

جامعة غرداية - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
في ميدان : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق
بعنوان :

دور تقارير محافظ حسابات في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة
ميدانية في مكتب محافظ حسابات بمدينة متليلي - غرداية

تحت إشراف الأستاذ:
د. هندي كريم

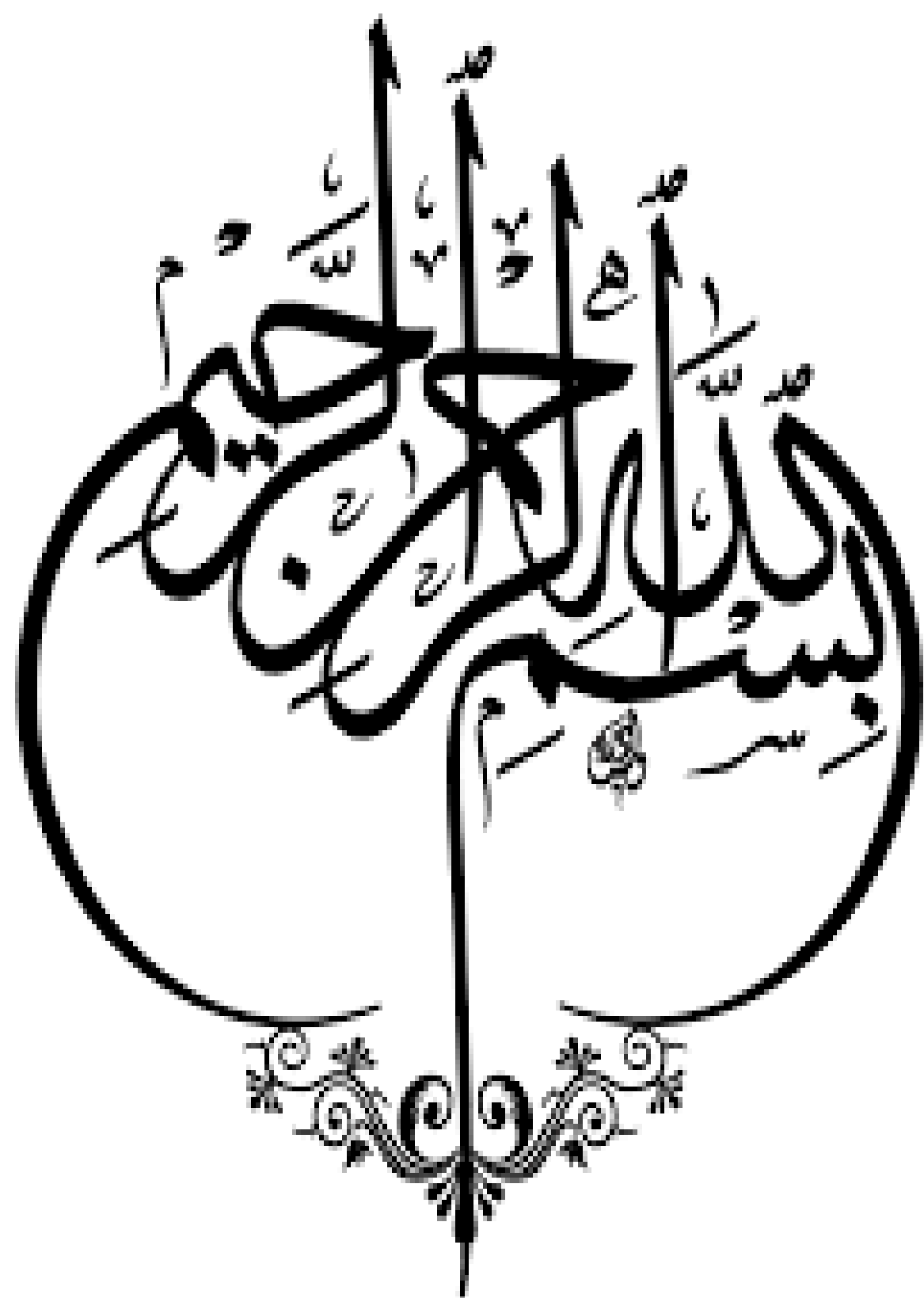
من إعداد الطالب:
طاهر إسحاق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة

السنة الجامعية : 2025/2024



جامعة غرداية - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
في ميدان : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق
بعنوان :

دور تقارير محافظ حسابات في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة
ميدانية في مكتب محافظ حسابات بمدينة متليلي - غرداية

تحت إشراف الأستاذ:
د. هندي كريم

من إعداد الطالب :
طاهر إسحاق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة

السنة الجامعية : 2025/2024

إهداء

بقلب ممتن وروح مفعمة بالانتان، أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من ساهم في تشكيل مسيرتي العلمية والإنسانية، وإلى كل من ترك بصمة إيجابية في حياتي.

إلى أمي، المحضن الدافئ الذي لم يبخل عليَّ بخنانه، والصدر الذي احتضن أحلامي وهمومي، كنت لي النور الذي أضاء طريقتي في أحلك اللحظات، فلك مني كل الحب والتقدير.

إلى أبي، الرجل الذي علمني معنى الصبر والإصرار، كنت لي القدوة التي أستمدها منها القوة، فشكراً لك على كل التضحيات التي قدمتها من أجلي.

إلى إخوتي وأخواتي، رفاق الدرب الذين شاركوني لحظات الفرح والتحدي، كنتم لي السند والعون في كل خطوة، فلكم مني كل الانتان.

إلى أصدقائي الأعزاء، الذين وقفوا بجواري في كل مرحلة، ودعموني بكلمات التشجيع والتفاؤل، فأنتم جزء لا يتجزأ من هذا الإنجاز.

وإلى أستاذي المشرف، الذي لم يبخل عليَّ بعلمه وتوجيهاته القيمة، فكان خير معين في إتمام هذا العمل، فلك مني كل الاحترام والتقدير.

وأخيراً، إلى كل من مدَّ لي يد العون، ولو بكلمة طيبة أو نظرة تشجيع، فأنتم جزء من هذا النجاح.

شكر و عرفان

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساندني ووقف بجاني خلال إعداد وإنجاز هذه المذكرة، وعلى رأسهم:

الأستاذ الفاضل: هندي كريم، المشرف الذي كان لتوجيهاته القيمة، وصبره في المتابعة، ونصائحه العلمية الرصينة، الأثر الكبير في إنجاح هذا العمل الأكاديمي، فله مني كل الاحترام والتقدير. كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى جميع أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبية بجامعة [أكتب اسم الجامعة هنا]، لما قدموه لي من علم ومعرفة طوال سنوات دراستي الجامعية، فكانوا مشاعل نور في مساري العلمي.

ولا يفوتني أن أخص بالشكر والعرفان محافظ الحسابات السيد الشنيني الطيب، الذي منحتني فرصة إجراء المقابلة والاطلاع على وثائق وتقارير حقيقية، مما أثرى الجانب التطبيقي من هذه الدراسة بشكل كبير. وإلى عائلتي الغالية، التي كانت الداعم الأول لي، أخص بالذكر والديّ العزيزين، لما قدّماه من دعاء ودعم متواصلين، وكل أفراد أسرتي الذين أحاطوني بحبهم وتشجيعهم.

وختامًا، أتقدم بالشكر لكل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل، وأسأل الله أن يجعل هذا الجهد خالصًا لوجه الكريم، وأن يوفقنا جميعًا لما فيه الخير والصلاح.

الملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال تقييم مدى مساهمة هذه التقارير في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وتسهيل اتخاذ القرار من طرف المستخدمين. ولتحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على منهج وصفي تحليلي، إضافة إلى منهج ميداني تمثل في إجراء مقابلة مع محافظ حسابات وتحليل تقارير صادرة عن مكتبه والمتعلقة بمؤسسة تعمل في قطاع الأشغال العمومية بمدينة متليلي – ولاية غرداية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تقارير محافظ الحسابات تُعد أداة فعالة في تقييم القوائم المالية، ليس فقط عبر المصادقة على صحتها، بل أيضاً من خلال تقديم ملاحظات وتوصيات تساهم في تحسين الأداء المحاسبي والمالي للمؤسسة. كما أظهرت النتائج أن التزام المؤسسات بالتوصيات الواردة في تقارير المحافظ يعزز من موثوقية القوائم المالية، ويقوي نظام الرقابة الداخلية، مما ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية المتاحة لمتخذي القرار.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، القوائم المالية، جودة المعلومة المالية، التدقيق الخارجي، التقارير المالية.

الملخص باللغة الإنجليزية:

This study aims to highlight the role of statutory auditors' reports in improving the quality of financial statements, by assessing the extent to which these reports contribute to enhancing the credibility of financial information and facilitating decision-making for users. To achieve this objective, a descriptive-analytical approach was adopted, in addition to a field methodology that included conducting an interview with an external auditor and analyzing audit reports related to a public works company based in Metlili – Ghardaïa Province.

The findings revealed that statutory audit reports serve as an effective tool in evaluating financial statements. Beyond mere certification, these reports provide observations and recommendations that contribute to improving accounting and financial performance. The study also showed that companies' compliance with the auditor's recommendations strengthens the reliability of financial statements and enhances internal control systems, thus positively impacting the quality of accounting information available to decision-makers.

فهرس المحتويات :

البيان	رقم الصفحة
الاهداء	-
الشكر والعرفان	-
الملخص	-
الفهرس	-
مقدمة	-
الفصل الأول: الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية.	
المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات وتقاريره	6
المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات (تعريف والصفات)	6
مطلب الثاني: مهام ومسؤوليات وشروط محافظ الحسابات	7
مطلب الثالث: أنواع التقارير التي يقوم بها المحافظ	12
المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي للقوائم المالية وجودتها	26
المطلب الأول: مفهوم أهمية و اهداف القوائم المالية	26
مطلب الثاني : أنواع القوائم وأنواع المستخدمين	29
المطلب الثالث: جودة القوائم وعلاقتها بتقارير المحافظ	33
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	36

36	المطلب الأول: الدراسات المحلية
37	المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية
39	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
42	ملخص الفصل الاول
	الفصل الثاني : الاطار تطبيقي دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات الشنيني الطيب في بلدية متليلي ولاية غرداية
44	تمهيد
45	المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات
45	مطلب الأول: طرق جمع البيانات
45	المطلب الثاني: التعريف بالمكتب الخدمات المقدمة من طرف المكتب
46	المطلب الثالث: الإجراءات التمهيدية في إطار قبول التوكيل أو رفضه
48	المبحث الثاني: عرض وتحليل القوائم المالية
48	المطلب الاول : عرض وتحليل ميزانية الاصول والخصوم
53	المطلب الثاني :عرض وتحليل جدول حسابات النتائج
56	المطلب الثالث: عرض وتحليل جدول تدفقات الخزينة وحركة رؤوس الاموال.
61	المبحث الثالث: فحص الفرضيات وعرض النتائج بتحليل نتائج المقابلة.
61	المطلب الأول: التقديم العام للمقابلة

62	المطلب الثاني: الأسئلة المطروحة في المقابلة والاجوبة
64	المطلب الثالث: تحليل اجوبة المقابلة والخلاصة من المقابلة
68	ملخص الفصل الثاني
71	الخاتمة.
75	المراجع والمصادر

قائمة الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
1-1	الدراسة السابقة لطالبة احططاش نشيدة	36
2-1	دراسة نور الهدى حروز	37
3-1	دراسة سابقة من موقع Investopedia	38
4-1	الدراسة السابقة لفراس الدلاييح	38
5-1	مقارنة بين الدراسة الحالية ودراسة احططاش نشيدة	39
6-1	مقارنة بين الدراسة الحالية ودراسة نور الهدى حروز	40
7-1	يمثل مقارنة بين الدراسة الحالية ودراسة من موقع Investopedia	40
8-1	مقارنة بين الدراسة السابقة والدراسة فراس الدلاييح	41

49	ميزانية الأصول والخصوم لسنتي 2021 و2022	1-2
49	الأصول الثابتة للمؤسسة لسنتي 2021 و2022	2-2
51	الأصول الجارية	3-2
51	اجمالي الأصول	4-2
52	رؤوس الأموال الخاصة	5-2
52	الخصوم المتداولة	6-2
53	قائمة جدول حسابات النتائج لسنتي 2021 و2022	7-2
56	قائمة تدفقات الخزينة	8-2
59	قائمة حركة رؤوس الأموال	9-2
61	الملاحق	10-2

قائمة الاشكال:

الصفحة	الشكل
33	القوائم المالية الخمسة المتعارف عليها في نظام المحاسبي المالي الجزائري

قائمة الملاحق:

الصفحة	الملحق
--------	--------

80	الملحق 1: قائمة أصول الميزانية
81	الملحق 2: قائمة خصوم الميزانية
82	الملحق 3: قائمة جدول حسابات النتائج
83	الملحق 4: الجزء الثاني من حسابات النتائج
84	الملحق 5: قائمة الدخل

مقدمة

تمهيد :

يشهد العالم تطورًا متسارعًا في مجالات الاقتصاد والتسيير، مما أدى إلى تزايد أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة. وتُعد القوائم المالية إحدى أبرز الوسائل التي يعتمد عليها المستخدمون لتقييم أداء المؤسسات وشفافيتها المالية. غير أن مصداقية هذه القوائم تبقى رهينة بجودة عملية إعدادها ومراجعتها، مما يستدعي وجود أطراف مهنية محايدة تقوم بالتدقيق والتأكد من سلامتها، وهنا يبرز الدور المحوري لمحافظ الحسابات.

