وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدية

سوق أهراس

Université Mohamed Chérif

Messadia Souk Ahras

كلّية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قســم: علوم التسيير

السنة الجامعية: 2022_2023

مـذكّرة

ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

دور محافظ الحسابات في تقييم عرض القوائم المالية دراسة حالة على مستوى مكتب محافظ الحسابات – سوق أهراس –

الشعبة: علوم التسيير

التّخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد:

– رحمون يوسف

– عبد الدايم محمد أمين

الأستاذ المشرف: د.حسناوي بلال الدرجة: أستاذ محاضر– أ– جامعة مساعدية محمد الشريف – سوق أهراس–

لجنة المناقشة:

الرئيس : بن رجم محمد خميسي الدرجة: أستاذ التعليم العالي جامعة مساعدية محمد الشريف – سوق أهراس–

المناقش(ة) : قواسمية ياسمينة الدرجة: أستاذة مساعدة – أ– جامعة مساعدية محمد الشريف – سوق أهراس–

رقم :...../2023

شكر وتقدير

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، لك كل الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمت العلم ويسرت لنا سبله، نتقدم بخالص الشكر وتقدير من أعماق قلوبنا إلى من جعلهم الله سندا وعونا لنا وإلى أساتذتنا وكافة أسرة كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير وخاصة قسم المحاسبة والتدقيق.

كما أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في مساعدتنا من قريب أو من بعيد وخاصة الأستاذ المشرف الدكتور "حسناوي بلال " الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف المرسلين، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والذي لولاه لما وصلت إلي هذه الخطوة.

اهدي ثمرة عملي إلى من هيأ لي أسباب النجاح، الذي سعى جاهدا إلى تربيتي وتعليمي وتوجيهي والوقوف إلى جانبي **أبي الصغير** العزيز أطال الله في عمره وإلى التي فتحت لي أبواب العلم وأنارت دربي إلى اعز ما املك **أمي الأستاذة عبله** الغالية أطال الله في عمرها .

إلى أخواتي الأعزاء : **أسماء ، موسى عبد النور** .

إلى جميع أعضاء **عائلتي الكبيرة والصغيرة**، خاصة **خالي العابد**.

كما اهدي هذا العمل إلى جميع **أصدقائي الكرام في الجامعة وخارج الجامعة** .

إلى كل دفعة محاسبة وتدقيق 2023/2022.

رحمون يوسف.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف المرسلين، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والذي لولاه لما وصلت إلي هذه الخطوة.

اهدي ثمرة عملي إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت بفرحي واحتضنت الأحزان من اجل سعادتي ولم تبخل علي بنعمة في سبيل العلم وعلمتني أن الإيمان نجاح والصبر مفتاح العطاء والحب طول المسار، إلى **أمي الحبيبة**.

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء ووجود الكبرياء وواجه الصعاب وتعب من اجلي ووفر لي الراحة، وتعلمت منه تجارب الحياة **أبي العزيز**.

إلى أختي سندي ورفيقة دربي في هذه الحياة وابنتها عزيزة قلبي حفظها الله .

إلى كل الأصدقاء والأحباب .

إلى كل الطلبة الذين درسوا معي.

عبد الدايم محمد امين.

قائمة المحتويات

الفهرس	الصفحة
شكر وتقدير	IV
الإهداء	IV
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	IV
قائمة المختصرات	X
قائمة الملاحق	IV
المقدمة	**5-1**
الفصل الأول : تنظيم مهنة التدقيق ومحافظ الحسابات	**33-6**
تمهيد	**06**
المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق	**17-7**
المطلب الأول : نبذة تاريخية عن نشأة التدقيق ومفهومه	07
المطلب الثاني : أنواع التدقيق وأهدافه	09
المطلب الثالث : معايير التدقيق	13
المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات	**24-18**
المطلب الأول : مفهوم محافظ الحسابات	18
المطلب الثاني : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	19
المطلب الثالث : اعتماد محافظ الحسابات	22
المبحث الثالث : تقرير محافظ الحسابات	**32-25**
المطلب الأول : تعريف تقرير محافظ الحسابات وأهميته	25

المطلب الثاني : مضمون تقرير محافظ الحسابات وتصنيفاته	26
المطلب الثالث : معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات	29
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني : مسار محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية	**56-35**
تمهيد	**35**
المبحث الأول : عموميات حول القوائم المالية	**41-36**
المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية وخصائصها	36
المطلب الثاني : أهداف القوائم المالية وأنواعها	37
المطلب الثالث : الغرض من القوائم المالية	41
المبحث الثاني : منهجية تدقيق القوائم المالية	**46-42**
المطلب الأول : خطة التدقيق	42
المطلب الثاني : برنامج التدقيق	43
المطلب الثالث : ملفات التدقيق	45
المبحث الثالث : تقنيات تدقيق القوائم المالية	**55-47**
المطلب الأول : سيرورة تنفيذ التدقيق	47
المطلب الثاني : أدوات التدقيق المحاسبي	49
المطلب الثالث : تكوين أدلة الإثبات	52
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث : دراسة عينة من تقرير محافظ الحسابات	**88-57**
تمهيد	**58**
المبحث الأول : التعريف بمكان الدراسة	**61-59**
المطلب الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات وخدماته	59
المطلب الثاني : المعايير والقوانين المستخدمة في مكتب محافظ الحسابات	60

المبحث الثاني : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	**63-62**
المطلب الأول : طريقة الدراسة	62
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة	63
المبحث الثالث : دراسة عينة لتقارير محافظ الحسابات	**87-63**
المطلب الأول : عرض القوائم المالية لشركة الألبان	64
المطلب الثاني : التعليق على عرض القوائم المالية لشركة الألبان	68
المطلب الثالث : دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات لشركة الألبان	77
المطلب الرابع : دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات	79
خلاصة الفصل	88
الخاتمة	**92-90**
قائمة المراجع	**97-94**
قائمة الملاحق	**123-99**
الملخص باللغة العربية	**124**
الملخص باللغة الأجنبية	**125**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	برنامج التدقيق	45
02	المعايير المعمول بها على مستوى المكتب	60
03	ميزانية الأصول لشركة الألبان لدورتين متتاليتين : 2014 /2015	65
04	ميزانية الخصوم لشركة الألبان لدورتين متتاليتين 2015/2014	66
05	حسابات النتيجة للشركة الألبان لدورتين متتاليتين 2015/2014	67
06	الأصول الثابتة لشركة الألبان في 2015/12/31	68
07	الأصول الثابتة والإهتلاكات المتراكمة لشركة الألبان	69
08	تطور التثبيتات لشركة الألبان خلال دورة 2015	69
09	تغيرات المخزونات (مواد أولية والتموينات الأخرى) لشركة الألبان للدورة 2015	70
10	ملخص مشتريات المواد الضرورية لشركة الألبان للدورة 2015	71
11	جدول تطور المديونية للدورة 2015	72
12	التغيرات في الأموال الخاصة للدورة لشركة الألبان 2015	73
13	التغيرات لبعض حسابات الخصوم الجارية لشركة الألبان	73
14	حسابات الأعباء للدورتين لشركة الألبان 2014 و2015	75
15	حسابات النواتج لدورات لشركة الألبان 2015/2014/2013	76
16	جدول نتائج السنوات الثلاث الأخيرة لشركة الألبان	76
17	النتائج المسجلة للدورات الخمسة الأخيرة لشركة الألبان	78
19	المخزونات للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات "ETRS"	81

20	المديونية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات "ETRS"	82
21	حسابات رؤوس الأموال للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات"ETRS"	82
22	الخصوم الغير الجارية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات "ETRS"	82
23	الخصوم الجارية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات"ETRS"	84
24	حركة الموردون للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات"ETRS"	84
25	حسابات الأعباء للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات"ETRS"	84
26	حسابات النواتج للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات"ETRS"	85
27	مقارنة بين مصاريف المستخدمين وأشغال الطرقات والنتيجة للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات"ETRS"	86

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها.	14
02	نموذج تقرير محافظ الحسابات.	27
03	مراحل عملية التدقيق	48

قائمة المختصرات

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
ISA	معايير المراجعة الدولية	Normes d’audit Internationales
NAA	معايير التدقيق الجزائرية	Normes d’audit Algériennes
CAC	محافظ الحسابات	Commissaire aux compte
ETRS	المؤسسة العمومية لأشغال الطرقات	Etablissement Public des Travaux Routiers
AAA	الجمعية الأمريكية للمحاسبة	American Association Of Accounting

