وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة 8 ماي1945

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر

فرع : علوم التسيير

تخصص: مالية مؤسسة

تحت عنوان:

آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر

دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات – قالمة –

إعداد الطالبة : **تحت إشراف الدكتور:**

مرابطين فتيحة **قلاب الياس ذبيح**

السنة الجامعية 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى عرض جانب من إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر ، المتمثل في تأطير مهنة محافظ الحسابات ، بعد سن قانون ينظم المهنة وإصدار معايير للتدقيق كمرجع يضبط أسس وقواعد المهنة ، ثم تلاها خلق دليل يعتبر كنموذج عملي لأداء المهنة .

توصلنا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مكتب محافظ الحسابات ، أن مهنة محافظ الحسابات أصبحت مضبوطة بقانون ، يشمل نصوص تنظيمية ، ومعايير تدقيق محلية ، وذلك من خلال إصلاح البيئة المحاسبية التي رفعت من جودة عمل مهنة التدقيق في الجزائر.

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية ، النظام المحاسبي المالي، معاير التدقيق الجزائرية ، محافظ الحسابات .

Abstract

This study aims at presenting another aspect of reforming the accounting environment in Algeria, which is represented in framing the accounts auditing profession, after enacting a law regulating the profession and issuing auditing standards as a reference that controls the principles and rules of the profession, then creating a practical guide that is considered as a unified model for performing the auditing profession.

Through the field study that we carried out in the Accounts Governor's Office, we found that the profession of account keeper has become regulated by a law, which includes regulatory texts, and local auditing standards, through reforming the accounting environment that raised the quality of the audit profession's work in Algeria.

Keywords:International Accounting Standards , Financial Accounting System , Accounts governor, Auditing standards,

كلمة شكر و تقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى وأحمده على إتمام هذه المذكرة وأتقدم بجزيل الشكر و

العرفان و التقدير لأستاذي، الأستاذ الدكتور قلاب الياس ذبيح ،على ما قدمه من عناية ورعاية

ونصح وإرشاد طيلة فترة إعداد البحث، كما لا أنسى محافظ الحسابات لاستقبالنا في مكتبه

الأستاذ بن عسو رزاق .

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى والدي و والدتي أطال الله في عمرهما

إلى من تحمل معي المتاعب وكان نعم الرفيق زوجي

إلى أحبائي وقرة أعيني أولادي

زينب – يوسف – يعقوب

إلى إخوتي وأخواتي وكل أبنائم

إلى كل الأصدقاء و الأقارب

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
البسملة	I
الملخص	II
شكر وتقدير	III
الاهداء	Iv
فهرس المحتويات	v–x
قائمة الجداول	xI
قائمة الاشكال	xI
قائمة الملاحق	xI
Xمقدمة	**أ–ب–ج**
الفصل الأول: إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر	
المبحث الأول معايير المحاسبة الدولية	**2**
المطلب الأول : : الإطار ألمفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية	**2**
1- نشأة المعايير المحاسبية الدولية	**2**
2- مفهوم معايير المحاسبة الدولية	**3**
3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية	**4**
4 – خصائص المعايير المحاسبية الدولية	**5**
المطلب الثاني: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعاير المحاسبة الدولية	**6**
1- الفرضيات الأساسية للمحاسبة	**6**
2 – الخصائص النوعية للقوائم المالية	**6**
3 – القيود على المعلومات الملائمة و الموثوقة	**9**
المطلب الثالث : معايير المحاسبة الدولية IAS و معايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.	**10**
1- معايير المحاسبة الدولية IAS	**10**

2- معايير الابلاغ المالي الدولية IFRS	**12**
المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي	**14**
المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	**14**
1- نشأة النظام المحاسبي المالي	**14**
2- نشأة النظام المحاسبي المالي	**15**
3- أهمية النظام المحاسبي المالي	**16**
4- أهداف النظام المحاسبي المالي	**17**
المطلب الثاني: المبادئ والقواعد العامة للتقييم و التسجيل المحاسبي	**17**
1- القواعد العامة للتقييم	**18**
2- إدراج الأصول و الخصوم و الأعباء والمنتجات في الحسابات	**20**
3- قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات	**20**
المطلب الثالث : الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي	**25**
1- تعريف الكشوف المالية	**25**
2- مكونات الكشوف المالية	**25**
المبحث الثالث : معايير التدقيق الجزائرية	**30**
المطلب الأول : ماهية للتدقيق	**30**
1- تعريف التدقيق	**31**
2- أهمية التدقيق	**32**
3- أهداف التدقيق	**32**
المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها	**32**
1- **المعايير العامة او الشخصية**	**32**
2- **معايير العمل الميداني**	**34**
3- **معايير إعداد التقرير**	**36**
المطلب الثالث : معايير التدقيق الجزائرية	**38**

1- الإصدار الاول	**38**
2- الإصدار الثاني	**39**
3- الإصدار الثالث	**40**
4- الإصدار الرابع	**41**
الفصل الثاني : تعزيز مكانة محافظ الحسابات في ظل إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر	
المبحث الأول: الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات	**46**
المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	**46**
1- تعريف محافظ الحسابات	**46**
2- شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات	**47**
3- صفات محافظ الحسابات	**47**
المطلب الثاني: الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات	**48**
1- تعيين محافظ الحسابات	**48**
2- موانع وتنافي تعيين محافظ الحسابات	**48**
3- مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات	**50**
4- حقوق وواجبات محافظ الحسابات	**51**
المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات	**53**
1- أتعاب محافظ الحسابات	**53**
2- مسؤوليات محافظ الحسابات	**53**
المبحث الثاني: الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات	**55**
المطلب الأول : الخطوات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في عملية التدقيق.	**55**
1- مرحلة التحضير	**55**
2- مرحلة تنفيذ المهمة	**56**
3- مرحلة إعداد التقرير	**57**
المطلب الثاني: الدليل العملي الذي يعتمد عليه محافظ الحسابات	**60**
1- الملف الدائم "عموميات "	**60**
2- الملفات الدائمة " التنظيم "	**61**
3- الملف السنوي للمراجعة	**61**

4- محافظ الحسابات	**61**
المطلب الثالث: الفحوصات المشتركة في عملية التدقيق	**62**
المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات	**63**
المطلب الأول : معايير تقارير محافظ الحسابات	**63**
1- معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	**63**
2- معايير التقارير حول الاتفاقيات المنظمة	**63**
3- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة او عشرة تعويضات	**64**
4- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	**64**
5- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة .	**64**
6- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	**64**
7- معيار التقرير حول استمرارية المؤسسة	**64**
8- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان	**65**
9- معيار التقرير المتعلق برفع رأس المال	**65**
10- معيار التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال	**65**
11- معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة	**65**
12- معيار تقرير توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم .	**65**
13- معيار المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم	**65**
14- معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات التابعة	**65**
المطلب الثاني: أنواع التقارير	**66**
1- من حيث درجة الإلزام في إعدادها	**66**
2- التقارير من حيث محتوياتها من المعلومات	**66**
3- التقارير من حيث إبداء الرأي.	**67**
المطلب الثالث: نماذج من التقارير من حيث إبداء الرأي	**67**

1- تقرير محافظ الحسابات النموذجي غير متحفظ	**67**
2- تقرير يحتوي على تحفظ حول نطاق التدقيق ومخالفة معايير المحاسبة المتعارف عليها	**69**
3- تقرير يحتوي على حجب الرأي	**70**
4- تقرير يحتوي على الرأي المعارض	**71**
الفصل الثالث : دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات	
المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة	**76**
المطلب الأول :التعريف بالمكتب	**76**
1- التعريف بالمكتب	**76**
2- الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	**76**
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب	**77**
المطلب الثالث:الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتدقيق المؤسسة	**77**
1- قبول الوكالة	**78**
2-الدخول في المهمة	**78**
3-في حالة رفض التوكيل	**78**
4-إجراءات الدخول في العمل	**79**
المبحث الثاني: تقديم المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات	**81**
المطلب الأول :التعريف بالمؤسسة	**81**
1- التعريف بالمؤسسة المقترحة	**81**
2- طبيعة نشاط الشركة	**81**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**81**
المطلب الثالث: القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة	**83**
1- ميزانية سنة 2020	**83**
2-جدول حسابات النتائج سنة 2020	**86**
المبحث الثالث: اعداد التقرير النهائي .	**88**
المطلب الأول : تقرير المصادقة على الحسابات	**89**

1- التقرير العام	**90**
2- تقديم التقرير الخاص	**91**
المطلب الثاني: التعليق على القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات	**92**
1- اصول الشركة المختتمة قي 31-2020/12	**92**
2- خصوم الشركة المختتمة قي 31-2020/12	**93**
3- جدول حسابات النتائج الشركة المختتمة قي 31-2020/12	**93**
المطلب الثالث: الملاحظات المقدمة على القوائم المالية	**94**
1- الميزانية	**94**
2- جدول حسابات النتائج	**94**
الخاتمة	**97**
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول معايير المحاسبة الدولية IAS	11
02	جدول معايير الابلاغ المالي IFRS	13

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نموذج تقرير محافظ الحسابات غير متحفظ	68
02	نموذج تقرير محافظ الحسابات بتحفظ	69
03	نموذج تقرير محافظ الحسابات حجب الرأي	70
04	نموذج تقرير محافظ الحسابات يبن الاختلاف مع الإدارة حول كيفية الافصاحات في البيانات المالية	72

قائمة الملاحق

الرقم النموذج	عنوان الشكل
01	الميزانية للسنة المالية المقفلة (الاصول)
02	الميزانية للسنة المالية المقفلة (الخصوم)
03	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة
04	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة
05	جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة
06	جدول سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة
07	جدول تغير الأموال الخاصة
08	تقرير محافظ الحسابات

مقدمة:

مقدمة

لمواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية باشرت العديد من دول العالم عمليات الإصلاح المحاسبي و التي تباينت بين التبني الكلي و التكييف الجزئي للمعايير المحاسبية الدولية باعتبارها تمثل هيكل للممارسات المحاسبية ، وتعد الجزائر كغيرها من تلك الدول التى انخرطت في هذا المسار باعتمادها سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي ، ترمي إلى تبني نظام محاسبي جديد يتوافق و المتطلبات التي فرضتها البيئة المحاسبية الدولية

ان تطبيق النظام المحاسبي الجزائري الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بموجب القانون 07-11 كان خطوة مهمة لتقريب الممارسات المحاسبية لمهنة المحاسبة مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية مما انعكس ومن غير شك على تنظيم مهنة المحاسبة ، فقد مست الإصلاحات مهنة محافظ الحسابات من خلال مجموعة من القوانين و التشريعات أهمها القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، و المحاسب المعتمد الصادر في جوان 2010 ، وتكون مهمة محافظ الحسابات في توفير معلومات موثوقة تعبر بصدق عن الوضع المالي للمؤسسة و أداءها ، و ذلك من خلال سلسلة من الإجراءات و المعايير التي يلتزم بها محافظ الحسابات بغرض إبداء رأي فني محايد عن مدى وعدالة التقارير المالية من خلال الأدلة و البراهين وفقا للمعاير المتعارف عليها .

1)الاشكالية

ومن خلال مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية :

كيف أصبحت مهنة محافظ الحسابات في ظل إصلاح البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات التالية :

- هل قانون المحاسبة الجديد ساهم في ضبط مهنة محافظ الحسابات ؟
- كيف يؤطر المجلس الوطني للمحاسبة العمل الميداني للمدقق الخارجي ؟
- ما مدى أهمية تقرير محافظ الحسابات في سن قرارات المؤسسة الاقتصادية ؟

2)الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم صياغة مجموعة من الفرضيات الممثلة فيمايلي :

– لم يقدم قانون المحاسبة الجديد نصوص تساعد في ضبط مهنة محافظ الحسابات .

– وفر المجلس الوطني للمحاسبة معايير التدقيق المحلية والدليل العملي ، لتعزيز مقومات عمل المدقق الخارجي .

– تقرير محافظ الحسابات ساعد بشكل كبير في صحة اتخاذ القرارات السليمة .

3)أهمية الدراسة

يستمد هذا البحث أهميته من الاتجاه المتزايد نحو الانسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي ، الأمر الذي يفرض على كل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد الدولي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ، و تكييف أنظمتها المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية لضمان الفهم و القراءة الموحدة للوضعية المالية .

كما تكمن أهمية البحث في تزامن معالجته مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ، وصدور قانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسب المعتمد ، ومحافظ الحسابات ، والخبير المحاسب ، و الذي يمثل تقريره أهم جزء في مهمته بإبداء رأيه الفنى المحايد .

4)أهداف الدراسة

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة يتمثل في التعرف على مدى فعالية الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر على مهنة محافظ الحسابات وتحديد تطويرها في ظل المستجدات الحالية ، أما الأهداف التفصيلية تتمثل فى:

– معرفة عناصر البيئة المحاسبية الجزائرية والمتمثل في :

– التعرف على المعايير المحاسبية الدولية .

– التعرف على النظام المحاسبي المالي .

– التعرف على معايير التدقيق الجزائرية .

– تشخيص واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصلاحات المحاسبية .

5)مبررات اختيار الدراسة

يرجع اختيار هذه الدراسة لعدة اعتبارات موضوعية وأخرى ذاتية هي :

– أهمية مهنة محافظ الحسابات في البيئة المحاسبية و الإصلاحات التي شهدتها .

– إمكانية البحث في هذا الموضوع وقدرة الوصول الى المعلومات الخاصة به .

- الرغبة الشخصية في هذا الموضوع والبحث فيه .

6)المنهج المتبع في الدراسة

لدراسة هذا الموضوع يتطلب الأمر استخدام منهج معين ، و لهذا سوف نحتاج إلى استخدام المنهج الوصفي قصد إبراز وتوضيح كل العناصر التي لها أهمية عن بعضها البعض ، كما سنحتاج إلى استخدام المنهج التحليلي قصد الإحاطة بكل أجزاء الموضوع التي لا تقل أهميته عن بعضه البعض ، كما يتطلب الموضوع استخدام منهج دراسة حالة من خلال رصد واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

7)صعوبات الدراسة

عند قيامنا بهذه الدراسة واجهتنا بعض الصعوبات من أهمها :

- الوقت الذي منح إلينا في تحضير هذا البحث قصير جدا لا يكفي بالإمام بكل الأمور.
- الخلل في شبكة توزيع الكتب في المكتبة مما تسبب عدم قدرتنا على جلب الكتب و المراجع
- مكتب محافظ الحسابات منحنا إلا تقريرا واحدا.

8)هيكل الدراسة

تحتوى هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول إضافة إلى مقدمة وخاتمة وهي كمايلي :

تطرقنا في الفصل الأول إلى التعرف على إصلاح البيئة المحاسبية والتي تطرقنا من خلاله الى التعرف على، المعايير المحاسبية الدولية ، النظام المحاسبي المالي ، معايير التدقيق الجزائرية .

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى كيفية تعزيز مكانة مهنة محافظ الحسابات في ظل إصلاح البيئة المحاسبية والذي تطرقنا من خلاله إلى ، الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات، الدليل العملي لمحافظ الحسابات ، تقرير محافظ الحسابات .

وأخيرا الفصل الثالث خصصناه إلى الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات الذي بدوره نتعرف على كيفية إبداء الرأي وإعداد التقرير .

الفصل الاول: إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر

الفصل الأول: إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر

تمهيد:

ان البيئة المحاسبية الجزائرية تتأثر بالتغيرات التى تحدث في البلاد و هي تهدف دائما للتوافق معها ، سواء كانت داخلية ناتجة عن الحالة الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية للبلاد أو كانت خارجية نتيجة التغيرات الدولية التى تحدث في المحاسبة لذلك لابد من عملية إصلاح محاسبي الذي من شأنه تحقيق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وإخراجها من دائرة المتطلبات المحاسبة المحلية الضيقة الى المحاسبة الدولية ، ولقد توجهت جهود الإصلاح هذه إلى تبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل :

- المبحث الأول : معايير المحاسبة الدولية
- المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي
- المبحث الثالث :معايير التدقيق الجزائرية

المبحث الأول : معايير المحاسبة الدولية

المعايير المحاسبية الدولية معايير تم إصدارها من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي جاءت نتيجة الاختلافات في المبادئ و المعايير بين دول العالم ، وتهدف أساسا إلى تحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية .

المطلب الأول : الإطار ألمفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

1)نشأة المعايير المحاسبية الدولية

على اثر الاختلافات في المبادئ و المعايير و القواعد المحاسبية بين دول العالم و التى تؤدي إلى نتائج مختلفة وأحيانا متعارضة ، فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة الى وجوب التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة و التماثل ، ومن هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية[1] .

ولقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال و التعريفات و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية ، و لبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الدولية كان هناك عضوان بارزان في وضع المعايير المحاسبية الدولية ، و هما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(TASB) ومجلس المعايير المحاسبة المالية البريطاني (ASB)، وتولت تطبيق المعايير الصادرة عن هاتين الجهتين الدولتان اللتان يتبعهما المجلس وهما الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة و الدول التى ترتبط معها باتجاهاتها السياسية و الاقتصادية .

و بالتالي كان لابد من جهة تعمل على وضع معايير محاسبية دولية ليست خاصة بمهنة المحاسبة في أمريكا و بريطانيا بل تكون قابلة للتطبيق على مستوى جميع دول العالم وبالتالي جاء تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية [2] .

ومن هنا شكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية التى تهتم بتوحيد المبادئ المحاسبية من قبل الهيئات المهنية وأنشأت لجنة معايير المحاسبية الدولية سنة 1973 نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات

[1]– خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007، ، ط1، إثراء للنشر ، عمان، 2008 ، ص 20 .

[2]– خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره ، ص 21 .

المهنية في عشرة دول وهي استراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ،، المكسيك ، هولوندا ، المملكة المتحدة ، ايرلندا ، و الولايات المتحدة الامريكية ، حتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى 150 هيئة تنتمي الى 104 دولة [1].

وفي عام 1983 توصلت لجنة المحاسبة الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن الجدير بالذكر انه تم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونيخ بألمانيا عام 1977 و بهدف تنمية و تطوير المحاسبة في العالم لما في ذلك من الجهود التي ستهدف إلى التوفيق بين معايير المحاسبة المطبقة في مختلف دول العالم .

2) مفهوم معايير المحاسبة الدولية

يرجع أصل كلمة معيار إلى الكلمة ألاتينية(NORMA) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي ، أما اصطلاحا فترادف استعمال كلمة (NORME) مع مفهوم القاعدة ، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشئ و تحديد مميزاته بدقة ، و تعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق يحاول تضييق الفجوة بينه و بين الأساس النظري للمحاسبة ، وهناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية او مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال أو توحيد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة ، يرى ليتلتون(LITTELETON) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي ويستخدم كأداة للمقارنة ، في حين يرى الشيرازي إن المعايير المحاسبية تمثل أحكاما خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية ، أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث وانطلاقا مما سبق يمكن القول بان المعايير هي قواعد أو إجراءات أو أساسيات تصدرها هيئات مهنية أو قانونية لتحديدها يجب أن تكون عليه التطبيقات العملية في المحاسبة [2].

---

[1]– أحمد محمد ابو شمالة ، معايير المحاسبة الدولية و الابلاغ المالي ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، 2010 ،عمان ، ص 9 .

[2]– رفيق يوسفي ، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولة و متطلبات التطبيق ، رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق ، 2011/2010 ، كلية علوم التسيير ، جامعة ام البواقي ، ص 102.

3) أهمية المعايير المحاسبية الدولية

من بين الأسباب التي دفعت بالدول و الهيئات المحاسبية إلى التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي الاتجاهات الدولية حول عولمة المحاسبة ناتج عن التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال في العقدين الآخرينّ ، إذ أن كلا من الشركات و المستثمرين قد خرج إلى خارج الحدود الإقليميةّ ، فالشركات التي تبحث عن مصدر رأس المال ذهبت إلى القيد في أسواق المال خارج حدود أوطانها إلى حيث كثافة الاستثمارات و المدخرات ، كما أن المستثمرين من الأفراد و المؤسسات خرجوا حدود أوطانهم بحثا عن فرص استثمارية أفضل[1] ، فزيادة نمو حركة الاستثمارات المالية تطلب إن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعددت بمعايير ذات جودة عالية عالميا، ويمكن رصد محورين أساسين استدعيا العمل على تنظيم مهنة المحاسبة الدولية وهما :

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة .
- انفتاح البورصات وأسواق المال عالميا .