يُعتبر محافظ الحسابات فاعلاً رئيسياً في تعزيز الثقة بالبيانات المحاسبية، وذلك من خلال تقاريره المستقلة التي يصدرها بعد مراجعة دقيقة للقوائم المالية. وتأتي هذه التقارير كأداة تقييم وتحسين، لا تكتفي بالمصادقة بل تتعداها لتشخيص مواطن الخلل، وتقديم ملاحظات وتوصيات تعزز من جودة المعلومة المالية. وفي هذا الإطار، تنتزل هذه الدراسة الموسومة بـ:

"دور تقارير محافظ حسابات في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات بمدينة متليلي – غرداية."

أولاً: إشكالية الدراسة

انطلاقاً من أهمية التقارير الصادرة عن محافظ الحسابات، وارتباطها الوثيق بجودة القوائم المالية، يطرح التساؤل الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تساهم تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية؟
ويتفرع عنه التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يساهم تقرير محافظ الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية؟
- هل تؤثر ملاحظات محافظ الحسابات على السلوك المحاسبي داخل المؤسسة؟

- ما مدى انعكاس جودة تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرار من طرف المستخدمين؟

ثانيًا: فرضيات الدراسة

انطلاقًا من الإشكالية المطروحة، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية العامة:

تساهم تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية.

الفرضيات الفرعية:

1. يساهم تقرير محافظ الحسابات في توضيح وتفسير عناصر القوائم المالية بما يعزز مصداقيتها.
2. تؤثر توصيات المحافظ على تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة.
3. التزام المؤسسات بتوصيات تقارير محافظ الحسابات يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

ثالثًا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحليل مضمون تقارير محافظ الحسابات.
- تقييم أثر هذه التقارير على جودة ومصادقية القوائم المالية.
- الوقوف على مدى تفاعل الإدارة مع ملاحظات وتقارير المحافظ.
- تقديم اقتراحات لتحسين فعالية تقارير التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية.

رابعًا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول موضوعًا حيويًا يمس ثقة الأطراف الداخلية والخارجية بالمؤسسة، كما تسعى إلى:

- إبراز الدور الفعلي لتقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.

- المساهمة في توعية المؤسسات بأهمية الالتزام بتوصيات المحافظ كمصدر لتحسين الأداء المالي.
- فتح المجال لأبحاث أخرى أكثر تخصصاً في العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية.

خامساً: مبررات ودوافع اختيار الموضوع

- توافق الموضوع مع تخصصي في الإدارة المالية والمحاسبة.
- أهمية مهنة محافظ الحسابات في ضمان الشفافية المالية داخل المؤسسات.
- الرغبة في تعميق الفهم حول دور التقارير المالية في دعم القرار الإداري.

سادساً: حدود الدراسة

- الحدود الزمنية: أجريت الدراسة خلال الفترة الممتدة بين مارس وماي 2025.
- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى مكتب محافظ حسابات متعاقد مع مؤسسة أشغال عمومية بمدينة متليلي - ولاية غرداية.

سابعاً: منهج الدراسة

اعتمدنا في هذه الدراسة على:

- المنهج الوصفي: لتحديد المفاهيم المرتبطة بمحافظ الحسابات وجودة القوائم المالية.
- المنهج التحليلي: لتحليل محتوى تقارير المحافظ.
- المنهج الميداني: من خلال إجراء مقابلة مع محافظ الحسابات وتحليل القوائم المالية محل الدراسة.

ثامناً: تقسيمات الدراسة

تم تقسيم المذكرة إلى فصلين رئيسيين:

الفصل الأول: الإطار النظري

يتناول مفاهيم محافظ الحسابات، تطور المهنة، مسؤولياته، وتعريف جودة القوائم المالية ومحدداتها.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

يتضمن تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة، عرض وتحليل القوائم المالية، ثم تحليل نتائج المقابلة مع المحافظ.

تاسعا: نموذج الدراسة:

- المتغير المستقل: قوائم محافظ الحسابات.
- المتغير التابع : جودة القوائم المالية.

عاشرا: صعوبات الدراسة

- صعوبة الحصول على تقارير رسمية مفصلة بسبب طابعها السري.
- ضيق الوقت المتاح لإنجاز البحث.
- صعوبة التنسيق مع الجهات محل الدراسة.

**الفصل الأول : الإطار النظري لمهنة
محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على
جودة القوائم المالية**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات وتقاريره

المطلب الأول: تعريف ومفهوم محافظ الحسابات:

1. تعريف دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية جامعة غرداية:

تعددت التعاريف الخاصة بمحافظ الحسابات سنذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: ¹ حسب المادة 22 من القانون 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محافظ الحسابات في مفهوم

هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات

الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها.

التعريف الثاني: ² وحسب القانون التجاري فقد عرف محافضي الحسابات في مادته (715) مكرر (4) كما يلي

: تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المسجلين

على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر

والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في

تقرير مجلس الإدارة أو مجلس للمديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها

ويصدقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة و صحة ذلك..

ومن خلال تعاريف السابقة يمكن القول بأن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة

وتحت مسؤوليته، أسندت له عملية فحص المستندات والسجلات لتحقيق من صحة العمليات. وأن محافظ

الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم بتدقيق

نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010 ص 07.

² المادة 715 المكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مطبوعات بيتري، 2007، ص 188.

الفرع الثاني: صفات محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته على أكمل وجه، وحتى يكون عمله مرضي، تذكر من بين هذه الصفات ما يلي :¹

1. الأمانة والنزاهة: يجب أن يكون محافظ الحسابات أميناً، وتربها في عمله، يعطي العمل حقه ويبدل أقصى طاقاته العلمية والفنية، أ ولا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها.
2. المحافظة على أسرار المهنة محافظ الحسابات: أي ان موضع ثقة، إذ يطلع بحكم عمله على تفاصيل أسرار عملاء.
3. الصبر واللباقة والقدرة على التصرف: المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر في الدراسة والبحث عن الحقيقة، كما أنها تستدعي أيضاً اللباقة في التعامل مع العملاء وفي معاملة موظفي المؤسسة، وخاصة أن عمل محافظ الحسابات لا يستقبل بالترحيب من موظفي المؤسسة، مما يؤدي إلى خلق جو من التوتر وعدم الثقة بين محافظ الحسابات والموظفين.
4. الكفاءة المهنية: يجب أن يكون محافظ الحسابات متمكن من المراجعة عملاً وعلماً، أن يكون قادر على معرفة الكثير من العلوم التي لها علاقة بالمراجعة والمحاسبة.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات وشروط المهنة:

أولاً: الشروط:

الممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:²

1. أن يكون جزائري الجنسية

¹الباس شاهد، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية و العالمية، جامعة حمه لخضر الوادي ، العدد 10 الجزء 02 ، 2017.

²الجريدة الرسمية، قانون 01-10، المادة 8 ص5.

2. أن يجوز شهادة الممارسة المهنة على النحو الآتي:

بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4. ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في

الغرفة الوطنية المحافضي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية

وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبهم بالعبارات

التالية:

أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة

وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد.

ثانيا: مهام:

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي: ¹

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر

بالنسبة للموضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون

للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المواد 23، 24، 25.

3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسورين.
 4. يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
 6. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
 7. عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
 - تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تحديد محتمل على استمرار.

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات:

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات في أن يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة وفحص القوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة هذه القوائم المالية على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها. ويجب على محافظ الحسابات ان يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة، ولذلك فان رايه في القوائم المالية هو راي مهني وبالتالي يجب ان يكون تدقيقه للقوائم المالية مبنيا على اساس علمي وعملي سليم وتقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من المسؤوليات منها المسؤولية المدنية، الجنائية والتأديبية، توضحها كما يلي: ¹

(1) المسؤولية المدنية: إن محافظ الحسابات بعد مسؤولا مدنيا تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر

المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، مع إثبات أن الضرر ناتج بصفة

مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

ولا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بشؤون الإدارة أو أعضاء بمجلس

المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة ولوكيل الجمهورية أو لأحدهما رغم

اطلاعه عليها، وتنشأ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في حالة الإخلال بالتزام ناشئ عن عقد التدقيق مع

عملائه، وهو ما يعرف بالمسؤولية التعاقدية أو المسؤولية المدنية تجاه العميل، وتنشأ أيضا عن مخالفته لالتزام

قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين دون حق، وهو ما يعرف بالمسؤولية التقصيرية أو المسؤولية

المدنية تجاه الغير.

¹الجريدة الرسمية نفس المرجع السابق.

(2) مسؤولية جزائية (قانونية): قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته لبعض نصوص

قانون العقوبات في الحالات التالية إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل

الجمهورية:

- حالة تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- حالة عدم احترام سر المهنة.
- وأصبحت المسؤولية القانونية من المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي حيث تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد المدققين الخارجيين وخاصة النصف الثاني من القرن العشرين، وقد ساعد على ذلك عدة عوامل، من أهمها التعقيدات المتزايدة لعمليات الاختبارات والفحوص في مجال تدقيق الحسابات والتي تعود إلى مجموعة من الأسباب منها كبر حجم المؤسسة واستعمال الحاسوب في تشغيل البيانات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات وتداخل عملياتها، إضافة إلى النمو المتزايد من قبل مستعملي القوائم المالية بأهمية ومسؤوليات المدققين الخارجيين. ويتعرض محافظ الحسابات إلى المساءلة في حال قيامه بالغش أو الإهمال أي من الأفعال التالية:
- تقديم بيانات كاذبة في التقرير المقدم من طرفه حول وضعية المؤسسة.
- وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع غير حقيقية تتعلق بالمؤسسة.
- التلاعب أو التغيير أو التزوير في السجلات والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق.
- عدم المحافظة على أسرار الزبون.

(3) مسؤولية تأديبية:

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محاسب الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

في حالة إخلال محاسب الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، قد يتلقى إنذار أو لوما أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة أو الشطب من المصنف الوطني المحافضي الحسابات.

ويرى آخرون أن المسؤولية التأديبية هي المسؤولية التي يتعرض لها محاسب الحسابات إذا ما خالف قواعد السلوك المهني التي تنظم مزاولة المهنة. وتختص في ذلك الهيئات التي لها صفة الإلزام القانوني والمهني على المدقق الخارجي، سواء أكانت هيئة حكومية أو هيئة مهنية وتثبت العقوبة على المدقق الخارجي في حال ثبوت إخلاله بواجباته عند أداء خدماته المهنية. ومدى مسؤوليته عن المخالفات التي يرتكبها عند أداء مهامه تختلف من بلد إلى آخر تبعا لاختلاف نصوص القانون في ذلك البلد الذي يحكم هذه المخالفات، وتبعا لنظرة المجتمع لخطورة هذه المخالفات، وأن العقوبات الانضباطية التي يتعرض لها المدققين الخارجيين يمكن اعتبارها من أخطر أنواع العقوبات لأنها مرتبطة بشكل أساسي بسمعته بين المزاويلين للمهنة وبين مستعملي القوائم المالية بشكل عام.

المطلب الثالث: تقارير محاسب الحسابات:

1. التقرير العام والتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات :

وردت العناية المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية في التوصية الثالثة من القرار المذكور سابقا بالإضافة إلى ما حماء في القانون 10-101 المؤرخ في 29/06/2010، وفي المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011، بينت في محملها أنه على محاسب الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينحر ثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً يترجم بما مهامه الثانوية بالإضافة إلى مداخلة في الجمعية العامة لخصها فيمايلي:¹

¹ محمد بوتين، مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العدد الأول، ص 31، 2008.

تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ، يمين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يجب أن ينهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة يتحفظ أو يبدون تحفيظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة ، أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر.

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كامل بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمحمل الحسابات السنوية.