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	بطاقة تقرير محافظ الحسابات	99
02	تقرير محافظ الحسابات لشركة الألبان	100
03	ميزانية الأصول لشركة الألبان	102
04	ميزانية الخصوم الألبان	103
05	جدول حسابات النتائج لشركة الألبان	104
06	تقارير محافظ الحسابات لشركة الألبان	106
07	تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات "ETRS"	116

المقدمة:

نظرا للتطور الاقتصادي الذي طرأ في السنوات الأخيرة شهدت المؤسسات الاقتصادية، توسعا كبيرا في المبادلات التجارية وضخامة في الموارد المادية، المالية والبشرية، بالإضافة إلى ظهور الملكية الجماعية، ومع انفصال ملكية المؤسسة عن التسيير، لم يعد المالك الحقيقي يقوم بتسيير شؤون إدارته بل يقوم بتعيين أشخاص مؤهلين ذو كفاءات، خبرات علمية ومهنية يقومون بتسيير شؤون إدارته مما أدى إلى ظهور الحاجة إلى رأي شخص محايد ومستقل يتمتع بالتأهيل العلمي المتمثل في محافظ الحسابات أو المدقق الخارجي، الذي يتم تعيينه من طرف ملاك المؤسسة من أجل تدقيق البيانات المالية، الدفاتر والسجلات المحاسبية للمؤسسة.

فوظيفة التدقيق المحاسبي تعتبر من الأداة الرئيسية والحيادية المستقلة التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة فهو أفضل وسيلة للحكم على مدى التزام المؤسسة بحفظ الدفاتر المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والتشريعات المعمول بها في الدول محل وجود المؤسسة، حيث تقوم باكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي من الممكن أن تحدث من قبل الموظفين في المؤسسة.

مما يسهل من عمل محافظ الحسابات كونه شخص حيادي ومستقل في جمع المعلومات اللازمة عن المؤسسة من خلال معالجة القوائم المالية ليقوم بإبداء رأيه على صحة عرض هذه القوائم المالية للأطراف الداخليين والخارجيين المهتمين بشؤون المؤسسة.

الإشكالية:

- فيما تكمن مهمة محافظ الحسابات في مصداقية عرض القوائم المالية ؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هو التدقيق الخارجي حسب المشرع الجزائري؟
- فيما تتمثل مهنة محافظ الحسابات وما هي المهام المتعلقة بها؟
- ما هي أهم تقنيات تدقيق القوائم المالية؟
- ما هي المراحل المتبعة في عملية مراجعة القوائم المالية؟

الفرضيات:

- يساهم محافظ الحسابات في إثبات صحة المعلومات في القوائم المالية.
- تقرير محافظ الحسابات يساهم في زيادة موثوقية وجودة القوائم المالية واعتمادها.

- يتبع محافظ الحسابات منهجية عمل عند القيام بتدقيق القوائم المالية.
- إن أخذ المؤسسات بتطبيق إرشادات محافظ الحسابات يحقق اثر ايجابيا على الأداء المؤسسي.

أسباب اختيار الموضوع:

الدوافع الشخصية :

- الميول الشخصي بالموضوع وكونه له علاقة بمجال تخصص المحاسبة والمراجعة.
- الرغبة الذاتية في التعرف أكثر على مهنة المحافظ الحسابات.
- الرغبة في تنمية قدراتنا في المعرفية في مجال المحاسبة والمراجعة.

الدوافع الموضوعية :

- إبراز دور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تقييم القوائم المالية.
- التعرف أكثر على خطوات إعداد المراجعة الخارجية.
- التعرف أكثر على تقرير محافظ الحسابات عند إبداء الرأي حول مدى صحة القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

يساهم هذا البحث في تسليط الضوء حول مهنة المدقق الخارجي الذي يسعى بدوره إلى تحقيق العدالة والمصداقية عند عرض القوائم المالية والحسابات الختامية على المستوى المؤسسات الاقتصادية والتجارية، كما يساهم في تبيان مسؤولية محافظ الحسابات والخطوات التي يقوم بها عند تحليل القوائم المالية ومجموعة القوانين والنصوص التشريعية المعمول بها في إطار هذه المهنة.

أهداف الدراسة:

- التعرف على مهنة محافظ الحسابات والمهام التي يتكفل بها.
- التعرف على عناصر القوائم المالية ومنهجية تدقيقها.
- إبراز دور محافظ الحسابات في تنفيذ تدقيق القوائم المالية.

منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة هذا الموضوع قمنا استخدام المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية عن طريق استخلاص أهم الدراسات، الكتب والمقالات التي طرحت في الملتقيات العلمية بغرض

معالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على مختلف التساؤلات التي تم طرحها، أما بالنسبة للجزء التطبيق قمنا بالاعتماد على منهج دراسة حالة لإلقاء ما تم التطرق إليه في الجانب النظري.

صعوبات البحث:

- قلة مكاتب محافظ الحسابات على مستوى الولاية (وجود مكتب محافظ الحسابات واحد على مستوى الولاية).
- سرية المعلومات بالنسبة لمحافظ الحسابات، مما يمنع امتداد الدراسة الميدانية في بعض جوانبها.

الدراسات السابقة:

– **الدراسة الأولى** : شيبة إيناس، مذكرة ماستر بعنوان: دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020.

تمحورت إشكالية الدراسة في: كيف يكون دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات بصفة عامة مع إبراز دوره في زيادة موثوقية الكشوفات المالية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها كونه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تقوم بها الإدارة.

من أهم النتائج والاستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة هي عملية التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات، يزيد من موثوقية ومصداقية الكشوفات المالية حيث يقوم بإعطاء صورة واضحة وشفافة عن الوضعية المالية للمؤسسة مما ينعكس ايجابيا على الأطراف ذات العلاقات في اتخاذ القرارات الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة.

– **الدراسة الثانية** :بسمة ملواح، مذكرة ماستر بعنوان: مسؤولية محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسات الميدانية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما مدى مراقبة الواقع العملي لمسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر لما هو محدد في القانون المنظم للمهنة.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر، من خلال تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بمسؤولياته المهنية، وتسليط الضوء على أهم جوانب الموضوع ومعرفة أهم ما جاء به القانون 01/10 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي أن الهدف من تغيير القانون 91-08 الصادر سنة 1991 وتعويضه بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 هو استرجاع سلطة الدولة في الرقابة على مهنة المحاسبة.

– الدراسة الثالثة : حجاج زينب، بعنوان: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، المنشورة بمجلة الإدارة والتنمية للبحوث العلمية، جامعة البليدة02.

تمحورت الإشكالية في: كيف يمكن لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر أن تكون آلية لمحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في محاربة الفساد والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر من خلال القوانين والهيئات المرتبطة بالمهنة ومجالات تدخل محافظ الحسابات، إلى غاية إعداد تقرير

من أهم النتائج المتوصل إليها هي إلزامية محافظ الحسابات عند اكتشاف التجاوزات والأخطاء أن يقوم بعرضها في التقرير الذي يعده وأن يقوم بتقديمه إلى مجلس الإدارة أو المسير وإبلاغ المساهمين ووكيل الجمهورية من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وفي حالة ما لم يبلغ عنها يكون تحت المسؤولية الجزائية لعدم التبليغ أو تواطئه في حالة اكتشاف الوقائع من طرف الهيئات المعنية.

تقسيمات البحث :

من أجل الإلمام بمختلف نواحي موضوع دراستنا قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول حيث قمنا بتبويب فصلين في الجانب النظري وفصل واحد للجانب التطبيقي الذي خصصناه لدراسة حالة عند مكتب محافظ الحسابات على مستوى ولاية سوق أهراس.

تطرقنا في الفصل الأول للمدقق الخارجي، أما عن الفصل الثاني فتطرقنا إلى القوائم المالية ومنهجية وعناصر تدقيقها.

