k

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

دور محافظ الحسابات في تحقيق جودة القوائم المالية دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبين:

- إلياس دوة
- إسلام بوكراس

إشراف الأستاذ:

أحمد خيرات

أعضاء لجنة المناقشة:

برابح محمد ..... أستاذ محاضر ..... رئيسا

خيرات أحمد ..... أستاذ محاضر ..... مشرفا ومقررا

زواق كمال ..... أستاذ محاضر ..... ممتحنا

السنة الجامعية 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكـــــــر

أشكر الله عز وجل على توفيقي في انجاز هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من أمدني بيد المساعدة

من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة،

وأخص بالذكر الأستاذ المشرف احمد خيرات

" جزاه الله كل خير وجعل ذلك في ميزان حسناته "

وشكـــرا

إهـــــداء

إلى نور القلوب وسيد الوجود محمد صلى الله عليه وسلم

إلى نسائم العطر وعنبر الفلاح إلى أعز ما أملك

إلى التي حملتني وهنا على وهن وسهرت الليالي في الصغر ومدت لي يد العون في الكبر، إلى نبع الحنان وسر الأمان وزينة الوجدان واعوز ما املك في هذه الحياة

أمي الغالية حفضها الله وأطال في عمرها ورزقها الصحة والعافية

الى من لا استطيع رد فضله طول حياتي وكان ذرع الأمان مرشدي وسندي في هذه الحياة

أبي الغالي حفضه الله وأطال في عمره

إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق جودة القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة فقد قمنا بدراسة ميدانية لمكاتب محافظ الحسابات بولاية المدية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تحقيق جودة القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على صحة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية في ظل معايير التدقيق.

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات، جودة القوائم المالية، موثوقية القوائم المالية.

Résumé

Cette étude vise à savoir dans quelle mesure le gouverneur des comptes contribue à atteindre la qualité des états financiers et à faire en sorte qu'ils reflètent la situation réelle de l'établissement. L'étude a conclu que les titulaires de comptes ont un rôle efficace dans la réalisation de la qualité des états financiers, en approuvant la validité de l'information financière dans les états financiers à la lumière des normes d'audit.

Mots clés : portefeuilles de comptes, qualité des états financiers, fiabilité

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر والعرفان	
الإهداء	
المستخلص	
مقدمة عامة	أ-ج
الفصل الأول: الخلفية النظرية لمهنة محافظ حسابات	1
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	3
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات	3
المطلب الثاني: شروط مزاولة مهنة محافظ حسابات والصفات المهنية والمعنوية	4
المطلب الثالث: مهام والمسؤوليات محافظ الحسابات	9
المبحث الثاني: مخرجات تدقيق الحسابات	15
المطلب الأول : مفهوم تقرير محافظ حسابات وأهميته	15
المطلب الثاني: مضمون تقرير محافظ الحسابات	17
المطلب الثالث: خصائص وأنواع تقرير محافظ حسابات	18
خلاصة	20
الفصل الثاني: مهنة محافظ حسابات بالجزائر ودورها في تحسين جودة القوائم المالية	**21**

المبحث الأول: مهنة محافظ حسابات في الجزائر	23
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	23
المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	29
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائري ودورها في تحقيق الأداء المهني	38
المبحث الثاني: علاقة محافظ الحسابات بجودة القوائم المالية	47
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	47
المطلب الثاني: أنواع وفروض القوائم المالية ومستخدميها	54
المطلب الثالث: علاقة محافظ الحسابات بجودة القوائم المالية	58
خلاصة	63
الفصل الثالث: دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات	**64**
المبحث الأول: الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات وكيفية قيامه بالمهمة	65
مطلب الأول: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ حسابات	65
مطلب الثاني: مراحل القيام بالمهمة	66
المبحث الثاني: تقارير محافظ الحسابات	69
المطلب الأول: تقرير المصادقة على تدقيق الحسابات	69
المطلب الثاني: تقارير خاصة	71
خلاصة	86
خاتمة عامة	87

قائمة المراجع	90
الملاحق	95

قائمة الجداول

عنوان الجدول	الصفحة
1_ جدول تقرير خاص حول تفاصيل وتعويضات في المؤسسة	72
2_ جدول تقرير حول نتائج السنوات الخمس الأخيرة	73
3_ جدول أصول الميزانية	75
4_ جدول خصوم الميزانية	76
5_ جدول قائمة الدخل	78
6_ جدول التدفقات النقدية	80
7_جدول التغيرات في حقوق ملكية	83

مقدمـــة عامة

شهد العالم في الآونة الأخيرة تطور العلاقات الاقتصادية لمؤسسة وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها مما جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة أوجب عليها أن تتبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي ونظرا لان القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة الاقتصادية تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة بتقديم معلومات مضللة وغير سليمة من خلال القوائم المالية، وذلك حتى تظهر المؤسسة في صورة ناجحة وقوية حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار.

من هنا أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة لزيادة ثقة المتعاملين بالقوائم المالية حيث يؤدي محافظ الحسابات دورا هاما وذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بالمؤسسة ومساعدتها في بلوغ أهدافها، باعتبار محافظ الحسابات الضامن والوكيل على سلامة الحسابات الختامية وصدق القوائم المالية للمؤسسة وذلك عن طريق الفحص الذي يجريه على الوثائق التي تصدرها المؤسسة.

1. الإشكالية:

من هنا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

. ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات؟

ومن هذه الإشكالية تتفرع الأسئلة التالية:

أ . ما هي مهنة محافظ الحسابات ؟

ب . ما مدى إمكانية محافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية؟

2. الفرضيات:

أ . محافظ الحسابات هو مهني مستقل مهمته تحكم على سلامة سير المؤسسة حيث يتم المصادقة على الكشوف المالية من خلال فحص السندات المحاسبية للمؤسسات وسجلات .

ب . تعتبر الكشوفات المالية حبر على ورق ما دام لم يصادق عليها محافظ الحسابات .

3. أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات لضمان جودة القوائم المالية و هذا من خلال تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رايه حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق.

4. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

. تعرف وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في زيادة تدعيم ثقة القوائم المالية و تحسين جودتها

. ابراز اهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات .

. التعرف على أنواع وفروض القوائم المالية ومستخدميها

. التعرف على جودة القوائم المالية ومتطلباها

5. منهجية المتبعة في الدراسة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة و الإجابة عن إشكالية البحث و اختيار الفرضيات اتبعنا المنهج الوصفي،التحليلي حيث قمنا بدراسة نظرية و دراسة تطبيقية تمثلت هذه الأخيرة في دراسة حالة مؤسسة مكتب محافظ الحسابات وتحليل مختلف الميزانيات والقوائم المالية والتقارير المتعلقة بالموضوع.

6. دراسات سابقة:

- فاتح سدورك،دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية– الجزائر– مذكرة ماجستير ، في العلوم التجارية ،جامعة مسيلة ،2004.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة و تليه الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة في ظل المتزايدة للنظم جديدة،للتسيير ، في ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة .

- بمعيد وردة: مذكرة ماجستير بعنوان:" مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية".

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات مع التطرق إلى أهم الخطوات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها أثناء القيام بعملية المراجعة، وكذا إيجاد حلقة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة بخصوص التحقق من مدى توفر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية.

7. حدود الدراسة :

حدود المكانية: تمت دراستنا في للمؤسسة محل الدراسة بمتكب محافظ الحسابات

حدود الزمنية: تمت الدراسة القوائم المالية لسنة 2017.

8. هيكل البحث :

قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى فصلين يمثلان الجانب النظري، وفصل ثالث تطبيقي يتم فيه إسقاط الجانب النظري .

الفصل الأول: والذي جاء تحت عنوان الخلفية النظرية لمحافظ لحسابات، يتضمن مبحثين:

. المبحث الأول: يتناول تعريف وشروط مزاولة مهنة محافظ الحسابات ومهامه ومسؤوليته.

ـ المبحث الثاني: يتناول مخرجات تدقيق الحسابات، حيث تطرقنا فيه إلى تعريف تقرير محافظ الحسابات وأهميته، مضمونه وخصائصه وأنواعه.

الفصل الثاني: والذي جاء تحت عنوان إجراءات محافظ الحسابات لتحسين جودة القوائم المالية، وتتضمن مبحثين:

. المبحث الأول: تناولنا فيه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تطرقنا فيه إلى تطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، بالإضافة إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، و إعداد تقارير والأداء المهني لمحافظ حسابات في الجزائر.

. المبحث الثاني: والذي تناول عن ماهية القوائم المالية، حيث تطرقنا فيه إلى مفهوم القوائم المالية، بالإضافة إلى أهميتها، و أهداف القوائم المالية.

الفصل الثالث: كان عبارة عن دراسة القوائم المالية لمؤسسة بمكتب محافظ الحسابات.

الفصل الأولى

الخلفية النظرية لمحافظ الحسابات

تمهيد

نظرا لأهمية القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات والتخطيط المستقبلي من طرف مستخدميها كان لزاما على إدارة المؤسسة الإجراءات التي تسمح لها بتحسين من جودتها عن طريق الثقة والمصداقية التي يقدمها محافظ الحسابات من خلال المصادقة على صحة البيانات المحاسبية والمالية ومدى اتخاذه للقرارات السليمة والصائبة لإعطاء صورة واضحة للوضعية المالية للمؤسسة كما أن عملية المراجعة تبدأ من التخطيط ومن ثم إلى الإجراءات المتخذة إلى غاية القيام بمراجعة عناصر القوائم المالية والتقرير عنها في نهاية عملية المراجعة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

. المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

. المبحث الثاني: مخرجات تدقيق الحسابات

المبحث الأولى : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

تعد مهنة محافظ الحسابات من المهن التي تسهر على ضمان سير الحسن للمؤسسة وضمان القوائم المالية ، يعرض في هذا المبحث الخلفية النظرية لمهنة المحاسبة من حيث مفهوم وشروط ممارسة المهنة ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ، إضافة إلى معايير إعداد التقرير والأداء المهني لمحافظ الحسابات.

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات

تعد مهنة محافظ الحسابات من المهام في وقتنا الحالي في المؤسسات، لذا سيتم تسليط الضوء من خلال هذا المطلب على تعريف به .

التعريف الأول: حسب **المادة 22** من القانون10-01 المؤرخ في29 جوان2010 يعد محافظ احسابات في مفهوم هذا القانون، "" كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

التعريف الثاني: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة**715** مكرر4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة ، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[2].

التعريف الثالث: محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عنها[3].

---

[1] **القانون10-01** المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و محاسب المعتمد، المؤرخ في29 جوان 2010، العدد42 . ص7.

[2] قانون 75_ **القانون التجاري** ،2007 ، الجزائر، 188ص

[3] Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit conforome** au norms IAS/IFRS et au SCF, p 10 Berti édition, Alger, 2011,

التعريف الرابع: ""محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأي الفني المحايد في شكل تقارير "[1].

التعريف الخامس: ""هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها""[2].

من خلال هذه التعاريف السابقة نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم بفحص السجلات المحاسبية والوثائق المهمة قبل إبداء رأيه في عدالة الكشوف المالية في شكل تقرير يسلم للأطراف المختلفة المستفيدة من عملية التدقيق.

المطلب الثاني: شروط مزاولة مهنة محافظ حسابات والصفات المهنية و المعنوية.

أولا: شروط مزاولة مهنة محافظ الحسابات.

ينص القانون الجزائري على أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس ولحسابه الخاص مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط المحددة في نصوص القانون كما يلي:

_ أن يكون جزائري الجنسية؛[3]

حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات(أو أي شهادة معترف بمعادلتها) تمنح الشهادة الوطنية لمحافظ الحسابات من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب الذي نشأ بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم12-288 المؤرخ في21 جويلية2012 التابع

---

[1]أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، **مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**-دراسة ميدانية، الملتقى الوطني الرابع: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الاغواط،20-21 نوفمبر2013، ص4

[2]عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري** ،الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06 -07 ماي2012 ،4

[3]قانون 87 ، العدد42 ،مرجع سبق ذكره ،المادة 8 ،ص5

للوزير المكلف بالمالية، أو من المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية الليسانس أو أكثر في الاختصاصات التالية:

_ المحاسبة.

_ المحاسبة والمالية.

_ المالية.

_ التدقيق.

كما هناك شروط التخصص والتي تخص شهادات الليسانس نظام كلاسيكي ونظام (ل.م.د)[1] ، أما المسابقة فتكون وفقا لإختبارات كتابية لست مقاييس، يتم قبول المترشحين الحاصلين على معدل عام يعادل أو يفوق 10 من20 لاجتياز اختبارات شفوية و التي تكون عبارة عن مقابلة تتمحور حول مواضيع تتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات، وعند انتهاء المقابلة يتم احتساب النقاط المتحصل عليها على أساس جديد وهو240 نقطة بالنسبة للإختبار الكتابي أما الشفوي يخصص له 80 نقطة، وتكون عدد المناصب البيداغوجية محددة كل سنة من طرف وزير المالية؛[2]

_ أن يتمتع بكل حقوقه المدنية و السياسية؛[3]

_ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

_ يتم اعتماده من طرف الوزير المكلف بالمالية وهذا عن طريق إرسال طلب الاعتماد من قبل المترشح إلى مجلس الوطني للمحاسبة(رسالة) مرفقا بالوثائق التالية:

_ شهادة الجنسية الجزائرية.

_ مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم12.

مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

وفي حالة كون طالب الاعتماد شركة مدنية يشترط علية الطلب مع بعض الوثائق التي نذكرها كالأتي :

---

[1]، قانون 45، المؤرخ في30 جويلية2017 ، قرار وزاري مشترك مؤرخ في7 مارس**2017 يحدد عدد وطبيعة وبرنامج الإختبارات و القبول بمعهد التعليم المختص لمهنة المحاسب** ،المادة 2.3 ،ص12 .

[2]قانون 45، المرج سبق ذكره المادة5.4 ،ص13.

[3]قانون42، المرج سبق ذكره المادة8 ، ص5.

_ نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين.

_ نسخة من مشروع القانون الأساسي الذي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد.

_ نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد ،بعدها يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بالتحقق المادي للوثائق ويمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا و مرقما وموقعا، وفي حالة الملفات الغير الكاملة ترد إلى مرسليها، وتمرر الملفات المقبولة شكليا إلى لجنة الاعتماد التي بدورها تقوم بمطابقة الملفات المقبولة للأحكام سابقة الذكر ويحرر محضر يبين أراء اللجنة من قبول أو رفض الملف ثم ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقا بالإعتمادات قصد إمضائها من طرف وزير المالية ،أما بالنسبة للمترشحين طالبي الاعتماد يبلغهم المجلس قراره (الرفض أو القبول) في أجل أربعة أشهر، حيث يحق للمترشح تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع المعمول به وهذا في حالتي الرفض أو عدم التبليغ؛[1]

_ يمنح الاعتماد في نسخة واحدة مقابل مخالصة؛[2]

_ يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة قائمة المهنيين المسجليين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويكون التسجيل بالجداول بتقديم ملف يتضمن مايلي:

_ نسخة مصادق عليها من الاعتماد.

_ شهادة الجنسية الجزائرية.

_ مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم12.

_ نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.

_ مستخرج من صحيفة السوابق القضائية.

_ نسخة مصادق عليها عن عقد ملكية أو عقد الإيجار للمكتب المراد المزاولة فيه المهنة .

---

[1]، العدد07 ، المؤرخ في2 فيفري2011 ، مرسوم تنفيذي رقم 11 –30 مؤرخ في27 جانفي2011 الذي يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة خبير المحاسب و محافظ حسابات و المحاسب المعتمد ،المادة5.2 ،ص ص22.21

[2]**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد07 ،مرجع سبق ذكره ،المادة6 ص21

_ النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني و الشروط المادية لممارسة المهنة.

وفي حالة الشخص المعنوي يكون الملف كالأتي:

_ نسخة مصادق عليها من الاعتماد.

_ نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده.

_ نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأسمال الشركة قيد التكوين.

_ نسخة من مشروع القانون الأساسي الذي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد.

_ نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول.

_ النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني و الشروط المادية لممارسة المهنة.

_ نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك.

_ ست صور شمسية ذات خلفية بيضاء لكل شريك؛[1]

بعد اعتماده وتسجيله بالجداول يؤدي اليمين المحدد كماهو محدد في القانون وفق الصيغة التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد" أين يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمكان تواجد المكتب وذكر الشركاء في حالة شخص معنوي (شركة مدنية في المحاسبة) [2].

_ بعد شهرين لابد من إرسال نسخة مصادق عليها من شهادة الوجودG8 التي تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة وكذلك نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين مع ست صور شمسية ذات خلفية بيضاء و تصريح شرفي بعدم تقاضي أي أجر تحت أي صفة كانت، إضافة إلى وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن

[1] المرجع السابق ، المادة 8.7 ص22

[2] **قانون 63**، العدد42، مرجع سبق ذكره ، المادة ص5

سلوك المترشح للممارسة مهنة المحاسبة، وفي حالة كونه شخص معنوي لابد من إرسال الوثائق التالية:

_ نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية.

_ نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي و الرقم التعريفي الإحصائي.

_ وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء[3]

_ بعد التسجيل سوءا تعلق الأمر بشخص طبيعي أو معنوي تمنح له بطاقة مهنية تحمل الاسم و اللقب أو عنوان الشركة و المهنة أو المهن التي رخص لها بممارستها، وهنا يكون قد استوفى كل الإجراءات القانونية ويصبح بإمكانه مزاولة المهنة.[1]

ثانيا: الصفات المهنية و المعنوية لمزاولة مهنة محافظ الحسابات

أن يكون محافظ الحسابات الذي حصل على ترخيص بمزاولة المهنة مؤهل علميا وعمليا و هذا ما يمكنه من أداء واجباته على أحسن وجه، وأن يلتزم قواعد وأخلاقيات المهنة و أعرافها المتفق عليها، وفيما يلي الصفات محافظ الحسابات المهنية و المعنوية:

_ على محافظ الحسابات أن يكون ملما بالقواعد والفروض المحاسبية معلوماته في المحاسبة، متتبعا لاتجاهاتها الحديثة متفهما للتدقيق نظريا وعمليا و أصوله.

_ أن يكون أمينا محتفظا بأسرار المؤسسات التي يقوم بتدقيق حساباتها، ولا يستخدم تلك الأسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى.

_ أن يكون مستقلا إلا ضميره مع التمسك بآداب المهنة مراعيا أولوية مصلحة عمله فوق مصلحته.

_ أن يكون متحليا بالصبر في عمله، لأن الجانب الأكبر من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعوا للملل؛

_ أن يكون ملما بالقوانين و التشريعات والتنظيمات المتصلة بعمله، كتلك المنظمة للمهنة، القانون التجاري وقانون الضرائب.

---

[3] العدد 07، المادة ، 7 ص22.

[1] المرجع السابق ،المادة 8 ص22

_ ألا يوافق على أية عملية إلا إذا تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها، كما عليه أن يطلب رأي المهنين وزملاء المهنة إذا ما إعترضته عملية يتطلب الفصل فيها دراسة ملابساتها الصناعية و الفنية، لأنه ليس مفروضا عليه أن يكون على دراية بكل الأمور.

_ أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بما تحدثا وكتابة بكل وضوح واقتدار.

_ أن يكون واسع الإطلاع، متتبعا للتطورات في التخصصات ذات الصلة بتخصصه كالإحصاء والإقتصاد والإدارة.

_ ألا يخرج من دائرة اختصاصه، وإذا طلب منه إسداء نصيحة فنية تتصل بعمله فعلية إعطاؤها دون الإلحاح على تنفيذها، إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي لا يمكن بسببه استخراج نتائج الأعمال .[1]

نستخلص مما سبق أنه إضافة إلى التأهيل العلمي و العملي لمحافظ الحسابات عليه أيضا أن يتحلى بصفات شخصية نذكر منها:

_ الأمانة و الصبر.

_ قوة الشخصية و الضمير المهني .

_ الفصاحة و اليقظة.

وهذا من أجل ضمان الممارسة الجيدة و النبيلة لواجبه المهني .

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

يمكن حصر مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في نقاط التالية :

أولا: مهام محافظ الحسابات

تحددت مهام محافظ الحسابات في القانون10-01 المتضمن مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على النحو التالي:

* يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيأت.

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن،1998 ص ص388 .389

* يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

* يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

* يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيأت التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

* يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

* تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

* عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ لحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة و المدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.[1]

* إعداد التقارير الخاصة التالية :

_ تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.

_ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

_ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

_ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

_ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

_ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

_ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

_ تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال.

[1] **قانون 73** ، العدد42، مرجع سبق ذكره ، المادة 25ص 7

_ تقرير خاص بحيازة أسهم الضمان.

_ تقرير خاص بعملية رفع رأس المال.

_ تقرير خاص بإصدار قيم منقولة أخرى.

_ تقرير خاص بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

_ تقرير خاص بتحويل الشركات ذات الأسهم.

_ تقرير خاص بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

لقد تضمن القانون**01/10** تحديد مسؤوليات محافظ الحسابات في الفصل الثامن منه، وبالتحديد في المواد63,62,61,59 والتي يمكن توضحيها كالتالي :[1]

المادة59: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلزم توفير الوسائل دون النتائج.

المادة61: يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه المؤسسة المراقبة، عن الاخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه،ويعد متضامنا اتجاه المؤسسة او اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرا من مسؤولياته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا اثبت انه بذل العناية المهنية وقام بالمتطلبات مهنته العادية وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها،وفي حالة معاينة مخالفة،يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

أما فيما يخص المادتين **62** و**63** من القانون**01/10** فقد تم التطرق اليهما في المسؤوليات المذكورة أدناه إن مسؤولية المحافظ تتلخص بان يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة وفحص البيانات المالية و إبداء رايه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها ، فمحافظ الحسابات يفترض به أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق و المحاسبة ولذلك فان رايه في القوائم المالية هو رأي مهني، وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على أساس

[1] **القانون 01/10** ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبة المعتمد ، العدد 42 ، المادة 63 ، ص12.

علمي و عملي سليم، ونستنتج مما سبق أن محافظ الحسابات يجب عليه أن يبذل الجهد والعناية المهنية المعقولة في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبـــداء رايه المهني في البيانات المالية ولكي يتحقق المحافظ من كل بيان من هذه البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية يجب عليه القيام بالخطوات التالية :

1_ تحديد ما هي البيانات المطلوب فحصها.

2_ تقديم هذه البيانات من حيث اهميتها.

3_ جمع المعلومات و أدلة الاثبات اللازمة عنها.

4_ تقييم هذه الادلة من حيث كفايتها او عدمها، وكذلك من حيث مدى ملاءمتها وارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه و تدقيقه و ايضا من حيث موثوقيتها.[1]

ثالثا :أنواع مسؤوليات المحافظ الحسابات

أثناء إصداره لرأيه المهني حول صحة و عدالة هذه البيانات المالية أن إخلال محافظ الحسابات بواجباته و مسؤولياته المهنية او عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال و الاعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤوليات التي يمكن تلخيصها بما يلي :

- **المسؤولية التأديبية :**

تـــنص**المادة63** من القانون رقم**01/10**المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بخصـــــوص المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب، حيث تنص على انه يتحمل الخبير المحاسب و ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمـــام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة او تقصير تقني او اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الانذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.

[1] القانون 01/10 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبة المعتمد ، العدد 42 ، المادة 63 ، ص10 .

– الشطب من الجدولیقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها،تحدد درجات الاخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.[1]

–المسؤولية القانونية والمدنية :

تأخذ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات شكلين، حيث يمكن ان تكون تعاقدية تجاه المؤسسة محل التدقيق بمقتضى عقد توكيله بأداء مهام الرقابة وتدقيق الحسابات وعلى العكس تعتبر مسؤولية جزائية تجاه للأطراف الأخرى المستخدمة لتقرير المحافظ و القوائم المالية للمؤسسة و لا يلتزم بهذه المسؤولية الا في حالة توفر كل من العناصر التالية : الخطأ، الضرر،والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر، وبمقتضى المادة**60**من القانون**01/10** المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التي تنص على مايلي : يعد الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد اثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية .

وتصنف إلـــى نوعين احدهما هو المسؤولية التعاقدية الناتجة عن العقد الذي ينظـــم علاقة المحافظ بعميله، ويترتب عليه مساءلة المحافظ عند اخلاله بشروط العقد بسبب خطا بدر منه أدى إلـــــــى الاضرار بالعميل،أمـا النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المحافظ الحسـابات اتجاه الاطراف الاخرى غير المساهمين، التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير هذا الاخير.

– المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات للطرف الثالث :

كما أن محافظ الحسابات يعتبر مسئولا تجاه الطـــرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد،و في معظـم الحالات التي يتعرض فيها محـافظ الحسـابات للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب او اختلاس في عملية المراجعة كانت الاسباب الرئيسية هي فشل المحافظ في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة اليه (مسؤولية تقصيرية) ولكي تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها التعاقدية والتقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب أن تتوفرالاركان التالية:[2]

1_ حصول إهمال و تقصير من جانب المحافظ في أداء واجباته المهنية؛

---

[1] لقليطي لخضر ، لعروسي لخضر ، **مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الغش والتحايل في الجزائر** ، جامعة المسيلة ، مجلد 10 ، العدد2 ، 2021/12/12 ،ص123

[2] تامر مزيد رفاعه ، **أصول تدقيق حسابات والتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة** ، دار المناهج لنشر والتوزيع ، عمان ، ط1 ، 2017 ، ص28 _

2_ وقوع ضرر إصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات .

3_ رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال و تقصير محافظ الحسابات.

_ المسؤولية المهنية لمحافظ الحسابات :

إن المسؤولية المهنية أثناء ممارسة مهنة محافظ الحسابات تعني القيام بمخالفات التي نص عليها القانون التجاري وتتضمن:

_ الممارسة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات،بحيث نصت **المادة73** من القانون**01/10** بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير محاسب أو محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من **500000دج** الى **2000000دج** وفي حالة العودة، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة(**6**) أشهر إلى سنة(**1**) ، وبضعف الغرامة المالية.

_ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة المؤسسة: حيث نصت المادة**825** من المرسوم **08/93** بأنــه يعاقب من ستة (6)اشهر الى سنتين (2) وبغرامة مالية من **20000 دج** إلــى **500000دج**، أوبالأحرى هاتين العقوبتين، محافظ الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة .

_ عدم الكشف عن الوقائع الاجرامية إلـــى وكيل الجمهورية: وهو مانصت عليه المادة **830** من المرسوم**08/93**، بحيث يعاقب بالسجن من سنة1 الى5 سنوات وبغرامة مالية من**20000 دج** إلى **500000دج**، او بإحدى هاتين العقــوبتين كل محافظ الحسابات يتعمد إعطـــاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة المؤسسة أو الذي لم يكشف وكيل الدولة عن الوقائع الاجرامية التي علم بها.

_ إفشاء السر المهني وهو مانصت عليه الفقرة الثانية من المادة**830**، تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على محافظي الحسابات.[1]

_ مسؤولية المحافظ عن الاخطاء و الغش :

المحافظ غير مسؤول عن منع الخطأ و الغش،ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة و التي تتطلب منه دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية، و تحديد الاجراءات و الاختبارات اللازمة وتوقيتها

[1] محمد حولي ، **مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الاخطتء والغش في القوائم المالية** ، مجلو الرؤى الاقتصادية ، جامعة الوادي المجلد 07 ، العدد 02 ، 2017/12/31 ، ص 340 _341 .

ووضـــع برنامج تدقيق شامل يتضمن إجـراءات إضافية إذا توقع المحافظ الحســابات وجود تحريف مادي في الدفاتر و السجلات و القوائم الماليةاو وجود نظام رقابية داخلي غير محكم [2].

مسؤولية المحافظ وفق القانون التجاري الجزائري:

حسب نص المادة**715** مكرر**14** فإن محافظو الحسابات المسؤولين، سواء اتجاه المؤسسة أو اتجـــــاه غير،عن الاضرار الناجمة عن الاخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم،و لا يكونو مسؤولون مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضـــاء مجلس المديرين، حسب الحالة الا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة رغم اطلاعهم عليها.

وحسب ما نصت عليه كل من المواد**829,830,837**من القانون التجاري الجزائري، جهة هو مسؤول و يمكن للقاضي تقرير إحـدى العقـوبتين (الحبس أو الغرامة المالية)أو كلاهما حسب درجة الخطورة أو الجنحة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات[1].

المبحث الثاني: تقارير محافظ الحسابات.

يمثل تقرير محصلة عملية التدقيق الذي يعبر عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية، إذ يعطي لهم إنطباعا أن القوائم المالية قد خضعت للفحص و التحقيق من طرف مدقق خارجي مستقل.

المطلب الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات و أهميته.

1_ مفهوم تقرير محافظ الحسابات:

هو وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات عملية و شخصية معينة و توفرت له ضمانات تجعله أهل إبداء رأي فني محايد يعتمد به، و تضمن في إيجاد و تركيز إجمال ما قام به مراقب الحسابات من عمل و رأيه في انتظام الدفاتر و السجلات و دقة ما تحتويه من عمليات محاسبية، و مدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط و المركز المالي.

واضح من هذا التعريف أنه ينصب بصفة أصلية على تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الختامية للمشروع و هو الواجب للمراقب، أما فيما عدا ذلك من حالات المراجعة أو الفحص لأي غرض آخر من الأغراض فإن التقرير المراقب ينصب على النتائج التي توصل إليها كما أن مضمونه يتكيف بحسب نوعية العمل الذي كلف به.[3]

[2] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص32

[1]لقليطي لخضر ، لعروسي لخضر ، مرجع سبق ذكره ص123

2_ أهمية تقرير محافظ الحسابات:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية كونه الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات و صحة القوائم المالية، كما له أهمية بالنسبة للمستفيدين من هذا كونه الأساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع لاتخاذ قراراتهم و رسم السياسات الحالية والمستقبلية.

يعتبر تقرير محافظ الحسابات الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته المهنية والجنائية، للوقوف على إهماله و تقصيره في الرقابة، و ذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق.

إنّ تقرير مدقق الحسابات يعتبر مهما لكل من:

_ المستثمرون الحاليون و المتوقعون،

_ إدارة المنشأة

_ الدائنون (الموردون)

_ المدينون (العملاء)

_ المقرضون

_ الجهات الحكومية أجهزة الرقابة والإحصاء .

_ يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الحركات و وضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

_ المجتمع حيث أنّه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة و التي قد يكون لها تأثير عليه.[1]

المطلب الثاني: مضمون تقرير محافظ الحسابات.

---

[3] بلخرشوش سيف الدين ، **محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية** ، جامعة ام البواقي ، محاسبة و تدقيق ، ام البواقي 2018.2019 ، ص29

[1] نسرين حشيشي ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة، 2012-2011، ص23 28

إنّ تقرير محافظ الحسابات يعتبر ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة و كافة متعامليها كما تطرقنا سالفا إلا أننا لم نشر إلى مضمون هذا التقرير حتى يتميز بالصحة و المصداقية، لذلك سنتطرق إلى ذكر أهم محتويات هذا الأخير فيما يلي:

1_ **عنوان التقرير**: يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير محافظ الحسابات" وذلك حتى يتميز عن التقرير الصادر من أطراف أخرى مثل مسير المؤسسة او مراجعين آخرين.

2_ **الموجه إليهم التقرير**: يجب أن يتوجه تقرير محافظ الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف التحقيق والقوانين واللوائح ويوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو الشركاء أو أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة التي محل التحقيق.

