون رقم 01/10**، مرجع سبق ذكره.

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة: يتولى المجلس الوطني للمحاسبة مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم المهن المحاسبية الثلاث، وذلك كما يلي[1]:

1. **مهام الاعتماد:** يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام التالية:

- ❖ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- ❖ تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- ❖ استقبال كل الشكاوى في حق المهني والفصل فيها؛
- ❖ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- ❖ تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- ❖ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2. **مهام التقييس المحاسبي:** يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية[2]:

- ❖ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- ❖ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- ❖ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- ❖ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ❖ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في المجال المحاسبي؛
- ❖ متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق، ومتابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

3. **مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:** يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية[3]:

- ❖ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- ❖ المساهمة في تطوير برامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

---

[1]– عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص157–158.

[2]– المادة 11، **من المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011**، الجريدة الرسمية، العدد 07، **المؤرخة في 02 فيفري 2011**.

[3]– المادة 12، **من المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011**.

- ❖ مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصوير دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- ❖ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ثالثا: لجان المجلس الوطني للمحاسبة: تناولت المادة الخامسة (05) من القانون 01/10 اللجان متساوية الأعضاء التي يتشكل منها المجلس والمتمثلة في: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكم، لجنة مراقبة النوعية.

1. **لجنة تقييس الممارسات المحاسبية:** تتولى اللجنة مهمة وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية، تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع بالإلزام القانوني لمسك المحاسبة، إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية، بالإضافة إلى دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها، وكذا ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في ميادين المحاسبة[1].
2. **لجنة الاعتماد:** تسهر لجنة الاعتماد على ضمان تسيير طلبات الاعتماد وتحضير الملفات المتعلقة بها، تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وإعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد، بالإضافة إلى ذلك تقوم لجنة الاعتماد بمتابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين بصفة مستمرة[2].
3. **لجنة التكوين:** تتولى المهام المتعلقة بمجال تكوين المتربصين ودراسة ملفاتهم وتوجيههم إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة وتسليمهم شهادات نهاية التربص، بالإضافة إلى تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية والتعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة، من خلال تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق[3].
4. **لجنة الانضباط والتحكيم:** تتولى هذه اللجنة مهام إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة، دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين أثناء تأدية مهامهم، كما تشرف لجنة الانضباط والتحكيم على تحضير

[1]– المادة 18، **من المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011**، الجريدة الرسمية، العدد 07، **المؤرخة في 02 فيفري 2011**.

[2]– المادة 19، **من المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي**.

[3]– المادة 20، **من المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011**.

مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط، بالإضافة إلى ضمانها لدور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن[1].

5. **لجنة مراقبة النوعية:** تعتبر مراقبة الجودة من بين المهام الجديدة التي أتى بها القانون الجديد وهي مهمة جدا للرفع من جودة أداء المهنيين، وهو ما ينعكس حتما على مكانة المهنة في المجتمع، تتولى لجنة مراقبة الجودة المهام التالية[2]:

- ❖ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- ❖ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ❖ ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين.
- ❖ إعداد معايير تتضمن كيفية تنظيم المكاتب وتسييرها.
- ❖ إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب.
- ❖ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- ❖ إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة.
- ❖ تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

الفرع الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر تم تفكيك المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي نشأت بموجب القانون 08/91 إلى ثلاث (03) مجال وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، ونصت المادة 14 من القانون 01/10 على أنه: "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون".

---

[1]– تسعديت بوسبعين، **محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2020/2019، ص45.

[2]– عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص160.

أولا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب أحكام المادة 14 من القانون 01/10 التي تنص على أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب الشروط التي يحددها القانون"[1].

يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من تسعة (09) أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ويقوم المجلس بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم في هذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس[2].

ثانيا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

1. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بحيث يتم انتخاب أعضائه عن طريق الاقتراع السري، والأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (03) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي الأصوات يعتبر فائز المترشح الأقدم في المهنة[3].

يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية وبناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

2. صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على وجه الخصوص بما يلي[4]:

- ❖ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقرة من طرف الجمعية العامة.

---

[1]– المادة 14، **من القانون رقم 01/10**، مرجع سبق ذكره.

[2]– عبود زرقين، **محاضرات في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، جامعة الجيلالي بونعامة–خميس مليانة، الجزائر.

[3]– المادة 03، **من المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011**، مرجع سابق.

[4]– المادة 04، **من المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011**.

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- التمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ووفقا لأحكام المادة (17) من القانون 01/10، فإن المجلس الوطني لمحافظي الحسابات يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة محافظ الحسابات إزاء الغير ولدى المنظمات الأجنبية المماثلة[1].

ثالثا: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

هي جهاز مهني يتمتع بشخصية معنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، كما أوكل القانون 01/10 مهمة تسيير الجهاز السابق إلى مجلس وطني ينتخبه مهنيون، مع إمكانية إنشاء مجالس جهوية، وتضم المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ممثل عن وزارة المالية بغية العمل بالتنسيق مع وزير المالية[2].

تكلف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالمهام التالية[3]:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

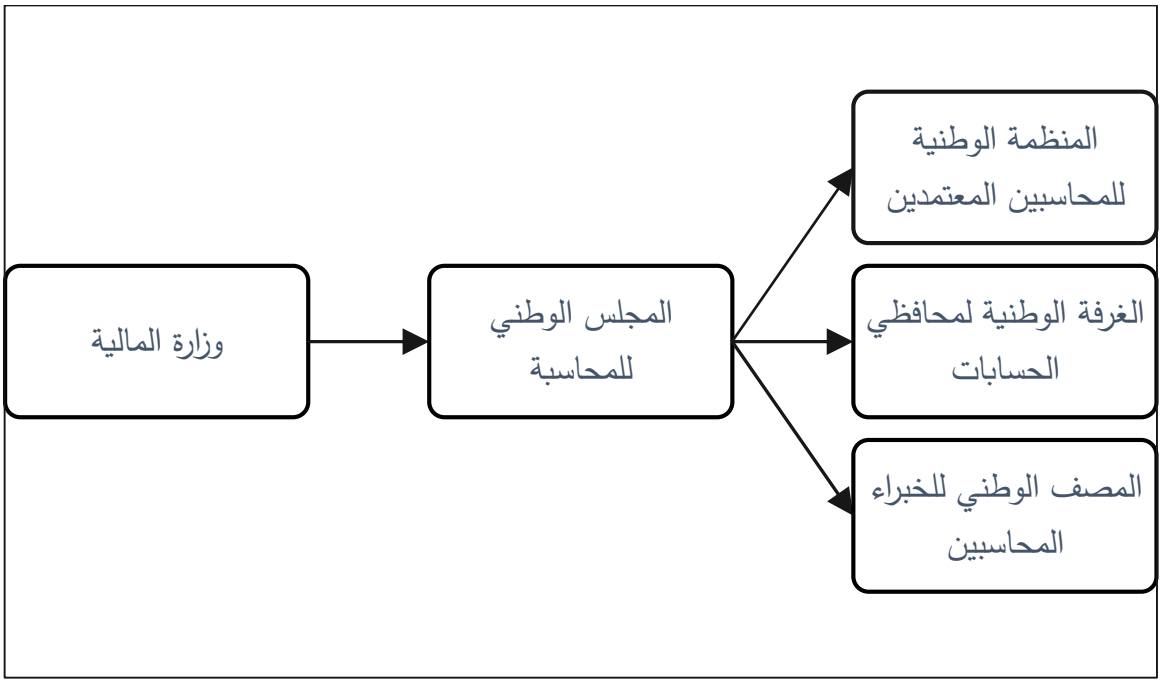
[1]– عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص164.

[2]– عبد القادر قادري، **الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16 العدد 01، جامعة مستغانم، الجزائر، 2021، ص109.

[3]– المادة 15، **من القانون 01/10**، مرجع سبق ذكره.

- ❖ المســـاهمة في الأعمال التي تبادر بها الســـلطات العمومية المختصـــة في مجال التقييس المحاســـبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.
- ❖ تمثيل المهنة إزاء الغير والمنظمات المهنية الأجنبية.

الشكل رقم (01): هيكل تنظيم مهن المحاسبة في إطار القانون 01/10.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

إن القيام بعملية المراجعة تتطلب شخص له القدرة على مراجعة القوائم المالية والتوصل إلى رأي بشأنها، شريطة أن تتوفر فيه كل الشروط والأركان والصفات التي تمكنه وتؤهله للقيام بهذه العملية ونيل ثقة مستخدمي القوائم المالية، أطلق على هذا الشخص عدة تسميات منها مراجع الحسابات، المراجع الخارجي، المراجع القانوني للحسابات، مراقب الحسابات، وقد أطلق عليه المشرع الجزائري اسم محافظ الحسابات.

سنحاول من خلال هذا المبحث تناول مختلف الجوانب المتعلقة بهذا الشخص (محافظ الحسابات).

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مهنة محافظ الحسابات

إن بداية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر يعود إلى سنة 1969، حسب ما أشار إليه الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 في المادة 38 منه إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها، حيث نصت هذه المادة على: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها"[1].

ويتبين من خلال نص المادة أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام لدى الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته إلى قوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع الوضع الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه.

ومع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة. في هذا الإطار وفي الفاتح من مارس لسنة 1980 تم إصدار القانون رقم 05/80 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم مهنة المحاسبة تتمثل في مجلس المحاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة (39) من قانون المالية لسنة 1970، وقد نصت المادة (05) من القانون 05/80 على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها"، هذا القانون الذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر رقم 170/79 من قانون المالية لسنة 1970، حيث أعطى القانون 05/80 المذكور أعلاه لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على المؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها[2].

[1]– المادة 39، من الأمر رقم 107/69 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية العدد 110، الصادرة في 31 ديسمبر 1969.

[2]– سليمة بن نعمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017–2018، ص ص70–71.

ومما تميزت به هذه المرحلة أن مهنة محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية كانت تعيش فراغ قانوني فيما يتعلق ب:

- ❖ شروط التعيين؛
- ❖ المهام والواجبات؛
- ❖ المسؤوليات المترتبة عن أداء مهام محافظ الحسابات.

وفي سنة 1988 تم إصدار القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، بحيث ركز هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للتدقيق ليتوافق مع الإصلاحات التي عرفتها تلك الفترة، وقد أولى خصوصية للقانون الأساسي للمهنة واشترط مزاولة المهنة من طرف مهنيين مستقلين ومؤهلين قصد التفريق بين التدقيق القانوني وتقييم التسيير[1].

تلت هذه المرحلة صدور القانون رقم القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي تم من خلاله جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة أطلق عليها اسم المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ليأتي بعده وبالضبط سنة 2010 القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 ليلغي أحكام القانون السابق ويعيد تنظيم المهنة.

المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

حسب ما جاء به القانون 01/10 في مادته 22 " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مسؤولية المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام النظام المعمول به"[2].

كما عرفته المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أنه" الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركات ومراقبة انتظام حسابات الشركات، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (مجلس المديرين) وفي الوثائق

[1]– سليمة بن نعمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 72.

[2]– المادة 22، **من القانون 01/10**، مرجع سبق ذكره.

المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركات، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة"[1].

من خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق والمراجعة الخارجية القانونية بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص حسابات الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية، ويصادق على شرعية هذه الحسابات ومن ثم إبداء رأيه الشخصي المحايد في شكل تقارير.

الفرع الثاني: صفات مدقق الحسابات

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أكمل وجه، ومن أهم ما ورد بشأن هذه الصفات التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يتحلى بها ما يلي[2]:

- **الأمانة والنزاهة:** على المدقق أن يكون أمينا ونزيها في عمله، وان يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحي من ضميره ويبدل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه وألا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق فيها والحقائق التي يعتقد في سلامتها وصحتها وألا يحابي أو يجامل أحدا فيما يبديه من آراء وأن يكون لعملائه ناصحا وأمينا.
- **المحافظة على أسرار المهنة:** حيث أن مدقق الحسابات موضع ثقة لدى عملائه بالنظر إلى طبيعة عمله التي تمكنه من الاطلاع أسرار المؤسسة التي يراجع حساباتها، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن وليس مهنة المحاسبة فقط بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة. إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا ألزم القانون إفضاء سر المهنة كما تنص عليه المادة 72 من القانون 01/10: "لا يتقيد محافظ الحسابات بسر المهنة في الحالات التي ينص عليها القانون ولاسيما:
  - بعد فتح بحث او تحقيق قضائيين.
  - بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
  - بناء على إرادة موكليهم.

[1]– المادة 715 مكرر 04، **الأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري**، ج. ر عدد 77، الصادرة في 26 سبتمبر 1975.

[2]– نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع**، عمان، 2009، ص67-68.

- عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 03 من نفس القانون.

كما يجب على المدققين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من طرف المستخدمين أو المتربصين لديهم.

- ❖ **الحيادية التامة والاستقلالية:** ويقصد لها أن يقوم بعمله ويبدي رأيه مستقلا متجردا من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر، وألاّ يتأثر بالعواطف والمصالح الشخصية أو بأهواء النفس، وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على أدلة وقرائن الإثبات.
- ❖ **الكفاءة المهنية:** يقصد بذلك أن يتمتع بمستوى عال من الخبرات الفنية التي تساعده على أداء عمله وكذلك الإشراف على مساعديه، بحيث يجب على المدقق أن يكون متمكنا من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الإنسانية والاجتماعية الوثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق، مثل محاسبة التكاليف والتحليل المالي وأدواته، وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية أو القانون التجاري أو قانون الشركات وأن يكوم ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة وبمبادئ الاقتصاد، وذلك حتى يتسنى له تدقيق عمليات المشروع على اختلافها وتنوعها بدقة واحترافية.

المطلب الثالث: مهام وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لا يمكن لأي شخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلا إذا كان مسجلا في جدول محافظي الحسابات لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويكون حاصلا على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية.

وقد حددت المادة 08 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 11 جوان 2010، شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات على النحو التالي[1]:

- ❖ أن يتمتع بالجنسية الجزائرية.
- ❖ أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظي الحسابات أو شهادة معترف معادلتها.
- ❖ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ❖ ألاّ يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

[1]– المادة 08، **من القانون 01/10 المؤرخ في 11 جوان 2010**، مرجع سبق ذكره.

- ❖ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 01/10.
- ❖ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه، بالعبارة التالية: "**أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**".

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

إن مهنة محافظ الحسابات بصفتها مهنة مستقلة ومنظمة وقانونية تعبر عن المراجعة الخارجية القانونية التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من المؤسسات والهيئات، لها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات الاجتماعية للمنظمات، حيث تمارس هذه المهنة في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة وحتى في القطاع غير الاقتصادي، وترتبط هذه المهنة بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، والتي تستعمل من العديد من الأطراف الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات، ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة كما يلي:

أولا: المهام الدائمة:

تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة محل المراجعة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون أي تدخل منه في التسيير، وتشمل هذه المهام وفقا لما نصت عليه المواد من 23 إلى 25 من القانون رقم 01/10 الصادر في 29 جوان 2010، ما يلي[1]:

- ❖ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة الماضية وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء وحاملي الحصص.
- ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.

[1]– المادة 23، **من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 11 جوان 2010**، مرجع سبق ذكره.

- ❖ يقدر شـــروط إبرام الاتفاقيات بين الشـــركة التي يراقبها والمؤســـســـات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائم بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه من طبيعته أن يعرقل استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- ❖ وفي حالة إعداد الشركة لحسابات مدعمة أو مدمجة، فإن محافظ الحسابات يشهد أيضا بأن الحسابات المدعمة صحيحة ومنتظمة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهمها.

كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات حسب المادة 25 من نفس القانون إعداد:

- ❖ تقرير المصادفة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- ❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ❖ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- ❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة (05) تعويضات.

ثانيا: المهام الخاصة:

بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة، يقوم محافظ الحسابات بمهام أهرى خاصة أو مؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا تحدث خلال فترة وكالة محافظ الحســابات وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها، نلخصها في الآتي[1]:

- ❖ إعداد تقرير يتخذ على أساسه قرار تحويل شركات المساهمة وكذلك قرار إدماج الشركات أو انفصالها.
- ❖ عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.
- ❖ إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت، بنسبة لا تتجاوز الربع ¼ من رأس المال.
- ❖ إبرام الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة والمؤسسات الأخرى وإلغائها أو مع أعضاء مجلس المديرين أو مجلي الرقابة.
- ❖ الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الادخار.

[1]– عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص94.

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال.

المبحث الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يتمكن المراجع من أداء مهامه على أكمل وجه وبكفاءة وفعالية ينبغي له أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وما عليه من واجبات وفقا لما تفتضـــيه قواعد ومبادئ المهنة من جهة ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من جهة أخرى.

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات والنواحي التالية التي تعتبر الأســـاس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج عمله وتساعد على الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه وتحقيق هدفه بدرجة عالية من الفاعلية[1]:

- حق طلي أي مســتندات أو دفاتر أو ســجلات والاطلاع على بيان معين أو معلومة أو تفســير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.
- من حق المراجع فحص وتحقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضــي به القواعد والمبادئ المحاســبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحســابية، بالإضــافة إلى فحص المجموعة المستندية من خلال المراجعة المستندية.
- من حق المراجع أيضــا جرد الخزائن المختلفة في الشــركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم وسندات).
- حق مراجعة وفحص باقي أصـول الشـركة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المسـتحقة على الشركة، وحق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة هذه الالتزامات.