الفصل الأول

الفصل الأول :تنظيم مهنة التدقيق ومحافظ الحسابات

تمهيد

شهد العصر الحديث تغير في الأفكار والمبادئ والطرق المحاسبية والاقتصادية التي كانت سائدة منذ القبل، من حيث تنظيمها وعملها ويظهر هذا جليا من خلال انفصال ملكية المؤسسة عن التسيير على خلاف ما كان سابقا، حيث لم يعد للمالك أي دخل في تسيير شؤونه بل له الحق في تعيين شخص مؤهل ومحايد له صلاحية الرقابة الخارجية على التسيير، من هنا ظهر ما يسمى بالمراجعة المالية ويصطلح على الشخص الذي يقوم بها محافظ الحسابات كما في المشرع الجزائري حسب القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.

إن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات والوظائف المحاسبية والمالية والرقابية يطلق عليها بالتدقيق المالي منها الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي، حيث يقوم بتدقيق المستندات والسجلات المحاسبية والقوائم المالية، ليتم بعدها بإبداء رأيه الفني الشخصي والمحايد في شكل تقرير عام للتدقيق.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول:الإطار النظري للتدقيق

المبحث الثاني:عموميات حول محافظ الحسابات

المبحث الثالث:تقرير محافظ الحسابات

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة، وكذا النشاطات التي تقوم بها وكذا مركزها المالي، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الغرض نشأت هذه المهنة التي تعرف بالتدقيق، وعليه سنتعرض في هذا المبحث:

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشأة التدقيق ومفهومه

الفرع الأول: نبذة تاريخية للتدقيق

نشأ التدقيق Audit منذ العصور القديمة الأولى حينما دعت الحاجة إلى تدوين الحسابات إذ تشير السجلات والآثار إلى ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا أساليب مبسطة في مراجعة الموارد العامة للدولة، وفي محاسبة موظفيها على تلك الأموال التي في حوزتهم، فكانت المراجعة في تلك الفترة تختص بمراجعة حسابات الحكومة للتحقق من صحتها، وفي العصور الوسطى نشأت الحاجة إلى وجود نظام محاسبي كنتيجة لظهور عدد من العوامل أهمها الازدهار الاقتصادي في تلك الفترة، وظهور البنوك وشركات الأشخاص، وفي تلك الحقبة نشأت المحاسبة في صورتها الحالية بعد صدور مؤلف لوقا باشيلو Paciolo الذي يحوي لمفهوم القيد المزدوج، ونظرا لكل هذه الاعتبارات ازدادت أهمية الحاجة إلى المراجعة، وبدأ المجتمع يدرك أهمية دورها حتى جاء القرن الثالث عشر عرفت فيه المراجعة في كل من ايطاليا وبريطانيا ومع بداية القرن السابع عشر تم التعرف على المراجع الممتهن[1].

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، لم يتغير الهدف الرئيسي للمراجعة الذي هو اكتشاف الغش والخطأ[2].

1- أحمد عبد المولى الصباغ: "أساسيات المراجعة ومعاييرها" ،كلية التجارة جامعة القاهرة، 2008، ص2.

2- هادي التميمي: "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للطبع والنشر، ط2، عمان، 2004، ص17.

وفي سنة 1850طرأ تغير مهم هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية من أجل منع التزوير واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الأخر كان الاعتراف بضرورة وجود شخص مستقل ومحايد لتدقيق القوائم المحاسبية، حيث قد نص على ذلك قانون الشركات الانجليزي سنة 1862،الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج (الثنائي)،بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات[1].

كما تطورت مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بسرعة كبيرة بعد الحرب العالمية الأولى، كما تأثرت مهنة المحاسبة والمراجعة تأثرا كبيرا بالمهنة في بريطانيا، ففي عام 1895م صدر أول تشريع في ولاية نيويورك للترخيص بمزاولة مهنة المحاسبة القانونية العامةComptable Public Certifié[2].

الفرع الثاني: المفهوم العام للتدقيق

بالرغم من اختلاف الفكر المحاسبي إلا أن هناك العديد من التعريفات للتدقيق والتي تصب كلها في معنى ومفهوم واحد، ونذكر منها على سبيل الاختصار:

-تعريف 1:"هو فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المدقق على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقة عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها المحاسبية."[3]

- تعريف 2:"عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة" [4].

-يعد التعريف الذي أصدرته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن الجمعية المحاسبية الأمريكية عام 1972م(Association américaine de comptabilité)من أكثر التعريفات شمولا للملائمة للأغراض المختلفة

1- هادي التميمي، مرجع سابق، ص17.

2- أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سابق، ص03.

3- الأخضر لقليطلي: "دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة "، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد01، المجلد02، جوان2019، جامعة باتنة1، ص59.

4- تامر مزيد رفاعه: "أصول تدقيق الحسابات"، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، 2017، ص15.

لعملية بأنها: "عملية منظمة تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول عمليات وتصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقيق من درجة التوافق بين هذه المعلومات المقدمة ومعايير موضوعة، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين"[1].

يتضح من هذا التعريف أنه تم صياغته بصورة عريضة، ومن ثم يمكن استعراض العناصر الأساسية للتعريف:[2]

– تعتمد المراجعة المنظمة على الفكر والمنطق فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.

–يعتبر التجميع وتقييم أدلة الإثبات هو الأساس لعملية المراجعة، فهو الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه الشخصي في القوائم المالية، وهذه الأدلة متعددة، مثل المستندات المؤيدة للمعلومات، والجرد الفعلي للأصول، المراسلات مع العملاء.

– تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة في المنشأة، والتأثر على ومركزها المالي ونتائج عملياتها، وبين المعايير الموضوعة والمتمثلة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، أي أن المراجع عند تقييمه للأدلة بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق وأهدافه

يكتسي التدقيق بكافة أنواعه أهمية كبيرة من خلال الدور الذي يلعبه، وباعتباره الجهة المحايدة التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة فلذلك لابد من التطرق إلى تصنيفاته وأهدافه.

الفرع الأول: أنواع التدقيق

تختلف أنواع التدقيق حسب الزاوية التي ينظر إليها، فهناك من يصنفه من حيث الإلزام، من حيث القائم به، من حيث الشمول أو من حيث النطاق ومن حيث الغرض وتوقيت القيام به.

أولا :التدقيق من حيث الغرض منها

1– تدقيق القوائم المالية:

يتمثل الهدف من تدقيق القوائم المالية الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وتمثيلها للمركز المالي

1- عبيد سعد شريم: "أصول مراجعة الحسابات"، الأمين للنشر والتوزيع، ط3، 2001، ص10.

2- المرجع السابق، ص10، ص11.

ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفق المعايير المحاسبية، وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول وليس مطلق عند مدى خلو البيانات المالية من انحرافات المادية، ويقوم المدقق من مسايرة البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية، ثم مشاركة التقرير النهائي مع المساهمين في شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية محدودة، ومع من قام بتعيينه في الشركات والمشاريع الأخرى[1].

2- التدقيق التشغيلي :

يتمثل في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية، وبعد إتمام المراجعة يتم رفع التوصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل.

بالرغم من تعدد المجالات المختلفة التي يمكن أن يتم فيها تقييم فعالية التشغيل، فإنه من المستحيل وصف كيفية تنفيذ المراجعة التشغيلية على نحو نموذجي، حيث يمكن أن يقيم المراجع في إحدى المنظمات مدى ملائمة وكفاية المعلومات التي استخدمتها الإدارة عند اتخاذ قرار بشراء أصل ثابت جديد، بينما يتم في منظمة أخرى تقييم مدى كفاءة تدفق مستندات عمليات البيع، ولا تقتصر المراجعة التشغيلية على الجوانب المحاسبية وإنما يمكن أن تشمل تقييم هيكل المنظمة،أو تشغيل الحاسب الالكتروني،أو أنشطة التسويق،أو أي مجال آخر يكون المراجع مؤهلا له[2].

3- تدقيق الالتزام (الأداء) :

يقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد التزمت بتطبيق النصوص القانونية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة، مثل التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن قوانينه قد طبقت بطريقة صحيحة أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع للضريبة[3].

ثانيا :التدقيق من حيث القائم به

1- التدقيق الخارجي:

تتم من طرف مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة لإبداء رأيه المحايد عن مدى صحة القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية محددة و المركز المالي في نهاية تلك الفترة.[4]

1- علي عبد القادر الذنيبات: "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط5، 2015، ص27.

2- الفين آرينز، جيمس لوبك: "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر والتوزيع، ص24.

3- قدور إيمان، براهيمي عمر: "دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2016-2017، جامعة عبد الحميد بن باديس، قسنطينة، ص15.