3_ **الفقرة التمهيدية**: وهي الفقرة الأولى في تقرير محافظ الحسابات ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية والتي تم مراجعتها سنة التحقيق، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية محافظ الحسابات عن تدقيق هذه القوائم المالية وإبداء الرأي فيها .

4_ **فقرة النطاق**: وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به المحقق ودون ذكر أي تفصيلات أو هي الفقرة الثانية في التقرير تتضمن مايلي :

_ وصفا لنطاق التدقيق أداء محافظ الحسابات لإجراء عملية التحقيق، الهدف من تخطيط وتنفيذ التدقيق ووصف عملية التدقيق وأن الأعمال التي قام توفر أساسا مناسبا لإبداء رأيه على القوائم المالية.

5_ **فقرة ابداء الرأي**: وهي الفقرة الأخيرة في التقرير وتتضمن الإشارة إلى الرأي محافظ الحسابات على القوائم المالية ككل وفقا لمعايير المراجعة المعمول بها وفي حدود القوانين والتنظيمات السارية.

6_ **تاريخ التقرير**:عادة يقدم خلال الشهور الأولى من تاريخ نهاية السنة المالية.

7_ **عنوان محافظ الحسابات**:يجب أن يحدد التقرير العنوان المهني لمحافظ الحسابات أي ذكر المدينة التي وقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسؤول عن عملية التدقيق.

8_ **توقيع محافظ الحسابات**: يجب أن يوقع التقرير باسم محافظ الحسابات المعين لتدقيق القوائم المالية[1].

المطلب الثالث: خصائص وأنواع تقرير محافظ الحسابات

[1] اكرام الشاذلي ، **دور المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية** ، جامعة محمد خيضر، تدقيق محاسببي، بسكرة ،ص52

أولا: خصائص تقرير محافظ الحسابات:

نستطيع أن نوجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير محافظ الحسابات:

1_ **الإيجاز**: يجب أن يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن يكون هناك جمل أو كلمات غير مرتبطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقد التركيز.

2_ **الوضوح**: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

3_ **الأهمية** : يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

4_ **الصحة والدقة** : يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى للأطراف المعنية للاستفادة من تلك المعلومات.

5_ **الترابط**: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6_ **الصدق والأمانة**: يجب أن لا يكون المدقق متحيز إلى أي طرف في تقريره بكل صدق وأمانة.[1]

ثانيا: معايير تقرير محافظ الحسابات:

لقد أنتشر استخدام تقارير محافظ الحسابات المستقل في عصرنا الحالي لما لها من مزايا وفوائد جلة، ولقد تزايد أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات ، سواء الخاصة أو الحكومية وغيرها من المشاريع غير الهادفة إلى تحقيق ربح ويقوم المدقق بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية التدقيق وإصدار هذا التقرير يختتم المدقق عمله ولكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلا، إن تبث إهماله في أداء واجباته المهنية.

_ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

_ يجب أن يوضح التقرير تلك الظروف التي أدن إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبة بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلى أخرى مقارنة مع والسنوات السابقة.

_ يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك

[1] اكرم الشاذلي ، مرجع سبق ذكره ،ص 52

_ يجب أن يبين التقرير رأي محافظ الحسابات على القوائم المالية كوحدة واحدة ، وعندما لا يستطيع المدقق إعطاء رأيه على القوائم المالية يجب أن يذكر في التقرير أسباب ذلك.

– وفي جميع الأحوال عندما يرتبط أسم محافظ الحسابات بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير توضيح قاطع لطبيعة عمل المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها[1].

[1] ابراهيم منانة ، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي،تدقيق محاسبي 2014.2015،ص17

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق توصلنا إلى أن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقرير يوضح فيه رأيه الفني والمحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية بالتحقق من صحتها، نظرا لأهميتها ومدى اعتماد المستخدمين عليها في اتخاذ القرارات والتخطيط المستقبلي، بشرط أن يكون رأيه مستقلا ومحايد عن المؤسسة .

كما يلعب دورًا حاسمًا في ضمان جودة القوائم المالية، حيث يقوم بتحليل ورصد العمليات المحاسبية والمالية، ويضمن تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة والمبادئ المحاسبية السليمة، في ظل تحديات التي تواجهه في تحقيق جودة القوائم المالية، من بين هذه التحديات تعد تغيرات في البيئة التشريعية والتنظيمية، والمتطلبات المتزايدة للشفافية والإفصاح المالي

الفصل الثاني

مهنة محافظ حسابات بالجزائر ودورها في تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد

تشهد الجزائر اليوم نموًا اقتصاديًا مستدامًا ، حيث تتطور المؤسسات و يتزايد عددها ومع تزايد النشاط التجاري، يزداد أيضًا الطلب على خدمات محافظي الحسابات المؤهلين والمتمرسين في الجزائر.

يهدف هذا الفصل إلى إستكشاف دور محافظ الحسابات في الجزائر وأهمية وظيفتهم في ضمان الالتزام المحاسبي وسلامة السجلات المالية وتحقيق جودتها.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: علاقة محافظ الحسابات بجودة القوائم المالية

المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لقد نشأت مهنة محافظ الحسابات لمساعدة المنشأة في تلبية متطلبات المستخدمين المعنيين الذين تربطهم علاقة مع المنشأة وإبلاغهم بالتطورات والأحداث التي تتم داخلها خاصة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة ، على ضوء هاته المعطيات استوجب علينا دراسة مهنة محافظ الحسابات .

المطلب الأولى : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عرفت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطورات هامة ابتدءا من سنة **1969** إلى يومنا هذا غير أنها شهدت تذبذب خلال هذه الفترة إلى غاية **1988** اما بعد هذه الاخيرة فقد بدأ التنظيم العميق خاصة عند تطبيق النظام المالي المحاسبي، هنا زاد الاهتمام بمهنة محافظة الحسابات وأصدرت عدة قوانين ومراسيم، وفيما يلي أهم التطورات التاريخية التي مست مهنة محافظة الحسابات في الجزائر .

المرحلة الأولى: ما قبل1988

أدرجت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة **1969**من خلال القرار **69-107** المؤرخ في لسنة1970 الذي نصت **المادة 39** منه على ما يلي:"يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم، المتضمن قانون المالية أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها"[1].

إضافة إلى ذلك فقد حدد مهام وواجبات محافظ الحسابات من خلال مرسوم**173/70** المؤرخ في**16 نوفمبر1973** ، حيث جعل هذا المرسوم محافظ الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخّول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشو المالية.

[1] نسرين حشيشي ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، مرجع سبق ذكره ص60 .

ـ الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

كما اعتبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه متمثله في:[1]

ـ الرقابة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة.

ـ متابعة تنفيذ الحسابات و الموازنات و الكشوف التقديرية للمؤسسة.

ـ فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية.

ـ تقييم التسيير المالي و التجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.

بعد ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى بمرسوم **رقم71-72** المؤرخ في29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، خصص أساسا للضبط المحاسبي "استخبار المخططات المحاسبية القطاعية " إلى جانب هذا النشاط يوجد وصف لمشاكل أخرى لمهن المحاسبين و الخبراء المحاسبين مثل: أجوبة الاستثمارات على مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة و المخالفات المهنية وغيرها، وفي جميع هذه النشاطات مهنة محافظة الحسابات كانت غائبة.

إن إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات مما زادت الحاجة إلى مراقبتها هنا أنشأ مجلس المحاسبة بمقتضى القانون **رقم80-05** المؤرخ في1 مارس1980 والذي ألغى **المادة39** من الأمر **79-107** وضمنيا المرسوم الخاص بمحافظة الحسابات، حيث أعطى القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و مرافق المؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

خلال هذه الفترة شهدت مهنة محافظة الحسابات تذبذبا نتيجة لوجود ثغرات قانونية وكذا غياب عامل التكوين بالنسبة للمهنيين .

[1] بن يخلف أمال ، **المراجعة الخارجية في الجزائرة** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2002 ،ص20 .

المرحلة الثانية: من1988 **إلى**1990 .

اتخذت مهنة محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى مغاير وجديد وهذا من خلال إعادة تنظيم مهامها و المبادئ الأساسية و ذلك بصدور قانون**88-01** المؤرخ في12 نوفمبر 1988 المتضمن قنون لتوجيهي المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية و البيروقراطية التي كانت من قبل، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

وقد تم تخصيص قانون لمحافظ الحسابات بمهمتين جديدتين:

ـ ممارسة هذه المهمة من طرف مهنيين مستقلين للتدقيق القانوني (الالزامي) .

ـ عدم التدخل في التسيير.

وعليه نستطيع تقسيم المبادئ الأساسية التي أعطت إعادة الاعتبار لهذه المهنة من طرف مهنيين مختصين في القطاع العام الاقتصادي إلى ما يلي:

_ ثقل وعدم كفاية المراقبات الداخلة المتعددة الأشكال.

_ التشدد في التسيير الذي لم يكن حقيقيا من دون إعادة الدور الخاص للمحاسبة إلى حالة مثل أداة إعلام ضرورية لإرشاد و توجيه المؤسسة الذي من اختصاص مجلس الإدارة.

_ مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة ذاتيا الذي هو متوقف على تحقيق المراقبة الخارجية الحرة.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم و تأطير المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، فيما بعد أي في سنة 1993 بموجب **قانون 91_18** تحت نظام واحد[1].

[1] حكيمة مناعي ، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير الدولية في الجزائر** ، مذكرة ماجيستير ، جامعة حاج لخضر ، باتنة ،2009 ص36 .

المرحلة الثالثة: من1991 إلى1999

خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها:

قانون**91-08** المؤرخ في27 أفريل1991 الذي حدد شروط و كيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات.

_ المرسوم التنفيذي ر**قم92-20** المؤرخ في13 جانفي1992 الذي حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات و المحاسبيين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله.

_ قرار مؤرخ في7 نوفمبر1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات فقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تسند إليهم طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما.

_ مقرر ر**قم94-103** المؤرخ في **2 فيفري1994** المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام المنوطة لهم طبقا للتشريع و القانون الساري المفعول، من بين الاجتهادات:

_ قبول التوكيل.

_ الدخول إلى الوظيفة.

_ اجتهادات خاصة ملف العمل.

_ اجتهادات متعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية.[1]

_ مرسوم تنفيذي رقم96-136 المؤرخ في15 أفريل1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين و

[1] مرجع سابق، ص45.

محافظي الحسابات و المحاسبيين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص""عضو النقابة أو المهني.

_ مرسوم تنفيذي رقم**96-318** مؤرخ في25 سبتمبر1996 ، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

_ مرسوم تنفيذي رقم**97-458** المؤرخ في1 ديسمبر1997 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم**92-20** المؤرخ في13 جانفي1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسب المعتمد ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

_ مقرر في 24 مارس1999 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المالي و المحاسبي و الذي خول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة، كما حدد مختلف التدريبات المهنية التي يتم تنظيمها و الاعتراف بها وفقا للكيفيات التي يحددها مجلس النقابة الوطنية، ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.

_ هذه القوانين و المراسيم وضحت كل الجوانب الفنية و المهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك من خلال تبيان شروط و كيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات و الإجازات و الشهادات و تحديد أتعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، كل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمحافظة الحسابات في الجزائر و الصورة الشاملة لها.[1]

المرحلة الرابعة: من2000 **إلى**2017

صدرت عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر خلال الفترة القليلة السابقة و المتعلق بإعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، سنذكر أهم المراسيم كما يلي:

[1] **وزارة المالية ، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بالضبط مهنة المحاسبة** ، منشورات الساحل ، الجزائر ،2002 ،ص03 .

_ المرسوم التنفيذي رقم**07-210** المؤرخ في4 جوان 2006الذي أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات، الأصول الثابتة العينية للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك في المؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المادة05:"" تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة و النتائج المتربة عنها""، وكذلك المادة06 من نص المرسوم""يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل و الطرق المستعملة.[1]

_ القانون10-01 المؤرخ في29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد حيث حدد هذا القانون شروط ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد[2]، والذي اعتبر الأساس بعد صدوره حتى في الفترات اللاحقة.

_ مراسيم تنفيذية رقم**11-28،11-29،11-30،11-31** المؤرخ في27جانفي2011 و التي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم و تنظم هذه المهنة و إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات.[3]

_ المرسوم التنفيذي رقم**11-73**المؤرخ في16 فيفري2011 و المحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن أرائهم في حالة الاختلاف.

_ المرسوم التنفيذي رقم**13-10** المؤرخ في13 سبتمبر2013 الذي يحدد الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات، والمحاسبيين المعتمدين.

---

[1] حكيمة مناعي ، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير الدولية في الجزائر** ، مذكرة ماجيستير جامعة الحاج لخضر ، باتنة ،2009 ص38 .

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، العدد 42 مرجع سبق ذكره ،ص08 .

[3] ، قانون 68 .العدد 07 ، مرجع سبق ذكره ص ص20 – 23 .

_ القرار الوزاري المؤرخ في7مارس2017 الذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، كذلك يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص و يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات.[1]

المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ حسابات في الجزائر

1 واجبات محافظ الحسابات:

تشمل واجبات المحافظ التي يجب ان يلتزم بها كالاتي :

_ ضرورة التزام المحافظ بمعايير التدقيق المقبولة و المتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق، مخالفة المحافظ لهذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية او المسائلة المهنية من قبل اعضاء المهنة .

_ تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رايه حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج اعمال المؤسسة تحت التدقيق .

ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية و الرد على اية استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره

_ ضرورة الالتزام بقواعد واخلاقيات المهنة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله .[2]

_ عدم التدخل في التسيير: حسب المادة 28 من القانون**08**/91 المؤرخ في**1991/04/**27 المتعلق بالمهن الثلاث التي تشترط: مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة المراقبة ومطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء التدخل في التسيير والهدف الاساسي من ذلك:

_ تقوية ودعم واستقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.

_ الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في ابداء الراي بحرية أكثر.

---

[1] سايح فايزة ، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات** ، الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، بليدة ،13_14 ديسمبر 2011 ص05 .

[2] زهرة عاطف سواد ، **مراجعة حسابات والتدقيق** ، دار النشر والتوزيع ، عمان ،ط1 ، 2009 ص138 .

_ استمرارية مهنة التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة او مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها . حيث ان المادة **715** مكرر**4** تكرس مبدا عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه الى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الاشغال الواجب انجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب مايلي:

_ الاشغال الواجب انجازها.

_ الاشغال الملزم بها منذ تعينه.

_ الاشغال الواجب انجازها بعد غلق الحسابات.

_ الاشغال الواجب انجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

_ **الاشراف الشخصي:** مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلـــى الشخص اخر بل يجب عليه ان يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى و لو التجأ الى:

_ تكليف مساعديه للقيام بمهمة معينة.

_ تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة .

الالتزام بالمعاينة الكافية: العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع التدقيق، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن أدلـــــة الاثبات و من بينها التقنيات و المناهج الواجب إستعمالها في كل حالة من الحالات و الفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة ويمكن حصر هذه المناهج في مايلي :

_ اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة.

_تقييم في نظام الرقابة الداخلية و استخراج نقاط القوة والضعف فيه .

_ الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق،المراقبة الحسابية،الجرد المادي ....الخ.

_الفطنة في التقييم [1].

بالإضافة الى الواجبات المذكورة تضمنت النصوص التشريعية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تضمن المرسوم التنفيذي **رقم136/ 96** المؤرخ في**15** افريل**1996** اخلاقيات

[1] م حكيمة مناعي ، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير الدولية في الجزائر** مرجع سابق ذكره ص115 .

مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،و اهم ماجاء في هذا المرسوم واجبات المهني في اداء مهنته وعلاقاته مع زبائنه و موكليه و علاقته مع المنظمة و زملائه:

_ واجبات المهني في أداء مهنته و في علاقاته مع زبائنه و موكليه حيث يلخص المرسوم التنفيذي **136/96** واجبات المهنيين فيما يلي:

_ العناية المهنية الواجبة.