تتجلى أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في كونها تتماشى مع متطلبات العولمة وتخدم أغراض الشركات متعددة الجنسيات ، وتعمل على تشجيع الاستثمار بكل أنواعه وأشكاله لاسيما الدولي ، كما أن التوجه نحو تطبيق معايير محاسبية جديدة من شأنه طمأنة المستثمرين الخارجين و المحليين من خلال الاعتماد عليه في القياس المحاسبي و إعداد القوائم المالية ، و تحقيق الأهداف الضريبية بين الدول الأعضاء و التقليص من احتمالية الوقوع في الازدواج الضريبي ، وسهولة إجراء التحليل المالي في الشركات المحلية أو الدولية[2] .

و يمكن إبراز أهمية المعايير المحاسبة الدولية من خلال ما يمكن أن نجر عن غيابها فيما يلي:

- قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية المالية إلى اختلاف الأسس التى تعالج بموجبها العمليات و الأحداث و الظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشأة ونتائج أعمالها وبتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرار .

---

[1]– ليلى ناجي مجيد الفتلاوي ، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكييفها لتكنولوجيا المعلومات ، مجلة كلية العلوم الاقتصادية ، بغداد ، العدد الخاص ، بمؤتمر الكلية ، 2013 ، ص 189 .

[2]– عيادي عبد القادر ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية ، مجلة الإحصاء و الاقتصاد و التطبيق ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، عدد 20 ، 2013 ، ص 21.

– يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية أحيانا إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين و يترتب عن ذلك عدم ظهور القوائم المالية للمنشأة بمعدل مركزها المالي ، كما إن المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية عند اتخاذ قرار الإقراض

– قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية إلى إعداد القوائم المالية بطريقة مقتضبة ومعقدة ، حتى وان صلحت المعالجة المحاسبية وبتالي صعوبة استفادة مستخدميها .

4) خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بعدة خصائص نذكر منها :

- قدرتها على تحقيق الإجماع ، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير ، لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة .
- قوتها التي اكتسبها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير .
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها ، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه .
- غير إجبارية ، لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية .

حيث يجب مراعاة بعض الشروط عند إعدادها ،الظروف البيئية المحيطة بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي ، ولا يتم التحيز نحو بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين ، كما يجب ان تكون مفهومة وواضحة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها ، و يجب أن تكون منسجمة مع أهداف المحاسبة المالية[1].

[1]– براق محمد، قمان عمر ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في الجزائر 2013، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الواد ، ص 05 .

المطلب الثاني : إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

1)الفرضيات الأساسية للمحاسبة

وهناك عدة فرضيات تقوم عليها المحاسبة وهي :

1-1) على أساس الاستحقاق

لأجل تحقيق أهدافها فان القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي وتحت هذا الأساس فانه يعترف بآثار العمليات المالية و الأحداث الأخرى عندما تحدث "وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها "ويجرى تسجيلها في السجلات المحاسبية عن الفترة التى جرت فيها [1].

ان القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تخبر المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية المنطوية على دفع واستلام النقدية بل تعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل و عن الموارد التي تمثل نقدية سيجري استلامها في المستقبل ، وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة و الأحداث الأخرى التى تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين ، في وضع القرارات الاقتصادية .

1-2) الاستمرارية:

يجرى إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور ، وعليه يفترض أن ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو التقليص حجم عملياتها بشكل عام ، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة ، فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف ، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح على الأساس المستخدم[2].

2) الخصائص النوعية للقوائم المالية :

تعتبر الخصائص النوعية للقوائم المالية صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمينّ وهي :

---

[1]- طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها ، حالات عملية محلولة " الجزء الاول" ، معايير المحاسبة الدولية من 01الى 31 ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2008 ، ص 26.

[2]- عمر لشهب ، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، دراسة حالة لعينة من المؤسسات بولاية ورقلة ، الناشر مكتبة الوفاء ، الاسكندرية ، 2004، ص 45 .

2-1) القابلية للفهم :

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين ، لهذا الغرض فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية ، وان يكن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من الغاية ، لذا يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ، بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

2-2) الملائمة :

لكي تكون المعلومات مفيدة فانها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات ، و تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية ، إن التعريف السليم للملائمة هو قدرة المعلومة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين[1].

2-3) المادية " الأهمية النسبية " :

تدعو الأهمية النسبية كلا من المحاسب و مدقق الحسابات إلى توجيه اهتمامهم و عنايتهم بشكل رئيسي نحو البنود و العناصر التي تتضمنها القوائم المالية و تشكل أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود ، و تحدد الأهمية النسبية عن طريق أن عدم إظهار المعلومة أو البند سيؤثر على قرار الشخص ذو الذكاء المعقول ، و يمكن الاستفادة من الأهمية النسبية عند اختيار مدقق الحسابات الخارجي عينة التدقيق و كذلك عند الحاجة الى اتخاذ القرار المتعلق بالإفصاح الملائم الذي تحتاجه عند إعداد التقارير المالية للمؤسسة [2].

[1]-عمر لشهب ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 .

[2]- عمر لشهب ، مرجع سبق دكره ، ص 45.

2-4) الموثوقية :

لكي تكون المعلومات مفيدة فانه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها ، و تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز ، و كان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق مما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

و يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يكمن أن يكون مضللا ، على سبيل المثال ، إذا كانت مشروعية و مبلغ الأضرار المطالب بها موضوع نزاع قانونيّ ، فان اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية يعد غير مناسب ، على أنه من الممكن أن يكون مناسبا الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة .

2-5) التمثيل الصادق:

لكي تكون المعلومات موثوقة فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها أو من المتوقع أن يعبر عنها ، إن غالبية المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترقى إلى التمثيل الصادق الذي يفهم أنها تصوره ، وهذا ليس عائدا الى التميز فيها ، ولكن إلى الصعوبات الملازمة و المتأصلة في التعرف على العمليات المالية ، و الأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم واستخدام وسائل القياس و العرض لإيصال الرسائل التى تنسجم مع تلك العمليات المالية و الأحداث ، تعتبر عملية قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة لدرجة إن المنشأة عموما لا تعترف بها في القوائم المالية .

2-6) الاكتمال :

لكي تكون معلومات القوائم المالية موثوقة يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة إن إي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة [1].

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

2-7) القابلية للمقارنة :

يجب ان يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء ، كما يجب بمقدرتهم مقارنة القوائم المالية للمنشأة المختلفة من اجل ان يقيموا مراكزها المالية ، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية و إي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات ، و يجب ان يكون المستخدمون قادرون على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة نحو العمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى بما ان المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن ، فانه من المهم ان تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة [1].

3) القيود على المعلومات الملائمة و الموثوقة :

3-1) التوقيت المناسب:

إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير المالية في المعلومات قد تفقد ملائمتها ، لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة ، فلكي تقدم المعلومات بالوقت المناسب رما يجب تقديم التقارير دون أن تكون كافة أوجه العملية أو الحدث الآخر معروفة ، وهذا يضعف الموثوقية ، و بالمقابل إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأمور فان المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم في فترة الانتظار ، لذلك عند محاولة تحقيق توازن بين الملائمة و الموثوقية ، فان الاعتبار المسيطر يجب ان يكون خدمة حاجات متخذي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل .

3-2) الموازنة بين التكلفة و المنفعة :

تعتبر الموازنة بين التكلفة و المنفعة قيد أكثر منها خاصية نوعية ، فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب ان تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات ولكن تقييم المنافع و التكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير وفوق ذلك فان التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

الذين يستفيدون من المنافع كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعددت من اجلهم المعلومات .

3-3) الموازنة بين خصائص النوعية :

في الحياة العلمية غالبا ما تكون الموازنة او المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية وبشكل عام ، فان الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية ، أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني[1] .

3-4) الصورة الصحيحة و العادلة " التمثيل العادل":

توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة ، أو تمثل بعدالة المركز المالي ، و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة ، و مع إن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية و المعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية IAS و معايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

أعيد تسمية معايير المحاسبة الدولية ليصبح الآن المعايير الدولية لتقارير المالية و قد اكتسبت قبولا عاما حول العالم .

1) معايير المحاسبة الدولية IAS:

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا ، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة وبعدها المجلس بإعادة صياغة وحذف ودمج بعض المعايير ببعضها, بحيث بقي منها 28 معيارا ساري المفعول وهي[2] :

[1] طارق عبد العال حماد ، مر جع سبق ذكره ، ص .32

[2]- لصنوصي حفيظة ، واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، 2010-2011، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة مستغانم ، 2017، ص44.

الجدول رقم : 01 يمثل معايير المحاسبة الدولية

رقم	عنوان المعيار	الملاحظة
1	عرض البيانات المالية	آخر تعديل عام 2005
2	المخزون	آخر تعديل عام 2003
3	القوائم المالية الموحدة	استبدل عام 1989 بالمعيارين IAS 27, 28
4	محاسبة الاهتلاك	استبدل عام 1999 بالمعايير IAS 16, 22,
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	استبدل عام 1997 بالمعيار IAS 1
6	أثر تغيرات أسعار الصرف	استبدل بالمعيار IAS 15 الذي ألغي عام 2003
7	قائمة التدفقات النقدية	آخر تعديل عام 1994
8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء	آخر تعديل عام 2003
9	تكاليف البحث والتطوير	استبدل عام 1999 بالمعيار IAS 38
10	الأحداث اللاحقة للفترة بعد التقرير	آخر تعديل عام 2003
11	عقود الإنشاء	سيحل محله المعيار IFRS 15عام 2017
12	ضرائب الدخل	آخر تعديل عام 2006
13	عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة	استبدل بالمعيار الأول IAS 1
14	تقديم التقرير حول القطاعات	ملغى استبدل عام 2009 بالمعيار IFRS 8
15	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار	ملغىتم سحبه عام 2003
16	الممتلكات، المنشآت والمعدات	آخر تعديل عام 2003
17	عقود الإيجار	آخر تعديل عام 2003
18	الإيرادات	سيحل محله المعيار IFRS 15عام 2017
19	منافع الموظفين	آخر تعديل عام 2001
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	آخر تعديل عام 1994

21	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	آخر تعديل عام 2005
22	اندماج الأعمال	استبدل عام 2004 بالمعيار IFRS 3
23	تكاليف الاقتراض	آخر تعديل عام 1993
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	آخر تعديل عام 2003
25	محاسبة الاستثمارات	استبدل عام 2001 بالمعيارين40 , 39 IAS
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	آخر تعديل عام 1994
27	القوائم المالية المنفصلة	آخر تعديل عام 2003
28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة	استبدلعام 2013 بالمعيار IFRS 10
29	التقرير المالي للاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	آخر تعديل عام 1994
30	الإفصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة	استبدل عام 2007 بالمعيار IFRS 7
31	المصالح في المشاريع المشتركة	آخر تعديل عام 2003
32	الأدوات المالية (العرض)	استخرج منه عام2007 المعيار IFRS 7 يتعلق بالإفصاح
33	حصة السهم من الأرباح	آخر تعديل عام 2003
34	التقارير المالية المرحلية	آخر تعديل عام 1998
35	العمليات غير المستمرة	استبدل عام 2005 بالمعيار IFRS 5
36	انخفاض قيمة الموجودات	آخر تعديل عام 2004
37	المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة	آخر تعديل عام 2003
38	الموجودات غير الملموسة	آخر تعديل عام 2004
39	الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	سيحل محله عام 2018 المعيار IFRS 9
40	الاستثمارات العقارية	آخر تعديل عام 2003
41	الزراعة	آخر تعديل عام 2000

2) معايير الابلاغ المالي الدولية IFRS:

تعتبر معايير الإبلاغ المالي ترقيما جديدا لمعايير المحاسبة الدولية لتميزها عن بعضها البعض ، ان من أهداف المحاسبة هو توصيل المعلومات اللازمة و المفيدة لمستخدمي الإبلاغ المالي لمساعدتهم في اتخاذ القرار ، و تتمثل هذه المعاير في[1] :

الجدول رقم : 02 يمثل معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

رقم	عنوان المعيار	الملاحظة
1	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	استحدث عام 2004
2	الدفعات المرتكزة على أساس الأسهم	استحدث عام 2005
3	اندماج الأعمال	استحدث عام 2004 محل المعيار IAS 22
4	عقود التأمين	استحدث عام 2005
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها والعمليات غير المستمرة	استحدث عام 2005 محل المعيار IAS 35
6	التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها	استحدث عام 2006
7	الأدوات المالية : الإفصاح	عام 2007 عوض المعيار IAS 30 واستخراج الإفصاح من IAS 32
8	القطاعات التشغيلية	استحدث عام 2006 محل المعيار IAS 14
9	الأدوات المالية	يعوض المعيار IAS 39 ليطبق عام 2018
10	القوائم المالية الموحدة	استحدث عام 2013 محل المعيار IAS 28
11	الترتيبات المشتركة	استحدث عام 2013
12	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى	استحدث عام 2013
13	القياس بالقيمة العادلة	استحدث عام 2013
14	الحسابات النظامية المؤجلة	يطبق ابتداء من عام 2016
15	الإيرادات من العقود مع العملاء	يعوض المعيارين IAS 11 , 18 ليطبق لاحقا

[1] – لصنوصي حفيظة ، مرجع سبق ذكره ، ص 53

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي في الجزائر

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد و هو النظام المحاسبي المالي ، الذي يهدف الى وضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة نتيجة الإصلاحات الاقتصادية و المالية ، ودخول الاقتصاد الدولي .

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

1) نشأة النظام المحاسبي المالي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي و التي مولت من طرف البنك الدولي[1] ، هذه العملية أكلت العديد من الخبراء الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية ، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤوليات تطوير المخطط المحاسبي الوطني الى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملين الاقتصاديين الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي [2] :

- المرحلة الأولى : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية
- المرحلة الثانية : تطوير مشروع المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات .
- المرحلة الثالثة : وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي

– **الخيار الأول:** الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي و القانوني في الجزائر .

– **الخيار الثاني** :الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته وهيكله ، و العمل على ضمان توافق مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية .

– **الخيار الثالث** : يتمثل في انجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني بشكل حديث استنادا للتطبيقات ، المفاهيم ، القواعد و الحلول التي أرسلتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية، وبعد دراسته من

[1]– عمر لشهب ، مرجع سبق ذكره، ص 113.

[2]– عمر لشهب ، مرجع سبق ذكره، ص 114.

قبل هيئات المجلس قبلت الجمعية العامة بالخيار الثالث ، و تبنت إستراتيجية توحيد محاسبي يقتضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .

وبعد عدد من الجهود و الاجتماعات تقرر وضع نظام محاسبي مالي جديد ، جاء ذلك في القرار 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 التي تضمن إنشاء النظام المحاسبي المالي ثم تلته العديد من المراسيم و القرارات نذكر منها :

- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيريها .
- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة .
- مرسوم تنفيذي رقم 09-110مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام هـ1430 الموافق ل7 أفريل سنة 2009 ، يحدد الشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي .
- القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق 29 جوان سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

2) تعريف النظام المحاسب المالي

- عرفته المادة 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في 2007/11/25 بأنه نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، يتم تصنيفها ، تقييمها و تسجليها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية [1]

- نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات القادرة على تطبيقه وفقا لإحكام القانون ووفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها .

ويهدف قانون المحاسبة المالية الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية و شروط و كيفيات تطبيقه.

[1]- الجريدة الرسمية ، رقم74 من قانون 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 03.

3) أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي[1] :

- يقلص من حالات التلاعب بتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب أتباعها و مراعاتها عند التسجيل و التقييم وكذا عند إعداد و عرض القوائم المالية .
- يسمح النظام المحاسبي المالي بإمكانية إجراء المقارنة ، كما أنه يستوجب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية .
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية .
- يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم و قواعد محددة بدقة ووضوح و يزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسة ، مما يسلهم في اتخاذ القرارات الصحيحة من طرف المتعاملين معها و على رأسهم المستثمرين .
- يعتبر كضمان ، حيث يساهم في تعزيز الثقة بالمؤسسات على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة معدة وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية دولية .
- يشجع على الاستثمار الأجنبي ، نظرا لكونه يستجيب لاحتياجات الأجانب ، فالنظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المالية ويزيد من مصداقيتها و الوثوق بها .
- يقدم النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية لتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط المحاسبي الوطني منها عمليات قرض الاجار .
- يسمح تطبيق النظام المحاسبي المالي بتقديم صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة" جداول تدفقات الخزينة و جداول تغيير الأموال الخاصة " بالإضافة إلى إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة .

[1]– حنان عجيلة ، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية ، 2019 ص 124.

- انسجام النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الأنظمة المحاسبية العالمية في ظل عولمة المحاسبة مما يساعد المؤسسات الجزائرية أو المستثمرين المحليين على التمويل أو التوظيف الخارجي للأموال و العكس .

- جاء النظام المحاسبي المالي لسد الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي الوطني بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات و تحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري ، و هي الأدوات المعتمدة دوليا و التى من شأنها كشف كل المخالفات و الاختلاسات و محاولات الفساد .

4) أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى وضع أداة تتكيف مع بيئة المحاسبة الدولية و تلبية احتياجات المستخدمين الجدد مع المعلومات المحاسبية و المالية و ذلك من خلال [1]

- تقديم صورة صادقة و حقيقية للوضعية المالية و التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات .
- قابلية القوائم المالية للمقارنة و هو ما يتوافق مع أهداف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية .
- قابلية القوائم المالية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن أو خارجه .
- نشر معلومات واضحة صحيحة و موثوق بها تتمتع بشفافية أكبر ، تزيد من ثقة مستخدميها .
- عرض القوائم المالية وفق قواعد المعايير الدولية و تكييفها بما يتلاءم مع متطلبات المستثمرين و المقرضين و ذلك بالتحديد الدقيق لأهداف القوائم المالية
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف الأطراف المستعملة للمعلومات المالية .

المطلب الثاني : المبادئ والقواعد العامة للتقييم و التسجيل المحاسبي

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول و الخصوم والأعباء و النواتج كما أعطي مدونة للحسابات و قواعد سيرها .

[1]- حنان عجيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 123.

1) القواعد العامة للتقييم

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية[1]، في حين يعمد حسب بعض الشروط التى يحددها هذا التنظيم و بالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى :

- القيمة الحقيقية " التكلفة الراهنة " أو " القيمة العادلة "
- قيمة الانجاز
- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة

1-1) التكلفة التاريخية:

تتألف التكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات ، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات التجارية و التنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتى[2]:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء .
- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية من قيمة الإسهام .
- بالنسبة إلى السلع المستلمة مجانا من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها .

1-2) القيمة الحقيقية أو العادلة :

عرفت الفقرة رقم 08 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل الأصل أو تسوية التزام بين أطراف لديهم الرغبة في التبادل ، و على دراية كاملة بالصفقة في ظل توفر شروط المنافسة العادية.[3]

1-3) قيمة الانجاز:

---

[1]- الجريدة الرسمية ، العدد 19 المؤرخة في 2008/03/25 المتضمنة القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/08/26، الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها وكذلك مدونة وقواعد سير الحسابات ، المادة 112، فقرة 01، ص 06 .

[2]- الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 112 الفقرة ، 02، ص 06.

[3]-Karine cerrada , et autre ,comptabilité et analyse des état financière principes et application , 1 er edition , de Boeck , Bruxelles ,Belgique,20014 ,p15.

و تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليها حاليا من خلال بيع أصل أثناء خروج ارادى.

1-4) القيمة المحينة:

تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط .[1]

فى نهاية كل دورة محاسبية تفحص المؤسسة ما إذا كان هناك اى مؤشر يدل على :

- نقصان قيمة أصل معين ، و إذا ثبت ذلك فان المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل و التي تعرف على أنها اعلي قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج ، وقيمة المنفعة للأصل التى تمثل القيمة المحنية للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به .
- كما تقوم المؤسسة كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما اذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين و المسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت ، و اذا كان هذا المؤشر موجود ، فان المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل .
- تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل قابلة للتحصيل اكبر من قيمتة المحاسبية ، و حينئذ يعمد الى زيادة القيمة المحاسبية للأصل مما يناسب قيمته القابلة للتحصيل ، لكن دون ان تتجاوز القيمة القيمة المحاسبية الصافية التى قد يتم تحديدها إذ لم يتم تسجيل اى خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة [2].
-

[1]- بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010/2009 ، ص 83.

[2]- بوعلام صالحي , مرجع سبق ذكره ، ص 84 .