وبالنظر إلى المشرع الجزائري فإننا لا نجد اختلاف كبير بين الحقوق التي ضمنها للمراجع الخارجي والذي يطلق على تسميته في الجزائر "محافظ الحسابات"، حيث أقر المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات مجموعة من الحقوق التي تم تناولها من خلال القانون 01/10 نلخصها فيما يلي[2]:

- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على الســجلات المحاســبية والموازنة والمراســلات والمحاضــر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.

---

[1]– محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص61-62.

[2]– أمينة سوياد، **دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017/2016، ص84-85.

- ❖ له الحق في طلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل عمليات التفتيش التي يراها لازمة.
- ❖ يحق لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، لحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- ❖ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون.
- ❖ له الحق في حضور الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية التي تتعلق بأداء مهامه.
- ❖ يعلم محافظ الحسابات كتابيا هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري في حالة عرقلة ممارسة مهامه.
- ❖ له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

لقد أوضح المشرع الجزائري مجموعة من الواجبات والتي يجب على محافظ الحسابات احترامها أثناء تأدية مهامه، وتتمثل هذه الواجبات وفقا لما أقره القانون 01/10 فيما يلي:

- ❖ يجب على محافظ الحسابات أن يحافظ على السر المهني حسب الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات بحيث لا يسمح لمحافظ الحسابات بإفشاء السر المهني إلا في حالة من الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون.
- ❖ يجب أن يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته.
- ❖ يجب عليه ألاّ يتدخل في تسيير الشركة محل المراجعة حيث أن أي تدخل في التسيير من طرف محافظ الحسابات يلغي مبدأ استقلاليته.
- ❖ يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه، حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة[1].

[1]– علي بن موفقي، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، 2019، ص71.

- ❖ يجب عليه أيضا أن يقوم بالفحص الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات بغية التحقق من صحتها وسلامتها وكشف الأخطاء التي تحتويها والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة[1].
- ❖ يجب على محافظ الحسابات التأكد إلى جانب الفحص الدقيق والمراجعة الدفترية من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم ببنود نصوص العقود المختلفة التي أبرمتها ووقعت عليها.
- ❖ يجب على محافظ الحسابات أثناء ممارسته لمهامه استقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لمدققي الحسابات، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع الغرفة الوطنية.
- ❖ يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمهدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة[2].

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

لا شك في أن إخلال محافظ الحسابات بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها سيحمله المسؤولية على ذلك، وقد أقر المشرع الجزائري على محافظ الحسابات ثلاث (03) أنواع من المسؤوليات من خلال القانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وفي المادة 59 منه نص على "أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلزم بتوفير الوسائل دون النتائج"، وتقسم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى ثلاثة أشكال: المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية، والمسؤولية التأديبية.

الفرع الأول: المسؤولية المدنية

إن مهمة محافظ الحسابات تهتم بالأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة محل المراجعة سواء كانوا أطراف داخليين كالمسيرين والأجراء، أو كانوا أطراف خارجيين تربطهم علاقات اقتصادية مع المؤسسة كالمستثمرين والبنوك والدائنين...إلخ، أن كل هؤلاء ينتظرون من محافظ الحسابات أن يبدل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبدل هذه العناية فإن لهم الحق في طلب تعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام مسؤولية مدنية.

إن مسؤولية محافظ الحسابات المدنية تحكمها المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري والتي تنص على أن "مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في تأدية مهامهم، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها

[1]– محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص ص62-65.

[2]– المادة 40، **من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010**، مرجع سابق.

القائمون بالإدارة أو أعضـــاء مجلس المديرين، حســـب الحالة، إلا إذا لم يكشـــفوا عنها في تقريرهم إلى الجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها[1].

ويعد محافظ الحســابات مســؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضــامن ســواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصـــفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامه بذلك، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية[2].

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر ثلاثة أركان هي:

- ❖ حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- ❖ وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- ❖ وجود علاقة سببية بين الضر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

المبدأ أن محافظ الحسابات ملزم بتقديم الوسائل دون النتائج أثناء تأدية مهامه، وبالتالي فإن عميله (زبونه) حتى يتسنى له تحميل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية، مطالب بإثبات:

- ❖ إما الخطأ المتعمد من محافظ الحسابات.
- ❖ إما التقصير من محافظ الحسابات.
- ❖ وإما الضرر.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها بل يساهم أيضـــا في أخلقة الحياة الاقتصـــادية، ضـــامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشـــجيع شـــفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحســابات له دور المصــلحة العامة، وبذلك فإن محافظ الحســابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القانون في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه مسـؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسـؤولية، وهذا ما نصـت عليه المادة 62 من القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسـب

[1]– المادة 715 مكرر 14، **الأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره.**

[2]– المادة 61، **من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010.**

ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث جاء في نص المادة: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[1].

ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله، يقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها، كما يعد مماثلا للممارسة غير الشرعية انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية[2]، وتنص المادة 831 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس (05) سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها"[3].

والجدول الموالي يوضح المخالفات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية (جنائية) تجاه محافظ الحسابات، إضافة إلى النصوص القانونية التي تحكمها والعقوبات التي تترتب عنها.

الجدول رقم (01): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر.

المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية
الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات	المادة 73 من القانون 01/10	في حالة العود: من سنة (06) أشهر إلى سنة (01) واحدة	من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود: تضاعف الغرامة
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة الواردة في التقارير المقدمة للجمعية المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين	المادة 825 من القانون التجاري	من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02)	من 20.000 دج إلى 500.000 دج
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر	من 20.000 دج إلى 200.000 دج
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة (01) واحدة إلى خمس (05) سنوات	من 20.000 دج إلى 500.000 دج

[1]– المادة 62، **من القانون 01/10**، مرجع سبق ذكره.

[2]– عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص98.

[3]– المادة 830، **من الأمر 59/75 المتضمن القانون التجاري الجزائري**، القسم الخامس، **المخالفات المتعلقة بمراقبة شركات المساهمة.**

إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري، والمادة 301 من قانون العقوبات	من شهر (01) إلى ستة (06) أشهر	من 500 دج على 5000 دج

المصدر: شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، ص147.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

تنشأ المسؤولية التأديبية أو الانضباطية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها.

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 01/10 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه[1]، من بين هذه المخالفات ما يلي:

- ❖ خرق القانون والقواعد المهنية.
- ❖ التقصير المهني الخطير (التهاون).
- ❖ السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه بصفة تصاعدية هي كالآتي[2]:

- ❖ الإنذار.
- ❖ التوبيخ.
- ❖ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر.
- ❖ الفصل النهائي (الشطب من الجدول).

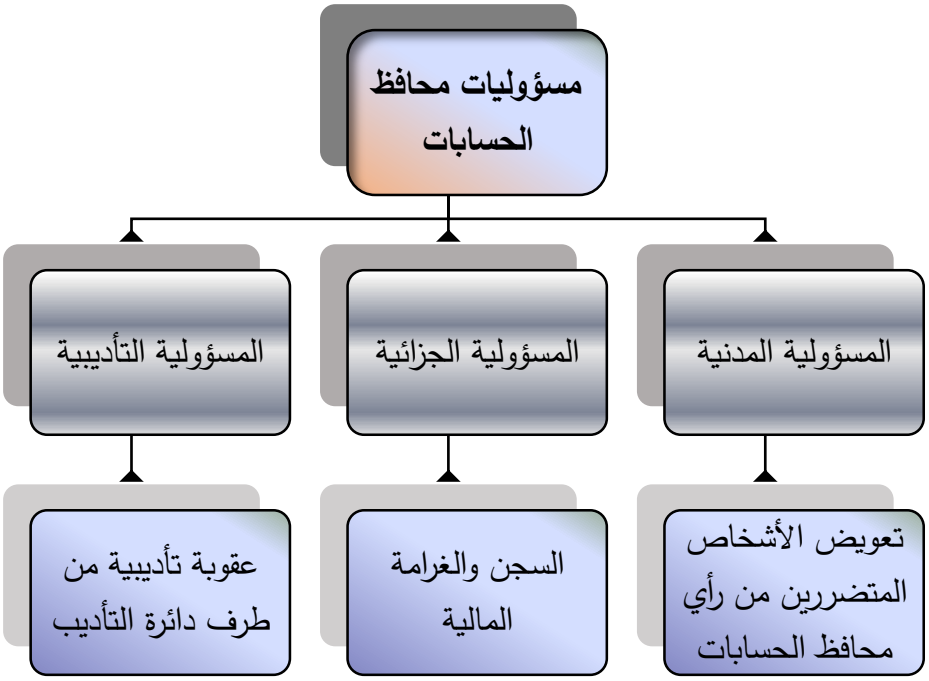
ويبقى لمحافظ الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة، وفق الأحكام والقوانين المعمول بها.

[1]– المادة 63، **من القانون 01/10**، مرجع سبق ذكره.

[2]– نفس المرجع.

والشـكل الموالي يوضـح لنا الفرق بين المسـؤوليات الثلاث (03) التي يتحملها محافظ الحسـابات جراء ممارسته لمهنته:

الشكل رقم (01): الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات محافظ الحسابات.



المصدر: شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المسؤوليات والمهام: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

المطلب الثالث: تعيين محافظ الحسابات وموانع التعيين

يقصـد بتعيين محافظ الحسـابات تفويضـه بمهمة تتمثل في مراجعة حسـابات الشـركة والتأكد من أنها صـحيحة ومنتظمة ومعدة وفقا للمبادئ المحاسـبية المقبولة قبولا عاما، وأن القوائم المالية المعدة تعطي صـورة صـادقة لوضـعية المؤسـسـة المالية ونتائج نشـاطها، حيث يهدف عمل محافظ الحسـابات إلى دعم درجة ثقة مستعملي القوائم المالية انطلاقا من الرأي المعبر عنه من طرفه حول صحة وعدالة هذه القوائم.

ويعد تعيين محافظ الحسـابات مرحلة أسـاسـية في عملية التدقيق التي ترتكز على جملة من النصـوص القانونية والتنظيمية، والتي سنوضحها فيما يلي:

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسـابات في القانون الأسـاسـي للهيئة أو المؤسـسـة، وهذا ضـمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عهدتين متتاليتين لا يمكن نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاث سنوات، أما بالنسبة للتعيين البعدي فيتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة بعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات من كرف الجمعية العامة العادية[1].

أولا: التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات: تعينه الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، ويتم التعيين في هذه الحالة في إطار الشروط التالية[2]:

- ❖ تعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبي الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة.
- ❖ يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط، وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.
- ❖ دفتر الشروط، حيث فصل المرسوم التنفيذي 32/11 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعيين محافظ الحسابات.
- ❖ رسالة قبول العهدة، يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

ثانيا: التعيين من طرف رئيس المحكمة (التعيين الاضطراري): إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

ثالثا: التعيين من طرف أحد المساهمين: حسب المادة 715 مكرر07 من القانون التجاري، "إذا أغفلت الجمعية العامة تعيين محافظ الحسابات، فإنه يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب للحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المدة الممنوحة عندما تقوم الجمعية بتعيين مندوب حسابات"[3].

رابعا: عهدة محافظ الحسابات: حسب ما جاء في المادة 27 من القانون 01/10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة

---

[1]– علي بن يحي، رميلة لعمور، **متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 01، جامعة غرداية، الجزائر، 2020، ص105.

[2]– المادة 26، **من القانون 01/10، مرجع سبق ذكره.**

[3]– المادة 715 مكرر07، من الأمر 59/75 المتضمن القانون التجاري الجزائري.

واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إخطار وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك"[1].

وتجدر الإشارة إلى أنه في هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: حالات التنافي والموانع

بالإضافة إلى الشروط التي سبق ذكرها والمتعلقة بتعيين محافظ الحسابات هناك شرط آخر أساسي لابد من توافره قبل تعيين محافظ الحسابات، ألا وهو عدم وجود حالات التنافي والموانع التي تم التطرق إليها في المواد من 64 إلى 70 من القانون 01/10، حيث يعتبر متنافيا مع مهنة محافظ الحسابات الحالات الآتية[2]:

- ❖ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمالية.
- ❖ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون أعلاه.
- ❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ❖ كل عهدة برلمانية أو عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، حيث يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (01) من تاريخ مباشرة عهدته.

كما يمنع محافظ الحسابات منعا باتا من القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي تكون له فيها أية مصالح مباشرة أو غير مباشرة أو التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة، القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين، وكذا ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها أو شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها لعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته[3]،وزيادة على حالات التنافي والموانع المذكورة سابقا لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة.

---

[1]– المادة 27، **من القانون 01/10**، مرجع سبق ذكره.

[2]– زينب حجاج، **مهنة محافظ الحسابات كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 10، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة، الجزائر، ص18.

[3]– المادة 65، **من القانون 01/10**، مرجع سبق ذكره.

خلاصة الفصل:

بعد استعراضنا لما جاء في مضمون الفصل الأول يمكن القول أنّ مهنة المحاسبة في الجزائر قد شهدت عدة تغيرات وتطورات كانت استجابة للتوجهات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر والظروف المحيطة بها، وفي إطار ذلك فقد عرفت عدة إصلاحات لم تقتصر على إصلاح النظام المحاسبي وفقط، بل تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية، التي قررت الحكومة بموجبها تنظيم مهنة المحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

ورغم الجهود التي بدلتها الجزائر في طار النهوض بمهنة المحاسبة وجعلها تواكب التطورات الحاصلة على الصعيد الدولي، إلا أننا لاحظنا خلال الفترة التي ساد فيها القانون 08/91 وجود نقص وإهمال للجانب النظري عند تكوين الخبراء المتربصين والتركيز على الجانب التطبيقي فقط.

ولعل أهم ما جاء به القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد هو استرجاع وزارة المالية للوصاية على الهيئات المهنية، بالإضافة إلى حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وإنشاء مجلس وطني للمحاسبة يعمل تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، كما يتم انتخاب مجلس وطني للمصف الوطني لخبراء المحاسبة ومجلس وطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومجلس وطني للمنظمة الوطنية للمحاسبي المعتمدين، والهدف من هذا التغيير هو فرض رقابة الدولة على المهنيين، وكذا تحسين الأداء من خلال متابعة ممارسي المهنة.

الفصل الثاني

القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المبحث الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

تمهيد:

ازداد في السنوات الأخيرة الاهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في اتخاذ قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات مالية ومحاسبية، ولا شك أن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل المعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية مضللة، ويقلل من مصداقيتها وموثوقيتها وبالتالي فقدانها لأهم خصائصها، الأمر الذي ينعكس سلبا على اتخاذ قرارات المستثمر أو المساهم المهتم بهذه المعلومات.

وتأكيدا على أهمية الإفصاح والشفافية وإضفاء المصداقية على المعلومات الواردة في القوائم المالية من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المبحث الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)

يعتبر الإصلاح المحاسبي في الجزائر خطوة هامة لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، ولقد تم هذا الإصلاح من خلال تغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية، بنظام محاسبي مالي من شأنه أن يوفر معلومات تخدم جميع الأطراف المستخدمين للمعلومات المالية، الداخليين منهم والخارجيين، ويستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية، ليضيف مجموعة من العمليات الضرورية التي أهملها المخطط المحاسبي الوطني السابق.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي الجزائري

تبنت الجزائر بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي (SCF) كنظام محاسبي يستجيب لمتطلبات التوافق المحاسبي الدولي، ومسايرة منها للتطورات الاقتصادية الدولية والمحلية، سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي الجزائري وأهم الخصائص التي تميزه، وكذا أهدافه وإطاره التصوري.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي.

النظام الحاسبي المالي هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

وقد عرف القانون 07/11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة منه، حيث ورد في هذا النص تسميته بالمحاسبة المالية:"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي كان قد حل محل المخطط المحاسبي الوطني PCN منذ سنة 2010.

من خلال التعريف السابق لمفهوم النظام المحاسبي المالي، يمكن أن نستنتج الخصائص التالية:

[1]– المادة 03، **من القانون رقم 07/11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.** رعدد 74.

- ❖ المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية.
- ❖ مخرجات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي.
- ❖ هدف النظام هو قياس أداء وكفاءة الكيان.
- ❖ يتم عرض الكشوف المالية في نهاية السنة المالية.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي:

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى وضع أداة تتكيف مع معايير المحاسبة الدولية وتلبي احتياجات المستخدمين من المعلومات المالية والمحاسبية وذلك من خلال[1]:

- ❖ تقديم صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية للمؤسسات والتغيرات فيها.
- ❖ إيجاد الحلول المحاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني (PCN).
- ❖ أخذ في الحسبان تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي المصادق عليها من قبل أغلبية الدول.
- ❖ السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات نوعية، أكثر شفافية وأكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية.
- ❖ ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

هذه الأهداف لا تختلف كثيرا عن أهداف معايير المحاسبة الدولية وذلك لأن الإصلاحات المحاسبية التي أقرتها الجزائر جاءت لتتوافق إلى حد ما مع بيئة المحاسبة الدولية في ظل التحولات التي تشهدها، أهمها انفتاح الأسواق وعولمة المحاسبة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات.

الفرع الثالث: الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة[2]، تتمثل المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وأكد عليها، فيما يلي[3]:

---

[1]– حنان علجية، **مرجع سبق ذكره**، ص123.