_ الموضوعية و الاستقلالية.

_ السر المهني.

جاء في نص **المادة 6** من المرسوم التنفيذي **136/96**المتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه يجب على اعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في اداء مهنتهم كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم و المتدربين لديهم واجب السر المهني.

وجاء في **المادة175** مكرر**13** من القانون التجاري في الفقرة الثانية:

مع مراعاة احكام الفقرات السابقة، فإن محافظي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الافعال و الاعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم .

يتطلب السر المهني من العضو إن يكون نزيها وعفيفا، صادقا مراعيا مصلحة المجتمع والقيمة الاخلاقية دقيقا في تفسير المعايير و محافظا على سرية اعمال عملائه.

وقد تضمنته **المادة6** من نفس المرسوم:يلتزم بسر المهنة في اداء مهنته الا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات المعمول بها ولا سيما :

_ بموجب إلزامية إطلاع الادارة الجبائية على الوثائق المقررة.

_ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيا.

_ عندما يدعون لإدلاء بشهادتهم امام غرفة المصالحة و التأديب و التحكيم بناء على ارادة موكليهم[1].

واجبات المهني و علاقته بالنقابة:

يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في اجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية ،ولاسيما بما يأتي :

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن،1998ص86.

_ المتابعات الادارية أو القضائية .

_ نزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه.

_ التعليق الاداري لنشاطاته .

_ توقف نشاطاته نهائيا.

_ تغيير محل ممارسة المهنة.

إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه،يعين مجلس النقابة من ينوبه من زملائه مؤقتا مع مراعاة قبول الزبون و الزملاء الذين وقع عليهم الاختيار.

يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على إتفاقية الإستئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في**30** يوما الذي يلي تاريخ التوقيع.

واجبات المهني وعلاقته بزملائه :

يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشرط يجب أن يعتبر تصرف الزملاء في ما بينهم عن روح الزمالة و التضامن .

يجب على النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم وديا، أو أن يعرضوه على رئيس مجلس النقابة او يخطروا عرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم.

يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء.[1]

2_ حقوق محافظ الحسابات:

بينت أحكام مواد**(31,32,33,36)** من القانون**01/10** حقوق محافظ الحسابات ويمكن تلخيصها في:

ـ يمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل التراب الوطني.

_ يطلع في اي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات والمحاضر وصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للمؤسسة.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يجري طيلة السنة التحقيقات او الرقابات التي يراها مناسبة.

[1] تمار خديجة ، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية** ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم (االجزائر) ، مجلد 4 ، العدد 8 ، 2017/12/29 ، ص ص187_ 191 .

_ يطلب من القائمين بالإدارة و الاعوان التابعين للمؤسسة كل التوضيحات و المعلومات و ان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

ـ يطلب من الاجهزة المؤهلة الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

_ يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

_ يحصل على كشف محاسبي يعده القائمون بالإدارة في المؤسسة محل التدقيق، يعد حسب مخطـــط الحصيلة و الوثائق المحاسبية كل ستة أشهر.

_ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول، على اساس تقريرهويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.[1]

_ تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.[2]

3_ تقنيات تطبيق مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1_الخطوات الاساسية لعمل محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية :

أ- تعيين محافظ الحسابات من طرف المؤسسة

طبقا للمادة**26** من القانون**01/10** الصادر في**2010/07/11** و المادة**715** مكرر**4** من القانون لتجاري اللتان تنصان على تعيين الجمعية العامة للمساهمين محافظ حسابات أو أكثـــــــر، وذلك بعد التأكد من أن محافظ الحسابات تعيينه لا يتنافى مع المادة **715**مكرر**6** من القانون التجاري التي تنص على الحالات الخاصة التي تمنع تعيين محافظ الحسابات، تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ الحسابات ومن ثم يتم إبرام اتفاقية (**convention**) بين محافظ الحسابات و المؤسسة محل التدقيق يبين فيها حقوق وواجبات طرفي الاتفاقية .

ب- الخطوات الاساسية لعمل محافظ الحسابات

1_ **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أهم الدعائم الاساسية في المؤسسة، يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على العناصر التالية :

[1] يحياوي نصيرة ، كحلوش امينة ، **تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية لتدقيق** ، مجلة أبعاد اقتصادية ، جامعة بومرداس ، مجلد 08 ، العدد 02 ، 2018/12/31 .،ص ص 429 _430 .

[2] قادري عبد القادر ، مرجع سابق ، ص300 .

_ الإطلاع على عقد التأسيس.

_الإطلاع على السجل التجاري.

_ دراسة الهيكل التنظيمي.

_الإطلاع على عقود التوظيف.

_الإطلاع على التقارير السابقة لمحافظ الحسابات.

_ طلب الميزانيات لثلاث سنوات ماضية.

وبعد دراسة العناصر السابقة يقوم محافظ الحسابات بالتركيز على ثلاث عناصر أساسية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي[1] :

_ تقييم الهيكل التنظيمي: من خلال دراسة مختلف مكونات و عناصر الهيكل التنظيمي مما يعطيه نظرة شاملة على تركيبة المؤسسة .

– تقييم نظام المعلومات والتسيير والشروط العامة للتسيير المحاسبي:بعد تقييم الهيكل التنظيمي يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام المعلومات و التسيير و الشروط العامة للتسيير المحاسبي.

_ تقييم كيفية اعداد الحسابات السنوية والملاحق: بعد تقييم محافظ الحسابات لنظام المعلومات والتسيير و الشروط العامة للتسيير المحاسبي ،يشرع في تقييم كيفية إعداد الحسابات السنوية و الملاحق، ويركز على فحص الدفاتر المحاسبية، من أجل التأكد من وجود هذه الدفاتر في المؤسسة، وما مدى مطابقتها للإجراءات القانونية .

2_ تدقيق حسابات القوائم المالية: بعد تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية، يشرع في تدقيق حسابات القوائم المالية باتباع اسلوب العينة، ويركز خاصة على العناصر الرئيسية للميزانية .

_ مراجعة حسابات الاصول: يقوم محافظ الحسابات خاصة بتدقيقه حسابات الاصول للتأكد مما يلي:

_ إن التثبيتات المسجلة في الدفاتر المالية موجودة و يتم استخدامها من طـــــــرف المؤسسة ومدى مطابقتها محاسبيا للنظام المحاسبي المالي.

_ التحقق من بعض عناصر المخزونات و بعض حسابات الغير.

---

[1] أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، **مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**–دراسة ميدانية، الملتقى الوطني الرابع: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الاغواط،20–21 نوفمبر2013، ص28.

_ التحقق من ارصدة المؤسسة لدى البنك؛ ومن اجل ذلك يقوم بالإجراءات التالية :

_ مقارنة التثبيتات العينية التي تم شرائها مع الوثائق المبررة لذلك؛

_ لتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالتثبيتات العينية و معرفة طريقة الإهتلاك المتبعة من طرف المؤسسة.

– التأكد من أن المؤسسة تمتلك عقود التـــــأمين التي تغطي الكوارث التي يمكن أن تتعرض لها التثبيتات العينية.

_ التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالمخزونات و حسابات الغير ومعرفة طـــــريقة تسجيلها وطرق تشكيل المؤونات و مدى مطابقتها للنظام المحاسبي المالي.

_ التحقق من صحة أرصدة المؤسسة في البنك .

–**مراجعة حسابات الخصوم:** يركز محافظ الحسابات في مراجعته للخصوم على بعض حسابات رؤوس الاموال الخاصة لاكتشاف مدى مطابقة رؤوس الاموال الخاصة للتسجيلات وهل هي مقبولة و لها ما يبررها.

3_ إعداد التقرير النهائي والمصادقة:

بعد قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق حسابات القوائم المالية، يقوم بإعداد التقرير النهائي وتقرير المصادقة باعتبارهما خلاصة لعملية التدقيق التي قام بها:[1]

أ– **إعداد التقرير النهائي:**يكون شكل التقرير النهائي الذي يعده محافظ الحسابات النموذج.

ب– إعداد تقرير المصادقة: يتضمن تقرير المصادقة العناصر التي تطـــرق إليها محافظ الحسابات والاجراءات المتبعة مع وضع التوصيات في حالة وجود نقائص تم إكتشافها في مهمة التدقيق.

4_ منهجية مهمة محافظ الحسابات : قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته يجب عليه ان يباشر مهمته باتباع منهجية لابد من القيام بها وهي:

التخطيط لعملية المراجعة :يخصص محافظ الحسابات وقتا معينا لإعداد و التخطيط لعملية المراجعة، لان التخطيط الملتئم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من ان العناية الملائمة قد اعطيت مجالات هامة في عملية المراجعة، ويساعد على توزيع بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل

[1] قورين حاج قويدر ، ابو بكر الصديق قيدوان ، **الاطار القانوني والمهني لهمنة محافظة لحسابات في الجزائر** ، مجلة الاقتصاديات الاعمال والتجارة ، جامعة شلف ، المجلد 03 ، العدد01 ، 2008/03/30 ، ص ص 198_ 199 .

الذي يتم من قبل المراجعين الاخرين والخبراء،ان مدى التخطيط يختلف استنادا الى حجم المؤسسة وتعقيدات المراجعة وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل .

*** خطة المراجعة**

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة المراجعة الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية المراجعة وكيفية تنفيذها،وفي الوقت الذي تحتوي مذكرة خطة المراجعة الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج المراجعة، فان التحديد الدقيق لشكل و مضمون الخطة استنادا الى حجم المؤسسة ،وتعقيدات عملية المراجعة ،والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات .[1]

*** برنامج المراجعة**

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية مراجعة البيانات المالية إلى تصميم برنامج المراجعة، لذلك يعرف بأنـــه خطة مرسومة على هذه النتائج التي تـــم مراجع الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف مراجعة البيانات المالية.

***اوراق العمل**

تعرف اوراق العمل على انها : السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات و التي تشمل الاجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل اليها من خلال اداء عملية المراجعة وتتكون اوراق العمل من ملفين رئيسيين :ملف دائم وملف سنوي.

*** تجميع ادلة الاثبات:**

نص عليه معيار المراجعة الدولي**899** إن المهم في عملية الإثبات التنطـــوي عليها عملية المراجعة توافر الإرتباط بين الادلة المختلفة و بين الغرض المطلوب اثباته، وأن وظيفة الاثبات لاتنطــوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي ان تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم .

*** إجراءات الحصول على ادلة الاثبات:**يحصل محافظ الحسابات على ادلة الاثبات بمزاولته لكل من اجراءات مدى الالتزام واجراءات الحصول على ادلة الاثبات الاتية :

[1] المرجع السابق ص54 .

***الفحص المادي:**هو إختبار السجلات و المستندات و الأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الإعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها و تشغيلها.[1]

***المصادقات** : وهو الحصول على معلومات سليمة من أشـــــــــخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

***التوثيق** : يتمثل في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات والدفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية.

***الملاحظة** : تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو اجراء يتم اداؤه من قبل الاخرين،توفر الملاحظة ادلة المراجعة بشان اداء عملية أو إجراء لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها .

***الإستفسار**: يكون الإستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من اشخاص مطلعين في داخل المؤسسة او خارجها .

***إعادة الإحتساب:** تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات او السجلات، ويمكن اجراء اعادة الحساب من إستخدام أساليب المراجعة بمساعدة المحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.

***الإجراءات التحليلية:** تشمل الإجراءات التحليلية النسب و المؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة.[2]

وسائل الحصول على أدلة الاثبات:هناك عدة طـــرق ووسائل تساعد المراجع في الحصول على قرائن و أدلة الإثبات نذكرها فيما يلي:

***الجرد الفعلي:** تطبق هذه الطـــريقة على بعض الاصول فقط، فمن خلال الجرد يستطيع المراجعـــة والتأكد من مدى صحة الحسابات.

***لمراجعة الحسابية:** هي أن يقوم المحافظ بالتحقق من أرصـــــدة و مجاميع الحسابات، فـــإذا كانت النتائج صحيحة فإن ذلك دليل على صحة تسجيل العمليات.

***المراجعة المستندية:** يجب على المحافظ إن يتحقق من المستند من الناحيـة الشكلية و القانونية، أي يتحقق من أن المستند يحمل إسم المؤسسة وان تاريخ المستند يخص الفترة المعنية ....الخ.

---

[1] زهرة عاطف سواد ، **مراجعة حسابات والتدقيق** ، دار النشر والتوزيع ، عمان ،ط1 ، 2009 ص138 .

[2] المرجع السابق ص15

***نظام المصادقات:**هي شهادات و إقرارات يحصل عليها المحافظ من الغير و هي تمثل اعتراف بصحة حسابات الغير في دفاتر المؤسسة.

***الاستفسارات:** هي الأسئلة و الايضاحات و المعلومات التي يحصل عليها المحافظ من جهات مختلفة للتأكد من صحة الادلة التي قام بجمعها، وقد تكون هذه الاسئلة و الايضاحات إما شفوية إو مكتوبة ويجب على الإدارة الرد على جميع هذه الاستفســـارات وفي حالة عدم الرد فمن حق المحافظ إثبات ذلك في تقريره.

هي أســـلوب فحص و مراجعة سريعة تهدف إلـــى اكتشاف النواحي الغير عادية في دفاتر الشركة، وتتوقف هذه الطريقة على خبرة المحافظ.

***المقارنات:**هي عبارة عن مقارنة حساب أو معلومة لفترة معينة بنفس المعلومات أو الحسابات الخاصة بفترات أخرى.

***فحص السجلات الفرعية:**عند قيام المحافظ بفحص الارصدة الإجمالية يجب أن يقوم بفحص الارصدة التحليلية في الدفاتر المساعدة من اجل التأكد من صحة هذه الأرصدة، فان تساوي الأرصدة الاجمالية و الأرصدة التحليلية دليل على صحة التسجيل.

***إعداد التقارير**

التقرير الخاص: يتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة و المسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة و مع الغير، التي صرح به مراجع الحسابات.[1]

المطلب الثالث :معايير إعداد تقارير والأداء المهني لمحافظ حسابات

أولا: معايير الاداء المهني لمحافظ الحسابات:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين مجموعة من المعايير التي ألقـــت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات، لدرجة أنهـــا أصـــبحت ومازالت المرجع الاساسي لكل من مزاولي المهنة، وتشمل ثلاثة معايير وهي كالاتي :

1_ المعايير العامة (المعايير الشخصية):

[1] زبير سعداني ، **تطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر** ، مجلة المنهن الاقتصادي ، جامعة الوادي ، مجلد 03 ، العدد 01 ، 2020/06/30 . ص ص342_344 .

ترتبط المعايير العامة (المعايير الشخصية) بالتكوين الشخصي لمحافظ الحسابات، حيث تشترط توافر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق، بالإضافة إلـــــى المتطلبات المتعلقة بالتأهيـــــل العلمي والخبرة العلمية التي يجب توافرها لمنح التـــــرخيص اللازم لمزاولة المهنة،وتشمل المعايير العامة للتدقيق ثلاث معايير هي :

1_ معيار التأهيل العملي لمحافظ الحسابات:

-التأهيل العملي (الخبرة المهنية):

إن تحقيق الكفاءة المهنية تبـــدأ بالشهادة و المستوى الاكاديمي للمحاسب و للمدقق ومن ثم تمتد إلـــى الخبرة الميدانية التالية، إذا يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى احد مزاولي المهنة .أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية.[1]

-معيار استقلال (حياد) المحافظ :

يجب على المحافظ أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع مراحل التدقيق بمعنى ان يكون محايدا واميناً في عمله وموضوعيا غير متحيزا خلال تنفيذ عملية التدقيق بحيث يكون :

أ- الاستقلال في اعداد برنامج التدقيق دون تدخل الادارة في اي تعديل على هذا البرنامج.

ب- الاستقلال في مجال الفحص دون تعرضه لأية ضغوط او تدخل في عملية اختيار المجالات و الانشطة والمفردات التي تخضع لعملية الفحص.