2) إدراج الأصول و الخصوم و الأعباء والمنتجات في الحسابات [1]

يدرج عنصر الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات في الحسابات عندما

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان .
- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة .
- يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع سلع مدرجة في الحسابات عند توفر الشروط التالية :

- أن يكون الكيان قد حول الى المشترى المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.
- أن لا يبقى للكيان دخل في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتوجات الأنشطة العادية بصورة صادقة .

- يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات و غيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة .
- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها و المحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبل الاحتمال تكوين احتياطات .

3) قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات:

القواعد الخاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات هي قواعد مكملة للقواعد العامة

3-1) التثبيتات المادية و المعنوية :

أ) التثبيتات المادية أو العينية :

في المادة 221-01 عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية كالآتي [2]

[1]- الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2008/03/25 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 111 ، فقرة 1،2،3، ص 06.

[2]- عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج ، 2009 ص 72 .

التثبيت هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج ، و تقديم الخدمات و الاجار و الاستعمال لإغراض إدارية و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية وتتمثل في " الأراضي ، المباني، الآلات ، المعدات ...."

ب) التثبيتات المعنوية

عرفت التثبيتات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي" حتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة " مثل شهرة المحل ، العلامات التجارية ، برامج الإعلام الآلي ، براءات الاختراع ، ورخص الاستغلال[1].

تسجل التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة ، والتى تتضمن مجموع تكاليف الحيازة ووضعها في أماكنها و الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف .

أما تكلفة التثبيتات التي أنتجه الكيان لنفسه فيتكون من تكلفة العتاد و اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد الزاميا على المؤسسة .

تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات المادية أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل ، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل على شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل[2].

3-1-1) اهتلاك الأصول الثابتة

يعرف الاهتلاك على أنه النقص التدريجي في تكلفة الأصل بسبب عوامل الاستخدام أو مضي المدة و التقادم أو التطور التكنولوجي.

وهو استهلاك للمنافع الاقتصادية للأصول العينية و المعنوية ويحتسب كعبئ إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه ، و هناك ثلاثة طرق لحساب أقساطه وهي الطرقة

[1]– محمد بوتين ، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، متيجة للطباعة ، الجزائر ، 2010، ص 123.

[2] – الجريدة الرسمية رقم 19 ، المؤرخة في 2009/03/25 ، مرجع سبق ذكره ، المادة ، 121 ، الفقرة 5 ،6 ، ص 8 .

الخطية و المتناقصة و المتزايدة ، و يفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 سنة ، و إذا كان العكس فيجب على الكيان تقديم كل المعلومات الخاصة بهذا التثبيت في ملحق الكشوف المالية .

3-2) الأصول المالية غير الجارية " تثبيتات مالية "

تسجل الأصول المالية التى يملكها الكيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية محل إدراج فى الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التى كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها ، في إحدى الفئات الأربعة الآتية [1]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التى يعد امتلاكها الدائم مفيد لنشاط الكيان.
- سندات المرتبطة بمحفظة الاستثمار .
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال .
- القروض و الحقوق التي أصدرتها المؤسسة و التي لا تريد بيعها في الأجل القصير
- تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التى هي القيمة الحقيقية لمقابل معين .
- تقيم المساهمات في الفروع و المؤسسات المشتركة التي لم يتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل ، و الحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة .

تعتبر المساهمات و الحسابات الدائنة التي تمت حيازتها ضمن القرض الوحيد و هو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع و يتم تقييمها بالقيمة الحقيقية .

3-3) المحزونات و المنتوجات قيد التنفيذ:

تمثل المحزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو مواد أولية ، أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات ، وتشمل تكلفة المحزونات جميع التكاليف المتعلقة باصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها .

- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم فان المحزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ شراء أو إنتاج الأصول المذكورة .

[1]- الجريدة الرسمية رقم 19، المؤرخة في 2009/03/25 مرجع سبق ذكره، المادة 122 الفقرة 1،2،5 ، ص 11 .

- عملا بمبدأ الحيطة فان المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة انجازها الصافية .
- تدرج اى خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبئ في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون .
- تقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا "FIFO" وإما بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة "CUPM"

3-4) الإعانات :

الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التى تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة ، مع امتثاله لبعض الشروط تدرج الإعانات في الحسابات كمنتجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التى تلحق و التى يفترض فيها تعويضها[1].

و اذا كانت تخص أصول قابلة للاهتلاك تدرج بإيرادات حسب تناسب الاهتلاك أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للاهتلاك توزع على المدة التى تكون فيها غير قابلة للبيع .

وذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية للبيع ، الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية .

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية العمومية ضمن حساب النتائج إلا إذا توفر ضمان معقول بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات ، وان هذه الإعانات سيتم استلامها .

3-5) مؤونات المخاطر و الأعباء :

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات عندما

- يكون التزام راهن "قانوني أو ضمني " ناتج عن حادث مضى
- يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا لإلزام
- يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوق منه

[1]- الجريدة الرسمية ،رقم 19 ، مرجع سبق ذكره ،المادة 124 ، فقرة 1، ص 13 .

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني[1] .

3-6) القروض و الخصوم المالية:

يتم تقييم القروض و الخصوم الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التى هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري .

تنشر التكاليف الملحقة المترتبة للحصول على قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض وتضاف إلى تكاليف القرض :

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية .
- اهتلاك علاوات الإصدار أو عمليات التسديد المتعلقة بالقروض .
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية.

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية .

3-7) تقييم الأعباء و المنتوجات المالية :

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن و تلحق بالسنة المالية التى ترتبت الفوائد خلالها .

و العمليات التى تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالى أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .

يدرج في الحسابات الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل و القيمة الحقيقية للعملية التى تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح كأعباء مالية في حسابات المشترى و كمنتوجات مالية في حسابات البائع[2]

[1]- 3 الجريدة الرسمية رقم 19 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 125، الفقرة 1، 3 . ص 14

[2]- الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25-03-2009 مرجع سبق ذكره ، المادة 127 ، الفقرة 1 ، ص 15 .

المطلب الثالث : الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

1) تعريف الكشوف المالية:

كل كيان يدخل في مجال تطبيق نظام محاسبي مالي يتولى سنويا إعداد لكشوف مالية وتكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات الأعمال التبسيط و التلخيص و الهيكلة ،وهي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للكيان و نجاعته وسيولة خزينته في نهاية السنة المالية [1].

وهذه المعلومات يتم تجميعها و تحليلها وتفسيرها و تلخيصها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع ، ويحدد مدى إتباع مبدأ الأهمية البالغة و مدى إتباع عملية التجميع هذه و كذلك مدى التوازن .

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان ويتم إصدارها خلال 4 أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية ، و يجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التى يحتمل أن ينشرها الكيان .

ولا بد أن تحمل الكشوف المالية المعلومات التى تسمح بتحديد هوية الكيان ، تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية [2].

2) مكونات الكشوف المالية :

تتكون الكشوف المالية من :

2-1) الميزانية :

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة ، وهي جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين ، و يظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة ، و الجانب الأيسر خصومها ، اي هي صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد [3] ، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة

[1]-YAHIA SAIDI ,Présentation des états financières ,dans le Nouveaux system financier comptable algérien 2009, première séminaire scientifique sur le nouveaux systèmes comptable financier en vertu de les normes comptable international , institut sciences de gestion , centre universitaire et oued Algérie,17-18/012010,p10.

[2]- الجريدة الرسمية رقم 19 ، المؤرخة في 25-2009/23 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 210، الفقرة 2، 3 ص 22.

[3]-ROBERT OBERT, Pratique internationale de la comptabilité et de L'audit ,Dunod , PARIS, 1994 , P 148.

المالية الماضية ، يجب عند عرضها التمييز بين الأصول الجارية و الأصول غير الجارية و الخصوم الجارية و الخصوم الغير جارية .

2-1-1) الأصول :

وهي موارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية و الموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية وتشمل على:

- التثبيتات المعنوية .
- التثبيتات العينية .
- الاهتلاكات.
- المساهمات .
- الاصول المالية .
- أصول ضريبية " مع تميز الضرائب المؤجلة ".
- الزبائن و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة .
- خزينة الأموال الايجابية و معدلات الخزينة الايجابية.

2-1-2) الخصوم :

وهي الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية و التى يتمثل انقضائها بالنسبة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية وتشمل على مايلي:

- رؤوس الأموال الخاصة .
- الخصوم الغير جارية التي تتضمن فائدة .
- الموردون و الدائنون الآخرون .
- خصوم الضريبية "مع تمييز الضرائب المؤجلة ".
- المرصودات للأعباء و الخصوم المماثلة "نواتج مثبتة مسبقا ".
- خزينة الأموال السلبية ، ومعدلات الخزينة السلبية .

2-25) جدول حسابات النتائج :

هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية والتى تعبر عن مدى نجاح عمليات الكيان في فترة زمنية معينة [1]، و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية لسنة المالية الربح أو الخسارة ، أي نتيجة السنة المالية تمثل الفرق بين نواتجها وأعباءها .

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كلآتي[2] :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية :

الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال

- منتجات الأنشطة العادي.
- المنتجات المالية و الأعباء المالية .
- أعباء المستخدمين .
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المالية .
- المخصصات و الاهتلاكات وخسائر القيمة .
- نتيجة الأنشطة العادية .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

2-3) جدول سيولة الخزينة :

يهدف جدول سيولة الخزينة الى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة و ما يعادلها و كذا معلومات حول استعمال السيولة[3] ، يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل و مخاريج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها .

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية.
- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار .

[1]-ROBERT OBERT, Pratique internationale de la comptabilité et de L'audit , REFERANCE PRECITEE , P 151.

[2]- الجريدة الرسمية رقم 19 ، المؤرخة في 2009/03/25 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 230 فقرة 2، ص 24 .

[3]- مرسوم تنفيذي ، رقم 08-156، المؤرخ في 2009/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25-11-2007، و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، المادة 35، ص 14 .

- تدفقات أموال متأتية من فوائد و حصص أسهم .

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بالطريقة المباشرة وإما بالطريقة الغير مباشرة [1].

أ)الطريقة المباشرة تتمثل في :

– تقديم العناوين الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية " الزبائن ، الموردين ، الضرائب .. الخ" قصد ابراز تدفق مالي صافي .–

– تقريب هذا التدفق المالي الصافي الى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

ب) الطريقة الغير مباشرة وتتمثل في :

– تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع أخذ في الحسبان : آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة ، التغيرات أو التسويات كالضرائب المؤجلة ، التدفقات المالية المترتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل .

2-4) جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التى أثرت في كل عنصر من العناصر التى يتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة و تتمثل في المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه القائمة و التي تخص الحركات المرتبطة ب [2] :

- النتيجة الصافية للدورة .
- تغير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء التي يسجل تأثيرها مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة .
- توزيع نتيجة و التخصصات المقررة خلال الدورة .

2-5) ملحق الكشوف المالية:

يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية او تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف [3]، و التي بفضلها يتخذ مستعملي الكشوف المالية اتخاذ قراراتهم .

[1]– الجريدة الرسمية رقم 19 ، المؤرخة في 25–2009/03 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 240 ، فقرة 03 ، ص 26

[2] - مذكرة بوعلام صالحي ، مرجع سبق ذكره ، ص92

[3]– المرسوم التنفيذي رقم 08–156 ، المؤرخ في 26–05–2008 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 37 ، ص 15.

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية والتي تكتسي طابعا هاما

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية .
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها.
- المعلومات ذات طابع العام أو التي تعني بعض المعلومات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة .
- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية و لم تؤثر في وضع الأصول أو الخصوم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال ، فلا ضرورة إجراء إي تصحيح ، بينما يقوم الإعلام بها في الملحق.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية.

يمثل التدقيق المالي الجسر الممتد ما بين معدي البيانات المالية و مستخدميها ، بهدف تقليص الفجوة الموجودة بينهما عن طريق إضفاء المصداقية ورفع درجة الثقة في تلك البيانات المالية ، ليعتمد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة ، لان المدقق مهنيا مسؤول عن أعماله و يخضع لاحترام قواعد السلوك المهني من جهة ومعايير التدقيق التى تضبط عمله الفنى من جهة أخرى .

المطلب الأول :ماهية للتدقيق.

1) تعريف التدقيق :

هناك عدة تعريفات للتدقيق تختلف حسب وجهات نظر المختصين نجد منها :

– الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC يعرف التدقيق على انه "الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية ، و من خلالها يبدي المدقق رأيه حول القوائم المالية المنجزة مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المتفق عليها "[1].

– المؤلفين الفين وجيمس في كتابهما المشهور " المراجعة مدخل متكامل " عرفا التدقيق على انه : جمع وتقييم الادلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك ، و يجب أداء المراجعة بواسطة كفئ و مستقل.

– و عرف GERMOND ET BANMOULT التدقيق على انه اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية من طرف المؤسسة ، على مدى احترام القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات و الوضعية المالية ونتائج المؤسسة [2]، ونستنتج من التعاريف السابقة على أن التدقيق هو : " بحث منهجي يقوم على جمع ادلة الاثبات وتقويمها ، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المالية المقدمة عن الوحدة الاقتصادية ، و توصيل ذلك النتائج الى الجهات المعنية .

---

[1]–Mémoire pratique ,AUDIT et commissarait aux compte 2015–2016 , Edition FRANCIS LEFEBRE ,France ,2014,2015,p515.

[2]– أحمد قايد نورالدين ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، استاذ محاضر وخبير محاسب ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان ، 2015 ص 10 .

2) أهمية التدقيق:

يهدف التدقيق الى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية التي من الأفضل أن تكون مدققة من طرف هيئة مختصة تعبر عن صحتها و تصويرها للواقع للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات ، من الفئات المستفيدة من عملية التدقيق نجد[1].

2-1) إدارة المؤسسة :

تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التى يتم تقييمها من قبل المدقق المستقل و المحايد في رسم السياسات و الخطط للمستقبل و متابعة تنفيذها لتقييم أداء العاملين عليها ، كما أنها تعد وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح .

2-2) المستثمرين الحاليين و المحتملين :

يتجه اهتمام المستثمرين إلى القوائم المالية و تقرير المدقق على اعتبار انها تمثل المرآة العاكسة لحقيقة المؤسسة ، و ذلك للحكم على معدلات الربحية و مدى تحسن المركز المالي من اجل تقدير حدود المساهمة في رأسمالها ، و إمكانية اتخاذ القرارات الاستثمارية .

2-3) البنوك والمؤسسات المالية:

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك و مؤسسات الإقراض ، و قبل ان توافق على منح تلك القروض فانها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي و نتيجة الاعمال المؤسسات ، ذلك لضمان القدرة السداد لتلك القروض مع فوائدها المستحقة في المواعيد المحددة.

2-4) الموردون و الدائنون الآخرون :

ان سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات التى تتم بين المؤسسة و الموردين او الدائنين حيث يمكن يستعينوا برأي المدقق في صحة القوائم المالية .

[1]- خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، الطبعة السادسة ، عمان ، الاردن ، 2012 ،،ص 15 .

2-5) الإدارة الجبائية:

المصادقة على احترام النصوص والقواعد الضريبية التنظيمية ، و فق المبادئ المحاسبية المتفق عليها تضفي الثقة على الحسابات أمام إدارة الضرائب و التأكد من صحة التصريحات الجنائية .

2-6) الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التى تصدرها المؤسسات في العديد من الأمور ، منها مراقبة النشاط الاقتصادي ، أو الإحصاء ، أو رسم السياسات الاقتصادية و المالية ، و لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثقة من طرف جهات محايدة.

3) : أهداف التدقيق:

يتمثل الهدف الأساسي للتدقيق في الوقت الحاضر بإعطاء تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغش .

ومن أهم الأهداف المنتظرة نجد مايلي[1] :

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات وكشف كل ما يتعلق من الأخطاء أو الغش أو التزوير .
- إبداء رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش و التلاعبات .
- تفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق الزيارات الدورية المفاجئة للمدقق.
- مراقبة الخطط الموضوعة و متابعة عملية تنفيذها للتعرف على ما حققته من أهداف.
- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها .
- تقييم وتحسين الأداء و الكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

المطلب الثاني : معايير التدقيق المتعارف عليها

1) المعايير العامة او الشخصية

المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ،وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة

[1]-خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره، ص 14.

معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملائمة ،وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق وتنقسم إلى ثلاثة معايير هي :

1-1): التأهيل العلمي و العملي:

تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأى المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع ، اى ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف و وينقسم هذا المعيار إلى [1] :

- التأهيل العلمي : أي على المدقق ان يكون على درجة كبيرة من التعليم في مجالي المحاسبة و التدقيق من خلال الدراسة في المعاهد و الكليات المختصة .
- التأهيل العملي : يمثل تحقيق الكفاءة المهنية التي تبدأ بما وصل إليه المدقق من تعلم ، و هذا بإجراء تربص مهني خلال فترة زمنية معينة لدى أحد مزاولي المهنة لكسب الخبرة .

1-2): الاستقلال او الحياد :

يسعى مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى الحصول على بيانات ذات ثقة و مصداقية للاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم المستقبلية ، هذه الثقة تنبع من مدى استقلال و حياد المدقق في إبداء رأيه بشكل صادق ، فمهما كانت كفاءة المدقق الفنية فانه لا يجب ان ينقصه الحياد اللازم للاعتماد على ما يرد في تقريره لذا يجب على المدقق تجنب المواقف التي تؤدي إلى تشكيك الغير في حياده بتوفر شرطين هما :

- الاستقلال المادي : أي عدم وجود مصالح مادية لشخصه أو مع أحد أقاربه أو لأطراف بالمؤسسة باستثناء حقه في الاستفادة من أتعابه المتفق عليها مسبقا.
- الاستقلال الذهني : بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخلات من جانب العميل أو سلطة عليا في أداء المهمة المسندة للمدقق أو عند إعداد التقرير .

1-3 : العناية المهنية اللازمة:

يعرف كذلك بالحذر المهني المعقول و على المدقق أن يبذل العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد تقريره ، هذه العناية تتطلب مراجعة انتقاديه لكل مستوى من مستويات الإشراف

[1] – أحمد قايد نورالدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

على العمل المطلوب ، و الأحكام التي يقررها المساعدون ، كما تتطلب العناية بجمع و تقييم الأدلة و قرائن الإثبات .

وقد حددت الدراسات الشروط العامة التى يتعين توفرها في المدقق الحكيم و من بينها :

- أن يحاول باستمرار الحصول على إي نوع من أنواع المعرفة و التي تمكنه من التنبؤ بالإخطار غير المنظورة و التي تلحق الضرر بالآخرين .
- أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.[1]

2) معايير العمل الميداني:

تمثل هذه المعايير في وضع خطة لعملية التدقيق و الإشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق لتقديم الإرشادات اللازمة مع جمع أدلة الإثبات الكافية والتي يعتمد عليها المدقق لإبداء رأيه الفني المحايد عند تحرير التقرير النهائي لعملية التدقيق وتشمل ثلاثة معايير وهي :

2-1) التخطيط و الإشراف :

فمن الواجب على المدقق قبل الخروج من مكتبه و البدء في عملية التدقيق داخل المؤسسة وضع خطة تترجم في شكل برنامج تدقيق ،ويتضمن هذا البرنامج الأهداف الواجب تحقيقها و الخطوات التي تتبع من أجل الوصول إلى تلك الأهداف ،وكذلك متابعة وتقييم التقدم الذي تم في الخطة ، ويمكن تلخيص العناصر التي تساعد في نجاح تخطيط عملية المدقق كمايلي : [2]

- الاتصال بالمدقق السابق قبل قبوله عملية التدقيق حينما يحدث تغيير في المدقق

---

[1]- احمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره ص 25 .

[2] – مسيف خالد ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص ، محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، ص 45.

- حصول المدقق على المستوى اللازم من المعلومات عن طبيعة نشاط المشروع
- دراسة السياسات المالية و الإجراءات المحاسبية تتيح للمدقق فهم الطرق الرقابية المستخدمة ،و السياسات المنتهجة و مدى تأثيرها على المنشاة
- تخطيط إستراتيجية التدقيق و توثيقها للحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة .
- الاستعانة بأحد الخبراء عندما يصادف المدقق بعض الأمور التي تخرج عن نطاق معرفته و التى تتطلب خبرة خاصة
- أعداد برنامج يساعد على توجيه ومتابعة عمل المساعدين لتحقيق الأهداف المرجوة من عمله .