[2]– أحمد التيجاني بلعروسي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص21 –22.

[3]– فوزي لوالبية، **دور مبادئ النظام المحاسبي المالي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح–دراسة تحليلية تقييمية–**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد 04، العدد 02، جامعة أحد دراية أدرار، الجزائر، ديسمبر 2021، ص ص40–41.

- **محاسبة التعهد:** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.
- **استمرارية الاستغلال:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي لها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.
- **الدلالة:** يجب أن تكون البيانات المالية والمعلومات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية موثقة تضمن مصداقيتها، وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.
- **المصداقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وان تمثل المعلومات يصدق العمليات المالية والأحداث التي من المفروض أن تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.
- **التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية؛ أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس المظهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

الفرع الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إطار مساعي التوحيد المحاسبي الدولي، وتكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي[1]:

- يقلص من حالات التلاعب بتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل والتقييم وكذا عند إعداد وعرض القوائم المالية.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تعتبر أساس لاتخاذ القرارات وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية.
- يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسة، ما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من طرف المتعاملين معها وعلى رأسهم المستثمرين.

[1]– حنان علجية، **مرجع سبق ذكره**، ص124–125.

- ❖ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مما يساهم في تعزيز الثقة بالمؤسسات، كما يشجع على جلب الاستثمار الأجنبي، نظرا لكونه يستجيب لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- ❖ يسمح تطبيق النظام المحاسبي المالي بتقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال اســـتحداث قوائم مالية جديدة (جداول تدفقات الخزينة وجداول التغيرات في الأموال الخاصـــة) بالإضافة إلى إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.
- ❖ يسمح بالانتقال من محاسبة الذمة المالية إلى المحاسبة المالية بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيله للتعاملات التي تقوم بها المؤسسة.
- ❖ انسجام النظام المحاسبي المالي مع الأنظمة المحاسبية الدولية في ظل عولمة المحاسبة، مما يساعد المؤسسات الجزائرية أو المستثمرين المحليين على التمويل أو التوظيف الخارجي للأموال أو العكس.
- ❖ جاء النظام المحاسبي المالي لسد الثغرات ولتعويض النقائص التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني المعمول به سابقا، من خلال وضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، وهي الأدوات المعتمدة دوليا والتي من خلالها يمكن كشف جميع المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد.
- ❖ يؤدي إلى ترقية التعليم العالي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات بالارتكاز على قواعد محاسبية متوافقة دوليا، مما يعمل على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.

إضافة إلى ما سبق فإن النظام المحاسبي المالي يمتاز بثلاث مميزات أساسية هي[1]:

- **الميزة الأولى:** اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارســـات المحاســـبية المالية في الجزائر مع الممارسات الدولية، ضمن المرجعية IAS/IFRS بما يتماشى مع التحولات التي تفرضها العولمة واقتصاد السوق، مما يعزز اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصورة حقيقية وصادقة الوضعية المالية للكيان.
- **الميزة الثانية:** يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحو لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق التقييم وإعداد القوائم المالية وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة.
- **الميزة الثالثة:** يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات لأنه يحتوي على: إطار تصـــوري أو مفاهيمي وهو الإطار التصـــوري ل IAS/IFRS

[1]– سعيدي يحي، بن موفقي علي، **أثر الإصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، أوت2015، ص250.

الذي يقدم فيه مفاهيم لاتفاقيات المحاسبة، الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمبادئ المحاسبية الأساسية.

المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يقصد بمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي تحديد نوعية المؤسسات الملزمة بمراعاة أحكامه عند مسك محاسبتها المالية، حيث تطبق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، حددت المادة 04 من القانون 11/07 الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية كالآتي[1]:

الفرع الأول: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

تعرف المادة 416 من القانون المدني الجزائري الشركة بأنها العقد الذي يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر، على المساهمة في نشاط مشترك لتقديم حصة من عمل أو مال، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج، أو بلوغ هدف اقتصادي لمنفعة مشتركة كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك.

وقد اكتفى المشرع المدني بتعريف الشركة وترك تحديد الطابع التجاري لها للمشرع التجاري الذي حصر الشركات بشكلها بموجب المادة 544 من القانون التجاري الجزائري على النحو التالي[2]:

- ❖ شركات التضامن.
- ❖ شركات التوصية التي تتفرع إلى شركات التوصية البسيطة وشركات التوصية بالأسهم.
- ❖ الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي تضم أيضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.
- ❖ شركات المساهمة.

الفرع الثاني: التعاونيات

اكتفى المشرع الجزائري بإدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي دون تعريفها ودون تحديد أنواعها والحالات التي تكون فيها ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، وهذه من بين النقاط التي تتطلب البحث للتعريف بمفهومها وتحديد أنواعها والحالات التي تقع فيها إلزامية

[1]– محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي محاسبة مبادئ أم محاسبة قواعد؟**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2018، ص203.

[2]– المادة 544، **من الأمر 45/75 المتضمن القانون التجاري الجزائري**، ج. ر العدد 77 الصادرة في 26 سبتمبر 1975.

تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد، كالتعاونيات الفلاحية، تعاونيات التأمين، التعاونيات العقارية وتعاونيات الاستهلاك التابعة للخدمات الاجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

الفرع الثالث: الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون

اعتبر المشرع الجزائري الأشخاص الذين يقومون بإنتاج السلع والخدمات التجارية، ملزمون بمسك محاسبة مالية سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وحتى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون أنشطة عير التجارية هم ملزمون بمسك محاسبة مالية إذا كانوا يزاولون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، سواء كان ذلك بهدف تحقيق الربح أم لا، كالغرف الصناعية والتجارية، غرف الحرف والصناعات التقليدية، والفلاحة والصيد البحري.

الفرع الرابع: الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي

لقد وسع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ليشمل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات المبينة أعلاه، ولكنهم ملزمون بمسك محاسبة مالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي، كحظائر المعدات التابعة لمديريات الأشغال العمومية على مستوى ولايات الوطن، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

الفرع الخامس: الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

طبقا لأحكام المادة 02 من القانون 11/07، استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، أما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26، فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية وتعد كشوفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى "محاسبة الخزينة" نظرا لتبنيها فرضية الخزينة وليس فرضية الالتزام، حيث تراعي في نتائجها وفي إعداد وضعيتها المالية تغيرات الأصول والحسابات الدائنة والديون التي تم جردها والمثبتة بين بداية السنة المالية ونهايتها[1].

المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة محافظ الحسابات

إن الإصلاحات التي المحاسبية التي قامت بها الجزائر، والتي تمركزت حول تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS من خلال تبني النظام المحاسبي المالي SCF، كان لها انعكاسات وآثار مست

[1]- أحمد التيجاني بلعروسي، **مرجع سبق ذكره، ص84**.

جوانب عديدة لها علاقة بالمحاسبة ومنها مهنة محافظ الحسابات، يمكن أن نلخص أهم تلك الانعكاسات فيما يلي[1]:

أولا: على مستوى تنظيم مهنة محافظ الحسابات:

تزامنا مع إلزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي صدرت عدة قوانين ومراسيم تخص تنظيم مهنة محافظ الحسابات أهمها صدور القانون 01/10 كاستجابة لمتطلبات إعادة تنظيم المهنة لتواكب هذا التحول الجديد، فقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الوصاية التي تخلت عنها بموجب القانون 08/91 والسعي نحو استقرار المهنة بعد أن عرفت بعض الركود والاختلالات التي مست بمصداقيتها ونوعية خدماتها.

وفي إطار الاستجابة لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن أجل معالجة النقائص التي عانت منها مهنة المحاسبة في السابق، قامت الوزارة بإصلاح المهنة موضوع الدراسة من خلال ضمان تأهيل المهنيين ورفق مستوى تكوينهم ومستوى معارفهم في مجال معايير المحاسبة الدولية، وفي هذا الصدد جاء القانون 01/10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما تم إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة محافظ الحسابات، فمنها ما تم تحديث مهامها والأدوار التي تقوم بها بالشكل الذي يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي والمتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة، ومنها ما تمت تجزئتها إلى ثلاث مجالس وطنية متعلقة بالمهن المرتبطة بها، فبموجب المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره وتحدد المادة الثانية منه سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بهذا المجلس.

ورغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 01/10 على مهنة المحاسبة في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا أن مهنة المحاسبة بصفة عامة ومهنة محافظ الحسابات بصفة خاصة بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية باعتبارها الهيئة الوصية عن المحاسبة في الجزائر، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإصلاحات قد أخذت من المنظمات المهنية المشرفة على مهنة محافظ الحسابات كل الصلاحيات وجعلتها تحت وصاية وزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية التامة وهو ما يتناقض مع المعايير الدولية، لكن هذا لا يلغي الآثار الإيجابية لهذا الإصلاح على مهنة محافظ الحسابات.

[1]– حنان علجية، **مرجع سبق ذكره**، ص ص176-177-178.

ثانيا: على مستوى الممارسة المحاسبية

لا شك أن النظام المحاسبي المالي قد استحدث الكثير من الأمور التي تحاول معالجة نقائص المخطط المحاسبي الوطني والتي كان لها الأثر في تفعيل الممارسة المحاسبية لمحافظ الحسابات، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- ارتكاز النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي مستمد من المرجعية المفاهيمية للمعايير المحاسبية الدولية الهادفة إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فهذا الإطار التصوري يحدد المبادئ والفروض وكيفية إعداد القوائم المالية وإعطاء تعريف لكل من الخصوم والأصول، الأعباء والنواتج، بالإضافة إلى تحديد الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، الأمر الذي جعل العمل المحاسبي أكثر وضوح.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تحكم التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية وكذا فحص الحسابات.
- إيجاد حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط المحاسبي الوطني[1].

المبحث الثاني: مدخل إلى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على تزويد جميع مستخدمي هذه المخرجات بمعلومات محاسبية ومالية ذات خصائص نوعية تلبي احتياجات مستقبليها، وذلك من أجل تقديم صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات بطريقة رشيدة.

فيما يلي سنتطرق إلى مفهوم القوائم المالية وأهدافها وإبراز أهميتها، وكذا الخصائص النوعية التي وجب مراعاتها عند إعداد مختلف أنواع القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وأهدافها

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف وأهمية القوائم المالية وكذا خصائصها وأهدافها:

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

هناك العديد من التعاريف المختلفة التي تناولها المختصين عن القوائم المالية، وهذا راجع إلى الأهمية البالغة التي تكتسبها القوائم المالية في تلبية حاجيات مستخدميها من المعلومات المالية، إلا أنها

[1]– يحي سعيدي، بن موفقي علي، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر:

تعريف 01: عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القوائم المالية على أنها: " مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تعطي صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ غلق الحسابات من خلال الميزانية، وتوضح الكفاءة في الأداء من خلال حساب النتائج، وتحدد تغيرات وضعية الخزينة من خلال جدول تغيرات الخزينة، وذلك من أجل تلبية احتياجات مستعملي هذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية"[1].

تعريف 02: عرف النظام المحاسبي المالي القوائم المالية على أنها: "تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية والمحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، كما يجب أن تعرض الكشوف المالية إلزاما بالعملة الوطنية"[2].

تعريف 03: "القوائم المالية تمثل المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير وكشوف مالية تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة يقصد اتخاذ قرارات معينة"[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن القوائم المالية عبارة عن مجموعة من الوثائق التي تحمل معلومات مالية متعلقة بنشاط المؤسسة وفق أشكال محددة، وتعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وقد أقر النظام المحاسبي المالي من خلال إطاره التصوري مجموعة الخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فيما يلي أهم الخصائص النوعية للقوائم المالية المتعارف عليها على المستوى الدولي:

---

[1]- Robert Obert ,**Pratique Des Normes IAS/IFRS** ,é2 Edition ,paris, 2004, p 54.

[2]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، **القانون 11/07 مؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، ص5.

[3]– عبد العزيز طالب، محمد بلمداني، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 04، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، أكتوبر2020، ص101.

- **الملائمة:** لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، وتكون المعلومات ملائمة بقدر تأثيرها على مستعمليها لاتخاذ القرارات الاقتصادية وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية[1].
- **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية[2].
- **قابلية التحقق:** وهي أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.
- **التوقيت المناسب:** تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون فيه للمعلومات تأثير على القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت عندما يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح المعلومات المالية الماضية غير مفيدة لاتخاذ القرارات[3].
- **القابلية للمقارنة:** ويقصد بقابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية[4].
- **المصداقية:** لكي تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها، وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عن الظواهر والأحداث التي تعبر عنها أو التي من

---

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 51–52.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 274.

[3]– مراد آيت محمد، نورالدين جرد، **قراءة في الخصائص النوعية للقوائم المالية بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة الجزائر 03، الجزائر، جوان2018، ص143.

[4]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

المتوقع أن تعبر عنها، ويمكن للمعلومات أن تكون ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا. في حين يمكن المطالبة بما يلي[1]:

- **التعبير الصادق:** لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة.
- **الجوهر قبل الشكل:** حتى تعبر المعلومات المالية تعبيرا صادقا عن العمليات المالية ومختلف الأحداث الأخرى من الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني.
- **الحياد:** يجب أن تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.
- **الحيطة والحذر:** من المتوقع أن يواجه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة للكثير من الأحداث والظروف التي يمكن تجنبها مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة ومطالبات الضمانات التي يمكن أن تحدث، وتوضح مثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية.
- **الاكتمال:** من الضروري والواجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، وأن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة ومضللة وبالتالي تصبح غير صادقة وغير ملائمة.

لم يفرق النظام المحاسبي المالي بين فرضيات ومبادئ المحاسبة وبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث جاء ذكرها في المادة 06 في نفس السياق مع مبادئ المحاسبة على النحو التالي: "يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف لها عامة ولاسيما: محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، **قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة**، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني"[2].

ومن خلال هذه المادة تتضح الخصائص النوعية التي يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تواجدها وتحقيقها في المعلومات المالية والتي تم ذكرها بالتفصيل أعلاه، وهي كالآتي:

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص52–55.

[2]– نورالدين جرد، مراد آيت محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص145.

- ❖ قابلية الفهم.
- ❖ الدلالة (الملائمة).
- ❖ المصداقية.
- ❖ قابلية المقارنة.

الفرع الثالث: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى تقديم المعلومات المفيدة في عملية اتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية، وتقديم المعلومات التي تساعد على تحديد الاستخدام الأمثل للموارد والمساعدة في تقييم العوائد والمخاطر المتعلقة بالاستثمار والفرص المتاحة، وتجدر الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية يتم على أساس مراعاة أهداف مختلف الأطراف المهتمة بها، سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها، يمكن أن نلخص هذه الأهداف فيما يلي[1]:

- ❖ توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات فيهما حتى تكون مفيدة للمستخدمين في صنع القرارات الإدارية.
- ❖ تقييم قدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها في المدى القصير والطويل.
- ❖ وضع الخطط المستقبلية وأحكام الرقابة الداخلية.
- ❖ التعرف على نقاط الضعف في المؤسسة واقتراح الحلول والتوصيات الكفيلة بمعالجتها.
- ❖ الشفافية من خلال الإفصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات.
- ❖ قياس مدى نجاح المشاريع في استغلال الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة.
- ❖ توفير معلومات مفيدة لأغراض الاستثمار والائتمان والقرارات المشابهة.

المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية

يتعدد مستخدمو المعلومات المالية التي يتم عرضها في التقارير المالية باختلاف الحاجات إلها والهدف من الحصول على هذه المعلومات، والتي تساعد مستخدميها في ترشيد قراراتهم المختلفة والمبنية على تلك المعلومات، تتمثل أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية فيما يلي[2]:

[1]– مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص71.

[2]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص43-44.

الفرع الأول: الأطراف الداخلية

- **الإدارة:** تحتاج إدارة المؤسسة إلى معلومات من أجل تقييم وضعيتها المالية وربحيتها ومدى تقدمها وتطورها، وتستعمل الإدارة في سبيل تحقيق ذاك مجموعة من الطرق والأدوات والوسائل لمتابعة ومراقبة وضع المؤسسة، من بينها تحليل القوائم المالية باستخدام الأساليب المختلفة للتحليل المالي.
- **الموظفون:** يحتاج العمال والموظفون في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل؛ أي أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم.

الفرع الثاني: الأطراف الخارجية

- **المستثمرون الحاليون والمتوقعون:** يحتاج المستثمرون الحاليون والمتوقعون إلى توفر معلومات بشكل مستمر من أجل قدرتهم على تقييم فرص الاستثمار المتاحة، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالاحتفاظ باستثمارهم في المؤسسة أو تخفيضه أو تحويله إلى مؤسسة أخرى.
- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي توفرها القوائم المالية والتي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت المؤسسة قادرة على تسديد قروضهم والفوائد المترتبة عنها عند تاريخ الاستحقاق، وذلك من خلال تحليل التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة والاعتماد عليها.
- **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يحتاج الموردون والدائنون الآخرون إلى المعلومات التي تساعدهم في تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق؛ بمعنى هل ستكون الشركة عميل جيد قادر على سداد ديونه؟
- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع السلع، خصوصا إذا كان لهم ارتباط طويل المدى مع المؤسسة.
- **الجهات الحكومية ومؤسساتها ووكالاتها:** يتم استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الحكومة ووكالاتها في معرفة أنشطة المؤسسات من أجل تنظيم خذه الأخيرة، وتحديد السياسات الضريبية على المستوى الوطني، كما يتم استعمال هذه المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.
- **مدقق الحسابات:** يحتاج مدقق الحسابات إلى كافة المعلومات الواردة في القوائم المالية والإيضاحات لإبداء رأيه بشكل محايد عن مدى مصداقيتها ومدى موضوعيتها، وأنها تم إعدادها باحترام وتطبيق النصوص التشريعية المعمول بها.

المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

إن مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها يجب أن تكون شاملة لمجموعة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية، وقد تضمن النظام المحاسبي المالي القوائم الواجب على المؤسسات إنجازها سنويا، والمتمثلة في: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التغير في الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة، الملاحق، ويمكن توضيح مكونات القوائم المالية من خلال الشكل التالي:

1. **الميزانية:** تسمى أيا قائمة المركز المالي وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة (الخصوم) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول)، وطبقا للنظام المحاسبي المالي فالميزانية هي: "جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم، وعلى أساس تصنيف خاص حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم جارية وخصوم غير جارية"[1].
2. **جدول حسابات النتائج:** بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج، تستخدم في الحياة العملية العديد من التسميات لوصفه مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة المصروفات والإيرادات، ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء القوائم المالية مكونات صافي الربح المحقق[2].

وقد عرف النظام المحاسبي المالي جدول حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية"[3]، وقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض الحسابات هما:

- **جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:** يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الإهتلاكات، مشتريات البضائع ...)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال...إلخ[4].

---

[1]– أمين راشدي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018/2017، ص92.

[2]– محمد سامي لزعر، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي–دراسة حالة–**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012/2011، ص44.

[3]- أحمد التيجاني بلعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص90.

[4]– محمد سامي لزعر، **مرجع سبق ذكره**، ص47.

- ❖ **حسابات النتائج حسب الوظيفة:** يقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع عاتق الوظائف التجارية المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية.

3. **جدول التغير في الأموال الخاصة:** عرف النظام المحاسبي المالي جدول التغير في الأموال الخاصة بأنه: "يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"[1].
4. **جدول تدفقات الخزينة:** يسمى أيضا جدول سيولة الخزينة أو قائمة التدفقات النقدية، الهدف منه إعطاء مستخدمي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة[2].
5. **ملحق القوائم المالية:** هي عبارة عن وثائق إلزامية تنجز في نهاية السنة المالية الهدف منها إعطاء فهم أكبر للقوائم المالية الخاصة بالشركة، تتضمن هذه الملاحق معلومات مالية توضيحية لما تم عرضه في القوائم المالية، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال[3].

من خلال ما سبق يتضح جليا أن هناك تماثل للقوائم المالية الإلزامية التي أقرها النظام المحاسبي المالي مع نظيرتها في ظل المعايير المحاسبية الدولية-، حيث فرض المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) نفس القوائم المالية الخمسة سالفة الذكر، وهو ما يعتبر من أهم إيجابيات النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذا الأخير حسن من مستويات الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية، كما تغير شكل القوائم المالية التي كانت تعدها المؤسسات الجزائرية في ظل المخطط المحاسبي الوطني، من خلال تغير محتواها وهيكلها بشكل كبير جدا بعد تحول هذه المؤسسات إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقائمة الميزانية التي كانت ذات صيغة قانونية في ظل المخطط المحاسبي الوطني، تغيرت وأصبحت ذات صيغة مالية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث اعتمد هذا الأخير في ترتيب وتقسيم بنودها على درجة السيولة والاستحقاق لكل من الأصول والخصوم، فأصبحت الميزانية بذلك ذات طبيعة محاسبية ومالية، كما غير النظام كذلك من قواعد إعداد وعرض قائمة الدخل.

وتجدر الإشارة إلى أن قائمة تغير الأموال الخاصة وقائمتي تدفقات الخزينة والملاحق هي قوائم جديدة فرضها النظام المحاسبي المالي لم تكن موجودة سابقا.

---

[1]– أحمد التيجاني بلعروسي، **مرجع سبق ذكره**، ص94.

[2]– **نفس المرجع**، ص93.

[3]– منور أوسرير، محمد مجبر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الوادي، 18/17 جانفي 2010، ص04.

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في إضفاء المصداقية على القوائم المالية

يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية والمالية المفصح عنها في القوائم المالية في اتخاذ القرارات متى كانت هذه الأخيرة تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها، وأن تكون هذه المعلومات قابلة أيضا للإثبات وأنه في الإمكان التحقق من سلامتها وأن تتصف بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس، وتعزز الثقة بهذه المعلومات المحاسبية والمالية عندما يتم فحصها من قبل محافظ حسابات، حيث يبدي ويوفر رأيا مستقلا بشأن عدالة الأرقام المقررة والواردة في القوائم المالية.

وبهذا الخصوص سنحاول توضيح الأثر الذي يخلفه محافظ الحسابات ونحاول تبيان الدور الذي يلعبه في إعطاء ثقة ومصداقية للقوائم المالية من خلال ما يلي:

- ❖ المطلب الأول: خطوات عمل محافظ الحسابات.
- ❖ المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ المطلب الثالث: إعداد التقارير.

المطلب الأول: خطوات عمل محافظ الحسابات

إن مهمة محافظ الحسابات والتي تتمثل أساسا في المراجعة الخارجية القانونية، مثلها مثل أي عمل منظم ومنهجي يتم القيام بها وفق خطوات وإجراءات تضمن العمل بطريقة جيدة وسلسة وتساعد في الحصول على الأهداف المرجوة من هذه المهمة بأكبر دقة وفعالية.

وتمر مهمة محافظ الحسابات بأربعة خطوات هي:

الفرع الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة

قبل قيام محافظ الحسابات بتخطيط مهمته لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت الكافي للتخطيط لعملية المراجعة، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كافي.

أولا: الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على محافظ الحسابات مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ مهمته والمتمثلة أساسا فيما يلي[1]:

[1]– رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، الجزائر، 2017، ص87.

- ❖ التحقق من صحة تعيينه والذي يتم وفق الشكل القانوني للشركة موضوع المراجعة.
- ❖ الاتصال بالمراجع السابق وهي قاعدة من قواعد وآداب السلوك المهني، فيتحرى عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، حيث سمكن أن يجد من الأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- ❖ التأكد من نطاق مهمته.
- ❖ الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة وللشركات الحليفة إن وجدت، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية إن وجدوا.
- ❖ الاتصال بالشركة محل المراقبة إذ يتعرف محافظ الحسابات من خلال هذه الخطوة على المسؤولين في الشركة ومسيري مختلف المصالح، كما يقوم بزيارة ميدانية يتعرف من خلالها على مكان الشركة ونشاطها ووحداتها.
- ❖ الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة، فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العامة التي أعدت عن السنة السابقة والتي قبلها، ويطلع على تقرير المراجع السابق ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير محافظ الحسابات السابق.
- ❖ فحص التنظيم الإداري، حيث يتعرف محافظ الحسابات من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، ويطلي كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالشركة ومدى الاختصاص لمل منهم.

ثانيا: مخطط القيام بالمهمة (خطة العمل)

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم محافظ الحسابات بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم هذه الخطوات وفق برنامج مرسوم من بين ما تتضمنه ما يلي:

- ❖ الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.
- ❖ تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء، وتحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة أو إجراء.

البرنامج أو خطة العمل التي يعدها محافظ الحسابات ليست سردا للخطوات وإنما هي خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات وتعليمات فنية تفصيلية لمساعديهم من أجل تنفيذها، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد محافظ الحسابات على تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.

ثالثا: المعرفة العامة حول المؤسسة

في هذه الخطوة يتعرف محافظ الحسابات على الوظيفة والمؤسسة محل المراقبة وكل ما يتعلق بها، فعليه بعد أن يتأكد من صحة وسلامة تعيينه وقبل بدايته في تنفيذ المهمة الموكلة إليه أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات تتضمن: مسؤولية المهمة والمتدخلين والأتعاب، طرق العمل المستعملة وفقرات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقرير.

ولأخذ نظرة عامة حول المؤسسة يقوم محافظ الحسابات بجمع ما أمكنه من معلومات حول المؤسسة وبيئتها لأجل كشف الأخطاء والتلاعب، بالإضافة إلى مقابلة الموظفين في المؤسسة وكل الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات عن المؤسسة، كذلك يقوم محافظ الحسابات بزيارة مختلف الأماكن في المؤسسة كأماكن الإنتاج والتخزين، الإدارة وغيرهم، كل هذه الخطوات من شأنها أن تساعده في جمع المعلومات عن المؤسسة محل المراقبة، والتي يجب تنظيمها وإدراجها في الملف الدائم الذي يشمل على:

- ❖ عموميات خاصة بالشركة أو المؤسسة محل المراقبة.
- ❖ المراقبة الداخلية.
- ❖ معلومات محاسبية عن المؤسسة.
- ❖ معلومات حول نظام الإعلام الآلي.
- ❖ الخصائص الاقتصادية والتجارية.

الفرع الثاني: تجميع أدلة الإثبات

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية، كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها محافظ الحسابات كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشيد للحكم على عدالة القوائم وصدق عرض المعلومات المالية والمحاسبية، وتعرف أدلة الإثبات أو القرائن على أنها: "مجموعة الحقائق التي يستند إليها المراجع في تكوين رأيه عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية المنشورة من طرف الشركة"[1].

ومما لا شك فيه أن قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعده على تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد صحة القوائم المالية[2].

[1]– محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998، ص263.

[2]– محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص 271.

يلجأ محافظ الحسابات خلال جمعه لأدلة الإثبات إلى العديد من المصادر تتضمن هذه الأخيرة الأنظمة المحاسبية، المجموعات المستندية، الأصول الملموسة، الإدارة والعمال، العملاء والموردين والأطراف الأخرى التي لها علاقة بالشركة أو أعمالها، وينبغي لمحافظ الحسابات أن يدقق في اختيار الطريقة أو الطرق الملائمة للحصول على الدليل المناسب أو اختيار مصدر أو أكثر يراه مناسب لذلك، ومن أهم مصادر وطرق الحصول على أدلة الإثبات ما يلي:

أولا: الجرد الفعلي:

يقوم محافظ الحسابات في كثير من الحالات بالجرد الفعلي لبعض عناصر الموجودات في الشركة وخاصة الخزينة ومحتوياتها أو بعض أصناف وعناصر المخزون التي لها أهمية خاصة، ويستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة والمادية من موجودات الشركة، ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفتري ومقارنته بالرصيد الفعلي وبصفة خاصة فيما يتعلق بمحتويات الخزينة من عملات نقدية مختلفة.

إلا أنه لا يجب الاعتماد أن مجرد الوجود المادي لعناصر الأصول دليل على ملكيتها أو ملائمة أو دقة طرق تقييمها، لذلك عليه أن يتأكد من سندات الملكية ويفحص طرق تقييم هذه الأصول وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال[1].

ثانيا: المصادقات

يقصد بها عادة الإقرارات الخطية المطلوبة للاعتراف بصحة بعض البيانات، فمثلا عندما يريد محافظ الحسابات التأكد من صحة حسابات العملاء فإنه يلجأ إلى استعمال وسيلة معينة ألا وهي الاعتماد على إقرار مكتوب من طرف كل عميل، والغرض من هذا الإقرار هو التأكد من صحة أو خطأ رصيد حسابه لدى المؤسسة التي يراقبها في نهاية الدورة[2].

ومن هنا يمكن القول أنّ المصادقات تعتبر من الأدلة القوية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات، مع الأخذ بعدة اعتبارات لتجنب التلاعب عند استعمالها وهي[3]:

- ❖ يجب أن تصدر طلبات المصادقات للغير من إدارة الشركة نفسها.
- ❖ يجب أن يشرف محافظ الحسابات على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير.
- ❖ يجب على الشركة إخطار المعنيين بإرسال هذه المصادقات إليهم.

---

[1]– **نفس المرجع**، ص277.

[2]– عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[3]– محمد سعيد شهوان، **الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات**، جمعية عمال المطابع، القاهرة، (د.س)، ص38.

- ❖ يجب دراسة الردود من جانبي التوافق والاعتراض.

ثالثا: المراجعة المستندية:

تعتبر المستندات من أهم الأدلة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في أداء مهمته، وتهدف المراجعة المستندية إلى جمع العدد الكافي من الأدلة والقرائن التي تثبت صحة العمليات التي سبق تسجيلها على الدفاتر المحاسبية وعدم تعارضها مع أنظمة المشروع والقوانين، ومن أمثلة هذه المستندات نجد العقود، مستندات المصاريف، فواتير البيع، محاضر اجتماعات مجالس الإدارة، فواتير الشراء...إلخ.

تجدر الإشارة في هذا السياق إلى أنه في المشاريع الضخمة ونظرا لكثرة العمليات فإن حجم المستندات المتداولة يكون كبيرا، لذا فإنه يتعذر على محافظ الحسابات القيام بمراجعة كل هذه المستندات، فيلجأ هذا الأخير إلى أسلوب المراجعة الاختبارية التي تقوم على أساس اختبار عينة من هذه العمليات وفحص المستندات الخاصة بها وتعميم النتائج في الأخير على كل المستندات، وهنا يبقى المراجع مسؤولا عن كافة العمليات وليس على العينة التي قام بمراجعتها مراجعة مستندية فقط.

رابعا: المراجعة الحسابية:

هناك احتمالات كبيرة للخطأ الحسابي في دفاتر المؤسسة، ولهذا تهدف هذه المراجعة إلى التأكد من سلامة العمليات الحسابية الواردة في الدفاتر والسجلات ونقل المجاميع من صفحة لأخرى بالدفاتر، ضف إلى ذلك ترحيل القيود من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، ويشمل نطاق المراجعة الحسابية ما يلي:

- ❖ مراجعة المجاميع الواردة في ميزان المراجعة وكذا عناصر الأصول والخصوم والتأكد من صحة الرصيد الممثل لصافي الربح أو الخسارة.
- ❖ مراجعة حسابية لأرصدة دفاتر الأستاذ.
- ❖ مراجعة الكشوف التحليلية المقدمة إلى محافظ الحسابات مثل الكشوف التحليلية للإضافات الرأسمالية وكشوف الاستهلاك بغية التأكد من صحة هذه المجاميع.
- ❖ تدقيق قوائم الجرد والحسابات الختامية من الناحية الحسابية.

خامسا: الاستفسارات:

قد ترد بعض الحسابات المبهمة حول المركز المالي في دفاتر وسجلات المؤسسة، لذا يسعى محافظ الحسابات إلى تدقيقها وإيضاحها عن طريق عملية الاستفسار التي تتمثل في توجيه أسئلة شفوية أو كتابية إلى رؤساء وموظفي الإدارة، وتسمح الاستفسارات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إثبات الالتزامات التي

لام تقيد في الدفاتر، وتتوقف قوة القرائن التي يحصل عليها محافظ الحسابات من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها[1].

ما يمكن ملاحظته على دليل الإثبات من خلال الاستفسار أنه قد يتسم بالتحيز لصالح المؤسسة، لذلك لا يمكن النظر إليه على أساس أنه دليل حاسم وعلى المراجع تدعيمه بدليل إثبات آخر.

المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتحدد إجراءات قيام محافظ الحسابات بأداء مهمته انطلاقا من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة أو الهيئة محل المراقبة، وذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به محافظ الحسابات، وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يختصر جزء كبير من برنامج المراجعة المستندية، أما في حالة عدم فعالية هذا النظام فإن محافظ الحسابات يكون مضطرا لتوسيع مدى ونطاق الفحص لأداء المهمة الموكلة إليه.

وتقوم عملية تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية على الخطوات التالية:

- ❖ فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق المعرفة الكافية عنه.
- ❖ تحديد مخاطر الرقابة والتي يقوم بها محافظ الحسابات عن طريق تحديد مواطن الضعف والقوة في نظام الرقابة.
- ❖ القيام باختبارات الالتزام للتحقق من أن أساليب الرقابة في الشركة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت لها.

ويعتبر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب أهمها:

1. **الأسلوب الوصفي:** يقوم محافظ الحسابات حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن كل عملية، فبذلك يتضح لمحافظ الحسابات كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم محافظ الحسابات أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو تنقصه بعض الضوابط الرقابية[2].

---

[1]– خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص193.

[2]– يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص113.

2. **خرائط التدفق الخرائط التنظيمية:** هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وقد تكون هذه الخرائط موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على محافظ الحسابات دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نفاط ضعف بها، وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الأسلوب الوصفي، لكن ما يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما ظانها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فصلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية[1].
3. **أسلوب الاستبيان:** يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب المستعملة من طرف محافظي الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم محافظ الحسابات بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل الشركة، يقوم محافظ الحسابات بتوزيع هذه القائمة التي تحتوي الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابة عليها، ومن ثم يقوم بتحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة.
4. **فحص النظام المحاسبي:** يستخدم محافظ الحسابات هذه الوسيلة من أجل تقرير كفاية نظام الرقابة الداخلية ويتم ذلك من خلال:

- ❖ يحصل محافظ الحسابات على قائمة بالدفاتر المحاسبية وبأسماء الموظفين المسؤولين عن مسكها وتدقيقها داخليا، وقائمة أخرى بأسماء الموظفين الذين بعهدتهم موجودات، وقائمة ثالثة ببيان طبيعة المستندات المثبتة لحركة النقدية الواردة للشركة والصادرة عنها
- ❖ بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بدراسة مقارنة لهذه القوائم بغية التحقق من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالموجودات والمحاسبة عنها بالشكل الذي يحقق معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية سليم[2].