- قسم وعنوان محافظة الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات مايلي:

عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح بأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ اقفال دقيق يتمحور هذا التقرير حول جزأين : التقرير العام للتعبير عن الرأي و المراجعات والمعلومات الخاصة.

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي:¹

في مقدمة التقرير ، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقبال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز الموصل في الكيان التذكير المسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير مسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال وكانا الملحق عند الاقتضاء .

¹كتوش علي ،مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 1، العدد 17، جامعة حسيبة بوعلي الشلف ،ص101، سنة 2017.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

الرأي حول القوائم المالية يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة للمراقبة ، مع توضيح أن الأشغال التي آخرها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية ، الذي يمكن أن يكون ، حسب الحالة:

رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منظمة وصادقة في جميع جوانبها للمعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وحزينة الكيان عند نهاية الدورة.

رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

يتم التعبير عن الرأي يتحفظ (أو بتحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات يتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة النتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية، يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي التحفظات الغير عنها، مع تسميها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض محور بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، يجب أن بين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميلها إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان .

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك.

فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة ، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

في حالة وجود شكوك محيرة مبنية بشكل وجيه في الملحق ، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية ، يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة: ¹

يتمحور هذا الجزء المعنون: "المراجعات والمعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

-الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة

-المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية

-المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتميز على الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل . يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

ثانياً: التقارير الخاصة ²

¹ المرسوم التنفيذي رقم -202/ 11 المؤرخ في /05/ 26 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرساله .

² القرار رقم 126 المؤرخ في /06/ 24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

يترتب على مهمة محافظ الحسابات زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إعداد ثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً تم تحديد محتواها في القرار رقم 126 المؤرخ في 24/06/2013 تطرق ما باختصار فيما يلي:

يلي: ¹

1. التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة:

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها. تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

رئيس مجلس إدارة الشركة - الرئيس المدير العام للشركة - أحد متصرفيها - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة - ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين - الأشخاص المعنويون المتصرفون - المسيرون و المسيرون المتضامنون - المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

2. التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات :

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الاختبارات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها وصفتها ، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

¹ كتنوش علي، نفس المرجع السابق، ص101-107.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات ، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

3. التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين :

يفحص محافظة الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان للمعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية المتمثل الامتيازات الخاصة ، النقدية أو العينية ، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تنطق بالتعويض العادي.

أو المعتاد للخدمات المقدمة يعد الكيان كشفا سنويا اسمها للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين كم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظة الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته عند بداية مهمة الرقابية على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذي استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

4. التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة :¹

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص ، نتيجة الواجبات للمهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

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

¹ نفس المرجع السابق.

5. التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية :

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة. وأرصدة حسابات نهاية الفترة ، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

- عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

- يضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها .

- يتضمن التقرير الخاص محافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

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

6. التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال:

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال الإعدادات الحسابات ، من طرف المديرية ، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-

156 المؤرخ مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل

على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية ، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها والتي

يمكن أن تدخل لاحقا في الفترة التي تعملها تقيمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

- عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال ، فإن محافظ الحسابات.

- يدرس خطط على المديرية المواجهة للمشاكل الناتجة ، بهدف متابعة الاستغلال.

- يجمع العناصر الأساسية المقدمة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك مختبر بشأن استمرارية

الاستغلال.

- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل .

- يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد

الوقائع والأحداث الحلقة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغا حول

استمرارية الاستغلال.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق

أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة التي ثبت بناء على

عريضة التأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل ، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت

إلى ذلك.

7. التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان :

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

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

- لا يضيع محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله ، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة الخدمة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

- يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمينا أن محافظ الحسابات التي يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

- عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة حياة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.

- يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة تطبيقا، لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير ، في الغرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

- لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حياة الدولة ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

8. التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال : ¹

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المتقدم للجمعية العامة المستعادة الترخيص عملية رفع رأس المال ، تشمل لاسيما:

¹ نفس المرجع السابق.

- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب كقياسات تحديد سعر الإصدار يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كميّات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.

- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
- لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

9. التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

- يدرس حافظ الحسابات إذا كانت وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما:
- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.
 - احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.
 - احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.
 - يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير المادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة - فقرة حول الفحوصات المنجزة.
- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
- لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

- عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير الموصل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر ، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- في حالة سماح الجمعية العامة بالجهاز التداولي المؤهل، المجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لتقبل الدمة بصفة شاملة أو تبعا القرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

10. تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

- إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية بالكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة الخاصة ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي الموصل، يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلافا القيام بالإصدار لاحقا.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

- يفحص حافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبحث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.
- يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن تقرير واضح بشكل كاف خصوصاً حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.
- يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة المصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.
- يتضمن التقرير الأول محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية بالجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:
 - التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة
 - فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة إشارة تبين أن الواجبات قد تمتثل في التحقيق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
 - استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء، بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.
 - يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله:
- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا .
- يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

11. التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسيبقات على أرباح الأسهم¹:

- يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيبقات على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها.
- يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيبقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13 أعلاه

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، مناسبة قرار مترقب لدفع التسيبقات على أرباح الأسهم ، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسيبقات.

¹ نفس المرجع السابق.

■ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة هذه المناسبة بالتقرير.

12. التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم :

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان ، تكون هذه

الحسابات موضوع تظهر محافظ الحسابات.

يقوم محافظة الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم ، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

■ فقرة حول الواجبات المنجزة

■ خلاصة مضافة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معير عنهما، مع التأكيد لاسيما من

أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد

للشركة.

13. التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة :

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من

نصف رأس المال لشركة خلال الدورة ، وذلك لاسيما بإبراز:

- الاسم والمقر الاجتماعي

- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان

- رأس المال الاجتماعي

- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للقوائم المالية وجودتها

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي في المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس للمركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: ماهية قوائم المالية:¹

أولاً: مفهوم القوائم المالية:

التعريف الأول:² تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، فالمعلومات الواردة فيها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية ويمكن كذلك التعرف على مختلف التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، وهي التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، كذلك تعتبر ملخصاً كمياً للعمليات والأحداث والمالية وتأثيرها على الأصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها.

التعريف الثاني:³ عرفت القوائم المالية بأنها مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

التعريف الثالث:⁴ حيث وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، والذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها ودفعاتها النقدية مما هو نافع للسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات

¹ عمران عادل يعقوب، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة غرداية، السنة الجامعية: 2019-2020.

² خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر الطبعة الأولى، عمان الأردن، ص8، 2008.

³ لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي، مذكرة ماستر، جامعة منتوري قسنطينة، ص70، سنة 2012.

⁴ احمد محمد نور، المبادئ المحاسبية المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر ص 43، 2003.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

اقتصادية كما تبين القوائم المالية نتائج تولى الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بجدول تدفقات الخزينة والملاحق (الإيضاحات)

من التعاريف السابقة نقول بأن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من الوثائق المالية والمحاسبة التي تعطي الصورة الصادقة والواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تعد من قبل إدارتها خلال دورة عادية محددة وذلك من أجل عرضها على مختلف مستخدمي هذه القوائم المهتمين بالمؤسسة.

ثانياً: أهمية قوائم المالية

تحتل القوائم المالية مرتبة عامة من بين مصادر المعلومات نظراً لتحقيقها الأمور التالية:¹

1. تعد من مصادر المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات الرشيدة.
2. تجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة لأنها توفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات.
3. تنتصف بتنوع المعلومات التي تتضمنها سواء كانت محاسبية أو إدارية والتي تساعد في توضيح نشاطات الوحدات الاقتصادية المختلفة.
4. تعد من العوامل الأساسية في تحديد اتجاه أسعار الأسهم في السوق المالي.
5. توفر مناخاً استثمارياً ملائماً وتزيد من فرصة نمو وازدهار واستمرارية السوق المالي والذي بدوره يؤثر على نمو وازدهار الاقتصاد ككل.

ثالثاً: أهداف قوائم المالية

¹ عمران عادل يعقوب ، نفس المرجع ص10.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات الكافية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية وهذا يهم المستخدمين في اتخاذ القرار كما توضح قيام الإدارة بأداء المهام الموكلة إليها وإدارة الموارد المتاحة ويمكن عرض

أهداف القوائم المالية فيما يلي: ¹

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

2- تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين الصنع القرارات الاقتصادية لأن القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية محاسبية؛

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

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

¹ سماهر هيثم، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطات المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد ، سنة 2006.

- 5- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي، وهذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات مؤسسة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير، وكذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة مؤسسة على توليد النقدية وحاجات مؤسسة الاستخدام هذه التدفقات النقدية
- 6- تهدف إلى تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات الملائمة الحاجات المستخدمين.

المطلب الثاني: مستخدمو وأنواع القوائم المالية:

أولاً : مستخدمو القوائم المالية :

- يمكن تقسيم مستخدمو القوائم المالية إلى مستخدمين حاليين أو مرتقبين، وكذلك إلى مستخدمين داخليين وخارجيين، ولقد أشار إطار إعداد وعرض القوائم المالية إلى إن مستخدمو القوائم المالية هم المستثمرون الحاليون والمحتملون والموظفون والعاملون داخل الشركة والمقرضون والموردون، والدائنون التجاريون والعملاء، والجمهور، والحكومات وصانعو السياسات داخل الشركة ويمكن تناول تلك الفئات كما يلي:¹
1. المستثمرون: يمكن تعريف المستثمر بأنه الشخص أو الجهة التي تقوم باقتناء الأصول بهدف الحصول على عائدات مالية، فالمستثمرون الحاليون أو المرتقبون من قبل الشركة يهتمون بالمخاطر الملازمة لاستثماراتهم، وكذلك العائد المتحقق منها، فالمستثمرون يحتاجون إلى القوائم المالية التي توفر لهم معلومات تساعد في اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار، أو البيع؛
- تقييم المخاطر التي تتعرض لها استثماراتهم، والعائد المحقق من تلك الاستثمارات؛
- تقييم قدرة الشركة على توزيع الأرباح؛
- تقييم الأداء المالي للمشركة وقدرتها على المحافظة على أصولها.

¹ريما قروي، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ، سنة 2023-2024.

2. الموظفون: هم العاملون داخل الشركة، ويعد الموظفون من الأطراف المستخدمة للقوائم المالية داخل الشركة

حيث أنها توفر لهم معلومات تساعد في:

- معرفة مدى توافر الاستقرار للشركة داخل سوق العمل، وكذلك استقرار الربحية
- تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على تحقيق الأرباح
- تقييم قدرة الشركة المستقبلية المتمثلة في دفع المكافآت ومنافع التقاعد وتوافر فرص العمل.

3. المقرضون : هم أصحاب القروض الممنوحة للمشاركة سواء كانوا بنوك أو شركات أو أفراد، وبعد المقرضون

على اختلاف أنواعهم من أهم مستخدمي القوائم المالية حيث توفر لهم معلومات تساعد في:

- معرفة قدرة الشركة على سداد أصل الدين أو القرض في تاريخ الاستحقاق دون تأخر؛
- معرفة مدى قدرة الشركة على سداد الفوائد المتعلقة بالقروض عند استحقاقها في كل فترة مالية؛
- معرفة مدى قدرة الشركة على سداد ديونها عند استحقاقها، ومدى قدرة الشركة على تحقيق الربحية وعدم تعسرها المالي في المستقبل؛

4. الموردون: الموردون والدائنون التجاريون الآخرون هم من يقومون بإمداد الشركة بالمواد الخام والمهمات

اللازمة الدورة التشغيل، ويستخدم الموردون القوائم المالية في الحصول على معلومات تساعد في:

- نفس احتياجات المقرضون من المعلومات ولكن في الاجل القصيرة.
 - التعرف على الأداء المالي للشركة بما يضمن لهم استمرار الشركة كعميل في المستقبل.
5. العملاء: هم مستهلكو منتجات أو خدمات الشركة، ويعتبر العملاء من مستخدمي القوائم المالية حيث تقدمهم تلك القوائم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة وخاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها كخدمات ما بعد البيع والصيانة والضمان.

6. الحكومات ومؤسساتها : تتمثل الحكومة في الدولة ومؤسساتها من وزارت وغيرها مثل مصلحة الضرائب

على الدخل، وسوق المال، والهيئات الرقابية الأسواق المال، ووزارة التجارة والصناعة والغرف التي تنتمي

إليها الشركات وتعد الحكومة من أحد مستخدمي القوائم المالية بهدف الحصول على معلومات تتعلق

بالأمور التالية :

- المعلومات المتوافرة عن توزيع وتخصيص الموارد داخل الشركة، حيث تعمل الحكومة على العمل على التخصيص الأمثل للموارد.