2-2) الضبط الداخلي :

حسب مجمع المحاسبين الأمريكي ينص معيار الضبط الداخلي على أنه : يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية الحالي كأساس للاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك و التى ستقتصر عليها اجراءات التدقيق ، ويقوم المدقق بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية عن المؤسسة من خلال إتباع الخطوات التالية :

- دراسة نظام الرقابة الداخلية لكونه عملية روتينية إلزامية يقوم بها المدقق و الغرض منها أساسا الحصول على معلومات عن المنشأة و عن الإجراءات الرقابية الموضوعة عن طريق " اجراء مناقشات وحوارات مع الموظفين، الرجوع إلى اللوائح التي تحدد الخرائط التنظيمية ، الاعتماد على قائمة الاستبيان المكونة من عدة أسئلة ".
- اختبار تنفيذ نظام الرقابة الداخلية للتأكد بطريقة معقولة أن الإجراءات تستخدم فعلا كما هي موضوعة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الاعتماد عليه ، لكشف نقاط الضعف الفعلية التى تؤثر على طبيعة و توقيت مدى الفحص ، ويطلب من المدقق اتباع الخطوات التالية : "تحديد أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها ، تحديد الاجراءات الرقابية التى يجب أن تمنع أو تكشف تلك التجاوزات ".

2-3) : جمع أدلة الاثبات:

يحث هذا المعيار على أنه لا بد من المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص ، وعملية جمع الأدلة و القرائن تمثل جوهر

و حجر الأساس لعملية التدقيق و الحكم على صحة وجدية القوائم المالية المقدمة التي تمكنه من إبداء رأيه.

تنص معايير التدقيق على خصائص تتصف بها أدلة الإثبات هي الكفاية من حيث حجم العينة المتاحة لتدعيم و تأكيد الرأي دون إسراف في التكلفة و الصلاحية لتلك الأدلة حتى تكون ذات فعالية و موثوق فيها وملائمة للأهداف المسطرة سلفا .

أما أساليب جمع أدلة الإثبات فتتمثل في الطرق المتاحة للمدقق في كيفية الجمع و التقييم وغالبا ما تتمثل في الوسائل التالية :

- **الجرد المادي** : وهو المعاينة المادية للعناصر الملموسة "النقدية،المخزون، التثبيتات"
- **الملاحظات** : عن طريق توجيه الحواس و الذهن إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية رغبة في الكشف عن صفاتها وخصائصها بهدف التوصل إلى كسب معرفة جديدة.
- **الاستفسارات** :التي تطرح على شكل أسئلة على الموظفين بالمؤسسة
- **المصادقات** : المرسلة إلى الغير من أجل التأكد ما ورد بالنتائج التي اظهرتها الدفاتر .

3): معايير إعداد التقرير :

هي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي الذي يعتبر المنتج المادي لعملية التدقيقّ ، كونه يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين ، و تضم معايير اعداد التقرير أربعة معاير وهي[1] :

3-1): إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة التعرف على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعلى المدقق التحقق من ذلك للتأكد من صدق المركز المالي للمشروع ونتائج الأعمال .

[1]– حازم هاشم الآلوسي ، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ، الجزء الأول ، المراجعة نظريا ، دار الكتب الوطنية ،بنغازي ، ليبيا ، 2003 ، ص 288 .

3-2) : ثبات وانتظام تطبيق المبادئ المحاسبية:

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى ، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التى استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير ، و الهدف من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات ، كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة و انعكاساتها على القوائم المالية .

3-3): الإفصاح المناسب :

يتطلب هذا المعيار ضرورة الإفصاح المناسب بتقرير المدقق عن أية معلومات و غير مالية تعبر عن مدى صدق وعدالة العرض [1] ، ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة من طرف معيديها ، أو الإفصاح عن معلومات وعمليات لن تخضع للفحص .

3-4): إبداء الرأي :

يقتضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير رأي المدقق بالقوائم المالية كوحدة واحدة أو يمتنع كليا عن إبداء هذا الرأي ، وفي حالة الامتناع عن إبداء الرأي على المدقق توضيح أسباب امتناعه ، وبكل الأحوال تقرير المدقق يجب أن يتضمن خصائص الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها من جراء عملية التدقيق، كما يلزم على المدقق ان يكون تقرير المدقق كتابي .

[1]– بطرس ميالة ، العوامل المؤثرة على كفائة مراجع الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ، مجلة الاقتصاد و المجتمع ، ع 6، جامعة قسنطينة ، الجزائر ، 2010، ص 130.

المطلب الثالث : معايير التدقيق الجزائرية .

اجتهدت كل دولة بإصدار معايير التدقيق المحلية بما يلائم البيئة المحاسبية المتواجدة فيها ، و الجزائر كباقي دول العالم قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية بشكل تدريجي ابتداء من سنة 2016 ، من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المكلف من طرف وزارة المالية ، وتم إصدارها على شكل أربعة إصدارات .

1) الإصدار الأول:

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 002 المؤرخ في 04-02-2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية و مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية ، و تتمثل في[1]:

1-1) المعيار الجزائري للتدقيق 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة و المسؤولين حول أحكام مهمة التدقيق ، كما يخص مهام تدقيق الكشوف المالية مع وجود بعض خصائص التدقيق المتكررة أو تدقيق الكيانات الصغيرة ، تقديم نماذج رسائل المهمة المقترحة تعتبر أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة ، كما يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات .

1-2) المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية :

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لاجرءات التأكد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ، كما تشير أن هدف المدقق الذي يلجأ إلى التأكيد الخارجي ،هو تصور ووضع حيز التنفيذ للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية .

1-3) المعيار الجزائري للتدقيق 560 : أحداث تقع بعد إقفال الحسابات "الأحداث اللاحقة:

[1]- مقرر وزارة المالية رقم 002 المؤرخ في 04-02-2016 ، المجلس الوطني للمحاسبة ، 2016، ص 03.

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بعد إقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية ، يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ اعداد الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق اي بعد تاريخ التقرير الى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف المؤسسة .

1-4) المعيار الجزائري للتدقيق 580 : التصريحات الكتابية :

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في إطار مراجعة الكشوف المالية ، و يقصد بالتصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية المقدمة للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية وتعتبر عناصر مقنعة .

2) الإصدار الثاني :

بناءا على مقرر وزارة المالية رقم : 150 المؤرخ في : 11-10-2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع اشكال مهام التدقيق ، قانونية كانت او تعاقدية ، نلخصها فيمايلى[1] :

2-1)المعيار الجزائري للتدقيق 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ،و يخص التدفقات المتكررة كما يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق تتكيف مع المهمة المطلوبة ، و عرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية .

2-2) المعيار الجزائري للتدقيق 500 : العناصر المقنعة:

يعالج هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه .

2-3) المعيار الجزائري للتدقيق 510 : مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية ":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية التى تتضمن المبالغ الواردة في بداية فترة الكشوف المالية ، على أساسها يجب تقديم معلومات مثل ، الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة .

[1]- مقرر وزارة المالية رقم 155 المؤرخ في 11-10-2016 ، مجلس الوطني المحاسبة ، ص 03.

2-4) المعيار الجزائري للتدقيق 700 : تأسيس الرأى و تقرير التدقيق على الكشوف المالية :

يعالج هذا المعيار إلزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية ، شكل و مضمون تقرير المدقق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل ، حين خلص إلينا إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .

3) الإصدار الثالث:

بناءا على مقرر وزارة المالية رقم : 23 المؤرخ في : 15-03-2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق ، قانونية كانت او تعاقدية ، نلخصها فيمايلى[1] :

3-1) المعيار الجزائري للتدقيق 520 : الإجراءات التحليلية:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ، كما يسمح بالتعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر ، وهي تقنية رقابية تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى وغير مالية ، تقوم بمقارنتها مع معطيات سابقة أو تقديرية لكيان أو كيانات مشابهة وفق أساليب إحصائية .

3-2)المعيار الجزائري للتدقيق 570 : استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية بتطبيق فرضية استمرارية لاستغلال في نشاط الكيان مستقبلا ، باستثناء الحالات التى قد تكون الإدارة نية التصفية أو وفق النشاط أو إذ لم يتاح لها اي حل بديل واقعي آخر .

3-3) المعيار الجزائري للتدقيق 610 : استخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار شروط فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي ذات دلالة للقيام بمهمته ، كما لا يعالج الحالات التى يقدم فيها أعضاء التدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي لأداء عمله ، ويوضح العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي .

[1]- مقرر وزارة المالية ، رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 ، المجلس الوطني للمحاسبة ، 2017 ص 03 .

3-4) المعيار الجزائري للتدقيق 620 : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق ، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير ، كما يساعده في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة .

4) الإصدار الرابع :

بناءا على مقرر وزارة المالية رقم : 77 المؤرخ في : 24-09-2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق ، قانونية كانت او تعاقدية ، نلخصها فيمايلى[1] :

4-1) المعيار الجزائري للتدقيق 230 : وثائق التدقيق

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية ، ويقصد بمصطلح التوثيق ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار آدائه للتدقيق ، قد تكون على شكل ورق أو شريط أو الكتروني أو إي دعامة أخرى ، تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات القابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف .

4-2)المعيار الجزائري للتدقيق 501 :العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة –

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة ، فيما يخص جوانب محددة تمس وجود المخزونات و حالتها مع اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التى تلتزم الكيان ، و تقديم المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية .

4-3) المعيار الجزائري للتدقيق 530 : السبر التدقيق

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر "الاختيار " الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ما ، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعة تفصيلية و تقييم نتائج السبر كما يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة .

[1]- مقرر وزارة المالية رقم 77 المؤرخ في 24-09-2018 ، مجلس الوطني المحاسبة ، 2018، ص 03.

4-4) المعيار الجزائري للتدقيق 540 :تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية ، و تتضمن الواجبات المطلوبة التى تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة .

خلاصة الفصل :

لقد حقق الإصلاح المحاسبي في الجزائر مزايا كبيرة للممارسات المحاسبية الجزائرية ، فالإصلاح لم ينقل الممارسات المحاسبية من مرحلة المخطط إلى مرحلة النظام فقط ، بل نقلها من حالة الجمود إلى حالة نشطة ، كذلك الإصلاح نقل الممارسات المحاسبية الجزائرية من ممارسات معدة في الأساس للعمل وفق البيئة الوطنية إلى ممارسات يمكنها العمل وفق المعطيات الدولية وذلك من خلال تبني النموذج الدولي المتمثل في المعايير المحاسبية الدولية .

إن تبني الجزائر للمعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد ، الذي يتوافق إلى حد كبير معها ، من حيث الإطار المفاهيمي ، أو من حيث القياس والتقييم إضافة إلى طريقة إعداد و تقييم القوائم المالية ، يعتبر خطوة عملاقة للتكييف مع السياسات الاقتصادية و المالية الجديدة ، ويسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق و الموثوقية و القابلة للمقارنة .

الفصل الثاني: تعزيز مكانة محافظ المحاسبات في ظل إصلاح البيئة المحاسبية

تمهيد:

أدى إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر الى التكييف مع متطلبات الاقتصاد الوطني ، و مواكبة البيئة المحاسبية الدولية ، ومنه أصدر المشرع الجزائري قانون النظام المحاسبي المالي سنة 2007 ليطبق سنة 2010 ، لتفرغ بعدها لإصلاح مهنة المحاسبة التي توجت في نفس السنة بإصدار قانون يتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ، الذي أظهر عدة نصوص قانونية تضبط و تنظم مهنة المحاسبة من الناحية الهيكلية و الفنيةّ .

كما لمهنة التدقيق نصيب في هذه الإصلاحات الواسعة التي انحصرت مجملها في مهنة محافظ الحسابات و الذي بدوره يبدي رأيه الفني المحايد في مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة .

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصلاحات :

المبحث الاول : الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثاني : الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات

المبحث الأول :الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

أصدر المشرع الجزائري قانون المحاسب رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، كونه المرجع القانوني لتنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر ، و عليه يمكننا الاعتماد عليه في عرض النصوص القانونية المرتبطة بمهنة التدقيق الممارسة طرف محافظ الحسابات ، الذين يقومون بمهام مستمرة حول التحقق وتقديم شهادة حول حسابات الشركة لإبداء الرأي و إضفاء درجة الثقة عليها .

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات .

1) تعريف محافظ الحسابات :

تعددت المفاهيم التي تناولت تعريف محافظ الحسابات نبين منها :

- حسب القانون التجاري : عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 "المرسوم التشريعي رقم 39-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 " على أنه " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المدريين ، حسب الحالة ، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة وصحة ذلك ، و يتحقق اذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين[1].
- حسب ما جاء في المادة 22 من القانون 10-01 تنص على مالي " يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته ، مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها "[2].

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل يتمثل فيما يلي :

محافظ الحسابات هو كل شخص يتمتع بالاستقلالية و الحياد التام عن سلطة الإدارة في أداء مهمته و المتمثلة في مراقبة صحة سير و انتظام الحسابات الخاصة بالمؤسسة و تحت مسؤوليته الشخصية .

---

[1]- القانون التجاري ، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل ، الجزائر 1993 ، ص 184 .

[2]- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29-06-2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية ، العدد 42 الصادرة في 11-07-1010 ، الجزائر ، المادة 22 ، الفقرة 01 ، ص 7 .

2) شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يجب أن تتوفر فيه الشروط اللآتية[1] :

- أن يكون جزائري الجنسية .
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية ممارسة المهنة من معهد التعليم .المختص التابع لوزارة المالية أو شهادة معترف بمعادلتها .
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية .
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة .
- أن يكون معتمدا من وزير المالية في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- بعد الاعتماد وقبل القيام بأي عمل يجب على محافظ الحسابات ان يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه .

3) صفات محافظ الحسابات:

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتصف بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات و العلوم المرتبطة بعمله منها :

- يكون محافظا على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وان لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله .
- يكون عمليا ومواكبا لكل التطورات الحديثة في القوانين و التشريعات .
- يكون حر غير تابعا لأي جهة الا لضميره وان يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية .
- يتصف بالصبر بحيث طبيعة عمله الروتينية مما تؤدي الى الملل.
- يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه اذا كانت مرتبطة بعمله.

[1]– القانون رقم 10-01، العدد 42 مرجع سبق ذكره ، المادة 08 ، ص 06 .

المطلب الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات .

1) تعيين محافظ الحسابات :

جاء في المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري ومراكز البحث و التنمية و هيئات الضمان الاجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات الغير مستقلة ، ومن هنا فان تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية :

- يتم التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية ، يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 610 من الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 " المرسوم التشريعي رقم 93-08 " يعين القائمين بالإدارة الأوليين أو أعضاء مجلس المراقبة واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات و ذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية "الأسهم" ، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المدريين الأولين و محافظ الحسابات .

- يتم تعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة للمساهمين ، و ذلك لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني و ذلك حسب ما جاء في المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المعدل [1]

إضافة الى المادة 30 من قانون 91-08 التي تنص على أن " تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظ الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون .

- يتم تعيين محافظ الحسابات كذلك عن طريق المحكمة هذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 4 "واذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد او اكثر من مندوبي الحسابات المعينين ،يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بموجب من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الادارة او مجلس المدريين "

2) موانع وتنافي تعيين محافظ الحسابات:

[1]-TAHAR HADJ SADOK , Le commissaire aux compte . rôle diligence et responsabilités du commissaire aux compte , édition dahaab , 2007, Algérie , p 7.

وهو كما جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري ،عدم إمكانية تعين محافظ الحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية :

- الأقرباء و الأصهار من الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمون بالإدارة ، و أعضاء مجلس مراقبة الشركة .
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المدريين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو اذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركة .
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا ، إما القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدريين أو من مجلس المراقبة .
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المدريين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم .

توجد كذلك عدة أعمال تتنافي مع مهنة محافظ الحسابات وهو ما نص عليه القانون 10-01 المادة 65 نذكر منها[1]:

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة .
- لما يكون منتخب في كل عهدة برلمانية أو الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين .
- قبول ولو بصفة مؤقتة ، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها .
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها .
- شغل منصب مأجور في الشركة التي راقبها بعد اقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته .
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لطلب مهنة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته .

[1]- القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 65 ، ص 11 .

3) مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات :

3-1) مهام محافظ الحسابات:

يطلع محافظ الحسابات حسب القانون10-01 المتعلق بمهن خبير محاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بالمهام التالية[1] :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين والشركاء.
- يبدي رأيه في شكل تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة او مجلس المدريين أو المسير .
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات و الهيئات التابعة لها.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداومة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة أو الهيئة .

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المراجعة ومراقبة مدى مطابقتها المحاسبية للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير ، مع مراعات معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط التي تعهد بشأنه .

- يحتفظ محافظ الحسابات بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات من ابتداء أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة .

3-2) إنهاء مهام محافظ الحسابات:

هناك عدة أسباب تؤدي إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات نذكر منها[1] :

[1]- قادري عبد القادر ، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، المجلد 4، العدد03، ص 298.

- الأسباب العادية وهي إنهاء مهام محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات .

- الأسباب الفجائية أو الاستثنائية ، مثل الموت ، المرض ،عدم القدرة ، الاستقالة ، ...الخ حيث نصت المادة 46 من القانون 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات ان يستقل دون التخلص من التزاماته القانونية ، و يجب عليه أن يقيم إشعارا مسبقا مدته 3 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة ، و لا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية .

- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته .

- في حالة اندماج الشركة فان مهام محافظ الحسابات تنتهي في الشركة التي تم إدماجها .

4) حقوق وواجبات محافظ الحسابات :

4-1) حقوق محافظ الحسابات:

يتمتع محافظ الحسابات وفق القانون الجزائري بعدة حقوق تتمثل أهمها فيما يلي [2]:

- حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية ، و الميزانيات و المراسلات ، و المحاضر ، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة وهذا ما نصت عليه المادة 35 من قانون 91-08 " .

- حق التقصي عن البيانات و الإيضاحات، يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان والتابعين للشركة او الهيئة ، كل التوضيحات و المعلومات وان يقوم بتفتيش كل ما يراه لازم.

- حق استدعاء الجمعية وهذا ما نصت عليه المادة 644 من القانون التجاري

- حق الحصول على صور الإخطارات و البيانات المرسلة إلى المساهمين ، لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات و البيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة.

---

[1]-Pratique du commissariat aux comptes , pierre fluillet ,édition ,sirey, paris 1978,p 67.

[2]- حازم هاشم الآلوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 140-142.

- يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة و هذا ما نصت عليه المادة 40 من قانون 91-40 " يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج و موازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر بعد انعقاده .

4-2) واجبات محافظ الحسابات:

حددت لمحافظ الحسابات عدة واجبات تنحصر في المهام المسندة إليه نذكر منها :

- السر المهني بما أن طبيعة مهمة محافظ الحسابات تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة وسرية ، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات و بين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني ، وهذا ما أكدته المادة 18 من القانون رقم 91-08 ، إلا أن المادة 715 مكرر 3 من القانون التجاري يعرض مندوبي الحسابات على الجمعية العامة المخالفات التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم .

- عدم التدخل في التسيير ،لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص الى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية ،" حيث جاء في القانون 91-08 المادة 28 " محافظ الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة او الهيئة و مراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، باستثناء كل تدخل في التسيير.

- الإشراف الشخصي أي لا يمكن لمحافظ الحسابات انتداب مهمته كليا الى اي شخص آخر بل يجب عليه أن يدير مهمته تحت مسؤوليته .

- الالتزام بالمعاينة الكافية ، ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات و المناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات و الفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة .

المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات.

1) أتعاب محافظ الحسابات :

- تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية عهدته من طرف الجمعية العامة ولا يمكن أن يأخذ علاوات مهما يكن [1].

و لتحديد أتعاب محافظ الحسابات يتوجب مراعاة عدة عناصر ذات العلاقة بالعمل المقدم تتمثل في مايلي:

- عدم ترك تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عملها أو عمله للتدقيق ، ذلك لتجنب تأثيره على المدقق أو مساومته بشأن الأتعاب و عملية التدقيق مما يفقد محافظ الحسابات حياده و استقلاليته .
- تناسب الأتعاب مع ما يبذل من جهد في عمله اي الزمن المستغرق في عملية التدقيق .
- عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي يصل إليها المدقق مع قدرة العميل على الدفع حسب أهمية التقرير.
- طبيعة ونوع الخدمة المطلوبة مع مستوى التأهيل العلمي و الخبرة المهنية
- حجم المشروع وتعدد عملياته و فروعه و اقسامه مع تحديد مدى مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه المهنة .
- الوقت اللازم لإنجاز العمل المطلوب منه و الفترة المعنية كنهاية السنة أو خلال السنة .
- المصاريف المباشرة بعملية التدقيق مثل رواتب المساعدين، مصاريف النقل، اللوازم المكتبية .
- قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المدقق له .