[1]– نفس المرجع، ص114.

[2]– عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011، ص ص125-126.

المطلب الثالث: إعداد التقارير

الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات

يعرف تقرير محافظ الحسابات على أنه: "وسيلة اتصال بين محافظ الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها محافظ الحسابات ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية"[1].

كما يعرف على أنه: "ذلك الكشف الناتج عن المراجعة التي يجريها محافظ الحسابات والذي يبر فيه مدة مصداقية القوائم المالية ومدى صلاحيتها والمقدم لمتخذي القرارات".

إذ يعتبر تقرير محافظ الحسابات من أهم مكونات عملية المراجعة، حيث يمثل الناتج النهائي لتلك العملية وهو خلاصة عمل المحافظ الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، وتكمن أهميته في كونه الوسيلة التي يستطيع من خلالها التعبير عن رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.

يتميز تقرير محافظ الحسابات بمجموعة من الخصائص المتمثلة فيما يلي[2]:

- ❖ الإيجاز: بحيث لا يجب أن يكون التقرير مطولا فوق اللازم.
- ❖ الوضوح: يعني خلو التقرير من الإبهام أو الغموض في البيانات.
- ❖ الأهمية: يجب أن تكون البيانات الواردة في التقرير ذات أهمية بالنسبة للطرف المستفيد مع تفادي إدراج جمل يمكن الاستغناء عنها.
- ❖ الصدق والأمانة: يجب على محافظ الحسابات عدم الانحياز عند إعداد تقريره لأي طرف من الأطراف، كما يجب عليه توضيح النتائج التي توصل إليها بصدق وأمانة.

الفرع الثاني: معايير إعداد التقرير:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراقبة، ولذلك وجب على محافظ الحسابات إعداد هذا التقرير بطريقة مهنية وبعناية فائقة ولتحقيق ذلك قد حدد المشرع الجزائري عدة معايير لإعداد التقارير من خلال المادة (02) من المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

---

[1]– إبراهيم سلمان عمر الزوي وآخرون، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي (700) على تضييق فجوة التوقعات**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2011، ص 597.

[2]– أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية**، مصر، 1992، ص ص562–563.

ويمكن تلخيص هذه المعايير في أربعة نقاط هي:

- **معيار صدق القوائم المالية:** يتطلب هذا المعيار إبراز محافظ الحسابات في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أن التزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق وصحة هذه القوائم، أي أنها ستكون خالية من التحريفات والغش سواء كانت عن عمد أو غير متعمدة[1].
- **معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:** يقصد بهذا المعيار إبراز مدى تطبيق الشركة أو الهيئة محل المراقبة لنفس المبادئ المحاسبية خلال مختلف الدورات المالية، والذي يمنح لمحافظ الحسابات الفرصة للقيام بإجراء مقارنة بين فترات مختلفة وبالتالي على ‘دارة الشركة في السنة الحالية أن تطبق المبادئ المحاسبية ذاتها المطبقة في السنة الماضية.
- **معيار كفاية الإفصاح:** يجب على محافظ الحسابات الإفصاح بشكل كافي في تقريره عن أي معلومات هامة وفي حالة عدم وجود إفصاح كاف عن القوائم المالية من قبل إدارة الشركة يتوجب على محافظ الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره[2].
- **معيار وحدة الرأي:** يقتضي هذا المعيار أن يصدر محافظ الحسابات تقريرا يبين فيه رأيه الفني المحايد والمستقل حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية ككل، وإذا لم يتمكن من إبداء رأي شامل عليه أن يذكر سبب ذلك.

الفرع الثالث: أنواع التقارير:

توجد أنواع عديدة من التقارير التي يقوم بإعدادها محافظ الحسابات، وهذا التنوع ناتج عن اختلاف رأيه في القوائم المالية التابع لاختلاف النتائج التي توصل إليها نتيجة قيامه بمهمة المراجعة، وسيتم إدراج التقسيمات التالية:

أولا: من حيث درجة الإلزام

تنقسم التقارير من حيث درجة الإلزام إلى نوعين[3]:

[1]–مناعي حكيمة، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009، ص 68.

[2]– لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 35.

[3]– شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية**، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية الشركة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015، ص ص: 42–43.

1. تقارير المراجعة الخاصة:

يقصد بها تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون محافظ الحسابات ملزما بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقا بظروف معينة، ومثال ذلك تقرير محافظ الحسابات عن نظام الرقابة الداخلية وأيضا تقريره لعرض النظام الضريبي، فهي لا ترتبط بنشاط الشركة وإنما تتعلق لأمور محددة نص عليها القانون، وتقد مستقلة كون أن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق باقي التقارير الأخرى، ومن بين الحالات التي تقدم فيها تقارير خاصة ما يلي:

- ❖ الاتفاقيات التي تبرم بين الشركة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس الإدارة.
- ❖ إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من محافظ الحسابات.
- ❖ إعداد محافظ الحسابات لتقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري الشركة.
- ❖ إعداد تقرير خاص يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة.
- ❖ إعداد تقرير هاص يبين فيه زيادة أو نقصان رأي مال الشركة أو في حالة اندماجها مع مؤسسات أخرى.

2. تقارير المراجعة العامة:

هي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض على هذه المؤسسات بتقديم مراجعتها في شكل تقرير موقع من طرق محافظ الحسابات الذي يتمتع بالاستقلالية وهدفه إبداء الرأي حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، ويتحمل محافظ الحسابات هنا كامل المسؤولية عن الحسابات والبيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

وبصفة عامة فالتقارير المالية للمراجعة تتضمن قيام محافظ الحسابات بالفحص والتحقق من البيانات المالية والمحاسبية، حيث يكون مسؤولا عن صدق تلك البيانات من عدمها وليس على إجراءات الإدارة التي تعمل على إعدادها وعرضها.

ثانيا: من حيث نوع إبداء الرأي

يلتزم محافظ الحسابات عند قيامه بمهامه المتمثلة في إعداد التقارير بمعايير المراجعة المتعارف عليها ويقدم العناية المهنية اللازمة لإعداده لعملية المراجعة بكل صدق ووضوح، وحسب هذا الفرع تنقسم تقارير محافظ الحسابات إلى[1]:

[1]– نصرالدين ديلمي، **دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018، ص ص: 48-49-50.

1. التقرير النظيف (بدون تحفظ):

يعتبر التقرير النظيف معبرا عن رأي محافظ الحسابات الإيجابي حول المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وهو لا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات ويعد من أكثر التقارير قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، لأنه يعبر عن تمثيل القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي.

ويصدر محافظ الحسابات هذا التقرير في حالة توفر الشروط التالية:

- ❖ في حالة حصول محافظ الحسابات على الأدلة والقرائن الكافية، التي تؤكد عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ❖ تأكد محافظ الحسابات من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية لأخرى.
- ❖ تأكد محافظ الحسابات من عدم وجود أية ظروف طارئة قد تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصدار التقرير.
- ❖ تأكد محافظ الحسابات من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم غير مضللة.

2. التقرير المتحفظ:

يطلق عليه أيضا اسم "التقرير المقيد" وهو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل الشركة في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم محافظ الحسابات في التقرير المتحفظ بتقييد فقرتي المحتوى والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم إصدار تقرير الرأي المتحفظ وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن محافظ الحسابات من جمع أدلة الإثبات الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول بها، ويصدر تقريرا متحفظا في الحالة الثانية عندا يتأكد محافظ الحسابات من أن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية، ويجب عليه في كل حالة أن يضيف فقرة توضيحية يشرح فيها أسباب التحفظ.

3. التقرير السالب (السلبي، أو المعارض):

التقرير السلبي هو عكس التقرير النظيف، فالتقرير السلبي يقرر لأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل وأنها لا تعبر عن كل من المركز المالي للمؤسسة ونتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية، ويصدر محافظ الحسابات تقريرا بالرأي السلبي إذا كانت القوائم المالية تحتوي القصور من ناحية العدالة بحيث أن إعداد تقرير متحفظ لا يعتبر تحذيرا كافيا.

وإذا كان محافظ الحسابات يعلم بأن القوائم المالية غير عادلة وغير صادقة فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي فيها.

4. الامتناع عن إبداء الرأي:

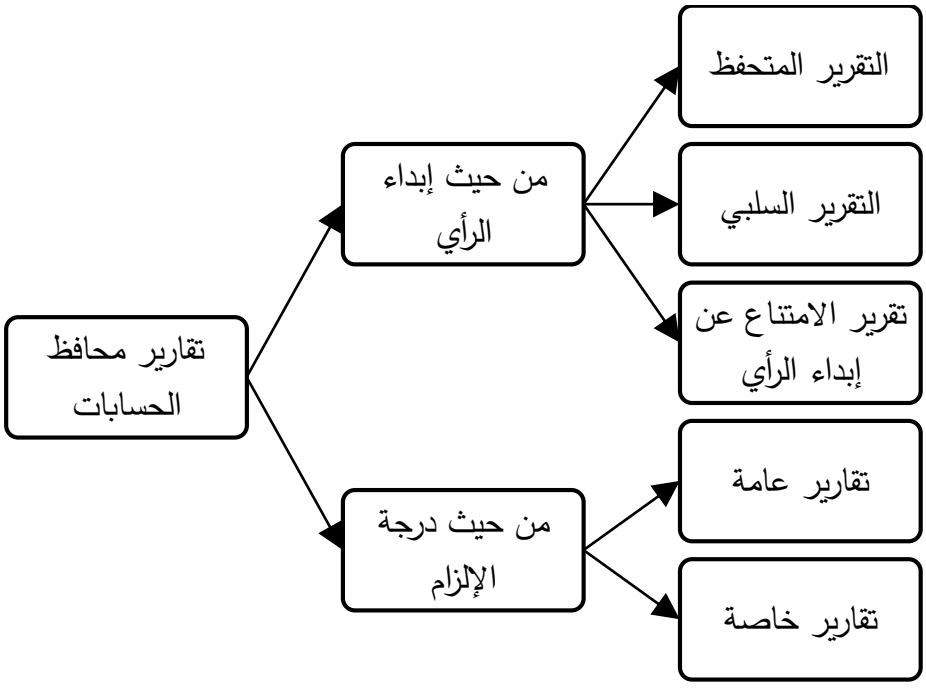
إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى محافظ الحسابات ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والقرائن التي تساعده في إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عمل محافظ الحسابات.

ومن الحالات التي تجعل محافظ الحسابات يمتنع عن إبداء الرأي ما يلي:

- ❖ وجود قيود على نطاق عمل محافظ الحسابات.
- ❖ تدخل إدارة المؤسسة في عمل محافظ الحسابات مما يفقده الاستقلالية.
- ❖ صعوبة تقييم محافظ الحسابات لفرض استمرارية الشركة وصعوبة حصوله على أدلة والبراهين المدعمة لرأيه.

والشكل الموالي يوضح أنواع التقارير التي يقوم محافظ الحسابات باعدادها:

الشكل رقم (03): أنواع تقارير محافظ الحسابات.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

خلاصة الفصل

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يستند على خلفية نظرية تتمثل في الإطار التصوري الذي يتضمن مجموعة من الفروض والمبادئ والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، هذه الخصائص لا تقل أهمية عن الفروض والمبادئ ويظهر حرص النظام المحاسبي المالي على تحقيقها من خلال مرونته في التعامل مع الحالات الخاصة لتصبح المعلومات التي ينتجها هذا النظام ذات جودة عالية، وباعتبار القوائم المالية أهم مخرجات النظام المحاسبي فهي تحضي باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين بالنسبة للمؤسسة، وبالنظر إلى الأهمية البالغة التي تكتسبها القوائم المالية وجب على معديها الحرص التام على أن تكون ذات مصداقية وتعبر عن عدالة وحقيقة المركز المالي للمؤسسة، ولا تكتسب القوائم المالية تلك الخاصية إلا إذا تمت مراجعتها وتدقيقها من قبل شخص مؤهل، حيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإعدادها، ويتمثل هذا الشخص في محافظ الحسابات الذي يضفي الصيغة الشرعية والمصداقية للقوائم المالية من خلال إبداء رأيه المهني المحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين

المبحث الأول: تقديم مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين

المبحث الثاني: منهجية تدقيق محافظ الحسابات للقوائم المالية

المبحث الثالث: إعداد التقارير من طرف محافظ الحسابات

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري في دراستنا لهذا الموضوع، ونظرا لأهميته كان لابد من ربطه بالجانب التطبيقي العملي، حيث وقع الاختيار على مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين التي قمنا بدراستنا التطبيقية على مستواها، حاولنا من خلال هذا الفصل موضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية من الجانب التطبيقي العملي، من خلال فحص القوائم المالية للمؤسسة وتقرير محافظ الحسابات عنها للفترة 2020-2019، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين

المبحث الثاني: منهجية تدقيق محافظ الحسابات للقوائم المالية

المبحث الثالث: إعداد التقارير من طرف محافظ الحسابات

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

مؤسسة "الكاتمية للفلين جيجل" هي إحدى مؤسسات القطاع العام التي تحتل مكانة هامة في سوق الفلين على المستوى الوطني من خلال ما توفره من منتجات، ومن أجل التعريف بهذه المؤسسة كونها محل الدراسة التطبيقية الذي اعتمدنا عليها في بحثنا، سنتطرق فيما يلي إلى نشأة مؤسسة الكاتمية للفلين وأهميتها الاقتصادية.

المطلب الأول: نشأة مؤسسة الكاتمية للفلين جيجل

أنشأت المؤسسة الوطنية للفلين (SNL) بمقتضى الأمر رقم 76 بتاريخ 1976/09/09 مقرها الجزائر العاصمة، وطبقا للإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة الاقتصادية للمؤسّسات وبموجب الأمر 43/72 المؤرخ في 1983/01/2 تم إنشاء المؤسّسة تحت اسم المؤسّسة الوطنية للفلين والمواد العازلة المشتقة منه (ENL)، حيث تم نقل مقرّها من الجزائر العاصمة إلى ولاية جيجل.

وبعد صدور القوانين 01/88 و03/88 المؤرخة في 1988/01/12 والتي تضمنت استقلالية المؤسسة العمومية، حولت المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة إلى مؤسسة اقتصادية عمومية مستقلة، ثم حولت إلى مؤسسة عمومية في شكل شركة ذات أسهم بعقد موثق مؤرخ في 1991/03/16 حيث قدر رأس مالها بـ: 20.000,00 دج مقسمة إلى 800 سهم، وفي عام 1992 تم رفع رأس مالها إلى: 50.000,00 دج، وفي عام 1994 تم نقل المقر إلى ولاية عنابة نتيجة لسوء الأوضاع الأمنية وفي تاريخ 05 جوان 2000 تمت مطابقة القانون الأساسي للمؤسسة بعقد موثق وأنشئ مجمع صناعة الفلين (GLA/SPA) والفروع المنبثقة عنه برأس مال يقدر ب 50.000,00 دج، وفي 01 جويلية سنة 2000 تم إنشاء فرع جيجل الكاتمية للفلين بعقد موثق المؤسسة العمومية الاقتصادية في الشكل القانوني لشركة ذات أسهم برأس مال قدره 1.000,00 دج والذي يقدر حاليا بـ 351.175,00 دج، وفي 2006/03/08 وبموجب تعديل القانون الأساسي للمؤسسة حيث أصبحت تابعة إلى المجمع « S.O.D.I.A.F ».

تعتبر مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين حاليا إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية (E.N.L) سابقا حيث يوجد مقر المؤسسة بولاية جيجل، ويتربع على مساحة تقدر بـ 4.60 هكتار، ويتكون من ورشتين الأولى لإنتاج الفلين والثانية لإنتاج المواد العازلة. كما تقدر المساحة المغطاة للمصنع كليا بـ: 10,642 م^2 تتوزع كما يلي:

- ورشة إنتاج الفلين الممدّد مساحتها تقدر ب 5,374 م^2.
- ورشة المنتجات العازلة مساحتها تقدر ب 1800 م^2.
- ورشة الصيانة مساحتها تقدر ب 750 م^2.
- المخزن مساحته تقدر ب 1,130 م^2.

- الإدارة وملحقاتها مساحتها تقدر ب 786 م^2.

من جهة أخرى يضم المصنع مساحة مهيأة وغير مغطاة تقدر بـ: 8,350 م^2 تستعمل لتخزين المادة الأولية المتمثلة في الفلين، تصل قدرة استيعابها إلى 27,000 قنطار.

وفيما يخص عدد العمال بالمؤسسة فإنه يتناقص سنة بعد أخرى حيث بلغ عددهم سنة 1994 حوالي 178عاملا، وأصبح سنة 1997 حوالي 151 عامل، وسنة 2001 ما يقارب 148 عاملا ليصل سنة 2002 إلى 136 عاملا، ويرجع هذا التناقص إلى طموح المؤسسة في تخفيض عدد العمال إلى 120 عامل في ظل الاتفاقية العامة للمؤسسة وإلى التطورات الاقتصادية في جو المنافسة وذلك بالإحالة على التقاعد وإدخال عمال مؤقتين جدد وتوفير تسهيلات للعمال الراغبين في التقاعد قبل السن القانوني للتقاعد وتقديم مكافأة لهم، إلى أن أصبع عدد العمال سنة 2018 ما يقارب 86 عاملا موزعين على مختلف المصالح مع العلم أن عدد العمال الدائمين هو 7 والباقي عبارة عن عمال مؤقتين وذوي العقود، حيث يداوم العمال بنظام عادي أي 8 ساعات يوميا.

المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية لمؤسسة الكاتمية للفلين جيجل

يمكن حصر أهمية هذه المؤسسة من الناحية الاقتصادية في العناصر التالية:

- تعتبر من المؤسسات العمومية التي حافظت على نشاطها واستمرارية إنتاجها، فهي تشكل دعما للقطاع العمومي.
- المساهمة في تغطية احتياجات السوق الوطنية من مادة الفلين والمواد العازلة والسعي لتصدير أكبر كمية ممكنة من الإنتاج، مما يعني المساهمة في زيادة حجم الصادرات على المستوى الوطني وجلب العملة الصعبة وتنشيط حركة التعاملات مع الخارج.
- دعم القطاع المحلي على المستوى المحلي والقومي، واستغلال طاقات محلية خاصة من الفلين التي تغطي مساحات واسعة من تراب الولاية والولايات المجاورة.

وتسعى المؤسسة من خلال عملها إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- كأي مؤسسة اقتصادية سواء على المستوى الوطني أو العالمي فمؤسسة الكاتمية للفلين تسعى إلى تعظيم ربحيتها.
- توسيع مجال النشاط من خلال فتح نقاط جديدة لإنتاج وتسويق المنتجات.
- تغطية السوق الوطنية من منتجات الفلين والمواد العازلة، والحرص على تطوير العلاقات مع الدول الأجنبية من أجل تسويق منتجاتها نحو الخارج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين

يعكس الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة طبيعة نشاطها الإنتاجي والتجاري، إذ يحتوي على المديرية العامة للمؤسسة، الأمانة العامة وخمس مديريات تابعة لها، وكل مديرية تنقسم بدورها إلى أقسام فرعية من أجل تسهيل عملية التسيير، التنظيم والإنتاجية.

1. **الرئيس المدير العام:** الرئيس المدير العام هو المسؤول الأول عن المؤسسة وله الحق في تنظيم العلاقات العامة مع المتعاملين من أجل التوجيهات واتخاذ القرارات، كما يعمل على تنسيق الجهود وتوجيهها لتحقيق حاجيات السوق الوطنية في إطار عمليتي الاستيراد والتصدير.
2. **الأمانة العامة:** تعتبر الوسيط بين المدير العام والعمال، وهي الجهاز الإداري المتخصص في أداء الأعمال المكتبية مثل إعداد المكاتبات والمراسلات والتقارير والحفظ والأرشفة بالإضافة إلى تنظيم الاجتماعات والتوجيه وتعيين أوقات استقبال الدير العام للعمال والمتعاملين الاقتصاديين المحليين والأجانب.
3. **مصلحة التدقيق:** هي مصلحة مستقلة نشاطها الأساسي القيام بعمليات التدقيق في وظائف المؤسسة وأنشطتها، وكذا فحص وتقيين مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وجودة الأداء، إضافة إلى تحقيق أهداف المؤسسة والسهر على حسن التسيير وصحة التسجيل المحاسبي.
4. **مصلحة النظافة والأمن:** تقوم بمساعدة العمال على تأدية مهامهم بصورة سليمة، مما يساعد في تنمية وتحسين الإنتاج، كما تعمل على تهيئة الظروف الملائمة لتأدية العمل بصورة طبيعية، ومن مهامها حماية وحراسة المؤسسة ليلا ونهارا مع مراقبة ممتلكاتها من عتاد آلات وأموال.
5. **مديرية الإدارة العامة:** نشاطها الأساسي يعتمد على وجود تنسيق بين الموارد البشرية المتنوعة وتوجيه الأفراد وتنظيم عملهم داخل المؤسسة من أجل المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة، وتنقسم إلى:

- **دائرة تسيير المستخدمين:** تحتل مكانة هامة في المؤسسة، حيث تعمل على تنفيذ القرارات الخاصة بالعمل وتهتم بعملية الحصول على احتياجاتها من الموارد البشرية وتطويرها والحفاظ عليها بما يمكن من تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية عاليتين، كما تعمل على متابعة الإجراءات التأديبية وإعلام المستخدمين بالنصوص المتعلقة بتسيير مشوارهم المهني.
- **مصحة المستخدمين والتكوين:** هي مصلحة تقوم بوضع مخطط تنظيميي لدورات التكوين وتقدير النفقات التكوينية، بالإضافة إلى تدريب الموظفين ومتابعة الحصص التدريبية المبرمجة.
- **قسم الرواتب والشؤون الاجتماعية:** يختص باستلام القرارات الخاصة بالتعيينات والترقيات والمكافآت وسائر المستحقات المالية من قسم شؤون الموظفين، وإعداد التسويات المالية، كما يقوم بإعداد كشوف رواتب الموظفين الشهرية وتحويلها إلى البنوك وكذا الإشراف على قائمة الحضور والغياب وتسهيل

عملية اتصال الموظفين بمصالح الضمان الاجتماعي، الاشتراك في التقاعد، ملفات العطل المرضية والتوقف عن العمل.

- ❖ **مصلحة المنازعات والشؤون القانونية:** تهتم بكل القضايا المتعلقة بالمؤسسة ومنها مسك ملفات قضايا ومنازعات الجماعة، وإعداد مختلف الاتفاقيات المتعلقة بانتداب المحامين أو إجراء صلح مع أطراف النزاع، بالإضافة إلى تقديم الاستشارة القانونية في كل غموض يتطلب مقتضى قانوني أو إجراء يهم المؤسسة، مع تلقي الشكاوى وإعداد التقارير.
- ❖ **مصلحة الخدمات العامة:** هي إحدى مصالح المديرية العامة تسعى إلى تقديم الخدمات للموظفين من خلال التخطيط والإشراف والمتابعة والتنفيذ لأعمال جميع الوحدات من أجل المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

6. **مديرية المالية والمحاسبة:** تهتم بمسك حسابات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار الترتيبات التشريعية والتنظيمية والمراقبة المالية والمحاسبية، وضمان تسيير التزامات المؤسسة على المستوى المالي وتسيير الحسابات المركزية وتسيير التدفقات المالية، وتضم ثلاث مصالح:

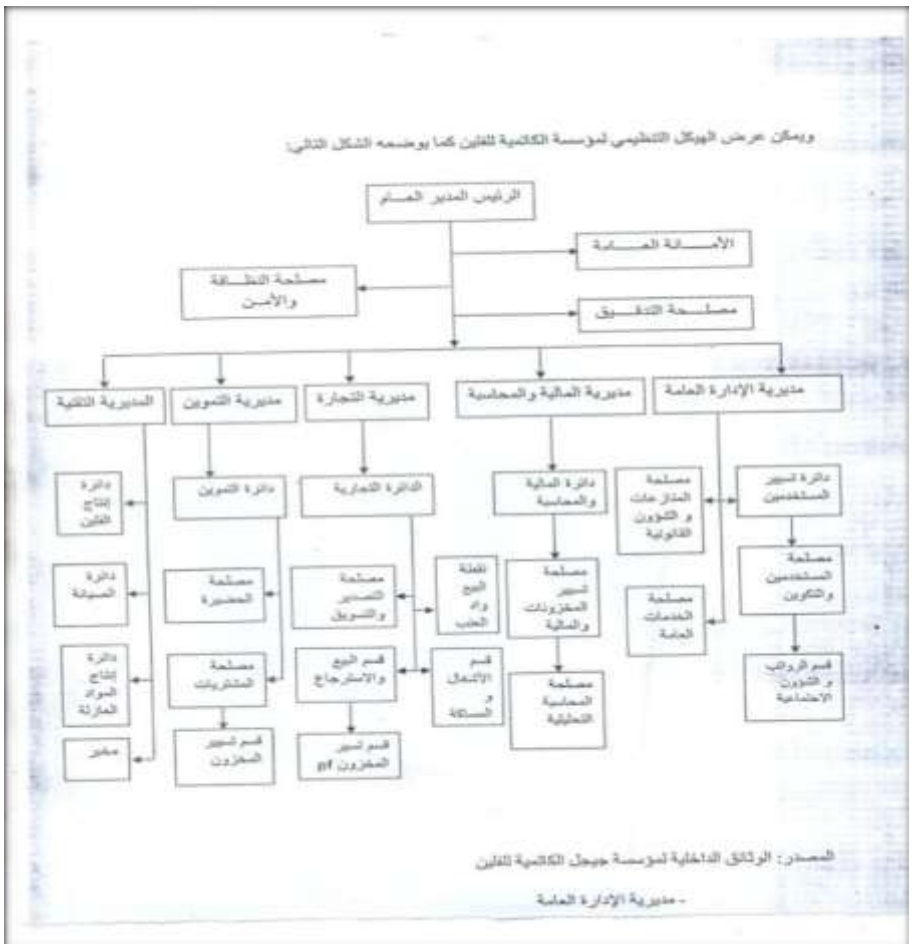
- ❖ **دائرة المالية والمحاسبة:** تقوم بالإشراف على جميع العمليات المالية والمحاسبية ومتابعة الحالة المالية للمؤسسة، حيث تهتم بمتابعة المعالجة المحاسبية والتسجيل في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومتابعة المداخل والمصاريف المحققة من طرف المؤسسة، كما تهتم بتمويل احتياجات الاستغلال ومراجعة الوثائق والسندات المحاسبية.
- ❖ **مصلحة تسيير المخزون:** مهمتها تسيير المخزون والعمل على جعل المخزن قادر على تلبية طلبات الزبائن أو المستعملين للمواد المخزنة، والمتابعة اليومية لحاجيات المؤسسة والموظفين والتدقيق في حسابات الدفاتر المحاسبية وحساب تكاليف الإنتاج.
- ❖ **مصلحة المحاسبة التحليلية:** تقوم بدراسة وتحليل وتسجيل البيانات المتعلقة بالتكاليف، حيث تعتبر أداة من أدوات الإدارة التي توفر البيانات اللازمة للقيام بالدراسات أو اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات وعمليات البيع والشراء حتى مرحلة التوزيع.

7. **مديرية التجارة:** تلعب هذه المديرية دورا هاما في المؤسسة إذ تقوم بأعمال البيع والتمويل والتسويق، وتسيير الأشغال، وتنقسم إلى:

- ❖ **دائرة التجارة:** تقوم بمجموعة القواعد القانونية التي تحدد طبيعة وآثار الاتفاقيات والعقود المبرمة بين الشركة والمتعاملين وكافة نشاطات تداول وتوزيع المنتجات ونشاطات الإنتاج

- **مصلحة التصدير والتسويق:** تقوم بمجموعة من العمليات والأنشطة التي تعمل على اكتشاف رغبات العملاء وتطوير المنتجات التي تشبع رغباتهم وتحقق أرباح المؤسسة، بالإضافة إلى القيام ببيع المنتجات إلى الخارج وفق نظام معترف به ونظم تدعم الاستيراد من جانب الدول المستهلكة.
- **قسم البيع والاسترجاع:** تعتبر هذه الدائرة من الدوائر الرئيسية في المؤسسة حيث تقوم بتحديد العلاقات للخارجية للمؤسسة مع الموردين والزبائن والإشراف على تنظيم ومراقبة مداخيل ومخرجات المؤسسة من السلع والبضائع وتحديد أسعار البيع.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المبحث الثاني: منهجية تدقيق محافظ الحسابات

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض القوائم المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين خلال سنة 2021، والمتمثلة أساسا في: ميزانية الأصول، ميزانية الخصوم، جدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة.

أولا: عرض ميزانية الأصول

الجدول رقم(02): يوضح ميزانية الأصول لسنتي 2021 و2020.

أصول	2020			2019
	المبلغ الخام	اهتلاك ومؤونات	صافي	صافي
التثبيتات المعنوية	241.000,00	84.941,25	156.058,75	172.723,75
التثبيتات العينية				
أراضي	973.551.250,00		973.551.250,00	973.551.250,00
مباني	180.047.721,15	151.480.072,84	28.567.648,31	29.207.248,91
تثبيتات عينية أخرى	189.287.554,90	175.096.740,22	14.180.814,68	17.724.003,67
التثبيتات المالية				
سندات أخرى	100.000,00		100.000,00	100.000,00
قروض وأصول مالية أخرى	6.000,00		6.000,00	6.000,00
ضرائب مؤجلة على الأصول	2.425.740,79		2.425.740,79	2.173.755,91
مجموع التثبيتات	1.345.659.266,84	326.661.754,31	1.018.979.512,53	1.022.934.982,24
الحقوق				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	82.544.682,18	2.507.311,13	79.037.351,05	37.180.672,09
الزبائن	150.629.014,07	29.473.496,61	121.155.517,46	85.079.815,10
المدينون الآخرون	2.630.362,84	38.376,00	2.594.986,84	2.177.337,16
الضرائب وما شابهها	7.278.814,69		7.278.814,69	1.477.878,97
الخزينة	24.010.253,78		24.010.253,78	13.932.629,81
مجموع الحقوق	267.096.107,56	33.019.183,74	234.076.923,82	139.848.333,13
إجمالي الأصول	1.612.755.374,40	359.680.938,05	1.253.074.436,35	1.162.783.315,37

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

ثانيا: عرض ميزانية الخصوم

الجدول رقم(03): يوضح ميزانية الخصوم لسنتي 2021 و2020.

	2020	2019
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره	351.175.000,00	351.175.000,00
علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة(1)	14.822.876,04	14.822.876,04
فوارق إعادة التقييم	748.903.437,00	748.903.437,00
نتيجة صافية	2.143.639,45	-17.084.066,27
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد	-199.927.827,38	-182.843.761,11
المجموع (1)	917.117.125,11	914.973.485,66
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	92.481.435,03	92.481.435,03
ضرائب مؤجلة		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	10.134.447,25	8.056.909,26
مجموع الخصوم غير الجارية	102.615.882,28	100.538.344,29
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	203.851.317,92	125.782.156,58
ضرائب	21.658.127,08	16.616.299,61
ديون أخرى	5.245.653,64	4.873.029,23
خزينة سلبية	2.586.330,32	
مجموع الخصوم الجارية	233.341.428,96	147.271.485,42
مجموع الخصوم الإجمالي	1.253.074.436,35	1.162.783.315,37

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

ثالثا: عرض جدول حسابات النتائج

الجدول رقم (04): يوضح جدول حسابات النتائج لسنتي 2021 و2020.

	2020	2019
رقم الأعمال	199.578.135,80	176.395.425,99
تغير مخزون المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	10.084.445,83	7.776.262,66
1-إنتاج السنة المالية	209.662.581,63	184.171.688,65
المشتريات المستهلكة	-117.277.267,13	-122.339.373,82
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-20.030.803,97	-15.363.156,24
استهلاك السنة المالية	-137.308.071,10	-137.702.530,06
القيمة المضافة للاستغلال	72.354.510,53	46.469.158,59
أعباء المستخدمين	-52.208.813,98	-51.300.094,76
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-5.846.661,98	-4.261.768,42
الفائض الإجمالي للاستغلال	14.299.034,57	-9.092.704,59
المنتجات العملياتية الأخرى	2.739.478,05	1.574.264,55
الأعباء العملياتية الأخرى	-5.652.053,94	-503.984,16
المخصصات للاهتلاك والمؤونات	-11.413.573,09	-9.286.184,18
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	3.152.576,52	2.545.696,77
النتيجة العملياتية	3.125.462,11	-14.762.911,61
المنتجات المالية	1.502.441,29	140.082,52
الأعباء المالية	-2.736.248,83	-2.760.942,92
النتيجة المالية	-1.233.807,54	-2.620.860,40
النتيجة العادية قبل الضرائب	1.891.654,57	-17.383.772,01
الضرائب المؤجلة	251.984,88	299.705,74
مجموع منتجات الأنشطة العادية	217.057.077,49	188.431.732,49
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-214.913.438,04	-205.515.798,76
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	2.143.639,45	-17.084.066,27
النتيجة غير العادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية	2.143.639,45	-17.084.066,27

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تدقيق محافظ الحسابات لعناصر الأصول والخصوم لميزانية المؤسسة

الفرع الأول: الأصول غير الجارية.

الجدول رقم (06): يوضح التغير في عناصر الأصول غير الجارية لسنتي 2020 و2019.

البيان	المبالغ (دج)		التغير
	2020	2019	
تثبيتات معنوية	214.000,00	172.723,75	00
تثبيتات عينية	1.342.886.526,05	1.020.482.502,58	322.404.023,47
تثبيتات مالية	2.531.740,79	2.279.755,91	251.984,88
المجموع الخام	1.345.659.266,84	1.344.716.328,18	322.656.008,35
الاهتلاك	326.661.754,31	321.781.345,94	4.880.408.37
المجموع الصافي	1.018.997.512,53	1.022.934.982,24	-3.937.469,71

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

التحليل:

سجلت حسابات الأصول غير الجارية في الميزانية الختامية لسنة 2020 قيمة إجمالية قدرت ب: 1.345.659.266,84 دج خارج الاهتلاكات محققة بذلك زيادة بقيمة 322.656.008,25 دج عن سنة 2019، ويظهر هذا التغير في الصنفين التاليين:

- التثبيتات العينية في 2020/12/31 بلغت قيمتها: 1.342.886.526,05 دج، في حين بلغت قيمتها سنة 2019: 1.020.482.502,58دج؛ وبذلك تكون قد سجلت زيادة قدرها 322.404.023,47 دج، هذا التغير يعود إلى اقتناء أصول جديدة خلال سنة 2020 تمثلت فيما يلي:
  - (04) مطرقات يدوية بمبلغ إجمالي: 156.000 دج.
  - آلة شحن 1000 كلغ بمبلغ: 46.000 دج.
  - آلة قطع بمبلغ: 33.445,38 دج.
  - خزان سعة 2000 لتر بمبلغ: 45.000 دج.
  - قطع غيار لمعدات النقل بمبلغ: 228.000 دج.
  - جهز حاسوب بمبلغ: 61.008,40 دج.