- تحديد أنشطة الشركة ومعدلات أرباحها للعمل على تحديد الدخل القومي.

- كما تحتاج الحكومات إلى معلومات عن أداء الشركة لوضع وتحديد السياسات الضريبية.

7. الجمهور: هم الأفراد الذين لا تربطهم علاقة تعاقدية مع الشركة كغيرهم من المستخدمين، وعلى الرغم من

ذلك بعد الجمهور من مستخدمي القوائم المالية بغية الحصول على معلومات تمدهم بالتالي:

- الحصول على معلومات تتعلق بالمساعدات التي تقدمها الشركة للمجتمع.

- الحصول على معلومات حول قيام الشركة بدورها الاجتماعي والمحافظة على البيئة المحيطة بها.

- كما تزود القوائم المالية الجمهور بمعلومات عن الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو الشركة، ومدى تنوع

أنشطتها.

مما سبق يمكننا القول أن الأفراد السابق ذكرهم يعد من أهم المستخدمين الأساسيين للمعلومات التي توفرها القوائم

المالية بالإضافة إلى إدارة الشركة التي تعد من أهم مستخدمي المعلومات التي تتيحها القوائم المالية حيث تعتمد

على هذه المعلومات في العديد من العمليات والمهام منها:

- القيام بعملية التخطيط ووضع الموازنات التقديرية للشركة.

- استخدام القوائم المالية في التنبؤ المستقبلي للأداء المالي للشركة والتدفقات النقدية المستقبلية.

- المعلومات اللازمة لتقييم الاداء الداخلي للشركة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح.

الحاجة إلى معلومات اضافية تلبي الاحتياجات الذاتية للإدارة التي تساعد على اتخاذ القرارات داخل الشركة

ويمكن القول ان هذه المعلومات الاضافية لا تقع ضمن هذا الإطار " .

ثانيا: انواع القوائم المالية:¹

القوائم المالية هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية هدفها اعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للكيان ونجاعة

وسيلة خزينته في نهاية السنة المالية، وفرض النظام المحاسبي المالي SCF على جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك

محاسبة مالية ان تقوم في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ غلق السنة المالية بتقديم كشوفات مالية تضم (الميزانية،

جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة جدول تغيرات الاموال الخاصة والملحق)، فالقوائم المالية ينبغي أن

تقدم موقفا صحيحا وصادقا وعادلا عن الوضعية المالية للكيان اداءه ونجاعته، وتعكس أي تغيير في مركزه المالي

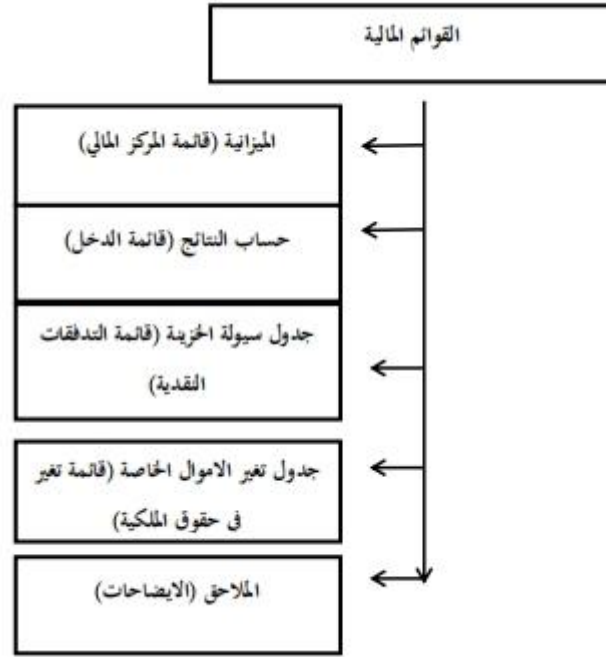
نتيجة المعاملاته والآثار المترتبة عنها، كما ان المعلومات الواردة في الكشف يجب ان تقدم بالعملة الوطنية وتسمح

بإجراء مقارنة بينها وبين المعلومات الخاصة بالسنة المالية الماضية.

يمكن تلخيص أنواع القوائم المالية كما يلي:

الشكل رقم 1 يمثل القوائم المالية الخمسة المتعارف عليها في نظام المحاسبي المالي الجزائري:

¹ محمد عبد الحميد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، شادي عبد السلام - برج زهرة الانوار، الإسكندرية، مصر، ص80، 2014.



المطلب الثالث : علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

اولا: تعريف جودة القوائم المالية

يمكن أن نعرف جودة القوائم المالية كما يلي: ¹

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 إستخدامها.

وتعرف أيضا بأنها تمثل المدى الأمثل للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة

حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

¹ محمد احمد الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، مصر، العدد الأول، 2005 ص26.

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 المالية¹

تتمثل أهمية تدقيق القوائم المالية في يلي:

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 التدقيق المحاسبي في ما يلي:

- 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.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.
- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصادقية التقارير والقوائم المالية
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.
- زيادة موثوقية ومصادقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية :

¹مجدي محمد سامي ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها في جودة القوائم المالية ، مجلة جامعة الإسكندرية ، العدد2، المجلة46، سنة 2009، ص30.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على 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 اتخاذ 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 سلامة 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.

رابعا : مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات: ²

¹ زلاسي رياض، اسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2008، ص44.
² منى امحمد الجودي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2018-2019، ص51

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

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 المحاييد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط المحتوى 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 المالية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة:

المطلب الأول: الدراسات المحلية:

❖ الدراسة الأولى

جدول رقم 1-1 يمثل الدراسة السابقة لطالبة احططاش نشيدة

سنة الدراسة	2017
عنوان الدراسة	اثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات
نوع الدراسة و الجامعة	أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف
الإشكالية	في ظل حوكمة الشركات ما مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية
الأهداف	● تحديد دور التدقيق الخارجي كالية من آليات حوكمة الشركات ؛ ● التعرف على المعايير التي على أساسها يمكن الحكم على جودة التدقيق الخارجي؛ ● معرفة مدى التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر بمتطلبات جودة التدقيق؛ ● معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية؛ ● معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية ● معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

منهج الدراسة	تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، دراسة نظرية واستبيان في الجانب التطبيقي
النتائج	- وجود تأثير معنوي لعوامل جودة التدقيق (مرتبطة بمكتب التدقيق، بالمدقق نفسه، وبعملية التدقيق) على موثوقية القوائم المالية. - الخبرة المهنية للمدققين لها تأثير دالّ على إدراكهم لموثوقية القوائم.

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات دراسة: احططاش نشيدة.

❖ الدراسة الثانية:

جدول رقم 2-1 يمثل دراسة نور الهدى حروز

سنة الدراسة	2018
عنوان الدراسة	اثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية
النوع والجامعة	مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة
الإشكالية	ما مدى تأثير نظام المعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية.
الأهداف	معرفة وتقييم أثر نظام للمعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية المحددة في الدراسة بالمعلومة المالية معرفة رأي تركيبة البشرية في نظام المعلومات المحاسبي معرفة مدى تأثير تكنولوجيا في تقديم معلومة جيدة
منهج الدراسة	المنهج الوصفي والمنهج التحليلي باستخدام الاستبيان
نتائج الدراسة	- الخبرة العملية في استخدام نظام المعلومات المحاسبية تؤثر على جودة المعلومات المالية . - لنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني القدرة على إنتاج معلومات قابلة للفهم لأنه يعرض مخرجات النظام بطريقة سلسلة وسهلة . - يساهم نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بإعداد تقارير مالية تتصف بالموضوعية والصدق وإبعادها تماما عن التحيز.

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات مذكرة الطالبة نور الهدى حروز.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

❖ مقال Investopedia

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

جدول رقم 3-1 يمثل دراسة سابقة من موقع Investopedia

2025	سنة الدراسة
Auditability: meaning, requirements ,benefits.	عنوان الدراسة
مقال ، الولايات المتحدة الأمريكية, موقع investopedia المتخصص في الشؤون المالية والمحاسبية والخاضع ل Gaap.	النوع والبلد
ما هو مفهوم قابلية التدقيق وماهية متطلباته وما فائدته في ضمان دقة وشفافية القوائم المالية.	الإشكالية
شرح مفهوم قابلية التدقيق. تحديد متطلباته الأساسية. توضيح فوائده في تعزيز شفافية القوائم ومساعدة المؤسسات	الأهداف
منهج تحليلي و وصفي يستند على المعايير والممارسات الجيدة في مجال التدقيق، واستعراض امثلة لحالات فشل التدقيق والأسباب.	منهج الدراسة
- تتعتمد نزاهة المدققين بشكل كبير على الحوافز السوقية وليس فقط على الرقابة التنظيمية. - الإجراءات التنظيمية التي تعزز هذه الحوافز تكون أكثر فعالية من تلك التي تفرض قواعد إجرائية صارمة.	نتائج الدراسة

المصدر :من اعداد الطالب بناء على دراسة على موقع investopedia.

❖ دراسة فراس الدلاييح

جدول رقم 4-1 يمثل الدراسة السابقة لفراس الدلاييح

2018	سنة الدراسة
دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المدرجة في القوائم المالية في الشركات الصناعية الأردنية.	عنوان الدراسة
مقال العلمي ، الاردن	النوع والبلد
الى أي مدى يساهم المدقق الخارجي في حماية وضمان مصداقية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية للشركات الصناعية في ظل تطورات التكنولوجيا وزيادة الحاجة للشفافية.	الإشكالية
بيان الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية في الشركات الصناعية.	الأهداف

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

● تحديد الأدوات والأساليب المستخدمة من قبل المدققين في الكشف عن التحريفات أو التلاعب. ● توضيح أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في فحص وتحليل القوائم المالية. ● تقديم توصيات لتحسين فاعلية التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية.	
المنهج الدراسي	المنهج الوصفي التحليلي باستخدام استبيان موجه لعينة من المدققين.
نتائج الدراسة	● المدقق الخارجي يلعب دوراً أساسياً في حماية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية. ● المدققون يعتمدون بشكل متزايد على تكنولوجيا المعلومات في تحليل البيانات المالية والتحقق من مصداقيتها. ● توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وموثوقية المعلومات المالية.

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات الباحث فراس نائل هاشم الدلاييح، من قبل مجلة: المحاسبة والمراجعة الحديثة.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1. مقارنة دراساتي مع دراسة نشيدة احططاش

الدراسة المقارنة :دراسة نشيدة احططاش "أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات"

جدول رقم 5-1 يمثل مقارنة بين الدراسة الحالية ودراسة احططاش نشيدة

أوجه الاختلاف	أوجه الشبه	دراسة نشيدة احططاش	مذكرتي	العنصر
تركز دراستي أكثر على مهنة المحافظ والتقارير اما الدراسة الأخرى فكانت أكثر شمولية بتطرقها للتدقيق الخارجي كاملاً. كما ان دراسة نشيدة احتوت على متغير حوكمة الشركات الذي يخصص دراسة التدقيق الخارجي لمجال الحوكمة .	تركيز على العلاقة بين التدقيق وجودة القوائم المالية .اهتمام بمصداقية التقارير المالية.	جودة التدقيق الخارجي وأثره على موثوقية القوائم المالية	دور تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	موضوع الدراسة
هنالك اختلاف في أداة المستعملة مع إضافة مذكرتنا لتحليل القوائم كتدعيم لدراسة	كلاهما يستخدم أدوات ميدانية	تحليل وصفي عبر استبيانات	دراسة ميدانية (تحليل مقابلة + القوائم)	المنهجية

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

2. مقارنة دراسية مع دراسة نور الهدى حروز

الدراسة المقارنة: دراسة نور الهدى حروز " أثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية"

جدول رقم 6-1 يمثل مقارنة بين الدراسة الحالية ودراسة نور الهدى حروز

أوجه الاختلاف	أوجه الشبه	دراسة نور الهدى حروز	مذكرتي	العنصر
تختلف الدراستين في المتغير المستقل حيث ان دراستي تدرس دور المحافظ ، اما دراسة حروز فتعتمد على اثر نظام المعلومات المحاسبي ، وهو من العناصر الذي يفحصها محافظ الحسابات في المؤسسة.	الهدف المشترك : تحسين القوائم المالية	نظام المعلومات المحاسبي وتأثيره على الجودة	دور تقارير المحافظ في تحسين جودة القوائم المالية	موضوع الدراسة
الاختلاف في نوع الأدوات الميدانية	الاعتماد على أدوات ميدانية	القيام ب أدوات الاستبيان	تحليل مقابلة وقوائم مالية فعلية	المنهجية