2) مسؤوليات محافظ الحسابات:

تتبع مسؤولية محافظ الحسابات من خلال تصرفاته ومدى التزاماته بالسلوك المهني واحترامه لمعايير التدقيق ، مما قد يتم مسائلته من عدة أطراف حسب طبيعة وحجم الضرر المسبب للغير وهي :

2-1) المسؤولية التأديبية :

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية لمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة

[1] –TAHAR HADJ SADOK , REFERENCE PRECEDENTE , P 151.

وظائفهم ، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في[1]: الإنذار،التوبيخ ، التوقيف المؤقت لمدة 6 شهر ، الشطب من الجدول .

يقدم الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية .

2-2) المسؤولية الجزائية:

المادة (52) من القانون تنص على أنه "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون و محافظو الحسابات و المحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الاجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني "

ومن هنا يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية .

مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التى نص عليها القانون التجاري .

- القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية المادة 29 من القانون التجاري :
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدية عن حالة الشركة
- عدم الكشف عن وقائع إجرامية إلى وكيل الجمهورية .
- إفشاء السر المهني .
- عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية .

مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية ، لتقديم معلومات خاطئة ، التستر على أفعال المسيرين ، النصب و الاحتيال .

2-3) المسؤولية المدنية :

تنتج المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عند إلحاق الضرر بالعميل أو أطراف أخرى لها علاقة بعملية التدقيق ، و يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا بتعويض الضرر للجهة المتضررة نتيجة الإهمال أو

[1]- القانون 10-01 مرجع سبق ذكره ، المادة 63 ص 11.

التقصير أو إخفائه في القيام بواجباته ، المحددة له وفقا للقانون أو العقد المبرم بينه وبين العميل ، و قد يسقط تعويض حق الضرر لمدة زمنية معينة على عكس الجريمة إلى لا تسقط دعوى الحق العام .

المبحث الثاني :الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات.

الدليل العملي للتدقيق في كل ميدان يقدم للمدقق تحقيق الفحوصات و الرقابة للحصول على إبداء رأيه في تقرير التدقيق ، كما يساعده في سرعة التنفيذ لكل مراحل التدقيق لان عملية التدقيق منهجية ومنظمة بشكل تصاعدي لتحليل وفحص المعلومات بفعالية .

المطلب الأول :الخطوات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في عملية التدقيق.

1) مرحلة التحضير :

تعتبر هذه المرحلة أول خطوة في مهنة التدقيق ، وتطلب من المدقق قدرة كافية على القراءة ، و الانتباه و الكفاءة اللازمة ،فهي تمنح القدرة على الفهم و التعلم ، كما تطلب معرفة جيدة بالمؤسسة ، اذ انه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال تلك الفترة ، في هذه المرحلة يقوم المدقق ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول إليها ، وتشمل هذه المرحلة مايلي :

1-1) الأمر بالمهمة : تبدأ مهمة التدقيق بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة " الإدارة العليا، لجنة التدقيق " حيث أن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأفراد التى لها علاقة بمهمة التدقيق .

1-2)مرحلة الاندماج : تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للتدقيق من مصادره المختلفة و الحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط ، ويمكن تلخيص هذه المصادر فيمايلي :

- تقارير ملفات التدقيق السابقة .
- الاجتماع مع الإدارة.
- السياسات ، الخطط ، الاجراءات ، التعليمات الاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.
- الهيكل التنظيمي و الوصف التنظيمي .
- الموازنة التقديرية و المعلومات المالية عن النشاط.
- نتائج التدقيق الخارجي عن التدقيق .

ومن خلال هذا كله يمكن محافظ الحسابات من امتلاك رؤية شاملة وواضحة تمكنه من تحديد موضع المخاطر ، و إعطاء مصداقية للمهمة .

1-3) تحديد الأخطار و تقييمها :

من خلال هذه النقطة يتم تكييف بقية مراحل عملية التدقيق ، بحيث يسمح للمدقق صياغة برنامجه و تطويره بناء على التهديدات وما تم وضعه لمواجهتها ، وخطر التدقيق كما عرفه معهد المحاسبين الأمريكيين، هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في الأرصدة او نوع معين من العمليات.

1-4) تحديد الأهداف: يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة ، وهي عبارة عن وثيقة مشكلة من عدة صفحات والتي لها نفس المضمون و الخصائص في كل الحالات ، بعد أخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة ، يقوم ، المدقق بتحرير تقرير توجيه و الذي يوضح محاور البحث ، حدود و مجالات تدخل المدققين بالإضافة إلى الأهداف الواجب على فريق التدقيق تحقيقها ،ويحتوي هذا التقرير على المعلومات المتأتية من تحليل الأخطار وجدول نقاط القوة و الضعف ويهدف إلى تحديد الجوانب العلمية لتدخل المدققين ، يساعد المدقق على البحث.

2) مرحلة تنفيذ المهمة:

تعتبر مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أطول و أهم مرحلة في سيرورة التدقيق الداخلي، لأهميتها في كتابة تقرير تدقيق المنتج النهائي للمهمة، ولهذا يجب أن تحظى بالعناية اللازمة من كل الأطراف ذات العلاقة بالمهمة. و خلال هذه المرحلة يتحول فريق المهمة من العمل المكتبي النظري إلى العمل الميداني، حيث ينتقل

إلى الوحدات محل التدقيق مبتدئا بالاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي الوحدة أو النشاط. يتناول شرح التقرير التوجيهي المصادق من قبل المكلف بالمهمة ويتم التركيز على توضيح ومناقشة كيفية تنفيذ المهمة وأساليب التدقيق المستعملة، أسلوب التنسيق والاتصال، المعلومات المطلوبة، و الوسائل المادية والظروف الواجب توفيرها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق، حيث تسمح نتائج الاجتماع الافتتاحي لفريق التدقيق بإعداد برنامج التدقيق بالتفصيل و يقوم بتطبيقه لتحقيق أهداف المهمة المسطرة .

2-1) إعداد برنامج التدقيق: يتم إعداده من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف رئيس المهمة ، و يتم إرساله إلى مسؤول التدقيق للاطلاع عليه طبقا للمعيار رقم 2240 ، وتقع على رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف التدقيق ، و يتضمن هذا المخطط النقاط التالية :

- وثيقة تعاقدية .
- مخطط عمل .

- دليل مرشد.
- نقطة انطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية .
- متابعة للمهمة .

2-2) العمل الميداني :وهي عبارة عن عمل محافظ الحسابات في الميدان وتكون من خلال :

- الملاحظات التي يلاحظها محافظ الحسابات اثناء وصوله إلى ميدان العمل وتوجد ملاحظات فورية و اخرى محددة تكون من خلال تحديد موطن الخطر وتكون اخذ هذه الملاحظات بطريقة عقلانية .
- ورقة كشف وتحليل المشكلات وهي عبارة عن وثيقة عمل موحدة ، يقوم المدقق بتوثيق كل خلل ، أي توثيق كل المعلومات و المستندات التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق ، ويجب ان تشكل اساس او قاعدة حقيقية منطقية لتكوين قناعة او راي التدقيق وكذلك الخلاصة او النتائج وتقديم التوصيات و الاقتراحات.[1]

3) مرحلة إعداد التقرير: يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق ، و التي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه لدلالة و القرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة و سلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال ، ويجب أن يتضمن التقرير مايلي[2] :

- تقييم ملائمة وفعالية الرقابة والتدقيق المتبع بالمقارنة مع مستوى المخاطر.
- تفاصيل الكشف و الفحص الميداني بالمقارنة مع البرنامج الموضوع لتنفيذ المهمة و بيان أي متغيرات عن خطة العمل الرقابي السابقة للدائرة .
- لفت الانتباه إلى أي توصيات أو اقتراحات لتصحيح المخالفات أو لتحسين الأداء .
- كما يجب عليهم القيام بالآتي :
- إعداد مسودة التقرير وتقديمها إلى مدير دائرة التدقيق على ان يحتوى على البيانات التالية :
  - ملخص ما تم إيجاده خلال مهمة التدقيق .

[1] – د، داود يوسف صبح ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، الطبعة الثانية مزيدة ومنقحة ، 2010 ، دار المنشورات الحقوقية ،اتحاد المصارف العربية للنشر ، بيروت، ص 255 .

[2]– د. داوود يوسف صبح ، دليل التدقيق الدخلي، مرجع سبق ذكره ، ص 259 .

- الملاحظات و التوصيات حول المؤسسة موضوع التدقيق و ردود الإدارة عليها .
- الحلول المقترحة و القابلة للتنفيذ .
- حفظ كافة المستندات و الوثائق و البيانات في ملف التدقيق بالإضافة إلى مسودة التقرير و الاقتراحات التي تضمنتها .
- مراجعة مسودة التقرير ومناقشتها مع المدققين إذا لزم الأمر للوقوف عل كل التفاصيل .
- إدخال أي تعديلات يراها المدير مناسبة و إعداد النسخة النهائية للتقرير .
- الاجتماع بمسؤول المؤسسة التي تم تدقيقها ومناقشة تقرير التدقيق وإعداد ملخص بالتوصيات و التوجيهات التي نتج عنها الاجتماع للتنفيذ و المتابعة .
- تقديم نسخة عن التقرير الى الإدارة المعنية و الحصول على ردها ثم الى الإدارة العليا و الحصول على رأي الإدارة في التوصيات المطروحة الاتخاذ الخطوات التصحيحية للمخالفات التي تم إيجادها ، و الحصول على خطة العمل التصحيحية من الإدارة .
- مناقشة الخطة التصحيحية مع مدير الدائرة و الاتفاق على تاريخ معين للتطبيق .
- إعداد تقرير دوري بالتعديلات أو التصحيحات التي تمت حسب الخطة الموضوعة وإبلاغ الإدارة العليا بالإنجازات.
- تحديث ملف التدقيق وملف الدقيق الدائم بكافة التصحيحات التي تتم تدريجيا تطبيقا للخطة الموضوعة لهذا الغرض .

الفصول الرئيسية لشكل تقرير التدقيق تتمثل في النقاط الأربعة التالية[1]:

- **الورقة الخارجية و رسالة الإحالة:** عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق برسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحتوي على:

- عنوان المهمة و تاريخ إرسال التقرير، كما يتم التذكير بالمهمة.
- أسماء المدققين المساهمين في العمل و رؤساء المهمة.
- أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق.

[1]– د، داوود يوسف صبح ، دليل التدقيق الداخلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 232 .

- **المقدمة و الملخص:** يبدأ هذا الجزء بفهرس مفصل للتقرير، و الذي يكون ضروري بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة،عادة ما تكون المقدمة مختصرة و تتضمن التذكير بمجال التدخل و أهداف المهمة، فالقارئ ليس له علم بمحتوى أمر المهمة وتقرير التوجيه، فهي تمثل وصف مختصر للوحدة أو العملية المدققة ، أما الملخص يسمح للمسؤولين بفهم مجمل التقرير، حيث يتميز بالاختصار و الوضوح.
- **التقرير التفصيلي:** هو الوثيقة التفصيلة والكاملة، الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة، ويشمل الملاحظات ، التوصيات، بحيث يحترم التسلسل المعروض في الفهرس.

- **الخلاصة، خطة العمل و الملاحق:** الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ما تم عرضه، و لكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهر ت الحاجة لها من خلال هذه المهمة، أو التذكير بتاريخ المهمة القادمة.

المطلب الثاني : الدليل العملي الذي يعتمد عليه محافظ الحسابات .

بعد صدور معايير التدقيق الجزائرية كلف المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة الجودة التابعة لها ، بأن تقوم بإصدار نماذج لملفات العمل المتعلقة بمحافظي الحسابات ، لتكن مرجع مستندي لأداء مهامهم عبر عدة محاور أساسية في شكل بطاقات فنية تحدد طبيعة كل مهمة بناءا على قواعد معايير التدقيق الجزائرية ، النظام المحاسبي، القانون التجاري .

1) الملف الدائم "عموميات ":

يمثل هذ الملف الدائم عموميات حول الشركة الخاضعة للتدقيق و قد يختلف حسب خصوصية الشركة المراقبة و التنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات و غالبا ما يحتوى على[1] :

- **عموميات** :تتعلق بمختلف المعلومات التي تعرف بالشركة المراقبة وتنظيمها الهيكلي ، وتطورها التاريخي ، كما تتضمن معلومات حول النشاط الممارس و دورات التسيير المعتمدة كما يمكن معرفة مكانة الشركة في السوق و السياسة التسويقية المتبعة مع الزبائن .
- **الناحية القانونية** : الاطلاع على كل من السجل التجاري ، هيكل رأس المال التأسيسي ،حصص المساهمين ' أعضاء مجلس الإدارة و المدير ومجلس المراقبة التعرف على محاضر جلسات الجمعيات العامة و التعاقدات القانونية و الأسهم و السندات للإدماج.
- **الناحية الجبائية** : يتطلب فحص الوضعية و التصريحات الجبائية مع الاطلاع على المنازعات الجبائية الأخيرة ، و التسوية الجبائية في إطار التحقيق في المحاسبة .
- **الناحية الاجتماعية** : فحص التصريحات الشبه جبائية ذات الخاصية الاجتماعية كالضمان الاجتماعي ، و الصناديق الخاصة مع الاطلاع المنازعات و التسويات الاجتماعية .
- **العقود:** الاطلاع على مختلف العقود ذات الأهمية مثل الإيجار ، التأمينات ، الرخص و العلامات التجارية كما يتم فحص عقود القروض و الإيجار التمويلي و الإعانات .
- **المحاسبة** : بناء على النصوص القانونية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي يجب التأكد من احترام المبادئ المحاسبية وقواعد العرض و التقييم ، فحص الدليل المحاسبي المستخدم و الإجراءات المحاسبية المتبعة ، توزيع المهام و الاطلاع على البرامج المحاسبية و المالية .

[1]-COMMISSION CONTROL QUALITE , DOSSIER TYPE DE TRAVAIL DU 2019, ALGER, CNC, COMMISSARIAT AUX COMPTE , P5 .

- **تقارير المراقبات** :فحص تقرير التدقيق التعاقدي ، التقرير العام أو التقارير الأخرى لمحافظ الحسابات ، تقرير على الرقابة الداخلية و تقرير التدقيق الداخلي المنجز من طرف الشركة .

2) **الملفات الدائمة " التنظيم " :**

يتعلق هذا الملف الدائم من ناحية التنظيم بخصوصيات معينة على مستوى إجراءات التدقيق وتتمثل في مايلي :

- التعرف على نظام الرقابة الداخلية و البيئة المحيطة بها مع الاطلاع على دليل الإجراءات و المستخدمين المكلفين ، كما يتم التعرف على البيئة المعلوماتية .
- تخطيط وتنظيم المهنة لمختلف الوظائف الممارسة كالمبيعات و الزبائن ، المشتريات و الموردين ، الإنتاج و التخزين ، الخزينة ، التثبيتات العينية و المالية ، توظيف المستخدمين و المكافئات ، رؤوس الأموال الخاصة ، القروض و الديون المالية و غيرها .
- على المدقق أن يفحص كل الوظائف السابقة على شكل دورات من حيث الوجود الفعلي ، الشمولية ، الدقة ، التقييم ، التصنيف و العرض ، استقلالية الدورات .

3) **الملف السنوي للمراجعة:**

يتعلق هذا الملف بفحص نقاط القوة للإجراءات المتبعة ومعرفة مدى تأثيرها على تغطية المخاطر المحتملة ،ويتأكد من المراقبة الفعالة للفترة الخاضعة للفحص لاستخدام تقييم الرقابة الداخلية من حيث[1] :

- القوائم المالية و النهائية .
- التلخيص العام لمختلف الحسابات مثل المشتريات و الموردين ، المبيعات و الزبائن، تغيرات المخزون ، الخزينة ، التثبيتات المعنوية ، العينية و المالية ، المستخدمين ، القروض و الديون المالية، رؤوس الأموال.

4) **محافظ الحسابات:** على محافظ الحسابات ان يقدم مختلف المراسلات و الاستفسارات المحررة من طرفه و الممثلة غالبا فيما يلي[2] :

- تقديم استفسارات للعهدة الجديدة ، اتصال كتابي مع محافظ الحسابات السابق ، رسالة قبول العهدة.
- رسالة المهمة ، التبليغ بالعهدة ، التصريح بالاستقلالية ، استفسارات عن المتهربين ،

[1]-COMMISSION CONTROL QUALITE , REFERENCE PRCEDENTE ,2019, P 24 .
[2]-COMMISSION CONTROL QUALITE ,PREFERENCEP PRECEDENTE, 2019, P 46

- تقديم خطة عمل المهمة وتقرير التعريف بالشركة .
- استفسارات نسبة القبول ، المؤشرات المفتاحية ، مراقبة الملحق ، تصريح للمديرية
- استفسارات المهمة واستفسارات التحضير للتقرير النهائي ، وتحيين الملف الدائم .

المطلب الثالث : الفحوصات المشتركة في عملية التدقيق.

بعد فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب كل قسم بهدف تحديد حجم العينات الخاضعة للفحص ، يقوم المدقق بعدة فحوصات أساسية نستخلصها فيما يلي :

- الفحص المستندي لمختلف وثائق الثبات و المستندات و الدفاتر للتأكد من صحة ملكية الأصل .
- التأكد من صحة الحسابات المسجلة في الدفاتر و السجلات من حيث المجاميع و الأرصدة و الترحيل .
- الفحص الكتابي للتأكد من التسجيل السليم في مختلف الوثائق و المستندات من طرف الموظفين ، إي التأكد من فعالية الرقابة التلقائية "الذاتية" .
- الفحص الفني المتمثل في الجرد المادي" المعاينة المادية" لعناصر الأصول الأكثر عرضة للمخاطر من الوجود الفعلي للموجودات.
- الفحص المحاسبي للتأكد من سلامة المعالجة و التسوية المحاسبية وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها .

المبحث الثالث : تقرير محافظ الحسابات

لقد نص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على ضرورة إعداد محافظ الحسابات لتقرير يبن فيه رأيه المحايد المستقل في القوائم المالية ككل .

المطلب الأول :معايير تقارير محافظ الحسابات

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26-05-2011 معايير التقارير التى تعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه ، وورد محتواها في ملحق القرار المؤرخ في 26-03-2013 ، حيث عين على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية ، كما ينجز 13 تقريرا على الأكثر ، وهي كمايلي[1] :

1) معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية .

يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات الفردية ، حيث يبين في جزئه الأول أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية ، ويجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية ، وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة المبررة ، اما الجزء الثاني من هذا التقرير يتضمن الخلاصة الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة وكذا المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية [2].

2) معايير التقارير حول الاتفاقيات المنظمة .

يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها لإعلام أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، طبقا لأحكام المادة 672 من القانون التجاري ، و يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها و التى اكتشفها أثناء أداء مهامه ، واذ لم يتم إخباره بأية اتفاقية فانه يعد تقريرا خاصا يشير فيه الى هذه الوضعية .

1- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 ، تحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات ، صادرة بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30-04-2014

[2] - سفا حلو رشيد و كتوش عاشور ، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة الاقتصاد الجديد ، مجلد 1، 2017 ، العدد16 ، ص 85

3) معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة او عشرة تعويضات .

يتم اعداد كشف تفصيلي عن التعويضات المدفوعة لخمسة او عشرة أشخاص الأعلى أجرا والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف المسير للمؤسسة .

4)معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

يقوم محافظ الحسابات بفحص جميع الامتيازات الخاصة والمعتبر و الممنوحة لمستخدمين المؤسسة وهذا في إطار تنفيذ مهمته ، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرق جهاز المسير للمؤسسة [1].

5)معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة .

طبقا للمادة 678 المادة 6 من القانون التجاري يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة في شكل جدول على مدى خمسة سنوات الأخيرة يعرض فيه مايلى[2] :

النتيجة قبل الضريبة وبعدها ، الضريبة على الأرباح ، عدد الأسهم أو الحصص الممنوحة لرأس المال ، مساهمة العمال في النتيجة ، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة .

6)معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية .

يطلع محافظ الحسابات فى إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة ، ويقوم بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة.

7)معيار التقرير حول استمرارية المؤسسة .

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتى تشكل مؤشرات تؤدي إلى إمكانية استمرارية الاستغلال ، وعند تحديد الوقائع التى يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فانه يقوم بدراسة خطط عمل لمواجهة المشكلة ، من طرف مسيرى المؤسسة[1].