❖ التثبيتات المالية في 2020/12/31 هي الأخرى عرفت زيادة عن سنة 2019 قدرها 251.984,88 دج، وهذا راجع إلى حيازة المؤسسة لأصم مالي (سندات أو أسهم).

ثانيا: الأصول الجارية

الجدول رقم (07): يمثل التغير في حسابات الأصول الجارية لسنتي 2020 و2019.

البيان	المبالغ (دج)		التغير
	2020	2019	
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	79.037.351,46	37.180.672,09	41.856.679,37
الزبائن	121.155.517,46	85.079.815,10	36.075.702,36
المدينون الآخرون	2.594.986,84	2.177.337,16	417.649,68
الضرائب وما شابهها	7.278.814,69	1.477.878,97	5.800.935,72
الخزينة	24.010.253,78	13.932.629,81	10.077.623,97
إجمالي الأصول الجارية	234.076.923,82	139.848.333,13	94.228.590,69

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

التحليل:

عرف حساب الأصول الجارية لسنة 2020 زيادة بمقدار 94.228.590,69 دج مقارنة بسنة 2019، حيث تمثل هذا التغير في زيادة كل من:

❖ حساب المخزونات والمنتجات قيد التصنيع: قدر المخزون الخام في 2020/12/31 بمبلغ 79.037.351,05 دج بارتفاع عن سنة 2019 قدره 41.856.679,37 دج، ويرجع هذا التغير إلى الارتفاع الذي حصل في المخزون من المواد الأولية لاسميا مخزون الفلين الإنتاجي.

❖ حسابات الحقوق هي الأخرى عرفت تغيرا إيجابي سنة 2020 مقارنة مع سنة 2019، حيث بلغت قيمة حساب الزبائن مبلغ 121.155.517,46 دج مسجلة بذلك زيادة قدرها 36.075.702,36 دج مقارنة بسنة 2019 التي كانت قيمتها آنذاك 85.079.815,10 دج، أما حساب المدينون الآخرون فقد عرف هو الآخر زيادة بمقدار 417.649,68 دج مقارنة مع سنة 2019.

❖ الخزينة الصافية سنة 2020 = خزينة الأصول – خزينة الخصوم

2.586.330,32 – 24.010.253,78 =

21.423.923,46 =

سجلت الخزينة في سنة 2020 زيادة مقارنة بسنة 2019 قدرت هذه الزيادة بملبغ 10.077.623,97 دج. وذلك راجع إلى زيادة تحصيلات المؤسسة.

الفرع الثاني: تدقيق محافظ الحسابات في عناصر الخصوم

أولا: رؤوس الأموال الخاصة

الجدول رقم (08): يوضح التغير في رؤوس الأموال لسنتي 2020 و2019.

البيان	المبالغ (دج)		التغير
	2020	2019	
رأس مال تم إصداره	351.175.000,00	351.175.000,00	00
علاوات واحتياطات	14.822.876,04	14.822.876,04	00
النتيجة الصافية	2.143.639,45	-17.084.066,27	19.227.705,72
رؤوس أموال خاصة	-199.927.827,38	-182.843.761,11	17.084.066,27
إجمالي رؤوس الأموال	917.117.125,11	914.973.485,66	2.143.639,45

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسة.

التحليل:

بلغ إجمالي رؤوس الأموال الخاصة في 2020/12/31 القيمة 917.117.125,11 دج مسجلا زيادة بقيمة 2.143.639,45 دج عن سنة 2019، وهذت راجع إلى تسجيل نتيجة إيجابية في دورة 2020 التي قدرت بمبلغ 2.143.639,45 دج.

أولا: الخصوم غير الجارية

الجدول رقم (09): يوضح التغير في حسابات الخصوم غير الجارية بين سنتي 2020 و2019.

البيان	المبالغ (دج)		التغير
	2020	2019	
القروض والديون المالية	92.481.435,03	92.481.435,03	00
مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا	10.134.447,25	8.056.909,26	2.077.537,99
إجمالي الخصوم غير الجارية	102.615.882,28	100.538.344,29	2.077.537,99

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة.

التحليل:

من خلال الميزانية العمومية الختامية للسنة المالية 2020، يتضح أن الخصوم غير الجارية قد بلغت 102.615.882,28 دج، مسجلة بذلك زيادة قدرها 2.077.537,99 دج عن سنة 2019 التي ظهرت خلالها الخصوم غير الجارية بقيمة 100.538.344,29 دج.

هذا التغير ناتج عن الزيادة في حساب المؤونات والمنتجات الثابتة مسبقا بسبب خصم مخصصات المعاشات التقاعدية والالتزامات غير المتداولة المماثلة.

نلاحظ أن التغير في قيمة الخصوم غير الجارية لم يمس حساب القروض والديون المالية، وهذا راجع إلى عدم قيام المؤسسة بتسديد قروضها وديونها المالية، بناء على المراسلة الوزارية المتعلقة بإعفاء المؤسسات من دفع الديون المالية لسنة 2020 وتأجيلها إلى السنة الموالية مراعاة منها للظروف الصحية التي مرت بها البلاد خلال جائحة كورونا، والتي تسببت في تعليق معظم الأنشطة الاقتصادية في كامل البلاد.

ثانيا: الخصوم الجارية

الجدول رقم (10): يوضح التغير في حسابات الخصوم الجارية لسنتي 2020 و2019.

البيان	المبالغ (دج)		التغير
	2020	2019	
موردون وحسابات ملحقة	203.851.317,92	125.782.156,58	372.624,41
ضرائب	21.658.127,08	16.616.299,61	5.014.827,47
ديون أخرى	5.245.653,64	4.873.029,23	78.069.161,34
خزينة سلبية	2.586.330,32	00	2.586.330,32
إجمالي الخصوم الجارية	233.341.428,96	147.271.485,42	86.069.943,54

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

التحليل:

بلغت الخصوم الجارية سنة 2020 قيمة إجمالية قدرها 233.341.428,96 دج، في حين قدرت قيمتها الإجمالية عند اختتام السنة المالية 2019 بمبلغ 147.271.485,42 دج، فهي بذلك قد حققت ارتفاعا قدره 86.069.943,54 دج، وهذا التغير ناتج عن:

- ❖ زيادة في حسابات الموردون والحسابات الملحقة بقيمة 372.624,41 دج، مقارنة بسنة 2019 واحتمال أن تكون هذه الزيادة نتيجة توسع نشاط المؤسسة.
- ❖ زيادة كل من الضرائب والديون الأخرى بقيمة 5.014.827,47 دج، 78.069.161,34 دج على التوالي.

المطلب الثالث: تدقيق محافظ الحسابات لجدول حسابات النتائج

الجدول رقم (11): يوضح التغير في نواتج المؤسسة بين سنتي 2020 و2019.

البيان	المبالغ (دج)		التغير
	2020	2019	
رقم الأعمال	199.578.135,80	176.395.425,99	23.182.709,81
تغير محزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	10.084.455,83	7.776.262,66	2.308.193,17
المنتجات العملياتية الأخرى	2.739.478,05	1.564.264,55	1.165.213,5
استئناف عن خسائر القيمة	3.152.576,52	2.545.696,77	606.879,75
المنتوجات المالية	1.502.441,29	140.082,52	1.362.358,77
الضرائب المؤجلة	251.984,88	299.705,74	-47.720,865
إجمالي النواتج	217.309.072,37	188.731.738,23	28.577.634,14

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

التحليل:

بلغ إنتاج المؤسسة في 2020/12/31 القيمة الإجمالية 217.309.072,37 دج، مسجلة بذلك تغير إيجابي قدره 28.577.634,14 دج مقارنة بسنة 2019، وتترجم هذه الوضعية المحققة في إنتاج المؤسسة بالزيادة في كل من:

- رقم الأعمال: حيث حققت المؤسسة رقم أعمال سنة 2020 قدره 199.578.135,80 دج، وبهذا يكون قد ارتفع عن سنة 2019 التي حققت فيها المؤسسة رقم أعمال قدره 176.395.425,99 دج، ويمكن إرجاع سبب ذلك إلى الزيادة في حجم المبيعات خلال السنة المالية 2020.
- الزيادة في حساب تغير مخزون المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع، حيث عرفت سنة 2020 ارتفاع قدره 2.308.193,17 دج مقارنة بسنة 2019.
- ارتفاع كل من حساب الاسترجاع عن خسائر القيمة وحساب المنتوجات المالية بقيمة قدرها 606.879,75 دجى و1.362.358,77 دج على الترتيب.
- بلغ الرصيد النهائي لإنتاج السنة المالية لنشاط سنة 2020، القيمة 209.662.581,63 دج عند إغلاق السنة المالية، حيث سجل زيادة قدرها 25.490.892,98 دج عن سنة 2019، ممثلة في حساب رقم الأعمال الذي قدر ب: 199.578.135,80 دج سنة 2020 مقارنة بقيمة

176.395.425,99 دج سنة 2019، وحساب تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع التي بلغت القيمة 10.084.445,83 دج محققة بذلك زيادة عن سنة 2019 قدرها 2.308.183,17 دج.

- أظهر حساب استهلاك السنة المالية قيمة قدرها 137.308.071,10 دج عند اختتام السنة المالية 2020 ممثلة في المشتريات المستهلكة التي قدرت ب: 117.277.267,13 دج، ومبلغ 20.030.803,97 دج متعلق بالخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.

المبحث الثالث: إعداد التقارير من طرف محافظ الحسابات

تطبيقا لما جاء في نص المادة 25 من القانون 01/10 فإن محافظ الحسابات وبعد قيامه بكافة إجراءات التقييم والفحص لكل من نظام الرقابة الداخلية والقوائم المالية، ملزم بإعداد تقارير تدخل ضمن ملفه المقدم للجمعية العامة العادية أو ومجلس الإدارة، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التقارير المعدة من طرفه حول المتضمنة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين وتقريره عن نتائج المؤسسة المحققة في السنوات الخمس الأخيرة.

المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية

في إطار مهمة محافظ الحسابات التي أوكلت له من طرف مؤسسة الكاتمية للفلين، قام محافظ الحسابات بالاطلاع على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الشركة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وفحص الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة محل المراقبة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المحاسبية المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

بعد الانتهاء من عملية الفحص والتدقيق قام محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل المؤسسة إلى الجمعية العامة للمساهمين، يتضمن هذا التقرير تقييم المحافظ لمدى نجاعة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذا فحص صحة وانتظام القوائم المالية. **أنظر الملحق رقم (05)**.

ويتكون هذا التقرير من العناصر التالية:

- عنوان التقرير، المرسل إليه، وتاريخ وأهداف تدخلاته.
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات المالية.
- خاتمة على شكل ملاحظات أو توصيات حول المعلومات الواردة القوائم المالية وتقرير الكيان.

المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول تطور نتيجة الخمس سنوات الأخيرة

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية، حيث ألزم المشرع الجزائري من خلال القانون 01/10 وفي المادة 25 منه، بإعداد تقرير خاص حول نتيجة الخمس (05) سنوات الأخيرة، يوضح نتيجة السنوات السابقة ربح أم خسارة. **أنظر الملحق رقم (06).**

الجدول رقم (12): يوضح نتائج الخمس سنوات الأخيرة.

السنة المالية	المبالغ (دج)	
	ربح	خسارة
2015	-	(-)2.242.404,46
2016	-	(-)24.966.243,51
2017	-	(-)23.546.139,97
2018	-	(-)20.230.780,17
2019	-	(-)17.084.066,27
2020	2.143.639,45	-

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: تقرير عام لمحافظ الحسابات

بعد إكمال محافظ الحسابات لكافة الإجراءات المتعلقة بفحص نظام الرقابة الداخلية وفحص القوائم المالية وحسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة، يقدم في آخر صفة من التقرير العام ملخصا يتضمن استنتاجاته العامة حول المهمة التي كلف بها، وفي هذا الإطار قام محافظ الحسابات الذي كلفته المؤسسة محل الدراسة بتقديم استنتاجات عامة ملخصة فيما يلي: **أنظر الملحق رقم (04).**

استنتاج عام حول مهمتنا المتمثلة في المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركة:

"في الختام، يشهد محافظ الحسابات الموقع أدناه بأن حسابات الشركة للسنة المالية 2020، المقدمة للفحص والمصادقة القانونية من قبل مجلس إدارة الشركة، منتظمة وصادقة، رهنا بالتحفظات والملاحظات الخاصة والتوصيات المنصوص عليها صراحة في متن هذا التقرير العام".

"وكما أشرنا في السنة السابقة، فقد أبديت بعض التحفظات بخصوص الضعف في نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي والمالي للمؤسسة، عدم وجود إجراءات عمل معينة مكتوبة وغياب التحديث

والتحيين بشأنها، فضلا عن أدوات تقييم تكاليف إنتاج ورشات التصنيع وما يرتبط بها من المنتجات المخزنة وتنوعها في نهاية السنة المالية، ومن المتوقع أن يركز مجلس الإدارة والمديرية العامة اهتمامها على المدى المتوسط وتولي اهتماما بما ورد من تحفظات في متن هذا التقرير".

الجزائر في: 2021/03/07.

محافظ الحسابات لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين (EPE/JLE)

حاكم آيت إدريس

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة الكاتمية للفلين الكائن مقرها بولاية جيجل، وبعد اطلاعنا على مختلف القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، وبالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات يمكن القول أنّ هذه القوائم (ميزانية الأصول، ميزانية الخصوم، جدول حسابات النتائج) قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ووفق الفروض والمبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF)، حيث كانت محل المراجعة الخارجية من طرف محافظ الحسابات والتي على ضوئها قام هذا الأخير بإعداد تقريره حول صحة وعدالة هذه القوائم.

كما أنه من خلال اطلاعنا على تقرير محافظ الحسابات تبين أنه قام بإعداد تقريره وفقا لمعايير عمل محافظ الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يزيد من الشفافية والثقة في تقاريره ويؤدي إلى طمأنة جميع الفئات المستخدمة للقوائم المالية، ويساهم في اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة من طرفهم بناء على الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات الذي ورد في تقريره.

خاتمة

الخاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCFسعينا للتوفيق بين الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات والإطار العملي التطبيقي لها، حيث حاولنا في الجانب النظري الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بمهنة المحاسبة في الجزائر بشكل عام ومهنة محافظ الحسابات بشكل خاص باعتبارها موضوع الدراسة، والتي تكتسي أهمية بالغة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية حيث أن محافظ الحسابات هو الشخص الذي يضفي المصداقية والثقة على القوائم والتقارير المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات الاقتصادية، من خلال إعداده لمختلف التقارير التي يبدي فيها رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وهو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى تفويض وتعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني مستقل عن المؤسسة لإثبات شرعية وصدق حساباتها وفق معايير الأداء المهني المتعارف عليها.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع خلصت الدراسة إلى عدة نتائج وتوصيات يمكن إيجازها فيما يلي:

أولا: النتائج النظرية

- ❖ إن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تحكمها العديد من القوانين والنصوص التشريعية لاسيما القانون رقم 01/10 الذي ينظم المهن المحاسبية، وهذا ما يدعم صحة الفرضية الأولى.
- ❖ يلتزم محافظ الحسابات عند قيامه بمهمة المراجعة والتدقيق بالمبادئ والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تضمنها النظام المحاسبي المالي الجزائري، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ❖ يقوم محافظ الحسابات بمراجعة وتدقيق عناصر القوائم المالية، من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصول وفحص كل ما من شأنه أن يثبت ملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تسجيله محاسبيا، وهو ما يزيد من درجة الثقة في البيانات المالية.
- ❖ بعد انتهاء محافظ الحسابات من فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفحص مختلف القوائم المالية والحسابات، يقوم بإعداد تقرير يتضمن إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة وصحة القوائم المالية، وكذا حول مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراقبة.
- ❖ إن أي إخلال من طرف محافظ الحسابات بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها يحمله المسؤولية على ذلك، وهو ما أقره القانون رقم 01/10 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر.

ثانيا: النتائج التطبيقية

- ❖ من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها تبين أن محافظ الحسابات يبدل العناية المهنية اللازمة ويلتزم بروح المسؤولية والجدية في أداء عمله.
- ❖ إن قيام محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين أسفر عن وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للمؤسسة.
- ❖ يعتمد محافظ الحسابات لدى مؤسسة الكاتمية للفلين في إعداد تقاريره على ما تنص عليه معايير المراجعة والتدقيق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCFووفقا لما أقره القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن المحاسبة.
- ❖ اتباع مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين للإرشادات والتوجيهات الواردة في تقرير محافظ الحسابات ساهم بشكل كبير في رفع جودة معلوماتها المالية والمحاسبية، وهذا ما يدعم صحة الفرضية الثالثة.
- ❖ يتمتع محافظ الحسابات في مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين بالاستقلالية التامة في أداء مهامه وتربطه علاقات حسنة مع الإدارة والموظفين.