3. مقارنة دراسية مع مقال Investopedia

الدراسة المقارنة: مقال Investopedia – Auditability: Meaning, Requirements, Benefits

جدول رقم 7-1 يمثل مقارنة بين الدراسة الحالية ودراسة من موقع Investopedia

أوجه الاختلاف	أوجه الشبه	مقال Investopedia	مذكرتي	العنصر
مذكرتك دراسة أكاديمية تطبيقية، المقال نظري وتعليمي. كما ان هناك اختلاف في طرق البحث والمتغيرات بعض الاختلاف في البيئة القانونية نظرا لخصوصية الجزائر في قوانينها عن القوانين العالمية.	الاهتمام بالمعلومة المالية الدقيقة والرقابة وعلى اثر التدقيق في تحسين جودة القوائم	شرح مفهوم قابلية التدقيق و فوائده على القوائم	تحسين جودة القوائم المالية عبر تقارير المحافظ	الموضوع

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وتأثير تقاريره على جودة القوائم المالية

لا يحتوي المقال على بيانات ميدانية.	وجود أساس نظري مشترك	دراسة نظرية فقط	دراسة ميدانية + نظرية	المنهجية
-------------------------------------	----------------------	-----------------	-----------------------	----------

4. مقارنة دراسية مع دراسة فراس الدلايخ

الدراسة المقارنة: دراسة فراس نائل الدلايخ – دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المحاسبية

جدول رقم 1-8 يمثل مقارنة بين الدراسة السابقة والدراسة فراس الدلايخ

أوجه الاختلاف	أوجه الشبه	دراسة فراس الدلايخ	مذكرتي	العنصر
مذكرتي تركز على الجودة، ودراسته على الحماية. التي هي جزء من الجودة اختلاف في البيئة القانونية لان الدراسة اردنية	التركيز على دور المدقق الخارجي في القوائم المالية	دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المدرجة في القوائم المالية.	دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.	الموضوع
دراسة واسعة لمجموعة كبيرة من المدققين اما دراستنا فاعتمدت على دراسة حالة اختلاف في نوع ادات الدراسة.	كلاهما يستخدم أسلوباً ميدانياً	استبيان وتحليل إحصائي	مقابلة وتحليل تقارير	المنهجية

خلاصة الفصل الأول:

في ختام هذا الفصل، وبعد التطرق إلى الإطار المفاهيمي والنظري للموضوع، يتضح أن تقارير محافظ الحسابات تُعدّ من الأدوات الجوهرية في عملية التدقيق الخارجي، حيث تركز على مجموعة من المبادئ والأسس المهنية التي تضمن نزاهة وفعالية العملية التدقيقية.

وقد تبين أن لتقارير محافظ الحسابات دوراً محورياً في تحسين جودة القوائم المالية، نظراً لما تتضمنه من آراء فنية محايدة تستند إلى معايير التدقيق الدولية. فهذه التقارير تُعدّ نتيجة لتقييم شامل ومحايد يقوم به محافظ الحسابات، مستفيداً من كفاءته العلمية وخبرته المهنية، مما يعزز مصداقية المعلومات المالية ويدعم اتخاذ قرارات رشيدة من قبل مختلف الأطراف المعنية.

الفصل الثاني : الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري من الفصل الأول إلى كل من محافظ الحسابات وكل ما تعلق به من مسؤوليات وحقوق وواجبات وغيرها، ومرورا إلى الجزء الخاص بالقوائم المالية مفهومها، أنواعها وأهميتها، ودور محافظ الحسابات في تحسين جودتها، لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا من خلال إجراء تريض عند مكتب محافظ الحسابات الشنيني الطيب الذي قام بإعطائنا عينة من تقارير قام بإعدادها للمؤسسة الاشغال عمومية e.t.p metlili وهذا بغرض التأكد من مدى فعالية محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية

المبحث الثالث : تحليل نتائج المقابلة

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة:

المطلب الأول: طرق جمع البيانات

حتى يتمكن من جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة وتحليلها، اعتمدنا على المصادر التالية: المقابلة الشخصية تماشيا على المنهج المستخدم قمنا بالاعتماد على المقابلة كأداة رئيسية مناسبة لطبيعة البحث، حيث تضمنت العديد من الأسئلة والتي عكست أهداف الدراسة بالوصول إلى نتائج دقيقة على مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة، وقد اعتمدنا في أسئلة المقابلة على الأسئلة المفتوحة، وكانت مقسمة على 3 فرضيات.

المطلب الثاني: التعريف بالمكتب وخدماته:

إن مكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ الحسابات الشنيني الطيب الكائن مقره حي الأمير عبد القادر متليلي غرداية. تم الترخيص ببداية نشاطه كمحافظ حسابات في أكتوبر سنة 2020 حسب المرجع رقم 1401

الخدمات التي يقدمها المكتب.

باعتبار أن مكتب نشاطه يتعلق بالجانب المالي والمحاسبي، فإنه يقوم بتقديم الخدمات التالية:

- خدماته بصفته محافظ حسابات:
- بمسك المحاسبة والتصريحات الجبائية الشهرية.
- إعداد الميزانيات الختامية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- تدقيق الحسابات للعملاء وإصدار تقارير في نهاية كل تدقيق.
- خدماته بصفة محاسب معتمد :

- يمسك يركز ويفتح ويضبط محاسبات التجار والشركات وغيرهم، يعرض على مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه قيود والمحاسبية، وكذا تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك حساباته
- يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي يكلف بها.

المطلب الثالث: الإجراءات التمهيدية في إطار قبول التوكيل أو رفضه

قبل شروع محافظ الحسابات في التعرف على المؤسسة، هناك مرحلة تمهيدية تتمثل في قبول المهمة والتحقيق في صحة تعيينه.

الفرع الأول: قبول التوكيل

- يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل على إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.
- عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبناء قبوله بسهولة، وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:
- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين.
- يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة، وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.

- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تحديد توكيله عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبول تحديد توكيله.

الفرع الثاني: الدخول إلى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف مجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمشي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة قبول التوكيل وغذا لم يحضر المجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا.

- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإبداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراء تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى مسؤولية المهمة المتدخلين طرق العمل المستعملة فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الأجل القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

الفرع الثالث: حالات رفض القبول

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيله أو يُحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل رفض مبرر (بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه باتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وأن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبوله التوكيل.

المبحث الثاني : عرض وتحليل القوائم المالية:

المطلب الأول: عرض وتحليل الميزانية:

عرض الميزانية:

عرض الميزانية الأصول والخصوم الخاصة بمؤسسة اشغال عمومية متليلي غرداية لسنتي 2021 و2022 :

جدول رقم 1-2 يمثل ميزانية الأصول والخصوم لسنتي 2021 و2022:

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

الأصول	القيمة الإجمالية	الاستهلاكات و المخصصات	سنة 2022	السنة 2021	الفروقات	الخصوم	2022	2021	الفروقات
أصول غير متداولة					رؤوس الأموال الخاصة				
فرق اقتناء - الشهرة (موجب)	-	-	-	-	-	رأس المال	9,991,300	9,652,221	339,079
الأصول غير ملموسة	-	-	-	-	-	علاوات واحتياطات			
- الأراضي	-	-	-	-	-	فرق إعادة التقييم			
- المباني					-	النتيجة الصافية - حصة المجموعة	615427	339,079	276,348
- أصول ملموسة أخرى	5,100,000	2,960,000	2,140,000	2,140,000	-	النتيجة مرحلة			
- أوراق مالية أخرى	1,283,813		1,283,813	1,147,971	135,842	المجموع رؤوس الأموال	10,606,727	9,991,300	615,427
- الضرائب المؤجلة					-	الخصوم غير المتداولة			
إجمالي الأصول غير المتداولة	3,423,813	3,287,971	135,842			قروض وديون مالية			
الأصول المتداولة						المجموع الخصوم غير المتداولة			
المخزونات			1,260,504	(1,260,504)		الخصوم المتداولة			
- العملاء			310,735	(310,735)		الموردون والحسابات المرتبطة			0
- مدينون آخرون		762,342	642,636	119,706		الضرائب	1,096,014	141,474	954,540
- استثمارات وأصول مالية				-		ديون أخرى		13,716	-13,716
- الخزينة (النقدية)	6,517,913	6,517,913	4,650,209	1,867,704		الخزينة السالبة	1327	5566	
إجمالي الأصول المتداولة	6,517,913	2,960,000	7,280,255	6,864,084	416,171	المجموع الخصوم المتداولة	97,341	160,757	-63,416
إجمالي الأصول العامة			10,704,068	10,152,055	552,013	إجمالي الخصوم العام	10,704,068	10,152,057	552,011

تحليل ميزانية الأصول والخصوم:

أولاً: جانب الأصول:

1. الأصول الثابتة:

جدول رقم 2-2 يمثل الأصول الثابتة للمؤسسة لسنتي 2021 و2022:

الأصول	سنة 2022	سنة 2021	الفروقات
الأصول الثابتة			

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

الأصول العينية	2,140,000	2,140,000	–
معدات مكتب	2,140,000	2,140,000	–
سندات أخرى طويلة الاجل	1,283,813	1,147,971	135,842
مجموع الأصول الثابتة	5,563,813	5,427,971	135,842

من اعداد الطالب بناء على ميزانية المؤسسة

الملاحظات:

ثبتت في معدات المكتب رغم وجود الاهتلاك ومنه يتم تعديل قيمة المعدات بإضافة اهتلاك السنة: مدة

النفعية 5 سنوات

سنة 2022 المدة الاقتناء = قيمة الأصل / الاهتلاك المتراكم = $2.9 = 2960000 / 5100000$

سنة 2021 مدة الاقتناء = 1.9 ومنه الاهتلاك المتراكم = قيمة الأصل $\times$ مدة الاقتناء $\div$ المدة

النفعية = $1938000 = 5 \div 1.9 \times 5100000$.

القيمة المحاسبية الصافية = $3162000 = 1938000 - 5100000$

ارتفاع في قيمة الاستثمارات المالية طويلة الاجل بنسبة 11%

ارتفاع طفيف في اجمالي الأصول الثابتة ب 0.02%

2. الأصول الجارية:

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

جدول رقم 2-3 يمثل الأصول الجارية:

الفروقات	سنة 2021	سنة 2022	الخصوم
الخصوم المتداولة			
(45,460)	141,474	96,014	الضرائب
(13,716)	13,716	-	ديون جارية أخرى
(4,239)	5,566	1,327	خزينة الخصوم
(63,415)	160,756	97,341	مجموع الخصوم المتداولة

من اعداد الطالب بناء على ميزانية المؤسسة

انخفاض كامل في المخزون دون تبرير لذلك

ارتفاع في مديونية الزبائن بنسبة 18%

زيادة في الخزينة ب 40% ومنه زيادة كبيرة في السيولة ولكن أيضا هي أموال محتجزة .

3. إجمالي الأصول:

جدول رقم 2-4 يمثل إجمالي الأصول:

الفرق	سنة 2021	سنة 2022	السنة
552,011	10,152,057	10,704,068	إجمالي الأصول

الزيادة +5.4% في إجمالي الأصول

ثانيا: الخصوم:

4. رؤوس الأموال الخاصة:

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

جدول رقم 2-5 يمثل رؤوس الأموال الخاصة:

الفروقات	سنة 2021	سنة 2022	الخصوم
رؤوس الأموال الخاصة			
339,079	9652221	9991300	رأس المال
276,348	339,079	615,427	نتيجة الصافية لسنة
615,427	9,991,300	10,606,727	مجموع رؤوس الأموال الخاصة

من اعداد الطالب بناء على ميزانية المؤسسة

تغير طفيف في رأس المال بارتفاع ب3%.

تحقيق نتيجة صافية ربح وفضل من السنة السابقة ب 81% حيث ان المؤسسة لا تحتجز النتيجة لسنة القادمة.

ازدياد في اجمالي رؤوس الأموال بنسبة 6%.

5. الخصوم المتداولة:

جدول رقم 2-6 يمثل الخصوم المتداولة:

الفروقات	سنة 2021	سنة 2022	الخصوم
الخصوم المتداولة			
(45,460)	141,474	96,014	الضرائب
(13,716)	13,716	-	ديون جارية أخرى
			خزينة الخصوم

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

	1,327	5,566	(4,239)
مجموع الخصوم المتداولة	97,341	160,756	(63,415)

من اعداد الطالب بناء على ميزانية المؤسسة

قامت المؤسسة بالتخفيض في ضرائبها وخفضها بنسبة 39%.