4- منال محمد: "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي"، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد02، العدد03، 2018، ص57.

2- التدقيق الداخلي :

تتبع هذه المراجعة من داخل المؤسسة بهدف خدمة الإدارة في مجال قياس كفاءة أنظمة الرقابة المطبقة على أنشطة المؤسسة المختلفة[1].

3- التدقيق الحكومي:

يتم من طرف الجهة حكومية، حيث يتولى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أعمال المراجعة في العديد من الهيئات والمصالح الحكومية وشركات القطاع العام والمختلط وجميع وحدات الجهاز الإداري للدولة والمجالس المحلية،...الخ، ويتضمن التدقيق الحكومي التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات، ويحق للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أن يستعين بالمدقق الخارجي في القيام بأعمال التدقيق المنوطة به[2].

ثالثا :التدقيق من حيث توقيت القيام به

1- التدقيق النهائي:

يتم هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويتم اللجوء إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت الصغيرة أو متوسطة الحجم .

2- التدقيق المستمر:

يعني أن عملية الفحص والاختبارات تتم على مدار السنة المالية للمنشأة، وبطريقة منتظمة ووفق لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء التدقيق أخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، فالتدقيق المستر يعمل على معالجة الانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي[3].

رابعا :التدقيق من حيث نطاقه

1- التدقيق الكامل:

يشتمل التدقيق الكامل على تدقيق القوائم المالية، وما يقتضيه ذلك من فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج كامل للمراجعة، وإجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء رأي فني في القوائم المالية من خلال تقرير

1- منال محمد، المرجع سابق، ص57.

2- عبيد سعد شريم ، مرجع سابق، ص32.

3- أحمد قايد نور دين : "التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، 2015، ص19، ص20.

المدقق، وفي هذا النوع من التدقيق يكون مجال ونطاق عمل المدقق غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به[1].

2- التدقيق الجزئي:

يتم تناول جانب معينا من عملية التدقيق الكامل، فقد يقوم المدقق بفحص مجموعة حسابات معينة، مثل حسابات العملاء أو يقوم بتدقيق المخزون أو غير ذلك أي أن هذا التدقيق يتضمن بعض القيود على نطاق فحص وعمل المدقق[2].

خامسا :التدقيق من حيث الإلزام القانوني

1- التدقيق الاختياري: عبارة عن مراجعة خاصة يكلف بها المراجع بفحص القوائم المالية أو بعضها، لغرض خاص تطلبه المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية دون وجود قيود أو إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.

2- التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق التي تلتزم بها الشركات وفقا لأحكام القوانين، وعادة شركات المساهمة العامة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات مسؤولية محدودة وشركات المساهمة الخاصة[3].

الفرع الثاني :أهداف التدقيق.

لعب التطور الحاصل في مهنة التدقيق تأثيرا مهما في نوع الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها المراجع، حيث نجد أن هناك أهداف عامة وأخرى خاصة.

أولا : الأهداف العامة.

إن الهدف العام من فحص المراجع للقوائم المالية هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق هذه القوائم، فهو هدف عام متفق عليه دوليا، حيث أن المراجع حسب معهد المحاسبين الأمريكي(AICPA)يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية للوضعية المالية، نتائج العمليات، تطور تلك الوضعية احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها.[4]

1- عبيد سعد شريم، مرجع سابق، ص34.

2- عبيد سعد شريم، مرجع سابق، ص34.

3- علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص37.

4- محمد بوتين: "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005، ص29-31.

ثانيا : الأهداف الخاصة.

سعيا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر، يجد المدقق نفسه مجتهدا في تحقيق أهداف خاصة وثانوية مثل اكتشاف الغش، الخطأ والتزوير.

– اكتشاف أعمال الغش والتزوير:

أصبح اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع هدف ثانوي للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات، أي أن المراجع يعثر صدفة أثناء تأدية مهامه على أعمال غش وتلاعب أو استعمال غير شرعي للمؤسسة، أو تزوير للمعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية مزيفة وغير حقيقية للوكز المالي لها، إن التلاعب بأموال المؤسسة دليل كافي على غياب الرقابة الداخلية فعلى المسؤولين في هذه الحالة اكتشاف ذلك، وعلى المراجع الخارجي أو مدقق الحسابات جمع ما أمكن من الأدلة والبراهين، حتى يتسنى له الوقوف على آثرها المادية المحتملة على الحسابات[1].

المطلب الثالث: معايير التدقيق

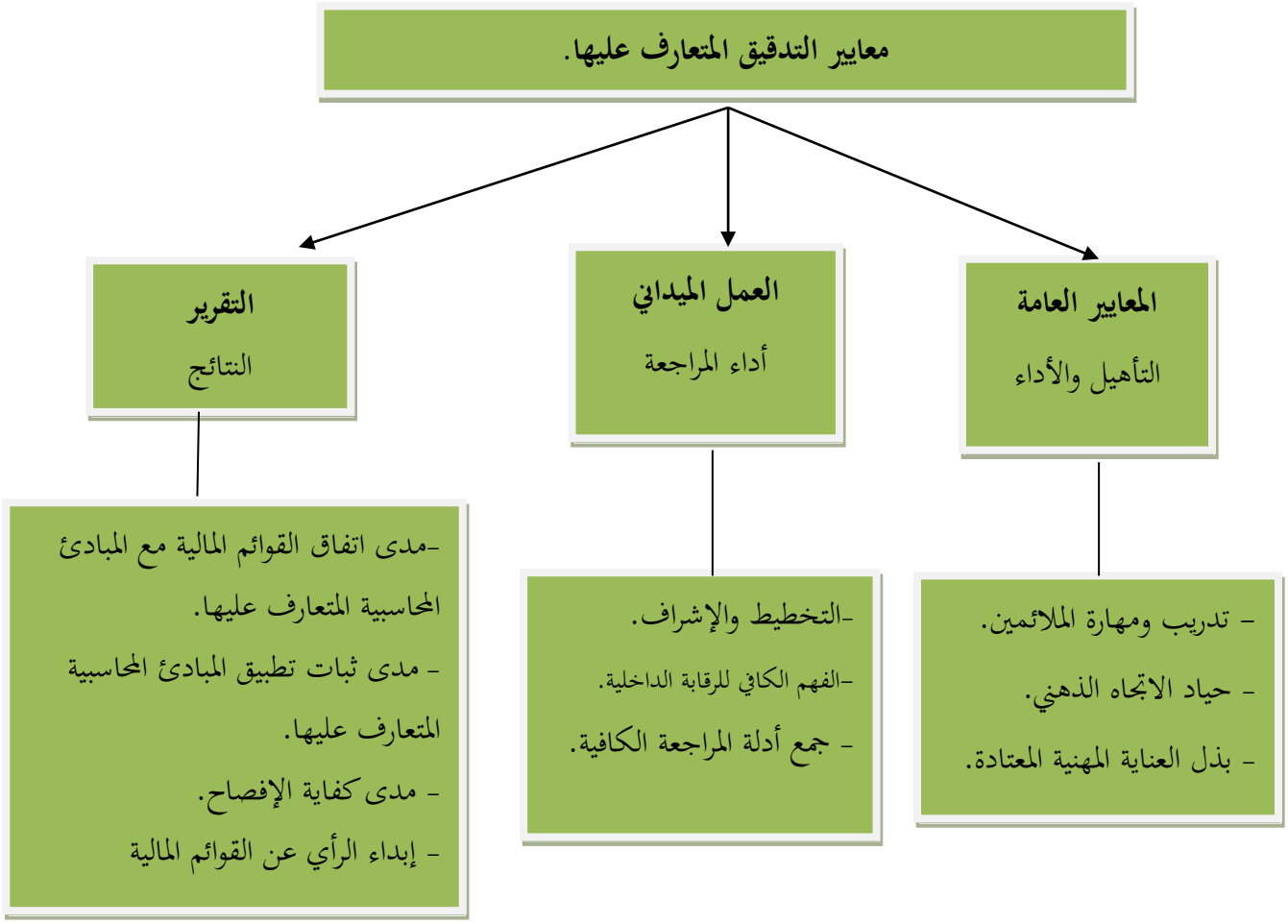
إن أي عمل ميداني يتطلب معايير تضبطه وتضعه تحت الصورة المناسبة، وكذا نفس الأمر في مجال المراجعة فإن المعايير تساعد في تنظيم عملية المراجعة وفي نفس الوقت تساعد في تحسين أداء المدققين، حيث أن هذه المعايير قابلة للتطبيق على كافة البيانات المالية بغض النظر عن المؤسسات الربحية والغير الربحية.