ج_ الاستقلال في مجال إعداد التقرير دون تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عمليات الفحص، و التأثير على الراي النهائي بالقوائم المالية محل المراجعة.

كما يمكن استقلال المحافظ في مجالين هما:

*الاستقلال المادي بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمحافظ في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها.

*الاستقلال الذاتي او الذهني، بمعنـــى اســـتقلال المحافظ مهنيا من خلال عدم وجود اية ضغوط او تدخل من جانب العميل .

[1] تمار خديجة ، **ممارسة مهنة التدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، مجلة المالية والاسواق ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، المجلد 4 ،العدد 1 ،2020/03/01، ص304 .

وتتبع اهمية استقلال المحافظ من اعتماد الأطـراف العديدة على تقريره،حيث يتحدد مدى الثقة في المحافظ بمدى حياده و استقلاله في إبـداء الـرأي واصداره للتقرير النهائي،فالاستقلال يعد السبب الرئيسي في وجود الحاجة لخدمات المراجعة، ويؤكد البعض على ذلك باعتبار أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها اذا فقد المحافظ استقلاله.

ولذلك يجب على المحافظ الابتعاد عن اي عمل يشوبه اي شك وان يكون مستقلا في الرأي، بعيدا عن اية مصالح مادية مع العميل،متجنبا الضغوط التي تصدر من الادارة و تؤثر على عمله،وان يمارس عمله بكل امانة وموضوعية حتى لا يؤثر ذلك على حياده واستقلاله.[1]

_ معيار بذل العناية المهنية المعقولة:

ويجب على المحافظ الاخذ بعين الاعتبار انه لا يوجد حدود للحكم على العناية اللازمة التي يجب أن يبذلها بل يجب عليه الالتزام ببذل عنايته المهنية في ضوء المعايير الملزمة لإنجاز العمل المكلف به، وفي هذا المجال أوضـــــح معيار التدقيق الدولي رقم **200** انه يجب على المحافظ عند بذل العناية المهنية أن يتخذ موقف التشكك (الحذر)المهني أثناء عملية التدقيق مدركا احتمال انه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال على رغم من خبرته السابقة ونزاهة إدارة المؤسسة والمكلفين بالرقابة.

ولذلك يتعين على المحافظ أن يقوم بأداء عمله على الوجه الاكمل ، وان يبذل العناية المهنية المعقولة التي تتطلبها عملية التدقيق،وان لا يترك مجالا للمساءلة القانونية نتيجة تقصيره او اهماله في اي مرحلة من مراحل التدقيق.[2]

2- معايير العمل الميداني:

و إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى محافظ الحسابات غير كاف إذا للقيام بمهمته على أحســـن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات،وهي مقاييس يستند اليها من اجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما اذا قام بما يجب في تدقيق و مراقبة الحسابات.

ومن اجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المحافظ أن يكون كفء ومستقل فقط بل يجب ان تحقق أعمالــه مستوى مقبول من حيث انتظام ومصداقية الحسابات وتتمثل معايير العمل الميداني في

---

[1] رزق ابو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية الاطار النظري** ، دار وائل لنشر والتوزيع ، عمان ،ط1 ،2015 ، ص ص122_124 .

[2] رزق ابو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص124_125 .

الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الاثبات الفعلية وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:[1]

أ_معيار التخطيط الملائم لعملية التدقيق:

يجب على المحافظ أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يمكن تنفيذه عمليا،ويجب أن يوضح هذا البرنامج مايلي:[2]

ـ توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة.

–تخصيص العمالة (المساعدين والمشرفين) بمكاتب التدقيق على أعمال التدقيق المختلفة.

– الإشراف المناسب على المساعدين والمشرفين على عملية التدقيق.

ب_ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يتطلب هذا المعيار قيام المحافظ بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المؤسسة،وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه طبقا لما هو مخطط له بهدف تحديد نواحي القصور به وتقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الاساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.

وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم**315** الى ان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها فهم المؤسسة وبيئتها يساعد المحافظ في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، مما يوفر أساسا لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الاخطاء الجوهرية التي تم تقييمها،وهذا من شانه يساعد في تخفيض هذه المخاطر.

ت_ كفاية وصلاحية أدلة الاثبات:

تبرز أهمية معيار الحصول على قدر كافي من أدلة و قرائن الاثبات لاستخدامها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية من أن التدقيق كأحد فروع متخصصة للمعرفة تعتمد على قرينة والبرهان لإصدار حكم على مدى سلامة البيانات، وبالتالي من الضروري على المحافظ الحصول على قرائن

[1] محمد الفاتح محمود ، بشير المغربي ، **المراجعة والتدقيق الشرعي** ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1 ، 2015 ،ص35_36 .

[2] رزق ابو زيد شحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 125_ 126 .

وأدلـــة كافية ومقنعة، والكفاية تعود على كمية وتنوع الادلة بينما الاقناع يعني النوعية والجودة ومدى الوثوق فيها.[1]

3 _معايير التقرير:

يعد تقرير محافظ الحسابات المرحلة الاخيرة في عملية التدقيق، وهو وسيلة مكتوبة لنقل وايصال المعلومات وراي المحافظ بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه الى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبـــــات قيام المراجع يعد تقريره المرحلة الاخيرة في عملية التدقيق ، وهو وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم و موثوق فيه إلـى جميع المستفيدين ، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المحافظ بتنفيذ واجباته .

وأشار معيار التدقيق الدولي رقم**700** الى شكل و محتوى تقرير المحافظ الذي يصدره في نهاية عمله ويوضع فيه رأيه عن القوائم المالية ، ويحكم إعـــدادا هذا التقرير وفقا لما جاء بمعايير التدقيق أربعة معايير مهنية يجب الاشارة اليها في التقرير:[2]

أ- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.

ت- مدى كفاية ومناسبة الافصاح .

ث- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الأمتناع عن الرأي مع ذكر الاسباب.

المبحث الثاني: علاقة محافظ الحسابات بجودة القوائم المالية

تختلف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من بلد لأخر وقد يرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف الظروف الاجتماعية، الاقتصادية والقانونية لكل بلد كما قد ترجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محليا .

إن الهدف من عرض القوائم المالية هو توفير المعلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة وأدائها والتغيرات التي حدثت في وضعيتها المالية وذلك لقطاع عريض من المستخدمين مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية .

---

[1] احمد عبد المولى الصباغ واخرون ، **سياسات المرجعية ومعاييرها** ، جامعة القاهرة ، 2008 ص56 .

[2] رزق ابو زيد شحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص130 _ 127 .

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مطالب على النحو التالي: ماهية القوائم المالية، أنواع وفروض القوائم المالية ومستخدميها، عالقة محافظ المحاسبي بجودة القوائم المالية

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

أولا: تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول،الخصوم، الإيرادات، النفقات).[1]

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المالية وأيضا إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعدادها وتزودهم بالمعلومات الضرورية ،وهنا تتجلى أهمية المسؤولية محافظ الحسابات في الكشف عن التضليل والغش في القوائم المالية وبالتالي يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا من الناحية القانونية تجاه المؤسسة أو العميل للحكم على صحة القوائم المالية وخلوها من التحريف والغش، ومن هنا يتم تعريف القوائم المالية كما يلي :

_ تعرف القوائم المالية على أنها : " تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة، مع ضرورة عرض البيانات المالية بالعملة الوطنية".

_ تعرف القوائم المالية على أنها : " المصدر الأساسي للمعلومات المالية، إذ يعتمد عليها الكثير من المستخدمين، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعدادها، فيجب أن تراعي احتياجات هؤلاء المستخدمين حيث تقوم الإدارة بقياس وتلخيص وتصنيف وعرض المعلومات المالية التي توضح نتيجة العمليات المالية التي قامت بها خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية الفترة في صورة قوائم مالية".

[1] طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية** ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ،ص39 .

_ تعرف القوائم المالية على أنها : " الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفاد منها في اتخاذ القرارات المختلفة " .

ويتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ في **1/1** وتنتهي في**12/31** وهي تقدم إلى مجموعة من الجهات التي لها عالقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية ،سواء كانت من داخل الوحدة الاقتصادية مثل: المالكين،الإدارة بمختلف مستوياتها، العاملين في الوحدة الاقتصادية (آو من خارج الوحدة الاقتصادية مثل)الساهمين، المستثمرين، المصارف والمؤسسات المالية الأخرى، الدائنين والمقرضين، أجهزة الدولة المختلفة مثل الوزارة المختصة، وزارة التخطيط، الهيئة العامة للضرائب (، حيث يتم اتخاذ العديد من القرارات في ضوء البيانات التي تحتويها القوائم المالية.[1]

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكننا تعريف القوائم المالية كما يلي:

هي وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه.

ثانيا: أهمية القوائم المالية

للقوائم المالية أهمية كبيرة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وتتمثل أهميتها فيما يلي:[2]

1_ وسيلة في اتخاذ القرارات المناسبة :

تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة حيث:

_ تستعمل من الأطرف الأخرى التي تربطها عالقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

---

[1] القانون رقم 07_11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، مواد 26_27 ، العدد74، الجزائر ، صادرة بتاريخ 2007/11/25 ،ص05 .

[2] حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة ودكتوراه ، جامعة الجزائر 2008 ، ص182 .

_ تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل .

2_ أداة اتصال:

تلعب القوائم المالية في هذا المجال دور رئيسي في المؤسسة فمهمتها هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي القوائم المالية عن نشاط المؤسسة و لنتائج المترتبة عليها في ذلك:

_ وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك... الخ.

_ وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، والباحثين ..الخ.

3_ وسيلة في تقييم الأداء:

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة ولحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على :

_ المركز المالي للمؤسسة .

_ مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة .

_ كيفية استخدام موارد المؤسسة.

ثالثا: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية بشكل عام إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذا تنشأ أهداف التقارير المالية أساسا من احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين يعتمدون عن ما تقدمه لهم القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين، وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية جيدة، ويتم صياغتها لتخدم قرارات المستثمرين والدائنين كمرجع يرتكزون عليه. ومن أجل ما تم ذكره فإن تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، تتطلب الإلمام بالمقومات التالية:[1]

_ حصر وتعيين المستخدمين الخارجيين الرئيسيين للتقارير المالية.

_ تصنيف المستخدمين الخارجيين الرئيسيين للتقارير المالية وفق درجة معرفتهم للأمور المالية.

_ تحديد طبيعة الاحتياجات من المعلومات لكل فئة من المستخدمين، مع تحديد وتوضيح الجزء المشترك منها .

[1] عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة** ، دار السلاسل للنشر ، الكويت ، 1990 ،ص 164 .

_ البحث عن مراكز الضعف في الممارسة التي تحول دون تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات.

_ أن يتوفر الإطار الفكري المحكم الذي يضمن تلبية الاحتياجات المشتركة للمعلومات لكافة الطوائف المستخدمة للتقارير المالية.

وتنحصر أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي :

_ الإفصاح عن المعلومات المتعمقة بالمؤسسة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها.

_ تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة لمتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة وقدرتها عن تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح عمى المساهمين .

_ تقييم قدرة المؤسسة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها.

_ تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

_ توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات إلى حد كبير الآثار اقتصادية، الآن هذه القوائم تعكس فقط والمالية الأحداث والعمليات السابقة.[1]

_ توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين إستخداميها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية.

_ توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ أو التوقيت وحالة عدم التأكد المتعمقة بهذه التدفقات[2].

رابعا: الخصائص النوعية للقوائم المالية

تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في ما يلي :

[1] عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق ، ص165 .

[2] حسين القاضي ،مأموم حمدان ، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر، أردن 2008 ص ص274_275 .

1_ **القابلية للمقارنة:** يجب أن تكون القوائم المالية معدة بنفس السياسات المحاسبية وذلك لان عملية المقارنة تتم بالاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية وكذلك الإفصاح عن سياسات المحاسبة المستخدمة في القياس وإعداد والقوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة.[1]

2_القابلية للفهم: ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة

3_ **الملائمة:**يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة، وتعتبر القوائم المالية ملائمة إذا كانت قادرة على التأثير في القرارات الإقتصادية لمستخدميها بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر، والمستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية.[2]

4_ **المصداقية:** أن تكون القوائم المالية ممثلة بصدق وبدون أخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة وجب أن تكون بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات التالية:

_ **الحياد:** وتعني البعد عن التحيز الشخصي وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين .

_ **التمثيل الصادق** : بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية.

_ **الجوهر فوق الشكل:** فيجب أن يتم الإهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني، بحيث توجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

– **الحذر والحيطة:** تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في إتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالت عدم التأكد، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن تكون بقدر معقول ودون

---

[1] حسن القاضي ، مأمون حمدان ، نفس المرجع السابق ص27 .

[2] Donald E. kieso ,jerry j.Weygand ,terry D .**Warfield , intrmdiat accounting 2** , Edition new york, USA 2007 , p 48 ،pùblishe r, john wiley g sons

مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، حيث تؤدي المبالغة في الحذر والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم خاصية الموثوقية .

_ **الاكتمال** : وتعني أن المعلومات المعروضة للقوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى.[1]

خامسا: القوائم المالية والتقارير المالية

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية ،إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول،الخصوم،الإيرادات،المصروفات... الخ) ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية .

التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي ،مثل موارد المؤسسة والالتزامات والمكاسب الخ، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية ،وذلك ألن الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، أو لان الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية وقد تقوم الإدارة بتحليلها خارجيا اختياريا وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية إلى أنها قد تتخذ أشكال مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة والتقارير المالية للمؤسسة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة وصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي العمال المؤسسة ويوضح مما سبق أن التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.

[1] الياس بدوي ، **دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في مجال أثر التضخم من القوائم المالية** ، مذكرة ماجيستر، بسكرة 2010 ، ص ص39_40 .

أي أن التقارير المالية هي عبارة عن قوائم مالية وتقارير عنها وبهذا تكون التقارير المالية أشمل من القوائم المالية.[1]

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية و مستخدميها .

أولا: أنواع القوائم المالية

1_ قائمة المركز المالي (الميزانية)

تبين الميزانية المجموعات الرئيسية للحسابات و المبالغ المتعلقة بالأصول و المطلوبات و حقوق المساهمين و العالقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة.

توجد للميزانية **عدة تعاريف وهي**[2] :

_التعريف الأول: هي عبارة عن صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان مالها من ممتلكات الأصول و 0الموجودات (و حقوق الملكية و ما عليها من التزامات مالية) لخصوم في تاريخ معين و هو تاريخ الميزانية و كذا تمثل إحدى الركائز المهمة في بيان صورة الشركة أو المؤسسة للأطراف المتعاملة معها و هي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة المالية مقارنة بالمطلوب (الخصوم) حيث تشكل المطلوب ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير.

– **التعريف الثاني:**الميزانية هي عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول و الخصوم) الخصوم= الديون (و رؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات .

2_ قائمة الدخل :

ولها **عدة تعاريف منها :**

–أ: هو بيان ملخص للأعباء و النواتج المحققة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية ، كما لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل و لا تاريخ السحب ويبين النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح أو خسارة .[3]

---

[1] سمير محمد الشاهد ، طارق عبد العال حماد ، **قواعد اعداد اوتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، اتحاد المصارف العربية** ، مصر ،2000 ، ص ص24_25 .

[2] عبد الوهاب رميدي ، علي سماي ، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة)** ، الطبعة 1 ، دار هومة ، الجزائر 2011 ، ص30 .

[3] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد القوعدالتقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها** ، مرجع السابق ، ص24 .

– **ب:**عرفها مالك و مجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية و التي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية ما عدا المساهمات التي تتم من قبل المالك وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أدت تخفيض في الالتزامات.