تخلصت المؤسسة من ديونها تجاه الغير

انخفضت خزينة الخصوم عن السنة السابقة وهو مؤشر إيجابي.

انخفض مجموع الخصوم بنسبة 32 عن السنة الماضية وهو مؤشر جيد مع الحذر من استنفاد الموارد التي لن

تستطيع المؤسسة تلبية احتياجاتها في دورة الاستغلال.

المطلب الثاني: عرض وتحليل قائمة جدول حساب النتائج:

جدول رقم 2-7 يمثل قائمة جدول حسابات النتائج لسنتي 2021 و2022:

البيان	2022	2021	الفرق
	المبالغ	المبالغ	
مبيعات البضائع			
مبيعات الإنتاج	11,548,152	7,679,374	3,868,778
اعانات الإنتاج			
انتاج المخزن			
انتاج السنة المالية	11,548,152	7,679,374	3,868,778
المشتريات المستهلكة	6,281,135	4,228,076	2,053,059
الخدمات الخارجية (مقاول، المقر)	2,926,941	1,640,000	1,286,941
الخدمات الخارجية الأخرى	43,570	842,753	-799,183
استهلاك السنة المالية	9,251,647	6,710,829	2,540,818
القيمة المضافة للاستغلال	2,296,504	968,544	1,327,960
أعباء المستخدمين	1,498,924	411,151	1,087,773
الضرائب والرسوم والمدفوعات الأخرى	161,282	214,050	-52,768
إجمالي فائض الاستغلال	636,298	343,342	292,956

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

			المنتجات العملية
16,608	4,263	20,871	الأعباء العملية
			مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة
			الاسترجاعات
276,348	339,079	615,427	النتيجة العملية
			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
			النتيجة المالية
276,348	339,079	615,427	النتيجة العادية قبل الضريبة
	64425	116931	الضريبة على الأرباح
223,842	274,654	498,496	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية منتجات
			العناصر غير العادية أعباء
			النتيجة غير العادية
223,842	274,654	498,496	صافي نتيجة السنة المالية

أولاً: الإيرادات (المبيعات)

- رقم الأعمال بدون تخفيضات:

بلغ مجموع إيرادات المؤسسة من تقديم الخدمات مبلغ 11,548,152 دج مقارنة بـ 7,679,374 دج سنة

2021، أي بزيادة حوالي 50%، مما يعكس تطوراً إيجابياً في نشاط المؤسسة خلال السنة المالية.

ثانياً: الاستهلاكات (تكاليف الاستغلال)

- بلغ مجموع تكاليف الاستغلال الجارية (المواد، الخدمات الخارجية، الخ...) ما يلي:

- المواد الأولية والمستلزمات:

المواد الأولية والمستلزمات: 6,291,153 دج

- الخدمات الخارجية (مثل الصيانة، الإيجار، التأمين): 2,352,941 دج + 574,000 دج =

2,926,941 دج

- خدمات أخرى: 43,570 دج

ثالثاً: القيمة المضافة للاستغلال:

- تم احتساب القيمة المضافة كما يلي:

رقم الأعمال - الاستهلاك = 2,296,504 دج

وهذه القيمة تعكس هامش القيمة الناتجة عن عمليات الاستغلال، وتُعد إيجابية، ما يدل على مردودية النشاط الأساسي.

رابعاً: أعباء المستخدمين:

بلغت أعباء المستخدمين سنة 2022 مبلغ 1,498,924 دج مقارنة بـ 411,151 دج سنة 2021، وهو ارتفاع كبير (يزيد عن 260%)، مما يستدعي من المدقق التأكد مما إذا كانت هذه الزيادة ناتجة عن توظيفات جديدة أو زيادات في الأجور أو تسويات مؤجلة.

خامساً: النتائج التشغيلية والمالية:

- النتيجة التشغيلية :

615,427 - دينار (2022) مقابل 339,079 دينار (2021) — نمو 81.5 %.

- الضرائب على الأرباح :

116,931 دينار (2022) مقابل 64,425 دينار (2021) زيادة مطابقة لنمو الأرباح مع عدم قيام

المؤسسة بحساب الضريبة بدون تبرير.

- النتيجة الصافية :

498,496 دينار (2022) مقابل 274,654 دينار (2021) — ارتفاع 81.5%.

المطلب الثالث: عرض وتحليل قائمة جدول تدفقات الخزينة وقائمة حركة رؤوس الأموال:

❖ الفرع الأول: قائمة تدفقات الخزينة:

(1) عرض قائمة جدول تدفقات الخزينة:

جدول رقم 2-8 يمثل قائمة تدفقات الخزينة:

البيان	2022	2021	الفرق
تخصيلات الزبائن	762,342	953,371	(191,029)
الضرائب المدفوعة	96,014	141,474	(45,460)
فائض المخزونات	-	1,260,504	(1,260,504)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال	666,328	(448,607)	1,114,935
البيان	2022	2021	الفرق
اهتلاكات	2,960,000	1,938,000	1,022,000
زيادة في الاستثمارات المالية	1,283,813	1,147,971	135,842
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار	4,243,813	3,085,971	1,157,842
البيان	2022	2021	الفرق
اجمالي التمويل الذاتي	3,575,427	2,277,079	1,298,348
زيادة راس المال			

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

339,079	9,652,221	9,991,300	
1,637,427	11,929,300	13,566,727	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
3,910,204	14,566,664	18,476,868	اجمالي أموال الخزينة للأنشطة
الفرق	2021	2022	البيان
4650209			موجودات الخزينة في بداية السنة المالية
6517913			موجودات الخزينة في نهاية السنة المالية
1,867,704			تغير أموال الخزينة خلال الفترة
1094554	773150	1867704	المقاربة مع النتيجة المحاسبية

من اعداد الطالب بناء على ميزانية المؤسسة

(2) تحليل قائمة جدول تدفقات الخزينة:

أولاً: تدفقات الخزينة الناتجة عن نشاط الاستغلال

صافي التدفقات: +666,328 دج في 2022 مقابل (-448,607) دج في 2021.

- تحسن واضح في نتائج النشاط الأساسي للمؤسسة. يعكس قدرة المؤسسة في 2022 على تحقيق فائض

نقدي من نشاطها الرئيسي.

أهم العناصر المساهمة:

- تحصيلات الزبائن: ارتفعت إلى 762,342 دج مقابل 953,371 دج في 2021 (انخفاض طفيف).

- الضرائب المدفوعة: ارتفعت قليلاً إلى 96,014 دج (عبء أكبر).

- نقص المخزونات: نفس القيمة بين السنتين (1,260,504 دج)، مما لا يؤثر في الفارق.

ثانياً: تدفقات الخزينة الناتجة عن نشاط الاستثمار:

- صافي التدفقات: -4,243,813 دج في 2022 مقابل -3,085,971 دج في 2021.
 - زيادة كبيرة في التدفقات الخارجة، ما يشير إلى توسع استثماري ملحوظ في 2022.
- مكونات رئيسية:

- الاهتلاكات: بلغت 2,960,000 دج (زيادة معتبرة).
- زيادة في الاستثمارات المالية: 1,283,813 دج مقابل 1,147,971 دج في 2021.

ثالثاً: تدفقات الخزينة الناتجة عن نشاط التمويل:

- صافي التدفقات: +13,566,727 دج في 2022 مقابل +11,929,300 دج في 2021 تمويل قوي ونمو في رأس المال.
 - إجمال التمويل الذاتي: ارتفع إلى 3,575,427 دج.
 - زيادة رأس المال: 9,991,300 دج (قوي جداً مقارنة بـ 9,652,221 دج في 2021).
- < التحليل: المؤسسة لجأت إلى تمويل ذاتي وخارجي قوي لتغطية استثماراتها وربما تعويض العجز السابق في السيولة.

رابعاً: الوضعية الختامية والتغير في السيولة

البيان 2021 2022:

- مجموع الخزينة المتاحة 14,566,664 دج 18,476,868 دج
 - التغير في الخزينة +3,910,204 دج +3,910,204 دج
- < التحليل: ارتفعت السيولة المتاحة بنهاية السنة، وهو مؤشر إيجابي على التحسن العام في وضعية الخزينة.
- خامساً: المقاربة مع النتيجة المحاسبية:

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

الفرق بين تغير السيولة ونتيجة الاستغلال المحاسبية يجب أن يُبرر بالعناصر غير النقدية (مثل الاهتلاكات) والتغيرات في رأس المال العامل.

- النتيجة الصافية ليست مساوية للتغير في الخزينة، وذلك طبيعي بسبب:
- وجود استثمارات (خروج نقدي غير مرتبط بالربح).
- زيادة في رأس المال (تمويل داخلي أو خارجي لا يظهر في نتيجة الاستغلال).

❖ الفرع الثاني: قائمة حركة رؤوس الأموال:

(1) عرض قائمة حركة رؤوس الأموال:

جدول رقم 2-9 يمثل قائمة حركة رؤوس الأموال

الفروقات	سنة 2021	سنة 2022	الخصوم
339,079	9,652,221	9,991,300	رأس المال
276,348	223,842	498,496	نتيجة الصافية لسنة
-	-	-	الاحتياطات
-	-	-	النتيجة المرحلة
615,427	9,991,300	10,606,727	مجموع رؤوس الأموال الخاصة

من اعداد الطالب بناء على ميزانية المؤسسة

(2) تحليل قائمة حركة رؤوس الأموال:

تطور رأس المال: 

ارتفع رأس المال من 9,652,221 دج سنة 2021 إلى 9,991,300 دج سنة 2022، أي بزيادة قدرها 339,079 دج.

هذه الزيادة نتيجة تحويل نتيجة السنة السابقة نحو رفع رأس المال كمساهمة جديدة، وهو مؤشر إيجابي على رغبة المؤسسة في تعزيز قاعدتها التمويلية الذاتية.

تطور النتيجة الصافية:

■ ارتفعت النتيجة الصافية من 274,654 دج سنة 2021 إلى 498,496 دج سنة 2022، بنسبة نمو تقارب 81%.

■ هذا الارتفاع يعكس تحسناً في الأداء المالي، سواء من حيث النشاط الإنتاجي أو ضبط التكاليف، وهو ما يُعتبر تطوراً مرحباً به من طرف المدقق.

غياب الاحتياطات والنتائج المرحلة:

لم تظهر في الميزانية أي مخصصات أو احتياطات، كما لم تُدرج نتائج مرحلة.

هذا الوضع يُفسر بعدم قيام المؤسسة بتوزيع أرباحها و بعدم تكوين مخصصات احترازية، ما قد يشكل نقطة ضعف على مستوى تدبير الأرباح والتخطيط المالي طويل الأجل.

من منظور رقابي، يُنصح بأن تعمل المؤسسة على تخصيص جزء من أرباحها لتكوين احتياطات، ما يعزز مرونتها التمويلية في المستقبل.

النتيجة الإجمالية لحركة رؤوس الأموال:

ارتفع إجمالي الأموال الخاصة من 9,926,875 دج سنة 2021 إلى 10,489,796 دج سنة 2022، بزيادة إجمالية قدرها 562,921 دج.

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

هذه الزيادة تعكس مساهمة مزدوجة من الربح ومن رأس المال، وهو ما يعتبر مؤشراً إيجابياً على قوة البنية المالية للمؤسسة واستعدادها لمواجهة الالتزامات المستقبلية دون اعتماد مفرط على التمويل الخارجي.

الملاحق:

جدول رقم 2-10 يمثل قائمة الملاحق

النتيجة المحينة	النتيجة المعطاة	الملاحظات
316200	2140000	الاهتلاكات سنة 2021
274,654	339079	نتيجة السنة 2021
498,496	615417	نتيجة السنة 2022

من اعداد الطالب بناء على ميزانية المؤسسة

■ تم اكتشاف احتساب قسط اهتلاك سنة 2021 لعام إضافي والذي لم يتم التعديل عليه لأن هذه مسؤولية محاسب المؤسسة .

■ تم اكتشاف ان الضريبة على أرباح لسنتين 2021 و2022 : والتي لم يتم اكتشافها في الميزانية بل في جدول حسابات النتائج.

المبحث الثالث : عرض وتحليل المقابلة

المطلب الأول: التقديم عام للمقابلة

في إطار الدراسة الميدانية، ومن أجل اختبار مدى صحة الفرضيات المطروحة، تم إجراء مقابلة نصف موجهة مع محافظ الحسابات المتعاقد مع مؤسسة أشغال عمومية بمدينة متليلي – غرداية، حيث تمت صياغة الأسئلة بناءً على

محاور الدراسة الثلاثة: مصداقية القوائم المالية، تأثير المحافظ على الإدارة، وجودة المعلومة المالية. وقد تمحورت المقابلة حول واقع ممارسة المحافظ لمهامه ومدى تأثير تقاريره على المؤسسة.