يعد تعريفkohler للمعايير بأنه: "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف عن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف هذا المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم"[2].

1- المرجع السابق، ص31.

2- قدور إيمان براهيمي، مرجع سابق، ص19.

الشكل رقم (1) : ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: ألفين آرينز، جيمس لوبك : المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر،ص42.

الفرع الأول :المعايير العامة

تهتم المعايير العامة بالتأهيل الصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة، فقد تبنى مجمع المحاسبين الأمريكيين معايير عامة ثلاثة هي:

أولا :التأهيل العلمي والعملي

يجب أن يتوفرلدى المراجع كل من التعليم والخبرة لكي تتم عملية الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة، وهذا بالطبع من خلال تطرق المراجع إلى برامج تعليمية جدية ورسمية ومنتظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد

عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعا ماهرا وبارعا قبل أن يكون محاسبا ماهرا وبارعا، ولكون المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة دائمة التغير والتطور، فلابد من الضروري تحديث البرامج التعليم الرسمية للمراجعين دوريا من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهني المستمر.[1]

ثانيا :استقلال المدقق

يعد المعيار الثاني من المعايير العامة للتدقيق، يقصد به أن يقوم المدقق بعمله بكل أمانة واستقامة وموضوعية دون التحيز إلى جهة معينة، أي أن يكون المدقق مستقل من الناحية الفعلية والذهنية، وبدون الخضوع لأي تأثيرات ومن أي نوع، فهذا الاستقلال يمثل حجز الأساس أو الزاوية بنسبة لمهنة المراجعة، من ثم يجب تأكيد هذا المعيار في برنامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة[2].

ثالثا :العناية المهنية الواجبة

يتطلب هذا المعيار من المدقق المستقل انجاز عمله بعناية تامة عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير، فالعناية المهنية تتطلب دراسة انتقاديه لجميع المستويات العمل المنجز (النتائج)من قبل المساعدين الذين قاموا بعملية التدقيق، وتعني العناية المهنية أن يكون المدقق مؤهلا ويملك متطلبات مهنية عند عرضه لخدماته للآخرين، أي يملك من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك.[3]

الفرع الثاني :معايير العمل الميداني

تتضمن هذه المعايير خطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا معايير العمل الميداني أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتشتمل هذه المعايير على ثلاث معايير.

أولا :الإشراف الملائم والتخطيط السليم على أعمال المساعدين:

يتناول هذا المعيار أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين، وبالتالي يعتبر وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في المراجعة، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة[4].

1- ويليام توماس: "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للنشر، ص54.

2- المرجع السابق، ص54.

3- هادي التميمي، مرجع سابق، ص31.

4- الفين آرينز، مرجع سابق، ص44.

ثانيا :تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:[1]

فحسب هذا المعيار فيجب للاعتماد على أساليب نظام الرقابة الداخلية المطبقة لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة، والتي سوف تحدد إطار المراجعة، ومن المعروف أن عمل المراجع فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية فيعتمد على حد كبير على الحكم الشخص للمراجع، لذلك وجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية أثناء تقييمه لهذا النظام.

– أن ينطلق من برنامج عمل للمراجعة بافتراض وجود نظام أمثل للرقابة الداخلية ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا النظام محل المراجعة، يستطيع تحديد مقومات نظام الرقابة الداخلية الغير المتوفرة والتي على ضوئها سيعدل برنامج عمله المبدئي.

–من المستحسن يفضل أن تتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق فريق عمل متكامل خاصة إذ كان حجم المؤسسة كبير.

– من المستحسن أن تتم عملية الاتصال بين أعضاء فريق العمل لتبادل الآراء حول أحكامهم حتى يحققون أكبر قدر ممكن من التقارب.

ثالثا :جمع الأدلة والقرائن

أن يقوم المدقق بتكوين ملفين أحدهما دائم والآخر جاري، وذلك عند قيامه بعملية تجميع الأدلة الكافية وقرائن الإثبات لتبرير رأيه الفني المحايد، بالإضافة إلى هذين الملفين فيجب على المدقق تدوين كل من الملاحظات والاستفسارات وما يجب عمله في أوراق عمل ممهدا بذلك كتابة التقرير النهائي[2].

الفرع الثالث :معايير نتائج التدقيق (التقرير)

أولا: إعداد القوائم طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتطلب أو لمعيار إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذا يعني ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عبارة عن معيار يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور لمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها[3].

1- خيضر خنيفري: "المراجعة الخارجية وفق معايير الدولية للمراجعة"، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، العدد10، الجزء02، 2017، ص158.

2- المرجع السابق، ص185.

3- ويليام توماس، مرجع سابق،ص62، ص63.

ثانيا: ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

أما عن المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير فإنه يبين حتمية الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية التي استخدمت خلال الفترة الجارية إذ قورنت بين القوائم المالية الختامية في نهاية الفترة المالية، ولذلك هذا المعيار يضمن ذلك وعند تغيير المبادئ فإن ذلك يستلزم من مدقق الحسابات تبيان طبيعة هذه التغيرات وأثرها على القوائم المالية، لأن عدم الثبات يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصروفات للفترات المالية المختلفة من ما يؤدي إلى إظهار نتائج مضللة[1].

ثالثا: الإفصاح المناسب

يتطلب المعيار الثالث من المراجع ضرورة الإفصاح عن أي معلومات مالية التي تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا، فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير المراجعة غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المراجع قد وصل إلى قناعة بأنه لا توجد حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.

رابعا: التعبير عن الرأي

يعتبر المعيار الرابع من أكثر المعايير تعقيدا أو أصعبهم منالا فهو يتضمن ثلاث عبارات عامة :

يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في ما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، وأن المراجع قد يمتنع كليا عن إبداء هذا الرأي، فعندما يأخذ محافظ الحسابات على عاتقه مجموعة من القوائم المالية فإنه يجب عليه إبداء رأي معين من الآراء (غير متحفظ، أو متحفظ، أو سلبي) أو يحق له الامتناع عن إبداء الرأي بخصوص هذه القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يوضح محافظ الحسابات أسباب امتناعه[2].

1- أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سابق، ص58.

2- ويليام توماس، مرجع سابق، ص72، ص73.

المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات

نظرا لمهام محافظ الحسابات والدور الكبير الذي يلعبه كوكيل عن الملاك الأصليين للمؤسسة والمساهمين في إطار عملية مراقبة القوائم المالية في ظل انفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة، لا بد من التطرق إلى بعض المفاهيم حول محافظ الحسابات والشروط التي يجب توافرها للممارسة هذه المهنة.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات

الفرع الأول :تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات (المدقق الخارجي)باعتباره يزاول خدمات التدقيق الخارجي" كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة المصادقة والشهادة على مدى انتظامية حسابات الشركة والهيئات التجارية، بما فيها رؤوس الأموال"[1].

*يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-1، المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بأنه" كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات ومدى انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

*يعرف أيضا محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري: "على أنه الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها"[3].

من هما يمكننا القول بأن محافظ الحسابات أو المدقق الخارجي هو شخص مستقل وحيادي ذو تأهيل وعلمي يقوم بعملية فحص القوائم المالية تحت اسمه الخاص ومسؤوليته مهمة المصادقة على مدى صحة وانتظام القوائم المالية ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير خاص به.

1- علي بن موفقي: "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية "، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد05، عدد20، ص67.

2- القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في:2010/06/29، الجريدة لرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010/07/11، العدد42، ص7.

3- بن عيسى خيرة: "دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"،العدد03، المركز الجامعي تندوف، 2018، ص69.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات.

تعد مهنة محافظ الحسابات كغيرها من المهن، لذلك يباشر محافظ الحسابات مجموعة من المهام الواجب القيام بها حسب نص المادة 23 من القانون 10-01:[1]

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة وكذا بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يترجم محافظ الحسابات تأدية تلك المهمتين في تقرير عام الذي يبدي فيه التعبير عن رأيه حول صحة القوائم المالية.