3_ قائمة التدفقات النقدية

هناك عدة تعاريف لقائمة التدفقات النقدية من أهمها :

_التعريف الاول: هي عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة و استخدامات التدفقات الخارجية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة ، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الجل القصير و تقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل و الاستثمار و التمويل بصورة تؤدي إلى توقيفها مع التغير في النقدية و النقدية المعادلة خلال الفترة.[1]

_التعريف الثاني: هو جدول تدفقات الخزينة و هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية و استخداماتها و ذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة ، و يعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو و غيرها[2].

_التعريف الثالث: يعرف كشف التدفق النقدي على ما هو إلا تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة و مجموع المعاملات النقدية الخارجة.[3]

4_ قائمة التغيرات في حقوق الملكية

[1] بن خليفة حمزة ، **دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012 ، ص10

[2] الياس بن ساسي، يوسف قريشي ، **تسيير مالي (دروس وتطبيقات)** ، ط1 ، دار وائل لنشر وتوزيع ، عمان ،2006 ، ص204

[3] حمزة محمود الزبيدي ، **الادارة المالية المتقدمة مؤسسة الرواق** ، عمان ،2004 ص276

يتطلب المعيار **01** أن تقوم المؤسسة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين أخر الفترة و بداية الفترة ، إضافة بنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر كجزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل و تعرف قائمة التغيرات في حقوق الملكية على أنها:

ـ يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل من فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية .[1]

ـ هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة من المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة و أيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل المالك أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة و كذا مسحوب المؤسسة خلال نفس الفترة .أهم الارتباطات الرأس مالية المحتملة في السنوات المالية القادمة، واهم التعاقدات التي تم إجراءها ولم تنفذ حتى نهاية العام .

5_ قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

_ يمكن **تعريف الإيضاحات المتممة للقوائم المالية** كما يلي :

– حسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة. بما يلي :

_ أساس إعداد القوائم المالية.

_ السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة.

_ المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية.

_ السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة

_ المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية.

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها والمداونة الحسابات وقواعد سيرها** ، مرجع سابق ،ص 26.

_ معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية و لكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل.[1]

– الملحق وثيقة تلخيص بعد جزءا من الكشوف المالية ، فهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية و حساب النتائج فهما أفضل و يتم كلما اقتضت الحاجة حيث أنه ما يسجل في الملاحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية .

_ محتوى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

_ القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية.

_ مكملات العالم الضرورية لفهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة.

_ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصيلة مع هذه الكيانات أو مسيريها.

_ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية بناءا على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ويمكن تصنيف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى: مستخدمون داخليون .[2]

_ **المستخدمون الداخليين**_ونذكر منهم :

[1] ناجي بن يحي مرجع سابق ، ص75 .

[2] محمد عباس البدوي ، **المحاسبة والتحاليل القوائم المالية** ، دار الهناء لتجليد الفني ، الاسكندرية 2009 ،ص 15 .

_ مجلس الإدارة: يحتاج مجلس الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة، واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة.[1]

_ العاملون (الأجراء أو الموظفون)**:** هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة على دفع التعويضات، المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

_ المستخدمون الخارجيين :ونذكر منهم :

_ المستثمرون: يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المالك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح[2].

_ المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

_ الموردون والدائنون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية.

_ العملاء: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم.

_ الحكومات ووكالتها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى .

---

[1] علي احمدابو حسن ، محمد سمير صبان ، المحاسبة المتوسطة ، **المفاهيم ومعايير القياس والافصاح المحاسبي** ، دار الجامعية ، الاسكندرية _ مصر ، 1997 ، ص10 .

[2] صالح مرازقة ، مداخلة بعنوان ، **القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الاسلامية** ، الملتقى الدولي الاولى حول الاقتصاد الاسلامي* الواقع والراهانات المستقبل * ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، مركز الجامعي بغرداية ص08

ـ الجمهور: تؤثر الوحدات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بالمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو المؤسسة وتنوع أنشطتها.

المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

أولا: تعريف جودة القوائم المالية يمكن أن نعرف جودة القوائم المالية كما يلي:[1]

ـ تعرف جودة القوائم المالية بمدى ما تتمتع به من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

ـ وتعرف أيضا بأنها تمثل المدى الأمثل للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة .

من التعريفات السابقة يمكن أن نعرف جودة القوائم المالية بأنها ما يمكن أن تحققه من منفعة للمستخدمين، من خلال مصداقيتها وخلوها من التحريف وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.

ثانيا : أهمية تدقيق القوائم المالية

تتمثل أهمية تدقيق القوائم المالية في يلي :[2]

أصبحت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر طلبا مما كانت عليه في السابق نظرا لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر عنصر فعال للآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستخدمين.

ويكمن دور محافظ المحاسبي في ما يلي:

ـ زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.

ـ زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.

---

[1] محمد احمد **خليل** ، **دور الحكومة الشركا في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، مصر ، العدد الاولى 2005 ،ص26 .

[2] مجيد محمد سامي ، **دور الجان مراجعة في حكومات الشركات وأثرها في الجودة القوائم المالية** ، مجلة الجامعة الاسكندرية ، العدد02 ، مجلة 46 ،2009، ص30 .

_ تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية .

_ جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

_ زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال :[1]

_ يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء.

_ يساهم في تدقيق المعلومات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرار.

_ يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.

_ يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا. خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.

_ يعمل على فحص وتقييم مدى سالمة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.

_ جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

_ زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

[1] زلاسي رياض ، **اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق الجودة المعلومات المحاسبية مذكرة ماجيستير** ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2008 ،ص44 .

رابعا: مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير محافظ الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسالمة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالي.[1]

[1] عبد الفتاح الصحن واخرون ، **اسس مراجعة الخارجية مكتب الجامعي الحديث** ، مصر ، 2007 ، ص 316 .

خلاصة:

تعد جودة القوائم المالية أمرًا حاسمًا لنجاح المؤسسة،حيث يلعب محافظ الحسابات دورًا بارزًا في ضمان الالتزام المحاسبي وتحقيق جودة القوائم المالية، ويساهم أيضا في ضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية المعتمدة والقوانين المحلية والدولية، يقوم أيضا محافظ الحسابات بتطبيق إجراءات التحقق والرقابة المالية وتحليل البيانات المالية مما يعزز الشفافية والمصداقية في إعداد القوائم المالية ،كما أن جودة القوائم المالية تعزز الثقة بين المستثمرين والأطراف المعنية وتعزز سمعة الشركة في السوق وتساعد على استقرار الشركات ونموها المستدام

الفصل الثالث

دراسة ميدانية مكتب محافظ الحسابات

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من الخلفية النظرية لمهنة محافظ لحسابات و مهنة محافظ الحسابات بالجزائر ودورها في لتحسين جودة القوائم المالية ، سنقوم بتدعيم البحث بإجراء دراسة ميدانية لمؤسسة بمكتب محافظ الحسابات السيد حبيب المهدي الذي يقع مكتبه في حي العقيد عميروش ببرج الكيفان الجزائر الذي قام بإعطاء قوائم مالية تخص مؤسسة DERWENT SAND SARL وكما قام بتطلعينا على أهم التقارير الذي يقوم بها للمؤسسة.

سوف نقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى تقديم مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بتقديمها.

وعليه في هذا الفصل تطرقنا إلى:

_المبحث الأول: الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات وكيفية قيامه بالمهمة

_المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات

المبحث الأول: الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات وكيفية قيامه بالمهمة

يعتبر مكتب محافظ الحسابات مرجعًا مهمًا للشركة فيما يتعلق بالمعلومات المالية والمحاسبية، ويساهم في ضمان شفافية وموثوقية القوائم المالية والامتثال للمعايير المحاسبية، حيث يعمل بشكل وثيق مع الإدارة العليا ويساعدها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المالية وتحقيق النجاح المستدام للشركة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة والخدمات التي يقوم بتقديمها محافظ الحسابات.

-تعريف مؤسسة Derwent Sand:

هي مؤسسة تعمل في قطاع صناعة البترول وتتخصص في بيع المنتجات البترولية بالجملة، تعتبر هذه الشركات مسؤولة عن توريد وتسويق المنتجات البترولية مثل الوقود والزيوت والشحوم والمواد الكيميائية، يقع مقرها في اولاد فايت بولاية الجزائر، عدد عمالها 35 عامل وتحقق مبيعات تصل إلى 8.55 مليون دولار

-الخدمات التي يقوم بتقديمها محافظ الحسابات.

إن السيد حبيب المهدي محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بتقديم ما يلي :

_مسك المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والأشخاص المعنويين كالمؤسسات.

_ إعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

_المصادقة على حسابات المؤسسات والجمعيات.

_القيام بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة.

_القيام بعمليات التصفية للمؤسسات التي أفلست أو أنهت نشاطها التجاري.

المطلب الثاني: مراحل القيام بالمهمة

أولا:التعرف على المؤسسة

قبل بداية العمل، على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق، والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة محل التدقيق.

ويتم التعرف على المؤسسة محل التدقيق كما يلي:

_على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والطالع على القانون الأساسي.

_ تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

_ تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

_ يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ميزانية خاصة بمهمته حيث يحدد فيها الساعات اللازمة التي تتوافق وطبيعة عمله، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين، وكذلك حساب كل الأتعاب، وإذا اقتضى به الأمر يقوم بتنسيق الأعمال مع مساعده.

ثانيا: فحص وتقييم الرقابة الداخلية.

نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، فإنه يتوجب على محافظ الحسابات أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للشركة المراقبة، وذلك للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات، ومن واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية :

_احترام الأشكال الشرعية والقانونية.

_مستوى نوعية الرقابة الداخلية.

_المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1_ احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

يجب على محافظ الحسابات التحقق مما يلي:

_مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية (اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به).

_المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.

_احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في المخططات المهنية.

_احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري .

خاصة: دوام الطرق، استقلالية الدورات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر.

2_ الفحص وتقدير الرقابة الداخلية:

_ يقوم محافظ الحسابات بتقدير إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.

_ ترتبط الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها و استراداتها الخاصة، ويرتبط البعض الآخر بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية والإدارية وهي مكيفة بحجم الشركات.

3_ المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية:

_**نظام التنظيم:** يتمثل في: تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين عملين مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج والإشهار، الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس الصيانة، التسجيل، وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.

_**نظام العالم والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والعالم مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، الوثائق دعائم العالم، وثائق إجراءات.

_**نظام الأدلة:** يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن لا يسمح بتجنيد، وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.

_**الوسائل المادية للحماية:** تتمثل في: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة لسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذير...الخ.

_**الموظفين:** الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، للتأكد من كفاءات

_**الموظفين**، يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، الرقابة والتقييم الدوري للنشاط.

_ **نظام الإشراف على الرقابة:** يمر محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية على عدة المراحل:

_ **تقييم الرقابة الداخلية يمر على الأحوال الآتية:** فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوى وضعف الأنظمة، التحقق من سير ودوام النقاط القوية، التقييم النهائي والتأثر حول مهمة التلخيص.

_ يشير التلخيص حول تقييم الرقابة الداخلية إلى ما يلي: النقائص الملحوظة على السير(حول الإدراك إذا ما اقتضى الأمر) للأنظمة والإجراءات، التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات.

_ يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة.

_ يجب على التقرير حول الرقابة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز الانحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا.

_ يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح بالتغلب عليها، مرفق محتمل، المكان والتاريخ والإمضاء.

_ قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصداقية.

ثالثا: مراقبة الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية، وان امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين: التعرف بالمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية (ويجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها).

ويمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي:

-قائمة المراقبات للإنجاز، يجب أن تكون المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين من تنفيذها.

-امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم.

-الإشارة إلى إنجاز المراقبة.

-مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة.

-المشاكل المتعرض لها تجب الإشارة إليها.

للحصول على الأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، يوجد بحوزة محافظ الحسابات مختلف التقنيات، منها: فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات والتقييمات، الفحص التحليلي، ويجب أن تسمح عملية مراقبة الحسابات من التأكد من أن كل العناصر تكون مراقبة بدقة، وعليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مختلفة لنشاطه وحالته المادية.

المبحث الثاني: تقارير محافظ الحسابات

المطلب الأول: تقرير تصديق الحسابات

تقرير المراجعة والرأي محافظ الحسابات على الحسابات السنوية لمؤسسة DERWENT SAND SARL للفترة من 1 يناير 2017 إلى 31 ديسمبر 2017.

يتم عرض حسابات الشركات وفقًا لبنود SCF ولم تتغير قواعد التقييم والعرض مقارنة بالسنة المالية السابقة. لقد أجرينا تدقيقنا وفقًا للمعايير المهنية. تتطلب هذه المعايير تنفيذ العناية الواجبة للحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على أي شذوذ كبير.

كجزء من أعمال الرقابة، قمنا بإجراء عمليات تدقيق رأيناها مفيدة. وعليه، قمنا بفحص الأدلة التي تبرر البيانات الواردة في الحسابات، من جهة، والمبادئ المحاسبية المتبعة، وطريقة عرض الحسابات الختامية، من جهة أخرى.

تم إغلاق الحسابات السنوية للسنة المالية 2017 بـ:

. إجمالي صافي الميزانية العمومية..... 470،966،146.08 دينار جزائري

• صافي الخسارة..... 41،463،744.57- دينار جزائري

لقد تحققنا من دقة المعلومات المتعلقة بالوضع المالي والحسابات التي قدمها المدير في تقريره الإداري للسنة المالية 2017. ونؤكد البيانات المحاسبية وتوافقها مع الحسابات السنوية للشركة. السنة المالية 2017.

1_رأي في الحسابات:

لقد أجرينا تدقيقنا وفقًا للمعايير المهنية المعمول بها في الجزائر؛ تتطلب هذه المعايير تنفيذ العناية الواجبة للحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على أي شذوذ كبير. يتكون التدقيق من فحص، عن طريق أخذ العينات، الأدلة التي تبرر البيانات الواردة في هذه الحسابات. كما تتكون من تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المستخدمة لإغلاق الحسابات وتقييم عرضها بشكل عام. نعتقد أن عمليات التدقيق التي قمنا بها توفر أساسًا معقولًا للرأي المعبر عنه أدناه.

_لدينا تحفظات على النقاط التالية:

_ الوضع الصافي للشركة سلبي أي 229،309،879.65- دج وهذا يؤثر بشكل مباشر على مبدأ استمرارية عمل الشركة. يجب أن تمتثل الأخيرة للوائح المعمول بها، ولاسيما المادة 589 من قانون التجارة؛

_بعد انقضاء الفترة المنظمة البالغة أربعة أشهر، لم يتم تنفيذ أي زيادة في رأس المال حتى الآن (كما هو منصوص عليه في قرارAGEX المنعقد في 2017/06/30)؛

_تولي الملاحظات الأخرى الواردة في التقرير الفني.

2_صياغة الرأي

مع مراعاة هذه التحفظات، نشهد أن الحسابات السنوية، فيما يتعلق بقواعد ومبادئ المحاسبة الجزائرية والأنظمة المعمول بها، منتظمة وصادقةCL .

المطلب الثاني: التقارير الخاصة

1_تقرير خاص بالاتفاقيات المنظمة.

_المرجع (: المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/4/25 ، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 بشأن قانون التجارة والمادة 25 من القانون

رقم 10-01 الصادر في 06 / 2010/29 والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 تاريخ 2011/5/26).

وفقًا للأحكام المذكورة في المرجع، نتشرف بإبلاغكم أنه خلال عمليات التحقق التي أجريناها، لم نكن على علم بالاتفاقيات المشار إليها في المادة المذكورة .لم يقم مدير الشركة من جانبه بإبلاغنا بأي اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

-معايير إجراءات الرقابة الداخلية

_ المرجع: (المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011، بتحديد معايير تقارير المدقق والمواعيد النهائية لإرسالها).