---

[1] – بن يحي علي ، تطور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل الحوكمة ، دراسة حالة ، الجزائر ، 2008–2010 ، مجلة المقريزي لدراسات الاقتصادية و المالية ، مجلة 03، العدد 1، هيئة التحرير ، ص 06

[2] - محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة 2 ، الجزائر ، 2005 ، ص 77

8)معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان .

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التى يحب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة ، وذلك وفقا للمادة 619 من القانون التجاري .

9)معيار التقرير المتعلق برفع رأس المال .

وفقا لهذا المعيار فانه يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على مايلى : مبلغ رفع رأس المال المقترح ، أسباب رفع رأس المال وهذا ما نصت عليه المواد 697، 698،699،700 من القانون التجارى .

10) معيار التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال .

على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المال وشروطه ويتأكد من ممايلى :

ان عملية التخفيض لا تخفض أقل من الحد القانوني ، احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ، احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلق ب خفض رأس المال لاسيما المواد 712،713 من القانون التجاري .

11) معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة .

يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والمتعلقة بإصدار قيم منقولة أخرى، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاظل في الاكتتاب ، قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة .

12) معيار تقرير توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم .

يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها ، ويحرر تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم .

13) معيار المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يتعلق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الأسهم إلى شركة من شكل آخر ، ويجب ان يكون هذا في تقرير محافظ الحسابات .

14) معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات التابعة .

[1] – بن يحي علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 8

يتعلق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذى رقم 06-156 المؤرخ في 26 05-2008 ،

المطلب الثاني : أنواع التقارير

تختلف التقارير من النواحي التالية[1] :

1)من حيث درجة الإلزام في إعدادها .

وتنقسم الى :

- **التقارير الخاصة** :وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة ، ولم ينص القانون على إعدادها.

- **التقارير العامة** : وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركات ، والذي ألزم الشركات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي ، وغالبا ما يطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية .

وثمة فارق بين التقرير الخاص و العام وهو أن التقرير العام يتوجب قانونا نشره في الصحف اليومية لاطلاع ذوي العلاقة عليه ، بينما ليس لتقرير الخاص ما يوجب نشره .

2)التقارير من حيث محتوياتها من المعلومات .

وهناك نوعان وهما :

- **التقرير القصير** : وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم الدول المتقدمة محاسبيا ، و يتكون من فقرتين هما :

فقرة النطاق ، ويبين فيها مدى عملية التدقيق وشمولها وأغراضها ، وفقرة الرأي وفيها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية ، و يستخدم لأغراض المراجعة الخارجية لتوصيل المعلومات للطرف الثالث .

- **التقرير المطول** : يكون فيه شرح لأمور لا يرد ذكرها في التقرير القصير ، ويعد المدقق هذا النوع من التقرير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لاتهم سوى الإدارة ، و لا تؤثر على القوائم المالية .

---

[1]- د ، خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، 2007، عمان ، ص 94

3)التقارير من حيث إبداء الرأي.

يوجد عدة انواع من تقارير ابداء الرأي وهما [1]:

- **الرأي المطلق** : ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد محافظ الحسابات أي ملاحظات او اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية ، وان المدقق كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها ، وان تلك المبادئ طبقت كما في السنة السابقة .

- **الرأي المتحفظ** :ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات ، وهنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية ، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الامتناع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع ، وتقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام :

تحفظات التي تهدف إلى مسؤولية المدقق، وتحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة ، و تحفظات التى تشير الى مخالفات لقانون الشركات او النظام الداخلي للشركة .

- **الرأي المضاد او المعاكس** : ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد محافظ الحسابات أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمشروع ، وتقع على محافظ الحسابات مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي .

- **الممتنع عن الرأي**: ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل محافظ الحسابات على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية .

المطلب الثالث : نماذج من تقاريرمحافظ الحسابات من حيث إبداء الرأي

1)تقرير محافظ الحسابات النموذجي غير متحفظ .

يبين النموذج التالي تقرير مدقق الحسابات الغير متحفظ و الذي يتم إصداره عندما يستنتج المدقق بأن البيانات المالية تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية أو تعطي صورة صادقة وعادلة للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية وفقا لإطار تقديم البيانات المالية المعتمد[2].

[1] – د ، خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 95

[2] – د خالد امين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 99

الشكل رقم 01: يبن نموذج تقرير غير متحفظ

تقرير محافظ الحسابات

الى(الجهة المناسبة)

الفقرة التمهيدية

لقد دققنا الميزانية المرافقة لشركة ب في 31-12- ن وبياني الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة ، إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي على هذه البيانات المالية استنادا الى تدقيقنا .

فقرة النطاق

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير المتعارف عليها ، تطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ التدقيق للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري ، إن التدقيق يشمل فحصا على أساس اختباري ، للأدلة المؤيدة للمبالغ و الافصاحات الواردة في البيانات المالية ، كما يشتمل التدقيق على تقييم الأصول المحاسبية المستخدمة وللتقديرات الهامة التى قامت بها الادارة ، وتقيم للعرض العام للبيانات المالية ، وفي اعتقادنا إن تدقيقنا يوفر أساسا معقولا نستند إليه في إبداء الرأي .

فقرة الرأي

برأينا أن البيانات المالية المشار إليها تمثل بعدالة ، من كافة النواحي الجوهرية ، المركز المالي للشركة ب في 31-12-ن ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

محافظ الحسابات

التاريخ:

العنوان :

المصدر : خالد امين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 99

2)تقرير يحتوي على تحفظ حول نطاق التدقيق ومخالفة معايير المحاسبة المتعارف عليها

الشكل رقم 02: يبن نموذج تحفظ محافظ الحسابات

تقرير محافظ الحسابات

الى(الجهة المناسبة)

الفقرة التمهيدية

لقد دققنا الميزانية المرافقة لشركة ب في 31-12- ن وبياني الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة ، إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي على هذه البيانات المالية استنادا الى تدقيقنا .

فقرة النطاق

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية فقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق .

فقرات إيضاحية :

لم نتمكن من الحصول على بيانات مالية مدققة تؤيد استثمار الشركة في شركة زميلة أجنبية مظهرة بمبلغ ... كما في 31-12-ن أو للحقوق في الأرباح تلك الشركة و التى وردت ضمن صافي ربح السنة المنتهية بذلك التاريخ ..... كما هو مبين في إيضاح (...) حول البيانات المالية ، كما أننا لم نتمكن من التحقق من قيمة هذا الاستثمار في الشركة الزميلة الأجنبية او من الحقوق في الأرباح باستخدام إجراءات تدقيق أخرى .

استبعدت الشركة من الممتلكات والالتزامات الواردة في الميزانية العمومية المرفقة لسنة بعض التزامات عقود إيجار أبرمتها الشركة خلال السنة و التي برأينا يجب أن تتم رسملتها وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة المتعارف عليها ، و فيما لو تمت رسملة التزامات عقود الاجار هذه لزادت قيمة الممتلكات بمبلغ .... و الالتزامات بمبلغ ...و الارباح المدورة بمبلغ ...كما في السنة ولزاد (نقص) صافي الربح بمبلغ ... للسنة المنتهية في ذلك التاريخ

فقرة الرأي

باستثناء تأثير تلك التعديلات ، إن وجدت ، و التى كانت ستعتبر ضرورية فيما لو تمكنا من فحص أدلة حول الاستثمار في الشركة الزميلة الأجنبية و أرباحها ، و باستثناء تأثير عدم رسملة بعض التزامات عقود الاجار هو مبين في الفقرة السابقة ، برأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية ، المركز المالي لشركة ب كما في السنة ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . محافظ الحسابات

المصدر : خالد امين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 100

3) تقرير يحتوي على حجب الرأي

الشكل رقم 03: يبن نموذج حجب رأي بسبب وجود تحديد جوهري لنطاق التدقيق

تقرير محافظ الحسابات

إلى(الجهة المناسبة)

الفقرة التمهيدية

لقد تم تعييننا لتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للشركة ب كما في 31-12-ن وبياني الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة (يتم حذف الجملة الأخيرة المتعلقة بدور مدقق الحسابات).

فقرة النطاق

تحذف بالكامل .

فقرات إيضاحية :

لم تقم الشركة بجرد المخزون في سنة ن و الظاهر في البيانات المالية المرفقة بمبلغ ... كما في 31-12-ن كذلك فانه لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات و الممتلكات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في 31-12-ن هذا و إن طبيعة سجلات الشركة لا تمكن من تطبيق إجراءات تدقيق أخرى على المخزون أو الآلات و الممتلكات .

فقرة حجب الرأي

حيث أن الشركة لم تقم بجرد المخزون و حيث اننا لم نتمكن من تطبيق اجراءات تدقيق بديلة للتحقق من كميات المخزون و تكلفة الآلات و الممتلكات فان نطاق عملنا لم يكن كافيا لابداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا لا نبدي الرأي حول عدالة البيانات المالية المرفقة .

محافظ الحسابات

التاريخ:

العنوان :

المصدر : المصدر : خالد امين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 101

عندما يكون نطاق التدقيق الذي قام به مدقق الحسابات غير كافي لإبداء رأيه حول عدالة البيانات المالية ، إن من أهم أسباب حجب الرأي هي [1]:

- وجود تحديد جوهري لنطاق التدقيق لا يمكن المدقق من تكوين رأي حول عدالة البيانات المالية .
- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ بند معين أو نتيجة أمر قد يكون من الجسامة و الأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة البيانات المالية
- عدم استقلالية مدقق الحسابات .

4) تقرير يحتوي على الرأي المعارض

عندما يستنتج مدقق الحسابات بناء على أعمال التدقيق التى قام بها بأن البيانات المالية لا تظهر بصورة عادلة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي ، الخ فانه يقوم عادة بإصدار رأي معارض و يقوم مدقق الحسابات بإصدار مثل هذا الرأي عندما يكون تأثير الاختلاف ماديا و شاملا على البيانات المالية لدرجة أن يقرر المدقق أن إصدار رأي متحفظ فقط لن يكون كافيا للكشف عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للبيانات المالية ، في مثل هذه الحالات ليس من المناسب حجب الرأي نظرا لأن المدقق قد حصل على معلومات كافية لتكوين رأي بأن البيانات المالية لا تظهر بصورة عادلة .

[1] - – خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 101

الشكل رقم 04: يبن نموذج تقرير يبن الاختلاف مع الإدارة حول كفاية الافصاحات في البيانات المالية

تقرير محافظ الحسابات

الى(الجهة المناسبة)

الفقرة التمهيدية

لقد دققنا الميزانية المرافقة لشركة ب في 31-12- ن وبياني الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة ، إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي على هذه البيانات المالية استنادا إلى تدقيقنا .

فقرة النطاق

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير المتعارف عليها ، تطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ التدقيق للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري ، إن التدقيق يشمل فحصا على أساس اختباري ، للأدلة المؤيدة للمبالغ و الافصاحات الواردة في البيانات المالية ، كما يشتمل التدقيق على تقييم الأصول المحاسبية المستخدمة وللتقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة ، وتقيم للعرض العام للبيانات المالية ، وفي اعتقادنا ان تدقيقنا يوفر أساسا معقولا نستند إليه في إبداء الرأي .

فقرة اضاحية

قامت الشركة في 15 -01 – ن بإصدار سندات بمبلغ ... بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع الشركة ، هذا وتحتوي اتفاقية إصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 31-12-ن وبرأينا أنه يجب الافصاح عن هذه المعلومات وفقا لمعاير المحاسبة المتعارف عليها .

فقرة الرأي(تقرير متحفظ)

باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا ان البيانات المالية .....

أو

فقرة الرأي(تقرير معارض)

نظرا لتأثير الأمر الوارد في الفقرة ، برأينا ان البيانات المشار اليها أعلاه لاتمثل بعدالة ، المركز المالي لشركة ب كما في 31-12-ن او نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

محافظ الحسابات

[1] - – خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 102

خلاصة الفصل

لقد جاءت الإصلاحات المحاسبية بتبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، و بعد الشروع في تطبيقه في مطلع سنة 2010 ، أتبعت هذه الخطوة مباشرة بصدور قانون لتنظيم مهنة المحاسبة ألا وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، و المحاسب المعتمد ، ويهدف هذا القانون إلى تحديد وشروط و كيفيات ممارسة مهنة المحاسبة و التدقيق ، حيث الجديد في هذا القانون مقارنة بسابقه هو التغيير في الهيكل المؤسسي لمهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات

تمهيد

يرتكز دور محافظ الحسابات في المؤسسة بالقيام بعدة مهام وفق برنامج يسطره قبل مباشرة مهامه ، و يعتبر التقرير الذي يعده محافظ الحسابات المنتج النهائي لعملية التدقيق السنوية للمؤسسة ، ويعبر كذلك على مصداقية القوائم المالية وفي هذا الفصل سنتطرق الى :

المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة .

المبحث الثاني : تقديم المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات .

المبحث الثالث: اعداد التقرير النهائي .

المبحث الاول : تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة

في هذا المبحث سنقوم بالتعرف على مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة .

المطلب الاول : التعريف بالمكتب

1) التعريف بالمكتب

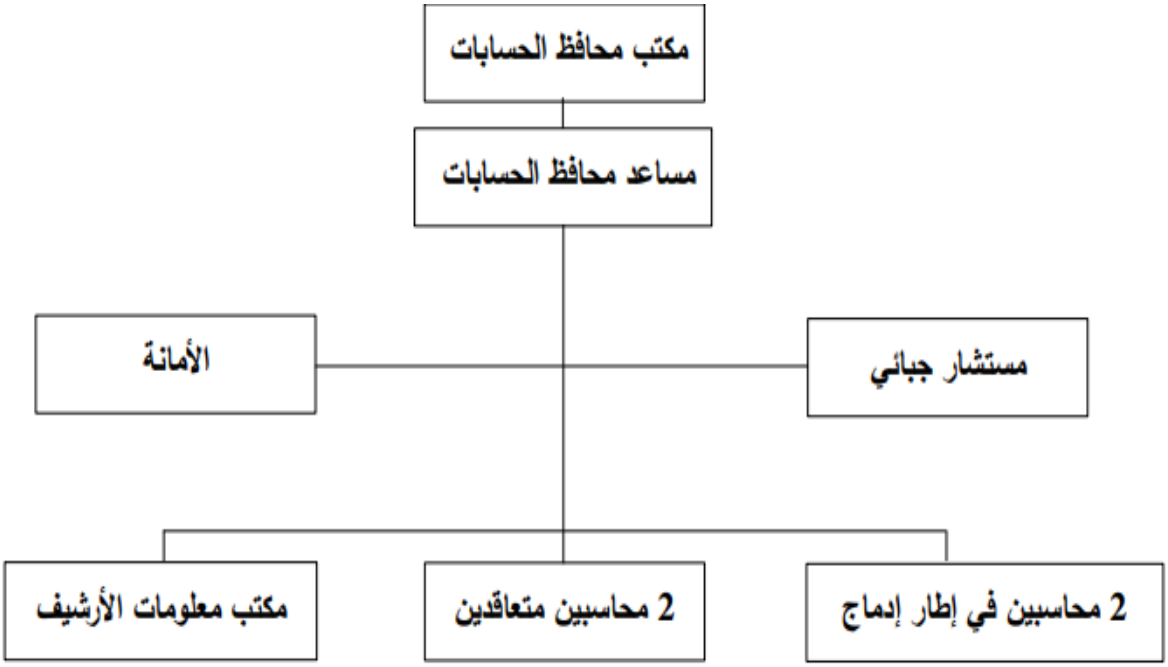
مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة هو مكتب للخبرة المحاسبية وهو محافظ الحسابات والخبير بن عسو رزاق وفقا للاعتماد رقم 0787 المؤرخ في 11-12-2016 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالجزائر .

قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا ، كما سجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية ، وتم منحه رقما جبائيا تحت رقم 197224310033019 و رقم المادة 24013101212 ، و المكتب متواجد بحي عقابي عمارة 28 رقم 06 قالمة .

يسدد محافظ الحسابات اشتراك سنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الكائن مقرها بالجزائر.

2) الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

الشكل رقم 05 : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر من اعداد الطالبة بناءا على مكتب الدراسة

المطلب الثاني : الخدمات التي يقوم بها المكتب

المكتب يعمل في المجال المالي و المحاسبي بحيث يقوم بمايلي :

- مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية للأشخاص الطبيعيين و الأشخاص المعنويين .
- إعداد التصريحات الشهرية الجبائية " G50 ".
- إعداد التصريحات الشهرية الخاصة بالضمان الاجتماعي " CNAS ".
- اعداد الميزانيات السنوية .
- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية ، القيام بدراسات للاستفاة من القروض للزبائن .
- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ..الخ
- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير .

- يقوم بخدمات التصفية للمؤسسات التى أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.
- تنظيم دورات تطبيقية للوافدين الجدد على المهنة الخاصة بفئة خريجي الجامعات في جميع مجالات الاختصاص، جباية ومحاسبة ، مالية ...الخ

المطلب الثالث:الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتدقيق المؤسسة

1) قبول التوكيل

يجب ان تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة ، و ترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد التقرير النهائي و المصادقة على الحسابات .

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة ، على محافظ الحسابات قبل قبوله هذه المهنة أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بمايلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية .
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية و البشرية .
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه فيه .

ان هذه التوصيات تدرس على ضوء القوانين و التنظيمات سارية المفعول

و عند قبول محافظ الحسابات المهمة التي أسندت إليه أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية :

- يطالب محافظ الحسابات بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين او أعضاء مجلس المدريين ، ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة ،قائمة المساهمين بالأموال العينية .
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة و الزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا .
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله ، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبوله تجديد عهدته .
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة
- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة .

2) الدخول في المهمة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات مايلى :

- أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة ، من طرف المجلس العام ، أو المجلس التأسيسي الجمعية العامة .
- عند تعيين محافظ الحسابات و قبول التوكيل ، الإعلان كتابيا انه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية .
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة إلى الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية لقبول تعينيه.
- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة ، رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات .

تحتوي هذه الرسالة على ، مسؤولية المهمة ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل و الآجال القانونية التي يجب احترامها الآجال القانونية لاداع التقرير، الأتعاب .

3) في حالة رفض التوكيل

في حالة رفض محافظ الحسابات التوكيل عليه ان يعلم الجهة التي تريد تعينه في ظرف 15 يوم من إرسال إليه طلب التعيين .

4) إجراءات الدخول في العمل

- التعرف على المؤسسة المراقبة.
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية .
- مراقبة الحسابات .
- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- تقديم المؤسسة بصفة عامة ، التسمية الاجتماعية ، المراجع ، الهيكلة العامة ، عنوان الوحدات، المسيرين و الأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة .
- على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات و التحديث المستمر للدفاتر و السجلات الشرعية و القانونية ، اليومية العامة ، دفتر الجرد ، دفتر الأجور ، سجل تداول المجالس العامة ، سجل تداول مجلس الإدارة ، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به .

- يتحقق من احترام قواعد التقديم و التقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي .
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوصة عليها ، سواء من طرف النظام المحاسبي المالي او القانون التجاري .
- التحقق من التسجيلات المحاسبية للقيود، و من عملية الجرد في نهاية السنة .

كذلك على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل يفرض عليه مسك مستندين أساسين هما :

الملف الدائم والملف السنوي "تم التطرق إليهما في الجانب النظري "، حيث مسك هاذين المستندين يسمح له ب :

- إتباع طريقة جيدة للمراقبة و التأكد من جمع كل المعلومات الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة للفحص
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده .
- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت ، و الوسائل المستعملة للوصول الى إبداء رأي حول مدى وشرعية ومصداقية الحسابات السنوية .
- آن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني .
- الإشراف على العمل الذي اجري من طرف المساعدين

المبحث الثاني : تقديم المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات .

في هذا المبحث سنقوم بالتعرف على المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات .

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة .

1) التعريف بالمؤسسة المقترحة .