- تنص المادة 24 من القانون10-01 المتعلق بمهام محافظ الحسابات: "عندما تعد الشركة أو الهيئة الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الصورة الصحيحة لهذه الحسابات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

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

كما يترتب على محافظ الحسابات أيضا إعداد التقارير التالية:[2]

- يبدي محافظ الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص فيما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين والمسيرين.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها أو المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المسريين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، عن كل نقص أو خطأ قد اكتشفه أو أطلع عليه والذي شأنها أن يعرقل عملية استغلال المنشأة.

1- شية إيناس، ومان علي: "دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوفات المالية"، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2019-2020، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص21.

2- القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ، المؤرخ في:2010/06/29، الجريدة لرسمية للجمهورية الجزائرية،2010/07/11، العدد42، ص7.

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

- تقرير حول شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة.

- تقرير خاص حول أعلى خمس تعويضات.

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

الفرع الثاني :مسؤوليات محافظ الحسابات

حرص المشرع الجزائري التنظيم الجيد لمهنة محافظ الحسابات، حيث يحمل محافظ الحسابات مسؤوليات عديدة المتمثلة في مسؤولية مدنية والتأديبية، كما أنه محاط بالمسؤوليات الجزائية التي يقحم من خلالها في حالة مخالفة القوانين المعمول بها في عمليات التحقيق والمتابعة والتفتيش.

أولا :المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية بأنها التزام لتعويض الضرر وهي نوعان :[1]

1- مسؤولية عقدية: تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي.

2- مسؤولية تقصيرية: تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني يتمثل في الالتزام بعدم الأضرار بالغير.

لقد أضاف المشرع الجزائري وفق المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/ 1993في القانون التجاري المادة 715مكرر14 "مندوبو الحسابات مسئولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم.

ولا يكونون مسئولون مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها"[2].

1- بسمة ملواح: "مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون01/10 والممارسة الميدانية"، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015-2016، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص24.

2- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، القانون التجاري، 2007"،المادة 715 مكرر14، الجزائر،ص191.

تنص المادة 61 من القانون 10-01:"يعد محافظ الحسابات مسئولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، كما يعد متضامنا تجاه الكيان وتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا قانون"[1].

فمحافظ الحسابات مسئولا مدنيا عند الإخلال بأي التزام عقدي تجاه الكيان المراقب وزبائنه في حالة ارتكابه لأخطاء عند تأدية مهامه، كما يتحمل الأضرار الناتجة عن المخالفات القانونية والقوانين المعمول بها.

3- شروط قيام المسؤولية المدنية:[2]

1.3- شروط قيام المسؤولية العقدية: تتأثر بمجرد الإخلال بإحدى شروط العقد وهي :

- إذا قام بإصدار تقرير نظيف بدون الالتزام بمعايير التدقيق.
- لم يقدم التقرير في الوقت المحدد المتفق عليه أو إذا قام إفشاء أسرار العميل.
- الفشل في اكتشاف الأخطاء المادية أو المخالفات المادية التي يرتكبها الموظفون.

2.3- شروط قيام المسؤولية التقصيرية: تتمثل في الإهمال العادي، أو الإهمال الجسيم أو الغش.

ثانيا: المسؤولية الجزائية: بالرغم من أن محافظ الحسابات قد يسأل عن الإجرام الذي قام به فقد تتخذ المسؤولية الجزائية صورتان أهمها:[3]

1- محافظ الحسابات كفاعل أصلي: يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي ارتكبها كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادتين 33 و34من القانون رقم08/91 وكذلك المادة 715مكرر 06 من القانون التجاري، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية .لا بد من احترام وخضوع محافظ الحسابات للقوانين المتعلقة بمهنته، وبالتالي قد يكون معرض للمتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، كإصدار شيك بدون رصيد مثلا، وفي هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات.

1- القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في:2010/06/29، الجريدة لرسمية للجمهورية الجزائرية،2010/07/11، العدد42، ص10.

2- علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص78، ص79.

3- طيطوس فتحي: "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر سياسية والقانون، العدد9، جامعة طاهر مولاي، جوان2013، ص45.

2- محافظ الحسابات بصفة شريك: يعد محافظ الحسابات شريكا بمجرد مده يد العون للفاعل الأصلي لتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة حتى ولو كانت هذه الوسيلة ليست لها طابع إجرامي، ففي هذه الحالة يتابع جزائيا بصفته شريك.

حيث رأى بعض الفقهاء أن محافظ الحسابات لا يمكن أن يكون شريك عن فعل الإجرام ولا يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك، إلا إذا كان عالما لوقت ارتكاب الجريمة بمد يد العون للفاعل الأصلي.

الملاحظ هنا هو قد يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في الجزائر سواء كان فاعل أصلي أو بصفته شريكا تبعا للجرم المنسوب إليه وبالتالي فلا بد أن يكون حريصا كل الحرص عند تأدية مهامه.

ثالثا: المسؤولية التأديبية.

أشارت المادة 63 من القانون10-01 المنظم للمهنة: "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"[1].

بالإضافة إلى كل إهمال أو تقصير سواء كان شخص طبيعي أو شركة مسجلة لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء أمام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[2].

المطلب الثالث: اعتماد محافظ الحسابات.

نظرا لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر التي تتعلق بكفاءة حول تقنيات المحاسبة والمراكز المالية للشركات قد ضبط المشرع الجزائري قوانين ونصوص تشريعية متعلقة بشروط ممارسة هذه المهنة ومنح الاعتماد Agrément، حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم هذه الشروط المنصوص عليها.

الفرع الأول : وهي الشروط العامة التي يجب أن تتوفر بالشخص المزاول للمهنة والكفاءة التي يحوزها:

أولا: شرط الجنسية

1- القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في:2010/06/29، الجريدة لرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010/07/11، العدد42، ص10.

2- هيري آسيا، ولد باحمو سمير: "عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر"، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد09، العدد02، 2021، ص419.

اشترط المشرع أن تتوفر في طالب التسجيل اعتماد الجنسية الجزائرية وهذا من أجل حماية هذه المهنة التي لها تأثير على الاقتصاد الوطني وقد نص على هذا الشرط المادة8من القانون 1.10 الساري المفعول المتعلق بتنظيم المهن الثلاث[1].

– الملاحظ هنا أنه لم يرخص المشرع الجزائري للأجانب ممارسة هذه المهنة في الجزائر حسب هذا القانون نظرا لتأثير هذه المهنة على الاقتصاد الوطني.

ثانيا: شرط الكفاءة المهنية

على المحاسب المحترف أن يحصل على مستوى من المعرفة المهنية ويحافظ على مستوى هذه المهارة بحيث يتمكن من أداء الخدمات المهنية بشكل مناسب[2].

حدد المشرع الجزائري أيضا في المادة 8من القانون10-01:أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

بالنسبة لمهنة لمحافظ الحسابات أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها[3].

ثالثا: شرط السيرة والسلوك الحسن

تعد السيرة والسلوك الحسنة من الشروط الأساسية والبديهية التي يجب أن تتوفر لدى محافظ الحسابات، حيث يجب أن لا يكون قد صدر في حقه حكم قضائي بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف هذه المهنة، لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول بها وكذلك حالات المنع والتنافي مع المهنة التي نصت عليها المواد 64 إلى 74من القانون 10-1[4].

الفرع الثاني :الاعتماد وأداء اليمين

أولا: طلب اعتماد

لطلب اعتماد يرسل المترشح سواء كان شخص طبيعي أو معنوي الطلب للجنة الاعتماد بالمجلس الوطني للمحاسبة، وهذا بعد استيفائه لجميع الشروط السابقة "الجنسية، السلوك الحسن والسيرة...."،حيث يلزم المعنويين بتقديم وثائق تثبت التصريح بالاكتتاب لرأس المال، تحرير القانون الأساسي للشركة واعتماد كل شريك بصفة

1- أيلول الأمين، سالمي عبد القادر: "النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019/2018، ص08.

2- علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص111.

3- القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في:2010/06/29 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010/07/11، العدد42، ص5.

4- أيلول الأمين ، سالمي عبد القادر، مرجع سابق، ص9.

منفردة كمدقق حسابات، وبعد قبول المجلس الوطني للمحاسبة لطلبه يمضى من طرف وزير المالية ويسلم للشخص المعني.