وفقًا للأحكام المشار إليها، نقدم أدناه تقييماتنا لنظام الرقابة الداخلية الذي وضعته الشركة:

نؤكد أن البيئة العامة للرقابة الداخلية داخل شركةSAND SARL DERWENT توفر أمانًا كافيًا وفقًا للمعلومات المقدمة من هيئة الإدارة.

2_ تقرير خاص عن التعويضات والمزايا النقدية والعينية الممنوحة لكبار مسؤولي الشركة الخمسة.

حسب المادة 680-3 و 819 D -من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أبريل 1993 المعدل والمكمل للأمر 75-59 المؤرخ 26 ديسمبر 1975 بشأن قانون التجارة، المادة 25 من القانون رقم 10-01. المؤرخ في 2010/06/29 والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 201/05/26

وكما هو مفصل في البيان أدناه أن هذه المكافآت التي تظهر في دفاتر الرواتب قد تم تحديدها بالفعل في المجموع بمبلغ: ثمانية ملايين وثلاثمائة وستة وثلاثين ألفًا وثلاثمائة وسبعة عشر فاصل تسعة وثلاثون دينار جزائري (317.39 8336 دج) وبصافي مبلغ خمسة ملايين وأربعمائة وثمانية وخمسين ألف ومائة وسبعة وأربعين فاصل ثلاثة وأربعين دينار جزائري (5458147.43 دج)

1_ جدول: افضل الرواتب

اسم و اللقب	الوظيفة	راتب	الصافي
		خام	يدفع
مكري خالد	مدير المالية والمحاسبة	439440.00	27600080.40
مسكوري سفيان	مسؤول تجاري	2776428.00	1800003.48
يحي مصطفى	وكيل الصيانة	811699.78	609900.80
بيركوم وهيبة	السائق /المنظف	348749.61	288234.75
	مجموع الكلي للموظفين	8336317.39	5453147.43

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 صفحة 10

_ نتائج السنوات المالية الخمس الماضية.

حسب المادة 585 فقرة 02 من قانون التجارة، والفصل 25 من القانون رقم 10-01 بتاريخ 2010/06/29، والفصل 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 بتاريخ .(26/05/2011 وفقًا للأحكام المذكورة في المرجع، نقدم أدناه نتائج الشركة لآخر خمس (05) سنوات مالية.

2_ جدول النتائج المحقق في الخمس سنوات الأخيرة

السنة	اجمال الربح	الضـــرائب / الربح	صافي الربح	الـــرقم / المشـــاركة الاجتماعية	النتيجـة / مشـاركة الاجتماعية	ملاحظة
2013	-112828295	5000	-112833295	26650	-4234	خسارة
2014	-285771280	6000	-285777280	26650	-10723	خسارة
2015	-675751341	10000	-675741341	26650	-25356	خسارة
2016	-244426884.74	10000	-244436884.74	18156	-13463.15	خسارة
2017	-41453744.57	10000	-41453744.57	18156	-2283.75	خسارة

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 صفحة 11

2**_تقرير خاص عن استثمارات الأسهم والشركات التابعة**

حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي 202-11-N بتاريخ 2011/05/26 والمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 بتاريخ 10/09 / 2006.

وفقًا للأحكام المذكورة في المرجع، فإننا نبلغ المساهمين بأننا لم نحدد، من خلال فحص حسابات الشركة لعام 2017، أي استثمار في رأس مال أسهم شركات أخرى، ولم يخطرنا المدير من جانبه بذلك. أي عمل في هذا المجال.

علاوة على ذلك، ليس للشركة شركة تابعة.

04_ تقرير خاص عن استمرارية الأعمال

المرجع :(المادة 589 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/4/25، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 بشأن قانون التجارة والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26 / 2011/05 والمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 بتاريخ (2006/10/09

نتيجة: صافي وضع الشركة سلبي أي 229،309،879.65- دج تجاوز العجز المسجل حتى 31/12/2017نسبة رأس مال الشركة ، لذلك يجب على الشركة الامتثال لأحكام المادة 589 من القانون التجاري والتي تنص على ما يلي: " في حالة خسارة ثلاثة أرباع رأس المال ، يتعين على المديرين استشارة الشركاء للبت في مسألة ما إذا كان هناك بدلاً من النطق بحل الشركة. ينشر قرار الشركاء في جميع الأحوال في جريدة مرخص لها باستلام الإعلانات القانونية لولاية المكتب المسجل

المودعة في قلم المحكمة بمقر هذا المركز الرئيسي والمسجلة في السجل التجاري. إذا فشل المديرون في استشارة الشركاء، كما في الحالة التي لا يتمكن فيها الأخير من التداول بانتظام، يجوز لأي طرف ذي مصلحة أن يطلب حل الشركة أمام المحاكم

3_جدول أصول الميزانية

البيانات	ملاحظة	الخام	Amo prov	الصافي	صافي 2016
اصول غير جارية					
اصول عينية		236000.00	105483.38	130516.62	149616.66
اصول ثابتة					
أراضي					
البنايات					
الممتلكات والمنشئات والمعدات الأخرى		5728949.81	4983595.48	745354.33	1384535.87
اصول الثابتة					
امتياز					
الاصول قيد التنفيذ					
اصول المالية الثابتة					
القروض الاوراق المالية ثابتة					
اصول المالية الأخرى		3082842.02		3082842.02	3082842.02
الاصول الضريبية المؤجلة		85200.00		85200.00	85200.00
إجمالي الاصول غير الجارية		**9132991.83**	**5089078.86**	**4043912.97**	**4702195.55**
الاصول الجارية					
الجرد والعمل الجار		114120.00		114120.00	318970.00
الذمم المدينة واستخدامات					
العملاء		409770884.19	122570529.40	287354.79	303213663.81
المدينون الآخرون		46679796.94		46679796.94	44359979.21
الضرائب وما يماثلها		132933467.13		132933467.13	128694424.13
ادعاءات واستخدامات أخرى					
النقد					
المماثل		-5505.75		-5505.75	80947.26
إجمالي الاصول الجارية		589492762.51	122570529.40	466922233.11	476667984.41
إجمالي الأصول		**598625754.34**	**127659602.26**	**470966146.08**	**48137179.96**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 صفحة 15

4_جدول خصوم الميزانية

البيانات		2016	2017
رأس مال المصدر		54649560.00	54649560.00
لأقساط والاحتياطات الموحدة (1)		2665000.00	2665000.00
الدخل الصافي		-244436884.74	-41463744.53
حقوق ملكية أخرى . الأرباح		-723810.34	-245160695.08
حصة شركة الموحدة(1)			
حصة شركة الموحدة(1)			
المجموع 1		-187846125.08	-229309879.65
خصوم غير متداولة			
الافتراضات والديون الأخرى			
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)			
ديون أخرى غير متداولة			
المخصصات والإيرادات المؤجلة			
المجموع 2			
خصوم المتداولة			
الموردون		16610713.70	18989489.20
الضرائب		5532713.98	5518.92
ديون أخرى		26483659.26	27215976.41

خزينة سالبةة		620598228.10	654065041.20
المجموع 3		669216315.04	700276025.73
إجمالي خصوم(1+2+3)		481370179.96	470966146.08

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 صفحة 16

***تعليق على جدول خصوم الميزانية**

1_تعليق على الخصوم الجارية:

يتضح أن هناك زيادة في مجموع خصوم الميزانية العمومية المتداولة ففي سنة 2016، بلغ مجموع خصوم الميزانية المتداولة 669216315.04، وفي العام التالي، عام 2017، ارتفع المجموع إلى700276025.73.

ارتفاع خصوم الميزانية المتداولة قد يشير إلى زيادة في الالتزامات المالية التي يجب سدادها في السنة المالية القادمة. قد يتضمن ذلك الديون القصيرة الأجل والتزامات أخرى تستوجب سدادها في غضون عام واحد.

2_تعليق على الخصوم غير جارية:

نلاحظ أنه لم يتم تسجيل أي خصوم غير متداولة في تلك السنتين. نفهم من ذلك أن الشركة لم تتعرض لأي التزامات مالية طويلة الأجل خلال هذه الفترة.

3_تعليق على إجمالي خصوم:

نلاحظ أن هناك تراجع طفيف في إجمالي الخصوم للشركة. في سنة 2016، كان إجمالي الخصوم يبلغ 481,370,179.96، بينما في سنة 2017، تراجع الإجمالي إلى 470,966,146.08.

هذا التراجع قد يشير إلى تحسن في وضع الشركة المالي، حيث يشير إلى تقليل الديون أو تحسين القدرة على إدارة التزاماتها المالية. يمكن أن يكون هذا نتيجة لتحسن الأداء المالي العام للشركة، مثل زيادة الإيراد

5_جدول حسابات النتائج

البيانات	2016	2017
مبيعات ومنتجات ذات صلة	2263808.35	
التغيير في المخزون النهائي		
1 إنتاج السنة االمالي	**2263808.35**	
مشتريات مستهلكة	-25956100.15	-204580.00
الخدمات الخارجية واستهلاكات	-21797748.75	-7680418.16
2 استهلاكات العامة الأخرى	**-47753848.90**	**-7885268.16**
3 القيمة المضافة لتشغيل (1-2)	**-45490040.55**	**-7885268.16**
نفقات الموظفين	-16128670.75	-10393249.41
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-3878413.56	-96270.71
4 فائض التشغيل الإجمالي	**-65497124.86**	**-18374788.28**
الدخل التشغيلي الأخرى	16563528.36	18.27
مصاريف تشغيلية أخرى	-15411057.37	-1472672.18
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وج القيمة	-95085825.94	-3746773.97
استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	43477528.69	28346846.82
5 نتيجة عملية	**115952951.12**	**4752630.66**
المنتجات المالية	221575.44	3260189.78
الاعباء المالية	-128695509.06	-49466565.01
6 النتيجة المالية	**-128473933.62**	**-46206375.23**
7_ الدخل العادية قبل الضريبة(4+5)	**-244426884.74**	**-41453744.57**
الضرائب المستحقة على النتائج العادية	-10000.00	-10000.00
الضرائب المؤجلة (التغيرات)على نتائج العادية		
إجمالي الدخل من الأنشطة العادية	**62526440.84**	**31607654.87**
المصاريف من الأنشطة العادية	**-306963325.58**	**-73670799.44**
8_ الدخل الصافي من الأنشطة	**-244436884.74**	**-41463744.57**
البنود غير عادية (الدخل) يتم تحديدها		
بنود غير عادية (مصروفات) يتم تحديدها		

9_ النتيجة غير عادي		
10_ الصافي النتيجة السنة المالية	**-244436884.74**	**-41463744.57**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 صفحة 17

تعليق على الجدول:

يتضح أن الشركة تكبدة خسائر في الدخل الصافي على مدار السنتين المشار إليهما. في عام 2016، بلغت الخسارة الصافية **244436884.74-**، وفي عام 2017، انخفضت الخسارة إلى - **41463744.57**

تظهر هذه الأرقام أن الشركة تواجه تحديات في تحقيق الربحية وتحقيق أرباح صافية إيجابية. يُعزى الرقم السالب للدخل الصافي إلى أن تكاليف الشركة تجاوزت إيراداتها في الفترة المذكورة.

يتأثر الدخل الصافي بعوامل متعددة مثل تكاليف المواد الخام والأجور وتكاليف التشغيل الأخرى، بالإضافة إلى الإيرادات والمبيعات.

6_جدول التدقات النقدية

صياغة		2016	2017
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
المقبوضات الواردة من العملاء		722806221.67	422379234.45
المبالغ المدفوعة للموردين وفوائد الموظفين		-183634620.75	-26751471.22
الرسوم المالية الأخرى المدفوعة		-139712872.48	-50988124.69
دفع ضرائب الدخل		-19000.00	-4500.00
التدفق النقدي قبل البنود غير العادية		399539727.84	-35364861.46
التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية		15.78	1457594.43
1_صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية		**399539743.62**	**-36822455.89**
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية			
صرف على اقتناء الأصول الثابتة الملموسة او المعنوية		-98600.00	
المتحصلات من التصريفات في الاصول الثابتة الملموسة او غير الملموسة		483115.51	
الصرف على حيازة الأصول المالية الثابتة		-20000.00	
المقبوضات من التصرفات في الأصول الثابتة			
الفوائد المقبوضات على الاستثمارات المالية		234.00	3260189.78
توزيعات الأرباح حصة النتائج المطلوبة			
2_صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية		**364749.51**	**3260189.78**
تدفق النقدي من الأنشطة التمويل			
المقوضات من إصدار الأسهم			
توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى			
المقوضات من القروض		689132264.00	
سداد القروض أو ديون أخرى مماثلة			
3_صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية		**689132264.00**	
تأثير التغيرات الأسعار الصرف على النقد والنقد المعادلة			

التغيير النقدي لفترة 1+2+3		1089036757.13	-335662266.11
النقد أو ما يعادله في بداية الفترة		-1709545037.97	-620508280.84
النقد أو ما يعادله في نهاية الفترة		-620508280.84	-654070546.95
التغيير في النقد		1089036757.13	-33562266.11
التسوية مع الدخل المحاسبي		1333473641.87	7901478.46

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 صفحة 18

***تعليق على جدوال التدقات النقدية**

1_تعليق على صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:

يتضح أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للشركة قد تغير بشكل كبير خلال هذه السنتين. في عام 2016، كان صافي التدفق النقدي 743.62،539،399، وهو رقم إيجابي يشير إلى أن الشركة حققت تدفق نقدي صافٍ من أنشطتها التشغيلية في تلك السنة.

ومع ذلك، في العام التالي، عام 2017، أصبحت قيمة صافي التدفق النقدي سالبة، بلغت − 455.89،822،36. هذا يشير إلى أن الشركة قد تكبدت خسائر نقدية من أنشطتها التشغيلية في ذلك العام.

تغيرات صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية تعكس تأثير عوامل متعددة مثل التغيرات في المبيعات وتكاليف التشغيل وسياسات إدارة رأس المال.

2_تعليق على صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية:

يتضح أن هناك تغيرات كبيرة في صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية خلال السنتين المشار إليهما. في عام 2016، كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية يبلغ 749.51،364، وهو رقم إيجابي يشير إلى أن الشركة حققت تدفقًا نقديًا صافيًا إيجابيًا من أنشطتها الاستثمارية في تلك السنة.

وفي العام التالي، عام 2017، ارتفع صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية إلى 189.78،260،3. هذا يشير إلى أن الشركة استثمرت بشكل كبير في تلك السنة وحققت تدفقًا نقديًا إيجابيًا من أنشطتها الاستثمارية.

تأثر صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية بعوامل مثل شراء وبيع الأصول الثابتة والاستثمارات الأخرى.

3_تعليق على صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية:

في عام 2016، كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية يبلغ 264.00،132،689، وهو رقم إيجابي يشير إلى أن الشركة حققت تدفق نقدي صافي إيجابي من أنشطتها التمويلية في تلك السنة.

في عام 2017، لم تسجل أي تدفقات نقدية في الأنشطة التمويلية. هذا يشير إلى أن الشركة لم تقم بأي عمليات تمويل خلال تلك السنة، سواء كانت استدانة أو سداد للديون أو إصدار أسهم جديدة.

تغيرات صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية يمكن أن تعكس إستراتيجية الشركة فيما يتعلق بالتمويل وتحقيق الاستقلال المالي. يمكن أن يؤثر التغير في صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية على قدرة الشركة على تلبية احتياجاتها المالية وتنفيذ استراتيجيات النمو وتطوير الأعمال. قد يكون هناك حاجة لدراسة وتقييم إستراتيجية التمويل للشركة وضمان توافقها مع أهدافها الإستراتيجية على المدى الطويل.