الصفة: محافظ حسابات معتمد

مكان العمل: مكتب خاص بمتليلي - غرداية

تاريخ المقابلة: شهر ماي

نوع المقابلة: نصف موجهة

المطلب الثاني: الأسئلة المطروحة في المقابلة والاجوبة:

الفرضية الأولى: يساهم تقرير محافظ الحسابات في توضيح وتفسير عناصر القوائم المالية مما يعزز مصداقيتها.

- س1. هل تقوم المؤسسات بالالتزام بتقديم بيانات ومعلومات محاسبية صحيحة وواضحة؟
- ج1. ليس دائماً. هناك مؤسسات تُظهر مستوى مقبولاً من الالتزام، خصوصاً الكبرى منها، بينما تعاني بعض المؤسسات الصغيرة من ضعف في التنظيم أو نقص في الكفاءات، مما يؤدي إلى تقديم معلومات غير مكتملة أو تحتاج إلى مراجعة.
- س2. هل سبق وكانت المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة غير واضحة لدرجة طلبكم توضيحات إضافية؟
- ج2. نعم، وهذا أمر شائع. غالباً ما نطلب توضيحات إضافية حول بنود مثل "الإيرادات المؤجلة" أو "المصاريف الموزعة على عدة سنوات"، خاصة عندما لا تكون المرفقات الداعمة كافية.
- س3. حسب ما ترون، كم نسبة التزام المؤسسات التي تتعاملون معها بتقديم قوائم مالية صحيحة وواضحة؟
- ج3. يمكن القول إن حوالي 60% من المؤسسات التي أتعامل معها تقدم قوائم مالية قابلة للفهم والتحليل من الوهلة الأولى، بينما تحتاج بعض المؤسسات الأخرى إلى مراجعات مكثفة وتوضيحات متكررة.

- س4. هل يعتبر التقرير المقدم من طرفكم يحتوي على كافة التوضيحات لأهم عناصر القوائم المالية؟
- ج4. نعم، نحن ملزمون بتقديم تقرير مفصل يتضمن أهم الملاحظات حول البنود الكبرى في القوائم المالية، مع التركيز على مواطن الغموض أو الأخطاء، ونرفق أحياناً ملاحق توضيحية خاصة.
- س5. كيف تقومون بتوضيح القوائم المالية لتصبح ذات مصداقية وواضحة لكافة المستخدمين؟
- ج5. نقوم بذلك من خلال الملاحظات التفصيلية في التقرير، والإشارة إلى النقاط الحساسة مثل تغير طرق التقييم، أو التقديرات المحاسبية، كما نوصي أحياناً بإعادة تصنيف بعض البنود لتكون أكثر وضوحاً.

الفرضية الثانية: تؤثر توصيات محافظ الحسابات على تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة.

- س6. هل غالباً ما تقدمون توصيات للمؤسسة بعد كل عملية تدقيق؟
- ج6. نعم، من النادر ألا نقدم توصيات. حتى إن لم تكن هناك أخطاء كبيرة، نوجه المؤسسة لتحسين العرض أو تدعيم الوثائق المحاسبية أو تنظيم الأرشيف المالي.
- س7. ما طبيعة التوصيات التي تركزون على تقديمها عادة؟
- ج7. نركز عادة على تسوية الحسابات بين الفروع، تحسين الجرد المادي، تدعيم الوثائق التبريرية، مراجعة تقديرات الإهلاكات، وتوضيح سياسات التقييم.

- س8. هل تلاحظون التزاماً من قبل المؤسسات بتنفيذ توصياتكم؟
- ج8. الأمر يختلف من مؤسسة لأخرى. المؤسسات المنظمة عادة ما تلتزم، خصوصاً عندما ترى أثراً مباشراً للتوصيات في علاقاتها مع البنوك. البعض الآخر لا يطبق التوصيات إلا عند تحديد العقود أو التهديد بالتحفظ.

- س9. هل تلاحظون تحسناً في الأداء المحاسبي بعد تقديم التوصيات؟

ج9. نعم، في أغلب الحالات نلاحظ أن الأخطاء المتكررة تبدأ بالاختفاء تدريجياً، كما أن الفريق المحاسبي يصبح أكثر حرصاً في المعالجة المحاسبية والامتثال للمعايير.

الفرضية الثالثة: التزام المؤسسات بتوصيات تقارير محافظ الحسابات يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

س10. هل تختلف جودة القوائم المالية بين مؤسسة تأخذ توصياتكم بجدية وأخرى تتجاهلها؟

ج10. بشكل واضح. المؤسسات التي تطبق التوصيات تظهر عندها نتائج أكثر دقة، وقوائم مالية منظمة ومتكاملة، بعكس المؤسسات التي تكرر نفس الأخطاء وتُظهر ضعفاً في الشفافية.

س11. هل تطلب المؤسسات توصيات إضافية وأحياناً ميدانية؟

ج11. بعض المؤسسات تفعل ذلك، خصوصاً عند وجود تغييرات كبيرة في النظام المعلوماتي أو عند بداية مشروع جديد. ونحن نعتبر هذا مؤشراً إيجابياً على رغبتها في تحسين الأداء.

س12. هل سبق وتكررت نفس الأخطاء حتى بعد تقديم توصيات من قبلكم؟

ج12. نعم، وهذا يحدث غالباً في المؤسسات التي تفتقر إلى رقابة داخلية فعالة أو التي لا تخصص موظفين مؤهلين للمهام المحاسبية.

س13. ما نوع التوصيات التي تؤثر في تحسين جودة القوائم المالية بصفة مباشرة؟

ج13. أكثر التوصيات تأثيراً تكون المتعلقة بتسوية الحسابات العالقة، الجرد الدقيق للأصول، إعادة تصنيف بعض الحسابات، وضبط السياسات المحاسبية (خاصة الإهلاك والمخصصات).

المطلب الثالث: تحليل إجابات المقابلة

 بالنسبة للفرضية الأولى:

"يساهم تقرير محافظ الحسابات في توضيح وتفسير عناصر القوائم المالية مما يعزز مصداقيتها".

أظهرت إجابات محافظ الحسابات أن عدداً من المؤسسات، خاصة الصغرى والمتوسطة، تقدم قوائم مالية غير دقيقة أو تفتقر للتفصيل، ما يستدعي تدخله لتوضيح بعض البنود الحساسة، كتصنيف الأصول أو معالجة النفقات المؤجلة. وقد أشار إلى أنه يطلب بشكل دوري توضيحات إضافية من المؤسسة حول عناصر غير مفهومة أو غير مدعمة بوثائق كافية.

وقد أكد أن التقرير الذي يصدره لا يقتصر على إبداء الرأي فقط، بل يشمل تفسيرات وتحليل نوعية تهدف إلى تبسيط القراءة للمستخدمين الخارجيين، مثل البنوك أو مصلحة الضرائب. كما أن الملاحظات التي يقدمها حول بعض البنود تساهم في تصحيح الأخطاء وتحسين دقة الإفصاح، مما يعزز ثقة المستخدمين في مصداقية القوائم. بالتالي، فإن هذه الفرضية قد تحققت من خلال تأكيد المحافظ على أن تقريره يحتوي على توضيحات تفصيلية ترفع من جودة التقديم المحاسبي، وتمنح المستخدمين فهماً أعمق للنتائج المالية للمؤسسة.

بالنسبة للفرضية الثانية:

"تؤثر توصيات محافظ الحسابات على تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة".

تشير إفادات المحافظ إلى أن التوصيات التي يقدمها بعد عملية التدقيق تشكل عنصراً توجيهياً مهماً للإدارة المالية. وذكر أنه غالباً ما يوصي بتسوية الحسابات، تحسين نظام الجرد، تدعيم الوثائق المحاسبية، وتصحيح طرق التصنيف، وهي نقاط جوهرية ترتبط مباشرة بالأداء المحاسبي للمؤسسة.

وأوضح أن تجاوب المؤسسة مع التوصيات يختلف من حالة لأخرى، إلا أن النتائج الميدانية أظهرت أن بعض المؤسسات تبنت تلك التوصيات وحققت بها تحسناً فعلياً في تنظيمها المالي والمحاسبي، مما انعكس إيجاباً على دقة النتائج وتناسق عرض الحسابات.

الفصل الثاني الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

كما أكد أن تكرار الملاحظات نفسها في بعض المؤسسات يعود غالباً إلى غياب الرقابة الداخلية أو ضعف المتابعة التنفيذية للتوصيات. وهذا يعكس أهمية تعزيز الوعي داخل المؤسسة بضرورة احترام التوجيهات المهنية لمحافظ الحسابات.

وبناءً عليه، فإن الفرضية الثانية كذلك تُعتبر محققة جزئياً، حيث إن مدى تأثير التوصيات على الأداء المحاسبي يرتبط بدرجة التزام المؤسسة، إلا أن التوصيات في حد ذاتها تُعد أداة مؤثرة في تطوير الأنظمة والإجراءات المحاسبية عند تطبيقها فعلياً.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

"التزام المؤسسات بتوصيات تقارير محافظ الحسابات يساهم في تحسين جودة القوائم المالية".
أكد محافظ الحسابات خلال المقابلة أن هناك فرقاً واضحاً بين المؤسسات التي تلتزم بتوصيات التقارير، وتلك التي تهملها أو تتعامل معها شكلياً. حيث أن الأولى تظهر تحسناً تدريجياً في جودة القوائم المالية، سواء من حيث الدقة أو التناسق أو الشمولية، في حين أن المؤسسات غير الملتزمة تميل إلى تكرار نفس الأخطاء، مما ينعكس سلباً على مصداقيتها أمام الأطراف الخارجية.

وأوضح المحافظ أن بعض المؤسسات تطلب استشارات إضافية ميدانية لتطبيق التوصيات بشكل أفضل، وهو ما يُعدّ مؤشراً إيجابياً على رغبتها في التحسين المستمر. كما أشار إلى أن أهم التوصيات التي تؤثر مباشرة على الجودة تشمل: ضبط الجرد السنوي، توحيد التصنيفات، تحسين توثيق العمليات، وتبني معايير واضحة في تقييم الأصول والخصوم.

وبالتالي، فإن هذه الفرضية أيضاً تحققت ميدانياً، حيث أظهرت المقابلة أن الالتزام الجاد بتوصيات محافظ الحسابات يُعد من العوامل الأساسية التي تساهم في رفع جودة القوائم المالية للمؤسسة، وتحقيق الشفافية المالية المطلوبة.

❖ خلاصة تحليل المقابلة

- من خلال تحليل إجابات محافظ الحسابات المتعاقد مع مؤسسة أشغال عمومية بمتليلي – غرداية، أمكن التوصل إلى أن تقارير محافظ الحسابات تلعب دورًا محوريًا في تفسير وتوضيح عناصر القوائم المالية، مما يعزز من مصداقيتها ووضوحها لدى المستخدمين، خاصة عند تضمينها ملاحظات تفصيلية وتحاليل داعمة لبعض البنود الحساسة.
- كما أظهرت المقابلة أن التوصيات التي يقدمها المحافظ بعد كل عملية تدقيق تساهم في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة، سواء من خلال تسوية الحسابات، أو تنظيم الأرشيف، أو اعتماد سياسات أكثر دقة وامتثالًا للمعايير. ويتوقف هذا الأثر بشكل كبير على مدى تجاوب الإدارة واستعدادها لتطبيق تلك التوصيات.
- أما فيما يخص الفرضية الثالثة، فقد أكد المحافظ أن التزام المؤسسة الفعلي بتوصيات التقارير له أثر مباشر في تحسين جودة القوائم المالية، حيث تميزت المؤسسات الجادة والدقيقة في التفاعل مع ملاحظاته بقوائم مالية أكثر انتظامًا ودقة، بينما استمرت المؤسسات غير الملتزمة في تكرار نفس الأخطاء.
- وعليه، فإن نتائج المقابلة تدعم فرضيات الدراسة الثلاث، وتؤكد أن دور محافظ الحسابات لا يقتصر على المصادقة الشكلية، بل يتعداها ليكون فاعلاً في تعزيز الشفافية المالية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية داخل المؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني:

في هذا الفصل تم الانتقال من الإطار النظري إلى الجانب التطبيقي، حيث تم التعريف بمكتب محافظ الحسابات محل الدراسة، مع التركيز على طبيعة نشاطه والخدمات التي يقدمها، خاصة ما يتعلق بإعداد تقارير التدقيق المالي وفقاً للمعايير المهنية المعتمدة.