ثانيا: تأدية اليمين الخاص بالمهنة: وفق المادة رقم 06 من القانون10-01 يلزم على مدقق الحسابات بعد استلام أوراق اعتماده من المجلس الوطني للمحاسبة وقبل تسجيليه بجدول المهنيين، تأدية اليمين الخاص بالمهنة أمام مجلس القضاء المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه أو الشركة يتسلم على إثره عقد أداء اليمين.[1]

ثالثا: شرط التسجيل

التسجيل بالجدول المهني لتدقيق الحسابات هي الخطوة الأخيرة لاكتساب ترخيص لمزاولة هذه المهنة، إذ يرسل المترشح طلب تسجيل بجدول المهنيين لأمانة المجلس الوطني للمحاسبة لدراسة طلبه، وفي حالة الموافقة تقدم للمترشح بطاقة مهنية تعتبر بمثابة ترخيص يسمح له بمزاولة مهنة التدقيق المحاسبي.

وفي هذا السياق نصت المادة05 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ 2011/01/27 بأنه يجب على المترشح سواء كان شخص طبيعي أو معنوي أن يرفق ملف طلب التسجيل في الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي[2].

قد وضحت المادة07من المرسوم التنفيذي 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد الوثائق التي يلزم الأشخاص الطبيعيين المترشحون لممارسة مهنة محافظة الحسابات بالتسجيل في جدول إرسالها إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وبذلك يكون المترشح قد تم تسجيله في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية التي تحتوي على اللقب والاسم والمهنة[3].

1- سيد محمد، مرجع سابق، ص83.

2- سيد محمد، مرجع سابق، ص83.

3- أيلول الأمين ،مرجع سابق، ص10.

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات

يعد تقرير المراجع عبارة عن نتائج عملية التدقيق المالي والمراجعة المستندية، والذي يعبر فيه عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية، سواء كانوا أشخاصا داخليين أو خارجيين، إذ يعطي لهم انطباعا أن هذه القوائم المالية قد تم فحصها والتحقيق منها بشكل دقيق من طرف المراجع المستقل، حتى تصبح ذات مصداقية.

المطلب الأول : تعريف تقرير محافظ الحسابات وأهميته.

نظرا لأهمية تقرير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية لابد من التطرق إلى مفهوم التقرير وأهميته بالنسبة للمدقق وإدارة المؤسسة.

الفرع الأول : تعريف تقرير محافظ الحسابات.

هو عبارة عن تقرير يوضح الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وقد يكون هذا التقرير مختصرا ويتم نشره مع القوائم المالية ويطلق عليه تقرير الميزانية، وقد يكون مطولا نظرا لاحتوائه العديد من الأمور التفصيلية، و الجداول والكشوفات الإحصائية والملاحظات والتعليقات التفسيرية[1].

الفرع الثاني : أهمية تقرير محافظ الحسابات.

تكمن أهمية تقرير محافظ الحسابات كونه وسيلة يتم من خلالها بالتعبير عن الرأي حول عدالة البيانات والقوائم المالية، أما بالنسبة للمستفيدين كونه الأساس الذي يعتمدوا عليه لاتخاذ القرارات ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، ويمكن توضيح أهميته أيضا في[2]:

– يعد تقرير المدقق وثيقة مكتوبة التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا قام بالإخلال بالإجراءات القانونية لمسائلته جنائيا ومدنيا.

– كما يعد تقرير محافظ الحسابات مهما للفئات التالية:

– يساعد المستثمرون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم.

– يعد التقرير بمثابة شهادة على نتائج أعمال الإدارة في المهام الموكلة إليهم.

– يعلم المدينون عن مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.

– يساعد المقرضون في معرفة الوضع المالي للمنشأة وذلك ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.

1- أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سابق، ص482.

2-إسماعيل حروز: "دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018 -2019، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ص29، ص30.

- يساعد التقرير الجهات الحكومية في وضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

المطلب الثاني: مضمون تقرير محافظ الحسابات وتصنيفاته

يتعلق هذا المطلب بتبيان مضمون التقرير النهائي الذي يضعه مدقق الحسابات ويوضح فيه رأيه الفني المحايد.

الفرع الأول: مضمون التقرير

يحتوي تقرير محافظ الحسابات على العناصر التالية:[1]

1- عنوان التقرير: تنص معايير المراجعة أن يحمل تقرير محافظ الحسابات كلمة مستقل للتأكد على استقلالية المراجع وحياده.

2-تحديد الجهة الموجه إليها التقرير: غالبا ما يتم توجيه التقرير إلى حملة الأسهم محل المراجعة أو قد يتم توجيهها إلى الشركة ذاتها.

3-الفقرة الافتتاحية :يجب أن يبدأ المراجع الخارجي عند إعداده لتقريره بفقرة افتتاحية تنص على أن المراجع قام بعملية مراجعة القوائم المالية مع تحديد المنشأة التي ترتبط بها تلك القوائم.

4- فقرة النطاق : تشير هذه الفقرة أن المراجع يتبع معايير المراجعة المتعارف عليها، كما أن عملية المراجعة قد تم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بان القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهري، وأنها تتضمن فحص أدلة الإثبات على أساس اختياري.

5- فقرة الرأي: تمثل الفقرة الثالثة من تقرير المراجعة غير المتحفظ عن رأي المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تمثل لمركز المالي للمنشأة ونتائج نشاطاتها، حيث تعتبر هذه الفقرة الأهم بالنسبة للأطراف الموجه إليها التقرير.

6- الفقرة التوضيحية : يعد الهدف الرئيسي من هذه الفقرة التوضيحية هو إبلاغ المستخدم بجميع الحقائق المتعلقة بالقوائم المالية.

7- التوقيع: يحدد التوقيع على اسم المراجع المزاول لعملية التدقيق أو باسم المكتب أما في ظل مكتب المحاسبة الفردي فإن الشخص المزاول في المكتب يوقع بصفة عامة باسم المكتب، حيث إن ذلك التوقيع يضيف المصداقية حول القوائم المالية.

8- تاريخ التوقيع: هو التاريخ الذي يقوم فيه المراجع بإتمام العمل حيث يعد ذلك التاريخ هاما للأطراف المستخدمة للتقرير، حيث أنه يحدد التاريخ الذي ارتبط به المراجع بتجميع أدلة الإثبات المرتبطة بالقوائم المالية.

1- أمين السيد احمد لطفي: "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار الإسكندرية ، 2006، ص506-508.

- يوضح الشكل التالي تقرير محافظ الحسابات الغير التحفظي (النظيف).

الشكل رقم (02): نموذج تقرير محافظ الحسابات.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة.....

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للشركة (اسم الشركة) المرفقة والمعدة في N/12/31، وكذا القوائم المرتبطة بها: قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، المعدة والمنتهية من نفس السنة. كما أن تلك القوائم تقع تحت مسؤولية إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي عن تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا.

- قمنا بإجراء عملية المراجعة طبقا للمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها وتتطلب هذه المعايير تخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تخريف جوهري تحريف يتسم بالأهمية النسبية، وتلم عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري مؤيد التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية، كما تلم عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة، والتقديرات الجوهرية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ونعتقد المراجعة التي قمنا بها توفر لنا ركيزة مناسبة لإبداء الرأي.

- في رأينا القوائم المالية التي قمنا بتدقيقها توفر صورة صادقة وعادلة أو تعرض بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة.....في 12/31/ن ،ونتائج العمليات والتدفقات النقدية المنتهية في ننفس الفترة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

التوقيع .

في ../../....

العنوان

جهة موجه

الفقرة الافتتاحية

فقرة النطاق

فقرة الرأي

التوقيع

تاريخ التقرير

المصدر :أمين السيد احمد لطفي: " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص507.

الفرع الثاني: أصناف التقرير

يختلف رأي محافظ الحسابات عند الانتهاء من مراجعة القوائم المالية، بالتالي تختلف أنواع التقارير التي يبدي فيها رأيه الفني المحايد.

أولا: التقرير النظيف

يعد تقرير المراجعة النظيف الشكل أكثر انتشار في التقرير عن المراجعة، يتم استخدام هذا النوع من التقرير إذا توفرت الشروط التالية[1]:

1- الفين أرينز، مرجع سابق، ص73، ص74.

– تضمين كافة القوائم المالية(قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية) بالقوائم المالية.

– إتباع المعايير الثلاث العامة بكافة جوانب عملية المراجعة.