ثالثا: التوصيات

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها يمكننا إعطاء بعض التوصيات التي نراها ضرورية لتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر بشكل عام ومهنة محافظ الحسابات بشكل خاص، وذلك كما يلي:

- ❖ ضرورة تفعيل وتدعيم دور الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وعلى رأسها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات للنهوض بالمهنة وجعلها مواكبة للمعايير الدولية.
- ❖ ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في نسخها الكاملة، مما سيوفر للقوائم المالية المنشورة من طرف الشركات والهيئات سنة المصداقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم محليا ودوليا.
- ❖ التركيز على التكوين المستمر للمهنيين في مجال المحاسبة من خلال وضع الضوابط اللازمة التي تكفل التزام المهنيين بحضور الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة، ويجب أن تتضمن هذه الدورات أحدث المستجدات في معايير المحاسبة والمراجعة.

- ❖ توعية الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة بضرورة الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة وحثهم على التمسك بها من خلال عقد الدورات التدريبية التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد والعواقب المنجرة عن مخالفتهم لها.

رابعا: آفاق الدراسة

بعد الدراسة التي قمنا بها والنتائج التي توصلنا إليها ظهرت عدة نقاط لا تزال مجهولة والتي يمكن أن تكون محل دراسة مستقبلا، نوجز بعضها فيما يلي:

- ❖ دور المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في تعزيز كفاءة عمل محافظي الحسابات في الجزائر.
- ❖ مدى التوافق بين ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.
- ❖ انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: الكتب

1. – محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998.
2. أحمد التيجاني بلعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، 2010.
3. أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة**، الإسكندرية، مصر، 1992.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008.
5. جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
6. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
7. عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011.
8. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
9. محمد قاسم تنتوش، **نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية**، الطبعة الأولى، دار الجيل، لبنان، 1998.
10. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
12. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.

ثانيا: المقالات

1. حنان علجية، **إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية، الجزائر، 2020/2019، ص54-55.
2. أمين مخفي، سليمة بن نعمة، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر دراسة مقارنة للقانون 08/91 والقانون 01/10**، مجلة المعرفة، رقم05، عدد أكتوبر2019، ص 160.
3. عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص94.
4. زينب حجاج، **مهنة محافظ الحسابات كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية**، كجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 10، المجلد 05، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة، الجزائر.
5. فوزي لوالبية، **دور مبادئ النظام المحاسبي المالي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تحليلية تقييمية-**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد04،العدد02، جامعة أحد دراية أدرار، الجزائر، ديسمبر2021.
6. سعيدي يحي، بن موفقي علي، **أثر الإصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر.
7. محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي محاسبة مبادئ أم محاسبة قواعد؟**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد04، العدد02، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2018.
8. إبراهيم سلمان عمر الزوي وآخرون، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي (700) على تضييق فجوة التوقعات**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2011.
9. عبد العزيز طالب، محمد بلمداني، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد04، العدد02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، أكتوبر2020.

10. مراد آيت محمد، نورالدين جرد، **قراءة في الخصائص النوعية للقوائم المالية بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد05، العدد01، جامعة دالي ابراهيم، الجزائر، جوان2018.
11. علي بن موفقي، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد 02، 2019.
12. علي بن يحي، رميلة لعمور، **متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد13، العدد01، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.
13. مختار سامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد04، ديسمبر2008.
14. عبد القادر قادري، **الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16 العدد01، جامعة مستغانم، الجزائر، 2021.

ثالثا: الأطروحات والرسائل الجامعية

1. أمين راشدي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018/2017، ص92.
2. محمد سامي لزعر، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي–دراسة حالة–**،مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012/2011.
3. أمينة سوياد، **دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017/2016.
4. عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف01، 2012/2011.
5. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004.
6. شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية**، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية الشركة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015.
7. سليمة بن نعمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة مستغانم، الجزائر، 2018/2017.

8. حنان علجية، **إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة غرداية، الجزائر، 2020/2019.

رابعا: الملتقيات

1. منور أوسرير، محمد مجبر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الوادي، 18/17 جانفي 2010.

سادسا: النصوص القانونية

1. القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1 مارس 1980، ج. رالعدد 10، الصادرة في 10 مارس 1980، ص338.
2. القانون رقم 01/88 المؤرخ في 23 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ج. ر العدد 02 الصادرة في 13 جانفي 1988.
3. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010 المتعلق بهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر العدد 42 الصادرة في 11 جويلية 2010.

خامسا: الأوامر

1. الأمر رقم 107/69 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 مؤرخ في 31 ديسمبر 1969، ج. ر العدد 110 الصادرة في 31 ديسمبر 1969.
2. الأمر رقم 59/75 المتضمن قانون القانون التجاري المؤرخ في، ج. ر العدد 77 الصادرة في 26 سبتمبر 1975.

سادسا: المراسيم التنفيذية

1. المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد تنظيمه وسيره، ج. ر العدد 07 الصادرة في 02 فيفري 2011.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996**.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Robert Obert ,**Pratique Des Normes IAS/IFRS**é2, Edition, Paris, 2004.

المواقع الالكترونية:

1. **www.ccompte.dz**

الملاحق

الملحق رقم 01

ENTREPRISE GROUPE : GGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

الملحق رقم 01

BILAN (ACTIF) 2020

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET 2020	NET 2019
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	241 000,00	84 941,25	156 058,75	172 723,75
Immobilisations corporelles				
Terrains	973 551 250,00	0,00	973 551 250,00	973 551 250,00
Bâtiments	180 047 721,15	151 480 072,84	28 567 648,31	29 207 248,91
Autres immobilisations corporelles	189 287 554,90	175 096 740,22	14 190 814,68	17 724 003,67
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	100 000,00	0,00	100 000,00	100 000,00
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	6 000,00	0,00	6 000,00	6 000,00
Impôts différés actif	2 425 740,79	0,00	2 425 740,79	2 173 755,91
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 345 659 266,84	326 661 754,31	1 018 997 512,53	1 022 934 982,24
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	82 544 662,18	3 507 311,13	79 037 351,05	37 180 672,09
Créances et emplois assimilés				
Clients	150 629 014,07	29 473 496,61	121 155 517,46	85 079 815,10
Autres débiteurs	2 633 362,84	38 376,00	2 594 986,84	2 177 337,16
Impôts et assimilés	7 278 814,69	0,00	7 278 814,69	1 477 878,97
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	24 010 253,78	0,00	24 010 253,78	13 932 629,81
TOTAL ACTIF COURANT	267 096 107,56	33 019 183,74	234 076 923,82	139 848 333,13
TOTAL GENERAL ACTIF	1 612 755 374,40	359 680 938,05	1 253 074 436,35	1 162 783 315,37

مديرية المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable Finaliste
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/99
Rue 56 N°13, 3 Caves, 16000 El-Harrach
Tél/Fax : 021 371 829

الملحق رقم 02

ENTREPRISE GROUPE : GGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

الملحق رقم 02

BILAN (PASSIF) 2020		
LIBELLE	**2020**	**2019**
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	351 175 000,00	351 175 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	14 822 876,04	14 822 876,04
Ecart de réévaluation	748 903 437,00	748 903 437,00
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	2 143 639,45	-17 084 066,27
Autres capitaux propores - Report à nouveau	-199 927 827,38	-182 843 761,11
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**917 117 125,11**	**914 973 485,66**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	92 481 435,03	92 481 435,03
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	10 134 447,25	8 056 909,26
TOTAL II	**102 615 882,28**	**100 538 344,29**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	203 851 317,92	125 782 156,58
Impôts	21 658 127,08	16 616 299,61
Autres dettes	5 245 653,64	4 873 029,23
Trésorerie passif	2 586 330,32	
TOTAL III	**233 341 428,96**	**147 271 485,42**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**1 253 074 436,35**	**1 162 783 315,37**

مديرية المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable Finalisé
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/99
Rue 50 N°13, 3 Caves 2, BP 109- El-Djarradia
Tel/Fax : 034 371 829

الملحق رقم 03

ENTREPRISE GROUPE : GGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

الملحق رقم 03

COMPTE DE RESULTAT/NATURE 2020		
LIBELLE	2020	2019
Ventes et produits annexes	199 578 135,80	176 395 425,99
Variation stocks produits finis et en cours	10 084 445,83	7 776 262,66
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	209 662 581,63	184 171 688,65
Achats consommés	-117 277 267,13	-122 339 373,82
Services extérieurs et autres consommations	-20 030 803,97	-15 363 156,24
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-137 308 071,10	-137 702 530,06
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	72 354 510,53	46 469 158,59
Charges de personnel	-52 208 813,98	-51 300 094,76
Impôts, taxes et versements assimilés	-5 846 661,98	-4 261 768,42
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	14 299 034,57	-9 092 704,59
Autres produits opérationnels	2 739 478,05	1 574 264,55
Autres charges opérationnelles	-5 652 053,94	-503 984,16
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-11 413 573,09	-9 286 184,18
Reprise sur pertes de valeur et provisions	3 152 576,52	2 545 696,77
V- RESULTAT OPERATIONNEL	3 125 462,11	-14 762 911,61
Produits financiers	1 502 441,29	140 082,52
Charges financières	-2 736 248,83	-2 760 942,92
VI-RESULTAT FINANCIER	-1 233 807,54	-2 620 860,40
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	1 891 654,57	-17 383 772,01
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	251 984,88	299 705,74
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	217 057 077,49	188 431 732,49
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-214 913 438,04	-205 515 798,76
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 143 639,45	-17 084 066,27
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 143 639,45	-17 084 066,27

مديرية المالية والمحاسبة

EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité
et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable Finaliste
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/99

الملحق رقم 04

الملحق رقم 04

7. ***Conclusion générale à notre mission de certification légale des comptes sociaux de l'exercice 2020 de l'EPE « J.L.E »***

En conclusion, le commissaire aux comptes soussigne, ***certifie que les comptes sociaux de l'exercice 2020***, soumis à certification légale par le conseil d'administration de ***l'EPE « J.L.E »***, ***sont réguliers et sincères, sous réserves***, ***des observations particulières, recommandations et réserves expressément explicitées dans le corps du présent rapport général.***

****

Comme nous l'avions fait remarquer l'exercice précédent… « les réserves à caractère récurrent ressortant des faiblesse avérées du système de contrôle interne et du système financier et comptable, de l'absence de certaines procédures écrites de travail et/ou, de leurs mises à jour, ainsi que de d'outils d'évaluation des coûts de production des ateliers de l'usine et corrélativement des productions stockées et de leur variation à la clôture de l'exercice comptable, doivent retenir durablement l'attention de l'organe de gestion et la direction générale de l'entreprise, probablement sur un horizon moyen terme…

Fait à Alger le sept mars deux mil vingt et un.

Le commissaire aux comptes de l'EPE « J.L.E »

HAKEM AIT DRIS

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité
et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable financière
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/99
Rue 56 N°13, 3 Cave, 5 pp 100, El-Mouradia
Tél/Fax : 021 371 829

الملحق رقم 05

الملحق رقم 05

Monsieur le Président,

En exécution du mandat qui nous a été ***renouvelé*** par ***l'Assemblée Générale Ordinaire*** de l'Actionnaire, « ***Groupe Génie Rural*** » du ***18 avril 2018, huitième résolution***, nous vous prions de bien vouloir trouver ci-annexé, ***le rapport général du commissaire aux comptes sur les comptes sociaux de l'exercice clos au 31 décembre 2020***, soumis à certification légale par le conseil d'administration de la société par actions ***«Jijel Liège Etanchéité»*** et ce, dans le respect des dispositions de ***l'Ordonnance 75.59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce***, complétée et modifiée par ***le Décret Législatif 93.08 du 25 avril 1993***, notamment les articles ***715 bis 4 à 715 bis 14***, ainsi que des dispositions de la ***Loi 10.01 du 29 juin 2010***, portant ***Organisation*** de la ***Profession réglementée d'Expert Comptable et de Commissaire Aux Comptes.***

Notre mission censoriale légale demeure, bien évidemment et ***en permanence***, ***encadrée*** par les dispositions de ***la Circulaire N° 103 du 02 février 1994*** du Ministère des Finances portant ***diligences professionnelles minimales*** du Commissaire Aux Comptes.

« Au terme de notre second mandat et de ***notre mission*** censoriale légale auprès de l'EPE Spa ***«Jijel Liège Etanchéité»***, nous tenons à souligner la ***disponibilité***, ***l'amabilité*** et la ***courtoisie*** des travailleurs de l'entreprise (personnel d'exécution, agents de maîtrise, cadres, responsables de structures, gestionnaire salarié principal).

Les ***relations*** avec les ***membres*** du conseil d'administration ont été particulièrement ***soutenues*** et, empreintes de ***sérénité*** et de mutuel ***respect***.

Veuillez croire, Monsieur le Président, en l'expression de notre parfaite considération.

Le Commissaire Aux Comptes de L'EPE JLE SPA

H.AIT DRIS

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité
et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable Finaliste
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/99
Rue 56 N°13, 3 Caves 2, BP 109- El-Harrach
Tél/Fax : 021 371 829

الملحق رقم 06

Annexe au rapport Général de certification légale des comptes sociaux de l'exercice 2020 de l'EPE/SPA « J.L.E »

الملحق رقم 06

Résultats Nets enregistrés par l'entreprise au cours des cinq dernières années

- Exercice 2019 ..... (-) 17.084.066,27 résultat déficitaire
- Exercice 2018 ..... (-) 20.330.780,17 résultat déficitaire
- Exercice 2017 ..... (-) 23.546.139,97 résultat déficitaire
- Exercice 2016 ..... (-) 24.966.243,51 résultat déficitaire
- Exercice 2015 ..... (-) 2.242.404,46 résultat déficitaire

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité
et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable Finaliste
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/30
Rue 56 N°13, 3 Caves, Bt 109- El Harrach
Tel/Fax : 021 371 829

الملحق رقم 07

GROUPE : EAGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

الملحق رقم 07

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE AU 31/12/2020

LIBELLE	NOTE	N (2020)
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		157 814 813,60
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-146 832 649,72
Intérêts et autres frais financiers payés		-234 179,91
Impôts sur les résultats payés		0.00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		**10 747 983,97**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**10 747 983,97**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-670 360,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		0,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		
Décaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et qoute-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**-670 360,00**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		0,00
Encaissements provenant d'emprunts		0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00
Subventions (74;131;132)		
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**0,00**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**10 077 623,97**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		**13 932 629,81**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la clôture de l'exercice		**24 010 253,78**
Variation de la trésorerie de la période		**10 077 623,97**
Rapprochement avec le résultat comptable		**7 933 984,52**

مديرية المالية والمحاسبة

EPE - JLEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité
et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable Finaliste
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/99
Rue 56 N°15, 3 Caves 2, BP 109- El-Harrach
Tel/Fax : 021 371 829

الملحق رقم 08

ENTREPRISE GROUPE : GGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES AU 31/12/2020

LIBELLE	NOTE	Capital Social	Prime D'emission	Ecart D'évaluation	Ecart De réévaluation	Réserves et résultat
		351 175 000,00				-166 325 204,38
solde du 31 décembre N-2 (2018)		351 175 000,00				-166 325 204,38
changement méthode comptable N-1						
correction d'erreur significatives N-1						
réévaluation des immobilisations N-1					748 903 437,00	
profits ou pertes non comptabiliés dans le compte de résultat N-1						-1 695 680,69
dividendes payés N-1						
augmentation de capital N-1						
résultat net de l'exercice N-1						-17 084 066,27
solde du 31 décembre N-1 (2019)		351 175 000,00			748 903 437,00	-185 104 951,34
changement méthode comptable N						
correction d'erreur significatives N						
réévaluation des immobilisations N						
profits ou pertes non comptabiliés dans le compte de résultat N						
dividendes payés N						
augmentation de capital N						
résultat net de l'exercice N						2 143 639,45
solde du 31 décembre N (2020)		351 175 000,00			748 903 437,00	-182 961 311,89

مديرية المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

Cabinet d'Audit, Conseils, Fiscalité et de Commissariat Aux Comptes
H. AIT DRIS
Expert Comptable Financière
Commissaire Aux Comptes
Agrément N° 151/99
Rue 56 N°13 - Cave - BP 104 El-Mokrane
Tél/Fax : 021 371 829

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في إضفاء الشرعية والمصداقية على القوائم المالية وجعلها تعبر بحق عن الوضع المالي للمؤسسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تناولنا من خلال فصول البحث مختلف الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات من الإطار النظري إلى الإطار القانوني، كما تطرقنا إلى مهنة المحاسبة في الجزائر وتطورها خلال السنوات الماضية وإلى يومنا هذا من خلال الإصلاحات التي تبنتها الجزائر، كما تطرقنا كذلك إلى بعض المفاهيم العامة حول النظام المحاسبي المالي الجزائري وانعكاساته على الممارسات المحاسبية بشكل عام ومحافظ الحسابات بشكل خاص، وقد تم تدعيم هذه الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية تم إجراءها على مستوى مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين.

وخلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات يلعب دورا كبيرا وهاما في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات من خلال فحصه وتقييمه لمدى صحة وعدالة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المجلس الوطني للمحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، النظام المحاسبي المالي، القوائم والتقارير المالية.

Summary :

The aim of this study was, to learn about the role played by the auditor in conferring legitimacy and credibility on the financial statements and to make them truly reflect the financial status of the institution. In order to achieve the study's objectives, through the research chapters, we have addressed various aspects of audit from the theoretical to the legal framework, We have also touched upon Algeria's accounting profession and its development over the past years and to this day through the reforms adopted by Algeria. s financial accounting system and its implications for accounting practices in general and the portfolio in particular, This theoretical study was supported by an applied study conducted at the level of the JIJEl Katameya Cork Foundation.

The study concluded that the auditor played a significant and important role in giving an honest picture of the organizations' financial position by examining and evaluating the validity and fairness of financial statements.