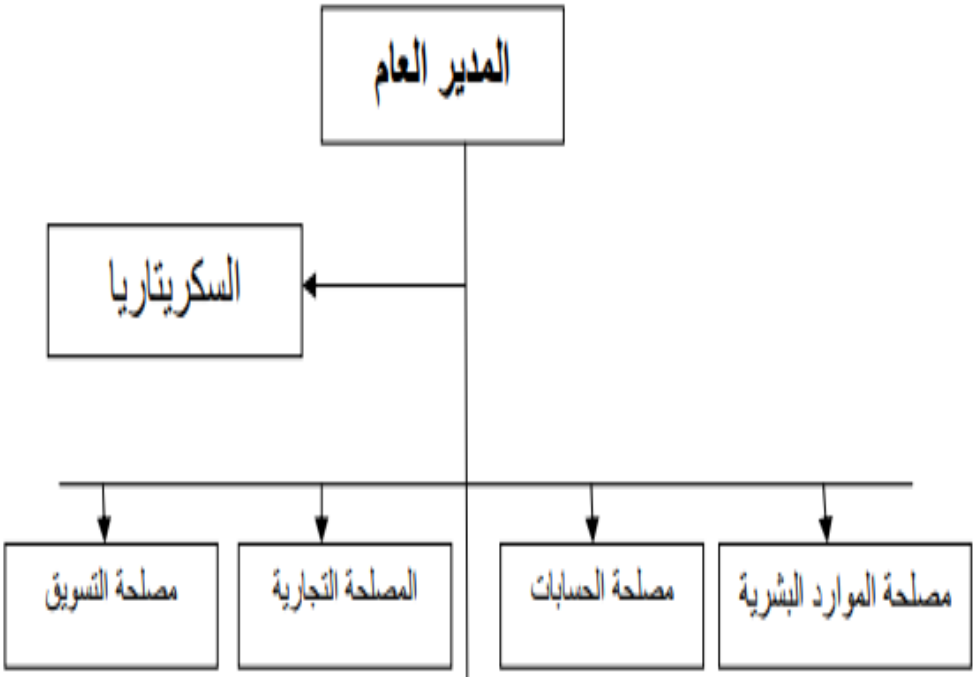
وضع محافظ الحسابات تحت تصرفنا الملف الخاص بشركة ذات مسؤولية محدودة " XX SARL " ، تم تأسيسها سنة 2013 ، برأس مال قدر ب 10 000 000 دج حسب العقد القانوني.

2) طبيعة نشاط الشركة .

الشركة تشتغل في الاستيراد و التصدير وبيع المنتوجات على حالها ، كما تساهم كذلك في خلق قيمة مضافة ، و المساهمة في نجاح الاقتصاد الوطني للبلاد .

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 06:.يمثل الهيكل التنظيمي للشركة XX



المصدر : وثائق داخلية من مكتب محافظ الحسابات

ويتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من :

-**المدير العام** :ويوجد في أعلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعمل على التنسيق بين مختلف المصالح ، واتخاذ القرارات النهائية .

- **السكريتاريا** : وتعمل على متابعة البريد الصادر و الوارد ، و جميع المراسلات .
- **مصلحة الموارد البشرية** : وهي المسؤولة عن تسيير شؤون العمال .
- **مصلحة الحسابات** :تهتم بتنفيذ جميع العمليات المحاسبية .
- **المصلحة التجارية** :يتمثل دورها الأساسي في استقبال طلبات الزبائن .
- **مصلحة التسويق** : تعمل على بيع و تسويق المنتجات .

المطلب الثالث :القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة المقدمة

1) الميزانية لسنة 2020

ش.ذ.م.م xx

مؤسسة استيراد وتصدير وبيع المنتوجات علي حالها

ميزانية مختتمة في 2020/12/31(الاصول)

الأصول	ملاحظة	2020			2019
فارق بين الإقتناء–المنتوج الإجابي أو السلبي		المبالغ الاجمالي	الاهتلاكات ،المؤونات	الصافي	الصافي
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية		724065.00		724065.00	724065.00
أراض					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى و تثبيتات عينية أخرى		724065.00		724065.00	724065.00
تثبيتات يجري أنجازها					
تثبيات مالية					
سندات موضوعة موضع معدلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى					

غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير جارية		724065.00		724065.00	724065.00
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					12160131.57
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		1041131.65		1041131.65	244760.66
المدينون الاخرون		33182499.12		33182499.12	6041100.00
الضرائب وما شابهها					2193366.05
حساابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الاموال الموظفة والاصول مالية الجارية الاخرى					
الخزينة		8072595.12		8072595.12	2028653.19
مجموع الاصول الجارية		**42296225.89**		**42296225.89**	**22668011.47**
المجموعالعاملللأصول		**43020290.89**		**43020290.89**	**23392076.47**

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

ش. ذ. م. م . XX

مؤسسة استيراد وتصدير و بيع المنتوجات علي حالها

ميزانية مختتمة في 31-12-2020 (الخصوم)

الخصوم	ملاحظة	2020	2019
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		11 985 036,78	11 985 036,78
رأس مال غير مستعان به			
علاوات وإحتياطات			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية		882 740,54	270 165,23
رؤوس أموال خاصة أخرى		270 165,23	
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع 1		**13 137 942,55**	**12 255 202,01**
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير جارية 2			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب		1 255 749,34	232 374,46
ديون أخرى		28 626 599,00	10 904 500,00
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية 3		**29 882 348,34**	**11 136 874,46**

-			
-			
-			
-			
مجموع عام للخصوم 1+2+3		**43 020 290,89**	**23 392 076,47**

2)جدول حساب النتائج .

ش. ذ. م. م . XX

مؤسسة استيراد وتصدير و بيع المنتوجات علي حالها

الفترة من 01-01-2020 الى 31-12-2020

البيان	ملاحظة	2020	2019
رقم الأعمال		35 333 001,07	16 273 932,58
تغير المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
1. إنتاج السنة المالية		**35 333 001,07**	**16 273 932,58**
المشتريات المستهلكة		-33 306 311,87	-15 474 536,83
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		-93 564,21	-223 147,52
2. إستهلاكات السنة المالية		**-33 399 876,08**	**-15 697 684,35**
3. القيمة المضافة للإستغلال (1-2)		**1 933 124,99**	**576 248,23**
أعباء المستخدمين			-78 607,00
الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة		-494 662,03	-227 476,00
4. إجمالي فائض الإستغلال		**1 438 462,96**	**270 165,23**
المنتجات العملياتية الأخرى			

الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكاتوالمؤونات			
إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5. التنيجةالعملياتية		**1 438 462,96**	**270 165,23**
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية		-245 570,50	
6. النتيجة المالية		**-245 570,50**	
7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**1 192 892,46**	**270 165,23**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-310 151,92	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		**35 333 001,07**	**16 273 932,58**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**-34 450 260,53**	**-16 003 767,35**
8. النتيجة الصافية للأنشطة العدية		**882 740,54**	**270 165,23**
العناصر الغير عادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
لعناصر الغير عادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9. النتيجة غير العادية			
10. النتيجة الصافية للسنة المالية		**882 740,54**	**270 165,23**

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

المبحث الثالث :إعداد تقرير محافظ الحسابات

بعد انتهاء محافظ الحسابات من الإجراءات القانونية التي يتبعها حسب القانون التجاري و مهنة المحاسبة ، سوف يقوم في هذه المرحلة بعرض واعدد تقريره بشان مدى صحة وجودة البيانات المثبتة في القوائم المالية و إبداء رأيه .

المطلب الأول : تقرير المصادقة على الحسابات

بعد اتصالكم بي ، أشرفكم بقبول توكيلكم ، لأكون محافظ حسابات لشركتكم لسنوات المالية من 2020الى 2022 .

الى السيد رئيس الجمعية العامة

في إطار المهمة التي أوكلتها إلينا الهياكل الإدارية الخاصة بكم ، يشرفني ان نقدم لكم تقريرنا و المتعلق بالحسابات المالية لسنة المختتمة في 31-12-2020 ، و الذي تم إعداده وفق الأساليب و المبادئ المتعارف عليها .

ويتضمن هذا التقرير ما يلي :

- تقرير عام .
- التقارير الخاصة بالعمليات التي يغطيها القانون رقم 10- 01المؤرخ في 2010 و المتعلق ب مهن المحاسب القانوني ، و المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير القانون ، تقارير المدقق شروط الإرسال و المواعيد النهائية ، و الأمر رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير المدقق وهي :
- التقارير الخاصة بالاتفاقيات المنتظمة .
- تقرير خاص عن المكافئات و المزايا النقدية و العينية الممنوحة للمدريين و المدريين المشاركين و المدريين التنفيذيين الخمسة الرئيسين .
- تقرير خاص ب نتائج آخر 5 سنوات مالية .
- تقرير خاص باستمرارية المشروع .
- تقرير خاص بالاستحواذ على الأسهم والشركات التابعة للشركة ذات مسؤولية محدودة .

وفي الأخير نظل تحت تصرفكم الكامل بتزويدكم بأي معلومات يراها اعظاء الجمعية العامة مفيدة ، حول محتوى هذا التقرير .

ارجوا أن تتقبلوا أطيب تحياتنا

في : 31-05-2021

محافظ الحسابات

بن عسو رزاق

حي عقابى عمارة 28 رقم 06 قالمة

1) **التقرير العام .**

لقد قمنا بتدقيقنا وفقا للمعايير المهنية المعمول بها في الجزائر ، و تطلب هذه المعايير تنفيذ العناية الواجبة مما يجعل من الممكن الحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية لاتحتوي على اى انحرافات جوهرية.

يتكون التدقيق من فحص الأدلة الداعمة للبيانات الواردة في حسابات الشركة على أساس اختباري .

كما تتكون من تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة ، و التقديرات الهامة المستخدمة لإغلاق الحسابات وتقيم بشكل عام .

إن عمليات التحقق التي تم إجرائها توفر أساسا معقولا للرأي المعبر عنه أدناه .

نشهد أن الحسابات السنوية لشركة ذات مسؤولية محدودة xx لسنة المختتمة في 31-12-2020 ، وإجمالي الميزانية "اصول/خصوم" يقدر ب 43.020.290،89 دج ، ونتيجة صافية تقدر ب 882.740،54 دج ، منتظمة وصادقة وتعطي رؤية حقيقية و عادلة لنتائج العمليات المنتهية في 2020 وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما بالرجوع إلى أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد .

محافظ الحسابات

بن عسو رزاق

حي عقابى عمارة 28 رقم 06 قالمة

2) تقديم التقرير الخاص

2-1) تقرير خاص بالاتفاقيات المنتظمة

بموجب المادة 618 من المرسوم التشريعي رقم 08-99 المؤرخ في 25 افريل 1993 ، المعدل و المكمل للامر رقم 75-59 المؤرخ في سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري و الذي ينص على ا ن اي اتفاق بين الشركة وأحد مديريها ، إما بشكل مباشر أو غير مباشر ، أو من خلال وسيط ، وكذلك الاتفاقيات المبرمة بين الشركة أو احد مديريها .

نشهد انه لم يتم لفت الانتباه إلى إي اتفاقيات خلال السنة المالية2020 .

2-2) تقرير خاص ب أفضل المكافئات

تطبيقا لأحكام المادة 680 من القانون التجاري ، و المادة 25 فقرة 4 من القانون 10-01 المؤرخ فغي 29 جوان 2010 والذي ينص على مهن محافظ الحسابات

نشهد بأنه لم تدفع إي مكافئات خلال السنة 2020.

2-3) تقديم نتائج آخر خمسة سنوات مالية

وفقا للمادة 678 من القانون التجاري ، نقدم صافي الدخل لسنة المالية 2020، الظاهر في الميزانية المعتمدة .

رأس مال الشركة الحالي هو 10.100.000،00 دج مقسم إلى 10100 سهم بقيمة اسمية 1000 دج.

الرقم	التعيين	تقديم النتيجة لخمسة سنوات الاخيرة				
		2016	2017	2018	2019	2020
1	النتيجة قبل الضريبة	243 095	781 569	505 543	270 165	1 192 892,46
2	الضريبة على الارباح	63 205	203 208	203 208	70 243	310 151,92
3	نتيجة صافية	179 890	578 361	302 335	199 922	882 740,54
4	عدد الاسهم	10 100	10 100	10 100	10 100	10 100
5	النتيجة بالاسهم	17,81	57,26	27,48	18,17	80,25
الرقم	التعيين	توزيع النتائج خلال السنوات الخمسة الأخيرة				
1	التوزيع الاجمالي	2016	2017	2018	2019	2020
2	عدد الاسهم	/	/	/	/	/
3	التوزيع بالاسهم	/	/	/	/	/

2-4) تقرير الاستمرارية

عملا بنص المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري المتعلق بالتقرير الخاص الذي يتم اعداده في حالة وجود تهديد لاستمرارية الشركة .

نتشرف بإبلاغكم انه لم نحدد اي حقيقة يمكن ان تعرض استمرارية عمل الشركة .

2-5) تقرير خاص عن الشركات المملوكة و التابعة لشركة ذات المسؤولية المحدودة

عملا بأحكام القانون رقم 10-01 بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، و المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26-05-2011 و المتعلق ب معايير تقارير المدقق القانوني .

نشهد بأنه لا توجد استثمارات في أسهم او شركات تابعة .

المطلب الثاني : التعليق على القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات

1) أصول الشركة المختتمة في 31-12-2020 :

أصول الشركة تتكون من :

3- معدات مكتب تقدر ب 724.065،00 دج ، ما يعادل 1.68 % من اجمالي الاصول .

4- الشركة لم تحتفظ باي مخزون في 31-12-2020.

5- الزبائن يقدر ب 1.041.131،65 دج ، مايعادل 2.42 % من اجمالي الاصول .

6- مدينون آخرون بمبلغ 33.182.499،22 دج ، مايعادل 77.13% من اجمالي الاصول ، وتمثل سلفامن الزبائن .

7- النقدية موجبة وتقدر ب 8.072.592،12 دج ، ما يعادل 18.76 % من إجمالي الأصول ، والرصيد البنكي "AGB " متواقف مع الرصيد في دفاتر الشركة في 31-12-2020 .

2) خصوم الشركة في 31-12-2020 .

خصوم الشركة تتكون من :

8- حقوق الملكية تقدر ب 13.137.942،55 دج ما يعادل 30.54 % من إجمالية الخصوم ، وتمثل في رأس المال بنسبة 27.85 % ، و 0.63 %أرباح محتجزة ، و 2.06 % نتيجة ، ورأس المال عبارة عن مساهمة الشركاء بمبلغ 11.000.000،0 دج مع تحويل نتائج السنوات السابقة و المقدرة ب 985.036،78 دج

9- ضرائب ورسوم تقدر ب 1.255.749،34 دج ما يعادل 2.92 % من إجمالي الخصوم .

10- ديون اخرى تقدر ب 28.626.599،00 دج ما يعادل 66.54 % من إجمالي الخصوم وتمثل سلف من الشركاء طويلة الأجل .

3) جدول حساب النتائج لسنة المختتمة في 31-12-2020 .

ويتكون جدول حساب النتائج من :

- منتجات الأنشطة التشغيلية

المبيعات وتقدر ب 35.333.001،07 دج وتتمثل في إعادة بيع المنتجات المستوردة .

- أعباء السنة وتتمثل في :

مستهلكات السنة تقدر ب 33.399.976،08 دج وهي مكونة من :

- مشتريات مستهلكة تقدر ب 33.306.311.87 دج .

- الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى تقدر ب 93.564،21 دج وتتمثل في مصاريف الكهرباء وملحقات أخرى .

مصاريف مالية تقدر ب 245.570،50 دج ، عبارة عن الفوائد البنكية .

تقرير خاص بالسجلات القانونية

تنص المادة 09و10و11 من القانون التجاري ، على إلزامية مسك السجلات القانونية ، الشركة لم تلتزم بمسك السجلات القانونية .

المطلب الثالث : الملاحظات المقدمة على القوائم المالية

1) الميزانية

من خلال الدراسة التى قمنا بها أردنا أن نضع بعض الملاحظات وهي كمايلي :

- الاهتلاكات لم تسجل قيمتها بالرغم من وجود مبلغ بقيمة 724065.00 دج للتثبيتات المادية .
- المخزونات: لم تحتفظ المؤسسة بالمخزون في سنة 2020 مقارنة بسنة 2019 التى احتفظت بمخزون يقدر ب 21160131.57 دج.
- الزبائن: أرتفع مقارنة بالسنة الماضية بنسبة 0.76 %.
- المدينون الآخرون : أترفعت هي الأخرى مقارنة بالسنة الماضية بنسبة 0.81 % وهي عبارة عن سلف من الشركاء .
- الخزينة : أترفعت قيمتها مقارنة بالسنة الماضية بنسبة 0.75 % .
- الضرائب : عرفت ارتفاعا مقارنة بالسنة الماضية بنسبة 0.81 %.
- ديون أخرى :ارتفعت قيمتها مقارنة بالسنة الماضية بنسبة 0.62 % و هي سلف طويلة الأجل .

2) جدول حساب النتائج

- رقم الأعمال : عرف ارتفاعا مقارنة بالسنة الماضية بنسبة 0.54 % .
- المشتريات المستهلكة : هي الأخرى عرفت ارتفاعا بنسبة 0.53 % .
- الضرائب و الرسوم : ارتفعت بنسبة 0.54 % وهذا راجع إلى ارتفاع في رقم الأعمال .
- النتيجة الصافية : ارتفعت مقارنة بالسنة الماضية بنسبة 0.69 % هي الأخرى راجع إلى ارتفاع رقم الأعمال.

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات ، قدمنا المكتب محل الدراسة و المهام التى يقوم بها أثناء السنة المالية ، سواء كمحاسب معتمد يمسك محاسبة المؤسسات ويقوم بإعداد القوائم المالية ، ومن جهة أخرى له مهام محافظ الحسابات يشهد من خلالها مدى صحة القوائم المعدة من طرف محاسبين آخرين لتكريس مبدأ الاستقلالية .

كما أفادنا محافظ الحسابات بنموذج عن تقرير تدقيق الحسابات لقوائم مالية وتعرفنا على طريقة عمله وكيفية المصادقة على القوائم المالية ، وتقييم نظام الرقابة ، ومعرفة كيفية إعداد التقرير النهائي ، و إبداء رأيه الفني المحايد .

خاتمة:

الخاتمة :

لقد خلصت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية عرفت عدة إصلاحات تماشيا مع الواقع المحاسبي الجديد ، تمثلت في اعتماد نظام محاسبي مالي يستجيب و المعايير المحاسبية الدولية منذ 2007، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية و المالية بما يتوافق وهذه المعايير ، الأمر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر ، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر ، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26-05-2008 ، و المتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية IFRS، والمعايير المحاسبة الدولية IAS وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي ، وصدور القانون 10-01 المتعلق ب مهن المحاسب المعتمد ، ومحافظ الحسابات و الخبير المحاسب ، و صدور كذلك معايير التدقيق المحلية ، والدليل العملي لمحافظ الحسابات

والذي من خلاله يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأية وإعداد تقريره وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

1) اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة التى قمنا بها من أجل معرفة مدى صحة الفرضيات في بداية الدراسة ، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها نلخص نتائج هذه الفرضيات فيمايلي .

الفرضية الأولى :لم يقدم قانون المحاسبة الجديد نصوص تساعد في ضبط مهنة محافظ الحسابات ؟

من خلال النتائج المتوصل إليها ، ننفي الفرضية الأولى لأن قانون المحاسب الجديد قدم عدة مواد قانونية جديدة تساعد في ضبط مهنة محافظ الحسابات لم تشهدها هذه المهنة من قبل .

الفرضية الثانية : وفر مجلس الوطني للمحاسبة معايير التدقيق المحلية ، و الدليل العملي ، لتعزيز مقومات عمل المدقق الخارجي .

من خلال الدراسة التي قمنا بها نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات تم تأطيرها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة ، وذلك بدءا بالقانون رقم 10-01 ثم إصدار معايير التدقيق المحلية و التي صدرت بالتدريج على شكل إصدارات ، وعرض نموذج الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات .

الفرضية الثالثة :تقرير محافظ الحسابات يساعد بشكل كبير في صحة اتخاذ القرارات السليمة .

من خلال الدراسة التى قمنا بها نستنتج أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال التقارير التي يقدمها واهم التحاليل التي يقوم بها ، والثقة التى يضعها فيه ملاك الشركات من أجل التأكيد من سلامة هذه الأخيرة ، والرقابة على المؤسسة وذلك بإبداء رأيه الفني بموضوعية وحيادية .

2) النتائج

كما توصلنا في نهاية الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات وهي:

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج الآتية :

- لقد شهدت مهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة محافظ الحسابات ، عدة إصلاحات ارتبطت بإصلاح النظام المحاسبي الذي كان استجابة للتوجيهات الاقتصادية للجزائر نحو اقتصاد السوق.
- من بين أهم وإصلاح وإعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات هو صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010 ، بعد إلغاء أحكام القانون 91-08 المؤرخ في 17-14-1991 ، إذ أنه لم يعد يخدم متطلبات المرحلة الجديدة .
- صدور معايير للتدقيق الجزائرية بشكل تدريجي ابتداء من سنة 2016الى 2018.
- وعرض نموذج الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات .
- إن النظام المحاسبي المالي يعكس سعي الجزائر للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية .
- إن وظيفة المحاسبة لا تكفي للوفاء بمتطلبات الأطراف الداخلية و الخارجية للمؤسسة من المعلومات إذا لم يتم إضفاء مصداقية على تلك المعلومات من طرف محافظ الحسابات .