7_جدول التغيرات في حقوق ملكي

صياغة	ملاحظة	رأس المال	رئيس الاستقالة	الفجوة	إعـــــادة تقييم	مخططات
				تخفيض قيمة العملة		النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2015		**41267100.00**	**0**	**0**	**0**	**-673087430.34**
تغيير في طريقة المحاسبة 2016		00	0	0	0	0
إعـــادة تقيـــيم الأصـــول الثابتة 2016		00	0	0	0	0
المكاسب أو الخسائر غير معترف بها بيان الدخل العام 2016		00	0	0	0	0
توزيعات الأرباح المدفوعة 2016		00	0	0	0	0
زيادة رأس المال 2016		688411080.00	0	0	0	675028620.00
صافي الدخل لسنة المالية 2016		0.00	0	0	0	-244436884.74
رصيد 31ديسمبر 2016		**54649560.00**	**0**	**0**	**0**	**-242495695.08**
تغيير في طريقة المحاسبة 2017		0	0	0	0	0
إعـــادة تقيـــيم الاصـــول الثابتة 2017		0	0	0	0	0
المكاسب أو الخسائر غير معترف بها بيان الدخل العام 2017		0	0	0	0	0
توزيعات الأرباح المدفوعة 2017		0	0	0	0	0

زيادة رأس المال 2017		0	0	0	0	0
صافي الدخل لسنة المالية 2017		0	0	0	0	-41463744057
رصيد 31ديسمبر 2017		**54649560.00**	**0**	**0**	**0**	**-283959439.65**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 صفحة 19

تعليق على الجدول:

من الجدول المقدم، يتضح أن الشركة تعرضت لتغيرات كبيرة في رأس المال ونتيجة الأعمال على مدار ثلاث سنوات. في عام 2015، كان رأس المال يساوي **41267100.00**، ولكن الشركة سجلت خسارة كبيرة بلغت **673087430.34-**. يُعزى هذا الرقم السالب إلى أن تكاليف الشركة تجاوزت إيراداتها في تلك السنة.

في العام التالي، عام 2016، تحسنت الأوضاع قليلاً، حيث ارتفع رأس المال إلى **54649560.00** . وعلى الرغم من هذا التحسن، لا تزال الشركة تكبد خسارة قدرها **242495695.08-**.

في العام 2017، بقي رأس المال ثابتًا عند **54649560.00**، في حين انخفضت الخسارة قليلاً إلى **283959439.65-**. يمكن استنتاج أن الشركة تواجه تحديات في تحقيق الأرباح المالية المستدامة، حيث تظهر نتائج سلبية للسنوات المدرجة في الجدول.

خلاصة

كان الهدف من خلال هذا الفصل المتمثل في انجاز دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة و المتمثلة في مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق جودة القوائم المالية و التعرف على طريقة عمله ومراحل قيامه بعمله والفحوصات الذي يجريها على الوثائق التي تصدرها المؤسسة ومصداقيتها ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم

خـــاتـــمـــــة عامة

تهدف هذه الدراسة إلى تلخيص أهمية دور محافظ الحسابات في تحقيق جودة القوائم المالية، حيث يقع على عاتقه مسؤولية التأكد من أن القوائم المالية تعكس بدقة وبمصداقية الوضع المالي والأداء المالي المؤسسة

وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات لو دور فعال في تحقيق جودة القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على صحة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية بتحليل البيانات المالية وتقديم توصيات إستراتيجية تعزز أداء المؤسسة واتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة أخيرًا، كما يعزز دور محافظ الحسابات الشفافية والمراقبة الداخلية داخل المؤسسة

-نتائج الدراسة:

_ إن المهمة الرئيسية لمحاظ الحسابات هي فحص وتقييم الحسابات والقوائم المالية ، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم

_ لمحافظ الحسابات الكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية

_ تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة

_ يساهم المحافظون في تحديد نقاط الضعف وتوفير التوجيهات والتحسينات لتعزيز سيطرة المؤسسة وتخفيض المخاطر المحتملة

_ يمكن القول أن محافظ الحسابات يلعب دورًا أساسيًا في تحقيق جودة القوائم المالية وضمان الالتزام المحاسبي حيث يساهم في تعزيز الشفافية والمصداقية المالية، ويساعدون على اتخاذ قرارات إستراتيجية مستنيرة و تأكيد جودة القوائم المالية يعزز الثقة في المؤسسة ويسهم في نجاحها واستدامتها في السوق

-اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم التحقق من صحة الفرضيات التالية :

تم إثبات صحة الفرضية الأولى : محافظ الحسابات هو مهني مستقل مهمته تحكم على سلامة سير المؤسسة حيث يتم المصادقة على الكشوف المالية من خلال فحص السندات المحاسبية للمؤسسات وسجلات.

بالنسبة للفرضية الثانية التي تعتبر الكشوفات المالية حبر على ورق ما دام لم يصادق عليها محافظ الحسابات, فقد توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية إلى تبيان أن هذه الفرضية خاطئة إذ أن الكشوف المالية ليست مجرد "حبر على ورق" بل هي وثائق مهمة تحتوي على معلومات مالية ومحاسبية حول الشركة.

_التوصيات:

_الضرورة على جعل المعلومات المحاسبية مفهومة لكافة المستخدمين.

_ دعم استقلالية محافظ الحسابات من خلال البيئة المهنية المستقلة

_التأكد من نزاهة محاظ الحسابات وشفافيته وذلك لتأثريها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية.

_على محافظ الحسابات أن يستخدم تكنولوجيا المعلومات والأنظمة المحاسبية الحديثة لتحسين جودة القوائم المالية وتسهيل عمليات المراجعة والتدقيق.

_ أفاق الدراسة:

في أخر البحث نطرح مجموع من المواضيع التي تعتبر إشكالات بحثية :

_تحليل دور محافظ الحسابات في تنفيذ معايير المحاسبة.

_ أهمية التدريب المستمر وتطوير مهارات محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية وتبني الممارسات المحاسبية الحديثة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أ_الكتب

1_ خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن،1998

2_تامر مزيد رفاعه ، أصول تدقيق حسابات والتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، دار المناهج لنشر والتوزيع ، عمان ، ط1 ، 2017 .

3_ سايح فايزة ، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات ، الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، بليدة ،13_14 ديسمبر.

4_ زهرة عاطف سواد ، مراجعة حسابات والتدقيق ، دار النشر والتوزيع ، عمان ،ط1 ، 2009

5_ رزق ابو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري ، دار وائل لنشر والتوزيع ، عمان ،ط1 ،2015 .

6_ محمد الفاتح محمود ، بشير المغربي ، المراجعة والتدقيق الشرعي ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1 ، .2015

8_ حمد عبد المولى الصباغ وآخرون ، سياسات المرجعية ومعاييرها ، جامعة القاهرة ، .2008

9_ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر، الكويت ، .1990

10_ حسين القاضي ،مأموم حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر ، أردن .2008

11_ سمير محمد الشاهد ، طارق عبد العال حماد ، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، اتحاد المصارف العربية ، مصر ،.2000

12_ عبد الوهاب رميدي ، علي سماي ، المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة) ، الطبعة 1 ، دار هومة ، الجزائر .2011

13_ الياس بن ساسي، يوسف قريشي ، تسيير مالي (دروس وتطبيقات) ، ط1 ، دار وائل لنشر وتوزيع ، عمان ،2006.

14_ حمد عباس البدوي ، المحاسبة والتحاليل القوائم المالية ، دار الهناء لتجليد الفني ، الاسكندرية .2009

15_ علي احمد أبو حسن ، محمد سمير صبان ، المحاسبة المتوسطة ، المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي ، دار الجامعية ، الإسكندرية _ مصر، 1997.

16_ عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس مراجعة الخارجية مكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007

17 طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 .

ب_الأطروحات والملتقيات :

1_ أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر–دراسة ميدانية، الملتقى الوطني الرابع: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الاغواط،20–21 نوفمبر2013.

2_ عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري ،الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06 –07 ماي2012.

3_ لقليطي لخضر ، لعروسي لخضر ، مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الغش والتحايل في الجزائر ، جامعة المسيلة ، مجلد 10 ، العدد2 ، 2021./12/12

4_ بلخرشوش سيف الدين ، محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ، جامعة ام البواقي ، محاسبة و تدقيق ، ام البواقي 2019./2018.

.

5_ سايح فايزة ، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات ، الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، بليدة ،13_14 ديسمبر.

6_ محمد حولي ، مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الاخطتء والغش في القوائم المالية ، مجلة الرؤى الاقتصادية ، جامعة الوادي المجلد 07 ، العدد 02 ، 2017./12/31

7_ نسرين حشيشي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2011-2012 .

8_ اكرام الشاذلي ، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، جامعة محمد خيضر، تدقيق محاسبي، بسكرة.

9_ ابراهيم منانة ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي،تدقيق محاسبي 2014/..2015

10_ بن يخلف أمال ، المراجعة الخارجية في الجزائرة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التسيير ، جامعة الجزائر.

11_ حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير الدولية في الجزائر ، مذكرة ماجيستيير ، جامعة حاج لخضر ، باتنة ،.2009

12_ يحياوي نصيرة ، كحلوش امينة ، تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية لتدقيق ، مجلة أبعاد اقتصادية ، جامعة بومرداس ، مجلد 08 ، العدد 02 ، 2018./12/31

13_ حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة ودكتوراه ، جامعة الجزائر .2008

14_ الياس بدوي ، دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في مجال أثر التضخم من القوائم المالية ، مذكرة ماجيستسر، بسكرة 2010.

15_ بن خليفة حمزة ، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013./2012

16_ صالح مرازقة ، مداخلة بعنوان ، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الاسلامية ، الملتقى الدولي الاولى حول الاقتصاد الاسلامي* الواقع والراهانات المستقبل * ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، مركز الجامعي بغرداية.

17_ زلاسي رياض ، اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق الجودة المعلومات المحاسبية مذكرة ماجيستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2008 .

ج_الجرائد والمراسيم

1_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42 ، القانون10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و محاسب المعتمد، المؤرخ في29 جوان .2010

2_ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري ،2007 ، الجزائر.

3_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد45 ، المؤرخ في30 جويلية2017 ، قرار وزاري مشترك مؤرخ في7 مارس2017 يحدد عدد وطبيعة وبرنامج الإختبارات و القبول بمعهد التعليم المختص لمهنة المحاسب.

4_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 01/10 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبة المعتمد ، العدد 42 ، المادة 63 .

5_ وزارة المالية ، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بالضبط مهنة المحاسبة ، منشورات الساحل ، الجزائر ،.2002

7_ الجريدة الرسمية ، القانون رقم 07_11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، مواد 26_27 ، العدد74، الجزائر ، صادرة بتاريخ 2007/11/25.

8_ القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها والمداونة الحسابات وقواعد سيرها.

د_مجلات

1_ تمار خديجة ، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم (االجزائر) ، مجلد 4 ، العدد 8 ، 2017./12/29

2_ قورين حاج قويدر ، ابو بكر الصديق قيدوان ، الاطار القانوني والمهني لهمنة محافظة لحسابات في الجزائر ، مجلة الاقتصاديات الاعمال والتجارة ، جامعة شلف ، المجلد 03 ، العدد01 ، 2008/03/30

3_ زبير سعداني ، تطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، مجلة المنهن الاقتصادي ، جامعة الوادي ، مجلد 03 ، العدد 01 ، 2020/06/30 .

4_ تمار خديجة ، ممارسة مهنة التدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة المالية والاسواق ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، المجلد 4 ،العدد 1 ،2020/03/01

5_ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديون المطبوعات الجامعية ، ط2 ، بن عكنون ، الجزائر أ .2005

6_ محمد احمد خليل ، دور الحكومة الشركا في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، مصر ، العدد الأولى .2005

7_ مجيد محمد سامي ، دور الجان مراجعة في حكومات الشركات وأثرها في الجودة القوائم المالية ، مجلة الجامعة الإسكندرية ، العدد02 ، مجلة 46 ،2009.

الملاحق

DERWENT SAND SARL

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2016
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles		236 000,00	105 483,38	130 516,62	149 616,66
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		5 728 949,81	4 983 595,48	745 354,33	1 384 536,87
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers		3 082 842,02		3 082 842,02	3 082 842,02
Impôts différés actif		85 200,00		85 200,00	85 200,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		**9 132 991,83**	**5 089 078,86**	**4 043 912,97**	**4 702 195,55**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		114 120,00		114 120,00	318 970,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		409 770 884,19	122 570 529,40	287 200 354,79	303 213 663,81
Autres débiteurs		46 679 796,94		46 679 796,94	44 359 979,21
Impôts et assimilés		132 933 467,13		132 933 467,13	128 694 424,13
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Trésorerie		-5 505,75		-5 505,75	80 947,26
TOTAL ACTIF COURANT		**589 492 762,51**	**122 570 529,40**	**466 922 233,11**	**476 667 984,41**
TOTAL GENERAL ACTIF		**598 625 754,34**	**127 659 608,26**	**470 966 146,08**	**481 370 179,96**

DERWENT SAND SARL

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes			2 263 808,35
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE			**2 263 808,35**
Achats consommés		-204 850,00	-25 956 100,15
Services extérieurs et autres consommations		-7 680 418,16	-21 797 748,75
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-7 885 268,16**	**-47 753 848,90**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**-7 885 268,16**	**-45 490 040,55**
Charges de personnel		-10 393 249,41	-16 128 670,75
Impôts, taxes et versements assimilés		-96 270,71	-3 878 413,56
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-18 374 788,28**	**-65 497 124,86**
Autres produits opérationnels		18,27	16 563 528,36
Autres charges opérationnelles		-1 472 672,18	-15 411 057,37
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-3 746 773,97	-95 085 825,94
Reprise sur pertes de valeur et provisions		28 346 846,82	43 477 528,69
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**4 752 630,66**	**-115 952 951,12**
Produits financiers		3 260 189,78	221 575,44
Charges financières		-49 466 565,01	-128 695 509,06
VI-RESULTAT FINANCIER		**-46 206 375,23**	**-128 473 933,62**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-41 453 744,57**	**-244 426 884,74**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000,00	-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**31 607 054,87**	**62 526 440,84**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-73 070 799,44**	**-306 963 325,58**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-41 463 744,57**	**-244 436 884,74**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-41 463 744,57**	**-244 436 884,74**

DERWENT SAND SARL

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2017	2016
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		42 379 234,45	722 806 221,07
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-26 751 471,22	-183 534 620,75
Intérêts et autres frais financiers payés		-50 988 124,69	-139 712 872,48
Impôts sur les résultats payés		-4 500,00	-19 000,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-35 364 861,46	399 539 727,84
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-1 457 594,43	15,78
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**-36 822 455,89**	**399 539 743,62**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			-98 600,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			483 115,51
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			-20 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		3 260 189,78	234,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**3 260 189,78**	**364 749,51**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			689 132 264,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			**689 132 264,00**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-33 562 266,11**	**1 089 036 757,13**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**-620 508 280,84**	**-1 709 545 037,97**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**-654 070 546,95**	**-620 508 280,84**
Variation de la trésorerie de la période		**-33 562 266,11**	**1 089 036 757,13**
Rapprochement avec le résultat comptable		**7 901 478,46**	**1 333 473 641,87**

DERWENT SAND SARL

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

LIBELLE	NOTE	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2015		**41 267 100,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**-673 087 430,34**
Changement méthode comptable 2016		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2016		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2016		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2016		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2016		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2016		688 411 080,00	0,00	0,00	0,00	675 028 620,00
Résultat net de l'exercice 2016		0,00	0,00	0,00	0,00	-244 436 884,74
Solde au 31 décembre 2016		**54 649 560,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**-242 495 695,08**
Changement méthode comptable 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	-41 463 744,57
Solde au 31 décembre 2017		**54 649 560,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**-283 959 439,65**

DERWENT SAND SARL



BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		54 649 560,00	54 649 560,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		2 665 000,00	2 665 000,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-41 463 744,57	-244 436 884,74
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-245 160 695,08	-723 810,34
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**-229 309 879,65**	**-187 846 135,08**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		18 989 489,20	16 610 713,70
Impôts		5 518,92	5 532 713,98
Autres dettes		27 215 976,41	26 483 659,26
Trésorerie passif		654 065 041,20	620 589 228,10
TOTAL III		**700 276 025,73**	**669 216 315,04**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**470 966 146,08**	**481 370 179,96**