كما تم إجراء تحليل معمق لعينة من القوائم المالية من أجل الوقوف على مدى تأثير تقارير المحافظ في تحسين جودتها، وذلك من خلال فحص المؤشرات المحاسبية ومدى توافقها مع القواعد والمعايير المعتمدة.

واعتمدت الدراسة على أداة المقابلة للتحقق من صحة الفرضيات المطروحة، حيث تم التواصل مع محافظ الحسابات والاطلاع على منهجيته في العمل، مما أتاح فهماً أعمق للدور الذي تلعبه تقاريره في تعزيز موثوقية وشفافية المعلومات المالية المعروضة.

وقد أظهرت نتائج هذا الفصل أن تقارير محافظ الحسابات ليست مجرد وثائق شكلية، بل تُعد أداة فعالة لضمان جودة القوائم المالية، عبر تقييم محايد ومهني يساهم في تعزيز ثقة المستخدمين في البيانات المالية.

خاتمة

خاتمة :

لقد جاءت هذه الدراسة من أجل تسليط الضوء على دور تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك لما لهذه الأخيرة من أهمية بالغة في التأثير على قرارات مستخدميها، سواء الداخليين أو الخارجيين، ومدى اعتمادهم عليها في تقييم الوضع المالي للمؤسسة. ونظرًا للشكوك التي قد تحوم حول مدى مصداقية هذه القوائم، كان لا بد من وجود طرف محايد يتولى التحقق من مدى صدقها وشفافيتها، وهو ما يقوم به محافظ الحسابات من خلال التقرير الذي يعده في نهاية مهمته التدقيقية.

ولقد حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق إلى الجوانب النظرية المرتبطة بكل من محافظ الحسابات والقوائم المالية وجودتها، ثم انتقلنا إلى الجانب التطبيقي، حيث قمنا بدراسة حالة تطبيقية على مؤسسة أشغال عمومية بمتليلي - ولاية غرداية، مع الاعتماد على أداة المقابلة، قصد التحقق من صحة الفرضيات والوقوف على مدى مساهمة تقارير المحافظ في تحسين جودة القوائم المالية.

أولاً: نتائج الدراسة

من خلال تحليل الجانب النظري والتطبيقي للمذكرة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ أظهر التحليل أن لتقارير محافظ الحسابات دوراً فعالاً في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال ما تتضمنه من ملاحظات فنية وآراء مهنية محايدة.
- ✓ يتضح أن للمحافظ تأثير مباشر على سلوك الإدارة المحاسبية، حيث يسهم تدخله في تصحيح الأخطاء والانحرافات وتعزيز الالتزام بالمعايير.
- ✓ بينت المقابلة التي أجريت مع محافظ الحسابات أن عملية التدقيق الخارجي تعزز من شفافية ومصداقية المعلومات المالية للمؤسسة.

✓ ساهمت تقارير المحافظ في تحسين قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم الأرقام والبيانات المحاسبية، واتخاذ قرارات مبنية على أسس صحيحة.

✓ هناك علاقة قوية بين جودة تقرير محافظ الحسابات وجودة القوائم المالية للمؤسسة، باعتباره أداة تقييم خارجية مستقلة.

ثانياً: التحقق من الفرضيات الدراسية

من خلال المعالجة النظرية والتطبيقية للدراسة، تم التأكد من صحة الفرضيات المطروحة، وهي كالتالي:

الفرضية الرئيسية:

" تساهم تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية "

حسب الفرضية الرئيسية تساهم تقارير محافظ الحسابات بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية من خلال نقل رأي المحافظ الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق. وكذا تفسير جوانب وكافة عناصر القوائم المالية لكافة المستخدمين فهي وسيلة محافظ الحسابات لتفسير وتعزيز مصداقية القوائم مما يمكنه من تحسين جودة القوائم المالية بصفة مباشرة من خلال هذه التقارير.

الفرضية الأولى: " يساهم تقرير محافظ الحسابات في توضيح وتفسير عناصر القوائم المالية بما يعزز

مصداقيتها "

تحققت، حيث أن تقرير محافظ الحسابات يقدم توضيحات دقيقة وموضوعية حول مختلف عناصر القوائم المالية، ويساعد على فهم خلفية الأرقام والمعلومات المقدمة، مما يرفع من درجة الثقة بها ويُحسن موثوقيتها، خصوصاً عند تقديمه لملاحظات مهنية تسلط الضوء على النقاط الحساسة التي قد تُحدث تأثيراً على القارئ المالي.

الفرضية الثانية: " تؤثر توصيات المحافظ على تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة "

تحققت، إذ تبين أن تدخل محافظ الحسابات يُحدث أثرًا واضحًا في سلوك الإدارة المحاسبية، سواء من حيث تحسين الالتزام بالمعايير المحاسبية أو من حيث تقليل فرص التلاعب والتحايل المحاسبي، وذلك نتيجة لما يُوفره التقرير من رقابة خارجية محفزة على التصحيح والامتثال.

الفرضية الثالثة: "الالتزام المؤسسات بتوصيات تقارير محافظ الحسابات يُساهم في تحسين جودة القوائم المالية" تحققت كذلك، فقد أظهرت نتائج المقابلة وتحليل القوائم المالية أن جودة القوائم ترتبط بجودة التقرير النهائي الذي يقدمه المحافظ، والذي يعكس مدى احترام المؤسسة لمتطلبات التدقيق الخارجي، ويُعد بمثابة مرآة حقيقية تعكس درجة الشفافية والامتثال المهني داخل المؤسسة.

التوصيات

بناءً على ما سبق، نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة تكثيف التكوين المستمر لمحافظي الحسابات لمواكبة تطورات المعايير المحاسبية والمهنية.
- وجوب منح استقلالية أكبر لمحافظ الحسابات لأداء مهامه بعيدًا عن تأثيرات الإدارة.
- العمل على نشر ثقافة الاعتماد على تقارير محافظ الحسابات لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- تفعيل آليات رقابية فعالة لمتابعة مدى التزام المحافظين بالضوابط القانونية والمهنية.
- إدماج تقارير المحافظ في عملية اتخاذ القرار المالي والإداري داخل المؤسسات الاقتصادية.

آفاق الدراسة

وفي الأخير، نطرح بعض الاقتراحات التي يمكن أن تكون منطلقًا لدراسات مستقبلية:

- دراسة العلاقة بين خصائص محافظ الحسابات وجودة تقاريره (كالخبرة، عدد المهام، التكوين).
- توسيع نطاق الدراسة ليشمل مقارنات بين تقارير محافظي الحسابات في القطاع العام والخاص.
- تحليل تأثير تقارير المحافظ على تقييم الأداء المالي داخل المؤسسات الاقتصادية الكبرى.

- دراسة مدى تفاعل مستخدمي القوائم المالية مع مضامين تقارير محافظ الحسابات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

(1) الكتب :

- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، الاثراء للنشر، عمان الأردن ، 2008.
- أحمد محمد نور ، المبادئ المحاسبية المالية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر ، 2003.
- محمد عبد الحميد عطية ، موسوعة معايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي ، شادي عبد السلام برج زهرة الانوار، مصر ، 2014.

(2) الدراسات الجامعية:

• الاطروحات:

- سماهر الهيثم ، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطات المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد 2006

• المذكرات:

- لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2012 سنة .
- زلاسي رياض ، اسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة 2008 .
- لياس شاهد ، محافظ الحسابات ودوره في عم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، جامعة حمه لخضر الوادي ، سنة 2017.

- عمران عادل يعقوب، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، جامعة غرداية، السنة 2020.

- منى محمد الجودي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة 2019.

- ريم قروي، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، سنة 2024.

• المطبوعات:

- محمد بوتين، مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق، العدد الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2008.

(3) المجلات والمقالات:

- كتوش علي، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، المجلد 1، العدد 17، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة حسيبة بوعلي الشلف، سنة 2017.

- محمد احمد الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، العدد الأول ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، مصر ، سنة 2005.

- مجدي محمد سامي ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها في جودة القوائم المالية، العدد الثاني ، مجلة 46 الإسكندرية، مصر ، سنة 2009.

(4) الجرائد الرسمية والمصادر القانونية:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010.

- القرار رقم 126 المؤرخ في /06 2013/ 24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- المادة 715 المكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، مطبوعات بيتري، 2007..
- المرسوم التنفيذي رقم -202- 11 المؤرخ في / 26 05/ 2001/ المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرساله.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: ميزانية الاصول

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N I F

Designation de l'entreprise: MOHAMED

Activité

E.T.P

Adresse

MELILI GHARDAIA

Exercice clos le

31/12/22

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2022			2021
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net *
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	5 100 000	2 960 000	2 140 000	2 140 000
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 283 813		1 283 813	1 147 971
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	6 383 813	2 960 000	3 423 813	3 287 971
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				1 260 504
Créances et emplois assimilés				
Clients				310 735
Autres débiteurs	762 342		762 342	642 636
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 517 913		6 517 913	4 650 209
TOTAL ACTIF COURANT	7 280 255		7 280 255	6 864 085
TOTAL GENERAL ACTIF	13 664 068	2 960 000	10 704 068	10 152 057

الملحق رقم 2: ميزانية الخصوم

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		NIF
Désignation de l'entreprise: MOHAMED		
Activité:	E.T.P	
Adresse:	MELILI GHARDAIA	
Exercice clos le		31/12/22
BILAN (PASSIF)		
	2022	2021
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	9 991 300	9 652 221
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	615 427	339 079
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	10 606 727	9 991 300
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		
Impôts	96 014	141 474
Autres dettes		13 716
Trésorerie passif	1 327	5 566
TOTAL III	97 341	160 757
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	10 704 068	10 152 057

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

الملحق رقم 4: الجزء الثاني من جدول حسابات النتائج:

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N I F		
Designation de l'entreprise: MOHAMED				
Activité E.T.P				
Adresse MELILI GHARDAIA				
Exercice du		01/01/22	au 31/12/22	
COMPTES DE RESULTAT ..I..				
RUBRIQUES	2022		2021	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	161 282		214 050	
IV-Excédent brut d'exploitation		636 298		343 342
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles	20 871		4 263	
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		615 427		339 079
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		615 427		339 079
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		615 427		339 079

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم 5: قائمة الدخل:

MOHAMED					EXTRAIT GRAND-LIVRE		PAGE 1	
MELILI							EDITION DU 29/04/2025 10:58	
GHARDAIA							EXERCICE 01/01/22 AU 31/12/22	
COMPTE 530-CAISSE							Exercice 2022	
DATE	JOURNAL	FOLIO	N°	LIGNE	PECE	COMPTE PONTS	LIBELLE	
								DEBIT CREDIT
							REOUVERTURE	4 655 672.56 0.00
18/01/22	C	1	2		00001530	489		753 500.00
24/01/22	C	1	5		00002530	489		440 000.00
25/01/22	C	2	14		00026530	00X00		2 916.00
10/02/22	C	1	8		00003530	489		10 000.00
13/02/22	C	1	11		00004530	489		1 000.00
13/02/22	C	1	14		00005530	489		10 000.00
20/02/22	C	2	1		00022530	471	310 735.82	
21/02/22	C	1	17		00006530	489		115 000.00
02/03/22	C	1	20		00007530	489		66 000.00
29/03/22	C	1	23		00008530	489		17 000.00
29/03/22	C	1	26		00009530	489		1 000.00
30/03/22	C	2	5		00023530	487		25 307.01
30/03/22	D	1	25		00008530	487		2 916.00
12/06/22	C	1	29		00010530	489		16 000.00
20/06/22	C	1	32		00011530	489		1 365 000.00
30/06/22	C	2	8		00024530	563		349 564.01
03/07/22	C	1	35		00012530	489		4 000.00
03/07/22	B2	1	104		00034530	487	3 100.00	
12/07/22	C	1	38		00013530	489		120 000.00
17/07/22	C	1	40		00014530	489	594 000.00	
01/08/22	C	1	43		00015530	489	400 000.00	
30/09/22	C	2	11		00025530	563		620 129.01
10/11/22	C	1	47		00016530	489		198 000.00
14/11/22	C	1	49		00017530	489	2 450 000.00	
17/11/22	C	1	53		00018530	489		4 000.00
21/11/22	C	1	56		00019530	489		76 000.00
26/11/22	C	1	59		00020530	489		402 000.00
17/12/22	C	1	61		00021530	487	6 840 000.00	
30/12/22	A	2	4		00005530	487		3 470 486.00
31/12/22	D	2	8		00007530	487		689 890.00
31/12/22	C	2	16		00027530	547	23 331.26	
TOTAL (31) MOUVEMENTS du 01/01/22 au 31/12/22							10 621 167.08	8 759 708.03
CUMULS AU 31/12/22							15 276 839.64	8 759 708.03
SOLDE AU 31/12/22							6 517 131.61	