3) التوصيات

بناءا على ما تقدم نلخص التوصيات التالية:

- يجب اعتماد أسلوب التحديث المستمر لمعايير المحاسبة و التدقيق الجزائرية ، كلما استدعي الأمر لذلك ، حتى تتواكب مع المعايير المتعارف عليها دوليا من جهة ، و احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية من جهة أخرى .
- يجب على محافظو الحسابات تطوير إمكانياتهم في مجال الفحص ، مراجعة و إبداء رأي حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة ، والاطلاع الدائم على القوانين الخاصة بمهن محافظ الحسابات .

- ضرورة الاحتكاك مع شركات المحاسبة العالمية ، مع المهنيين المحاسبين في الجزائر ، يعود ذلك بالفائدة على جودة خدمات المحاسبة من حيث النوع و الكم .
- التقييم الموضوعي لدور الهيئات المحاسبية بهدف تعزيز الايجابيات و معالجة السلبيات لضمان تطويرها وتحسين تأثيرها على مهنة محافظ الحسابات .

4) آفاق الدراسة

حاولت هذه الدراسة معالجة مهنة محافظ الحسابات في ظل إصلاح البيئة المحاسبية ، ودوره في جودة ومصداقية وإبداء رأيه في التقارير المالية ، وبعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري و التطبيقي ، فانه يمكن القول بأنه مجالا واسعا للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، وعليه تكون الدراسات المستقبلية كمايلي: الواقع المستقبلي لمهنة محافظ الحسابات في ظل الإصلاحات المحاسبية .

- عرض أهم المعايير الفنية التي تؤطر عملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات .
- تحسين التعليم و التكوين المحاسبي مدخل لتطوير مهنة محافظ الحسابات .
- واقع إصلاح مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير التدقيق الجزائرية .

قائمة المراجع:

قائمة المراجع:

قائمةالمراجع:

أولا : المراجع باللغة العربية

أ) الكتب

1- خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007، ، ط1، إثراء للنشر ، عمان، 2008.

2- أحمد محمد ابو شمالة ، معايير المحاسبة الدولية و الابلاغ المالي ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، 2010 ،عمان ، 9 .

3- طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها ، حالات عملية محلولة " الجزء الأول" ، معايير المحاسبة الدولية من 01الى 31 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 .

4- عمر لشهب ، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، دراسة حالة لعينة من المؤسسات بولاية ورقلة ، الناشر مكتبة الوفاء ، الإسكندرية ، 2004 .

5- عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج ، 2009 .

6- محمد بوتين ، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، متيجة للطباعة ، الجزائر ، 2010.

7- أحمد قايد نورالدين ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، استاذ محاضر وخبير محاسب ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان ، 2015 .

8- خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، الطبعة السادسة ، عمان ، 2012 .

9- حازم هاشم الآلوسي ، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ، الجزء الأول ، المراجعة نظريا ، دار الكتب الوطنية ،بنغازي ، ليبيا ، 2003 .

10- داود يوسف صبح ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، الطبعة الثانية ، 2010 ، دار المنشورات الحقوقية ،اتحاد المصارف العربية للنشر، بيروت .

11- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة 2 ، الجزائر ، 2005 .

12- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، 2007، عمان .

قائمة المراجع:

ب) الأطروحات و المذكرات

1-رفيق يوسفي ، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولة و متطلبات التطبيق ، رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق ، 2011/2010 ، كلية علوم التسيير ، جامعة ام البواقي ، ص 102.

2- لصنوصي حفيظة ، واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، 2010-2011، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسير ، جامعة مستغانم ، 2017 .

3- حنان عجيلة ، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية ، 2019 .

4- بوعلام صالحي، أعمالالإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010/2009 .

5- مسيف خالد ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص ، محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة .

ت) المجلات

1- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي ، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكييفها لتكنولوجيا المعلومات ، مجلة كلية العلوم الاقتصادية ، بغداد ، العدد الخاص ، بمؤتمر الكلية ، 2013 .

2- عيادي عبد القادر ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية ، مجلة الإحصاء و الاقتصاد و التطبيق ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، عدد 20 ، 2013.

3- بطرس ميالة ، العوامل المؤثرة على كفائة مراجع الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ، مجلة الاقتصاد و المجتمع ، ع 6، جامعة قسنطينة ، الجزائر ، 2010

4- قادري عبد القادر ، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، المجلد 4، العدد3 .

5- سفا حلو رشيد و كتوش عاشور ، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة الاقتصاد الجديد ، مجلد 1، 2017 ، العدد16 .

6- بن يحي علي ، تطور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل الحوكمة ، دراسة حالة ، الجزائر ، 2008-2010 ، مجلة المقريزي لدراسات الاقتصادية و المالية ، مجلة 03، العدد 1.

ث) المحاضرات و الملتقيات

1- براق محمد، قمان عمر ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في الجزائر 2013، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الواد

ج) النصوص التشريعية

1- الجريدة الرسمية ، رقم74 من قانون 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03 .

2- الجريدة الرسمية ، العدد 19 المؤرخة في 2008/03/25 المتظمنة القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/08/26، الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها وكذلك مدونة وقواعد سير الحسابات ، المادة 112.

3- مرسوم تنفيذي، رقم 08-156، المؤرخ في 2009/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25-11-2007، و المتضمن النظام المحاسبي المالي .

4- مقرر وزارة المالية رقم 002 المؤرخ في 04-02-2016 ، المجلس الوطني للمحاسبة ، 2016.

5- مقرر وزارة المالية رقم 155 المؤرخ في 11-10-2016 ، مجلس الوطني المحاسبة .2016

6- مقرر وزارة المالية ، رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 ، المجلس الوطني للمحاسبة ، 2017.

7- مقرر وزارة المالية رقم 77 المؤرخ في 24-09-2018 ، مجلس الوطني المحاسبة ، 2018 .

8- القانون التجاري ، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل ، الجزائر 1993.

9- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29-06-2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية ، العدد 42 الصادرة في 11-07-1010 ، الجزائر .

10- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 ، تحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات ، صادرة بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30-04-2014 .

قائمة المراجع:

ثانيا : المراجع باللغة الاجنبية

1-Karine cerrada , et autre ,comptabilité et analyse des état financière principes et application , 1 er édition , de Boeck , Bruxelles ,Belgique,2014

2-YAHIA SAIDI ,Présentation des états financières ,dans le Nouveaux system financier comptable algérien 2009, première séminaire scientifique sur le nouveaux systèmes comptable financier en vertu de les normes comptable international , institut sciences de gestion , centre universitaire et oued Algérie,17-18/012010.

3-ROBERT OBERT, Pratique internationale de la comptabilité et de L'audit ,Dunod , PARIS, 1994.

4-[1]-Mémoire pratique ,AUDIT et commissariat aux compte 2015-2016 , Edition FRANCIS LEFEBRE ,France ,2014,2015.

5-TAHAR HADJ SADOK , Le commissaire aux compte . rôle diligence et responsabilités du commissaire aux compte , édition dahaab , 2007, Algérie

6-Pratique du commissariat aux comptes , pierre fluillet ,édition ,sirey, paris 1978

7-COMMISSION CONTROL QUALITE , DOSSIER TYPE DE TRAVAIL DU 2019, ALGER, CNC, COMMISSARIAT AUX COMPTE.

الملاحق

نموذج رقم 01: يمثل الميزانية (الأصول)

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

نموذج رقم 02: يمثل الميزانية (الخصوم)

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

نموذج رقم 03: يمثل جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

حسـاب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 – إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 – استهلاك السنة المالية			
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 – الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 – النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9 – النتيجة غير العادية			
10 – النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 – النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

نموذج رقم 04: يمثل جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

نموذج رقم 05: يمثل جدولسيولة الخزينة الطريقة المباشرة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

نموذج رقم 06: يمثل جدولسيولة الخزينة الطريقة غ المباشرة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
– الاهتلاكات و الأرصدة			
–تغير الضرائب المؤجلة			
–تغير المخزونات			
– تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
–تغير الموردين و الديون الأخرى			
–نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

النموذج رقم 07: يمثل جدولتغير الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

نموذج رقم 08: تقرير محافظ الحسابات

BENASSOU Razak
Commissaire aux comptes, Comptable agrée
Cité Agabi Bloc 28 Aprt N° 06, W- Guelma
Tel : 037 16 72 86

SARL RILAF
A l'attention A l'attention de Mr le Gérant

Objet : Acceptation de Mandat

Faisant suite à votre contact de ce jour, j'ai l'honneur de vous faire part de mon de mon acceptation du mandat légal de commissariat aux comptes pour les exercices 2020 au 2022 de votre entreprise du fait que je ne tombe pas sous le coup des incompatibilités et interdictions légales et réglementaire prévues notamment par les articles 715 du décret 93.08 du 25.04.1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75.59 du 26.09.1975 portant code de commerce.

- M. / (Nom et prénom) : …….BENASSOU Razak
- Numéro d'inscription au tableau de l'ordre : ……..787/2016
- Adresse : Cité Agabi bloc 28 Aprt N° 06 w de Guelma
- Télé : 037 16 72 86
- mobil : 0661 12 70 59

Fait à …….Guelma…….
Le : 15/12/2020
Signature précédée de la mention
« Bon pour acceptation »

BENASSOU Razak

Commissaire Aux Comptes, Comptable Agrée

Cité Agabi bloc 28 n° 6, 24 000 Guelma

Tel 037 16 72 86, Mobile : 0661.12.70.59

E-mail : benassou_karim@yahoo.fr

Rapport de Commissariat Aux Comptes

Pour l'Exercice Clos au 31.12.2020

SARL RILAF IMPORT - EXPORT

BENASSOU Razak, Commissaire Aux Comptes, Comptable Agrée

Cité Agabi bloc 28 n° 6, 24 000 Guelma

Tel 037 16 72 86, Mobile : 0661.12.70.59, E-mail : benassou_karim@yahoo.fr

SARL RILAF

IMPORT - EXPORT

Lotissement Sociale n° 22 Apart n° 162
Houari Boumedienne - Guelma
Capital social 10 100 000 ,00 DA

RAPPORT DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

EXERCICE CLOS LE 31.12.2020

A Messieurs les membres de l'assemblée générale

De la SARL RILAF

Dans le cadre de l'exécution de la mission de commissariat aux comptes de la **SARL RILAF ;** nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les états financiers arrêtés au 31 décembre 2020.

Le présent rapport comporte:

- Le rapport de certification.

-Les rapports spéciaux sur les opérations visées, par la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert- comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n° 11- 202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes ,les modalités et délais de leur transmission et l'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, qui sont :

- Le rapport spécial sur les conventions règlementées.
- Le rapport spécial sur la rémunération et les avantages en numéraire et en nature octroyés aux gérants et cogérants et aux cinq principaux cadres.
- Le rapport spécial sur les résultats des 5 derniers exercices et des résultats par action ou part sociale.
- Le rapport spécial sur la continuité d'exploitation.
- Le rapport spécial sur la prise de la participation et sur les filiales de la société à responsabilité limitée.

- Informations spécifiques.

Restant à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous jugez utiles sur le contenu de ce rapport;

Veuillez agréer, Messieurs les membres de l'assemblée, l'expression de nos salutations distinguées.

Fait à : Guelma, Le : 05/05/2021

BENASSOU Razak

Commissaire Aux Comptes

RAPPORT GENERAL

LE RAPPORT DE CERTIFICATION :

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession applicables en Algérie, Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes de la société.

Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Nous estimons que les contrôles entrepris fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après :

Nous certifions que les comptes annuels de la **SARL RILAF** de l'exercice clos le 31.12.2020 avec un total de : 43 020 290,89 DA tant à l'actif qu'au passif et un résultat net bénéficiaire d'un montant de 882 740,54 DA sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière et patrimoniale.

BENASSOU Razak
Commissaire Aux Comptes

RAPPORTS SPECIAUX

RAPPORT SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES.

En vertu de l'article 628 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, qui prévoit que toute convention entre la société et l'un de ses administrateurs ,soit directement ou indirectement ,soit par personne interposée ,doit être au préalable ,et à peine de nullité ,soumise a l'autorisation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires de même que les conventions établies entre la société et une entreprise ou l'un de ses administrateurs ou directeurs est membre de la présente ;

Aucune convention n'a été portée à notre connaissance au cours de l'exercice 2020.

RAPPORT SUR LES MEILLEURES REMUNERATIONS

En application des dispositions de l'article 680 du code de commerce et de l'article 25 alinéa 4 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n° 11- 202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes ,les modalités et délais de leur transmission et l'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaires aux comptes.

Aucune rémunération verséependant l'exercice 2020.

L'EVALUATION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES ET DES RESULTATS PAR ACTION OU PART SOCIALE.

En outre, conformément à l'article «678» du Code de Commerce, nous vous présentons le résultat net de l'exercice 2020 figurant aux bilans déjà approuvés.

Le capital actuel de votre société est de 10100 000 DA divisé en 10 100 actions de valeur nominale de 1000 DA.

N° Ord	Désignation	Evolution du résultat des cinq derniers exercices				
		2016	2017	2018	2019	2020
01	Résultat avant impôt	243 095	781 569	505 543	270 165	1 192 892,46
02	Impôts sur les bénéfices	63 205	203 208	203 208	70 243	310 151,92
03	Résultat net	179 890	578 361	302 335	199 922	882 740,54
04	Nombre d'action	10 100	10 100	10 100	10 100	10 100
05	Résultat par action	17,81	57,26	27,48	18,17	80,25
N° Ord	Désignation	Distribution de dividendes décidée aux cours des années				
		2016	2017	2018	2019	2020
01	Distribution brut	/	/	/	/	/
02	Nombre d'action	/	/	/	/	/
03	Dividende par action	/	/	/	/	/

RAPPORT SUR LA CONTINUITE D'EXPLOITATION.

En application des dispositions de l'article 678 alinéa 06 du code de commerce et de 25 alinéas 6 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-Comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréé, et le décret exécutif n° 11- 202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes et l'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des Normes des rapports du Commissaires aux Comptes, les modalités et délais de transmission , le présent rapport spécial donne un résultat bénéficiaire pour l'exercice 2018 , et d'autres part, de l'article 715 bis 11 du code de commerce relatives aux rapport spécial à établir en cas de menace sur la continuité de l'exploitation,

Nous avons l'honneur de vous informer que dans le cadre de notre mission, nous n'avons relevé aucun fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

RAPPORT SPECIAL SUR LES PRISES DE PARTICIPATIONS ET SUR LES FILIALES DE LA SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE.

En application des dispositions de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert- comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n° 11- 202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes ,les modalités et délais de leur transmissionetl'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des Normes des rapports du Commissaires aux Comptes.

Le présent rapport spécial relatif aux prises de participations et sur des filiales éventuelles ne dénote pas l'existence de prises de participation ou de filiales

LES ETATS FINANCIERS

2 : COMMENTAIRES SUR LES PRINCIPAUX POSTES DES ETATS FINANCIERS

I- 1. Postes de l'actif

Au 31.12.2020, le patrimoine de la société affiche les grandeurs suivantes :

Actif	N			N-1
	Montant Brut	Amort-Prov & Pertes de valeurs	Net	Net
Actif non courants				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles	**724 065,00**		**724 065,00**	**724 065,00**
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	724 065,00		724 065,00	724 065,00
Immobilisations en corporelles				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participation et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêtes autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**724 065,00**		**724 065,00**	**724 065,00**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				12 160 131,57
Créances et emplois assimilés				
Client	1 041 131,65		1 041 131,65	244 760,66
Autres débiteurs	33 182 499,12		33 182 499,12	6 041 100,00
Impôts et assimilés				2 193 366,05
Autres créances et emplois				

assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placement et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	8 072 595,12		8 072 595,12	2 028 653,19
TOTAL ACTIF COURANT	**42 296 225,89**		**42 296 225,89**	**22 668 011,47**
TOTAL GENERAL ACTIF	**43 020 290,89**		**43 020 290,89**	**23 392 076,47**

L'actif de la société est composé de :

- Equipement de bureau d'un montant de : 724 065,00 DA, soit 1,68% du total de l'actif.

- La société ne dispose aucun stock au 31.12.2020.
- Clients d'un montant de : 1 041 131,65 DA soit : 02,42 % du total de l'actif.
- Autres débiteurs d'un montant de : 33 182 499,12 DA représente des avance reçues des clients, leurs montant représente : 77,13 % du total de l'actif.
- Trésorerie positive d'un montant de : 8 072 595,12 DA soit 18,76% du total de l'actif.

  Les soldes des comptes de disponibilités présentent l'avoir en banque (AGB ANNABA) et qui correspond au solde bancaire au 31.12.2020.

2. Postes du Passif

Le passif de la société est représenté par :

- les fonds propres d'un montant de : 13 137 942,55 DA soit 30,54% du total des passif, dont 25,57% en capital émis, 0,63% autres capitaux propres-report à nouveau et 6,72% de résultat.
- Impôt et taxes d'un montant de : 255 749,34 DA soit 2,92% du total du passif.
- les autres dettes d'un montant de : 28 626 599,00 DA soit 66,54%
- Le contenu détaillé des différents postes du passif est donné par le tableau qui suit.

PASSIF	N	N-1
Capitaux propres		
Capital émis	11 985 036,78	11 985 036,78
Capital non appelé		
Prime et réserves- Réserves consolidés(1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'acquisition(1)		
Résultat net- Résultat net du groupe (1)	882 740,54	270 165,23
Autres capitaux propres-Report à nouveau	270 165,23	
Part de la société consolidant(1)		
Part des minoritaires(1)		
TOTAL 1	**13 137 942,55**	**12 255 202,01**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTALPASSIFS NON COURANTS II		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts	1 255 749,34	232 374,46
Autres dettes	28 626 599,00	10 904 500,00
Trésorerie passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**29 882 348,34**	**11 136 874,46**
TOTAL GENERAL PASSIF	**43 020 290,89**	**23 392 076,47**

- ✓ Les passifs non courants sont constitués des :

Capitaux propres formés du capital émis par les associés d'un montant de 11 000 000,00 DA, transfert des résultats bénéficiaires des exercices antérieures au comptes capital d'un montant de : 985 036,78 DA, un résultat net bénéficiaire de l'exercice 2020 d'un montant de 882 740,54 DA et report à nouveaux d'un montant de : 270 165,23 DA.

- ✓ Les passifs courants qui sont constitués pour leur part des :

- impôts d'un montant de : 1 255 749,34 DA, ce montant représente :

- autres dettes d'un montant de : 28 626 599,00 DA formés des avances a long terme des associés.

3. Compte de résultat

Le compte de résultat est formé de :

Produits des activités ordinaires

Les produits des activités ordinaires totalisent la somme de 35 333 001,07 DA et qui est constitué par les reventes des produits importés.

Charges des activités ordinaires

Les charges de fonctionnement de la société se composent essentiellement de :

Consommations de l'exercice : 33 399 876,08 DA

Elles comprennent :

- les achats consommées d'un montant de : 33 306 311,87 DA,

- services extérieurs et autres consommations renfermant les frais de banque, les fais et divers frais accessoires d'achatsd'un montant de 93 564,21 DA.

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

	N	N-1
Ventes et produits annexes	35 333 001,07	16 273 932,58
Variation stocks produits finis en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**35 333 001,07**	16 273 932,58
Achats consommés	- 33 306 311,87	- 15 474 536,83
Services extérieurs et autre consommations	- 93 564,21	- 223 147,52
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**- 33 399 876,08**	**- 15 697 684,35**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	**1 933 124,99**	**576 248,23**
Charge de personnel		-78 607,00
Impôts, Taxes et versements assimilés	- 494 662,03	- 227 476,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 438 462,96**	**270 165,23**
Autres produit opérationnels		
Autres charges opérationnelles		-
Dotation aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs		-
Reprise sur pertes de valeur et provision		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	**1 438 462,96**	**270 165,23**
Produit financières		
Charges financières	- 245 570,50	
VI- RESULTAT FINANCIER	**- 245 570,50**	-
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT	**1 192 892,46**	**270 165,23**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	- 310 151,92	-
Impôts différés (variations) sur résulta ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES	**35 333 001,07**	**16 273 932,58**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES	**- 34 450 260,53**	**- 16 003 767,35**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**882 740,54**	**270 165,23**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**882 740,54**	**270 165,23**

INFORMATION SPECIFIQUE

LES LIVRES LEGAUX *:*

La tenue des livres légaux obligatoires telle que prescrite par les articles 09,10 & 11 du code de commerce n'est pas respectée ; la société possède les livres légaux obligatoires qui sont cotés et paraphés.