– جمع الأدلة الكافية وقيام المراجع بأداء المراجعة على النحو الذي يمكنه من الإشارة، إلى أنه قد تم الالتزام بمعايير العمل الميداني.

– إعداد القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، هذا يعني أن يكون قدر من الإفصاح الكافي في الملاحظات المرفقة وباقي جوانب القوائم المالية.

– عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية.

ثانيا: التقرير التحفظي

يعرف هذا التقرير بالتقرير المقيد، أي يكون المدقق متحفظا ومتميزا عند إبداء رأيه ويقدم بعض الملاحظات أو التحفظات أو استثناءات، بقصد لفت النظر إلى أن القوائم المالية غير متجانسة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويوضح طبيعة القيود أو التحفظات وأسبابها وتأثيرها على القوائم المالية ونتيجة أعمال المنشأة مثل التغير في طريقة تقويم المخزون أو سياسية الاهتلاك أو عدم اتفاق المراجع مع المنشأة على بعض الأرقام والعناصر المدرجة بالقوائم المالية، ويوضح المدقق بصراحة التحفظات بالنسبة للعناصر الهامة التي لها تأثير كبير على نشاط المنشأة.

يصدر هذا النوع من التقرير عند التعبير برأي مقيد نتيجة تحديد مجال المراجعة أو الفشل في تحديد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها[1].

ثالثا :التقرير السالب أو (المعاكس).

عندما يصدر مدقق الحسابات رأيا عكسيا فإن التقرير ينص بأن القوائم المالية لم تعرض بعدالة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.ويشير في التقرير إلى إصدار أكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي تتضمن الأسباب المرتبطة بأن القوائم لم تعرض بعدالة للمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة.

– يصدر الرأي العكسي فقط عدما يكون المراجع غير قادر على إتمام إجراءات المراجعة الضرورية في الظروف المحيطة به، ونادرا ما يتم إصدار مثل ذلك الرأي العكسي في الحياة العملية، حيث أن مستخدمي القوائم المالية على سبيل المثال المقرضين بوجه عام لا يقبلون أية قوائم مالية مصحوبة بتقرير مراجعة يتضمن رأيا عكسيا[2].

1- محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص255، ص256.

2- أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص512.

– عند إصدار هذا النوع من التقرير يجب على المراجع أن يكون ملم بأدلة وبراهين لتبرير رأيه المعاكس ويبين ذلك في فقرة توضيحية مستقلة في تقريره[1].

رابعا : تقرير عدم إبداء الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي).

قد يتعرض مدقق الحسابات أحيانا تقييدا لإجراء عمله من طرف إدارة الشركة، كما تقوم بمنعه بإجراء إجراءات التدقيق التي يراها ضرورية ومناسبة، ويكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكيد جسيمين وشاملين، بحيث أنه لم يتمكن من الحصول على أدلة وبراهين كافية ومناسبة تساعده في عملية تدقيق الحسابات لإعطاء رأيه عن عدالة وصحة البيانات المالية. فعند تعرض مدقق الحسابات إلى هذا النوع من هذه الحالات فإنه يتوجب عليه إصدار تقرير يمتنع فيه عن إبداء رأيه، وكمثال عن تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:[2]

1– فقرة مقدمة: تم تعيينا لتدقيق قائمة لمركز لمالية للشركة (x) في N/12/31، والقوائم المرتبط بها المتعلقة بالسنة المنتهية في نفس التاريخ وهذه القوائم المالية مسؤولية إدارة الشركة.

2– فقرة النطاق: يذكر فيها نقاط تقييد المدقق، وتضاف فقرة القيد كالآتي: لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي بالإضافة لم نتمكن بالحصول على مصادقات المدينين بسبب القيود التي فرضت على عملنا من طرف الشركة.

– عوضا عن فقرة الرأي نكتب وباعتبار الأمور والأسباب الموضحة في الفقرة السابقة لا نستطيع إبداء رأينا حول التقارير المالية للشركة.

المطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات

يتعلق هذا المطلب بتبيان كيفية إعداد التقرير النهائي ومختلف التقارير الخاصة التي يقوم بها مدقق الحسابات ويوضح فيه رأيه الفني المحايد في التقرير العام، الذي يعبر فيه بصراحة عن سلامة قوائم المالية ومطابقتها بالمبادئ المحاسبية والقواعد المتعارف عليها كما يبرز الاجتهادات المهنية والمسؤوليات المتخذة في عملية صياغة التقارير.

الفرع الأول: معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات

حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير ينبغي توافرها، حتى يتمكن المدقق من توصيل تحقيقاته وتدخلاته عن جوهرية البيانات المالية ومدى الالتزام بالمعايير والمبادئ في إعداد القوائم المالية:[3]

1– الهلي بسمة هالة: "أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة"، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018–2019، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص21.

2– تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص136.

3– علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص57.

– يجب أن يتضمن التقرير في فقرة إبداء الرأي ما إذا كانت هذه القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

– يجب أن يبين المدقق في تقريره فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة تختلف عن الفترة السابقة عند إعداد القوائم المالية، أما في حالة عدم تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة في السنة السابقة فلا داعي إلى ذكر ذلك، حيث أن عدم الإشارة إلى ذلك تعني انه لا يوجد تغيير في المبادئ.

– إذا كانت القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات الكافية والمناسبة فلا يترتب على المدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقرير الخاص، وبخلاف ذلك لابد أن يشير المدقق إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

– كتابة تقرير يبدي فيه رأيه يبين النتيجة النهائية لعملية التدقيق وهذا الرأي يكون في فقرة خاصة، ويكون خاص بالبيانات المالية كوحدة واحدة.

الفرع الثاني: أصناف معايير تقرير محافظ الحسابات

إن الجزائر كغيرها من الدول اهتمت بمهنة المراجعة الخارجية، من خلال وضع اطر قانونية لعملية إعداد التقرير النهائي للمراجع الخارجي، حيث أصبحت هذه الأخيرة تحكمها مجموعة من المعايير بالنظر إلى حجم المسؤوليات التي تقع على المحافظ الحسابات.

المعيار رقم(1): المصادقة بتحفظ وبدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادق المبرر: حسب هذا المعيار يقوم محافظ الحسابات بالإشارة إلى أهداف وطبيعة الرقابة، مع توضيح أن عملية المراجعة التي قام بها تمت وفق معايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية وذلك حسب الحالة.

المعيار رقم(02): تعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة: لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات[1].

المعيار رقم(03): التقرير حول الاتفاقيات المنظمة: يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها حول الاتفاقيات المنظمة .

1– القرار المتعلق بتحديد محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ في 24جوان2013 ، العدد24،ص13.

المعيار رقم(04): التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات: يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا[1].

المعيار رقم(05): التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

المعيار رقم(06): التقرير حول تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة: يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

المعيار رقم(07): التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة، على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات

المعيار رقم(08): التقرير حول استمرارية الاستغلال: يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقيات المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات.

المعيار رقم(09): التقرير المتعلق بحيازة أسهم ضمان: يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة .

المعيار رقم(10):التقرير المتعلق برفع رأس المال: يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على الخصوص:

مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، وأسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، وكيفية تحديد سعر الإصدار.

المعيار رقم(11): التقرير المتعلق بخفض رأس المال: يدرس محافظ الحسابات أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر ويتأكد على الخصوص :

أن عملية تخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال اقل من الحد القانوني الأدنى، احترام المساواة بين المساهمين[2].

1- سعيد زهير: "معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية "،الأفاق للدراسات،الاقتصادية،العدد2017،03،ص196

2- القرار المتعلق بتحديد محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات، الصادر في: 2013/06/24، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2014/4/30 ، العدد24، ص17-19.

المعيار رقم(12):التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: يدلى برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

المعيار رقم(13):التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم: يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، والتي تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع.

المعيار رقم(14):التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات أسهم: يحدد هذا المعيار كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

المعيار رقم(15): التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة: يلزم هذا المعيار محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال الشركة خلال السنة المالية.[1]

1- سعيد زهير، مرجع سابق، ص197، ص198.

خلاصة الفصل:

نستنتج من خلال هذا الفصل أن مهنة محافظة الحسابات هي مهنة كغيرها من المهن المحاسبية والمالية، والتي نشأت بفعل التطور المستمر في المنشآت والمؤسسات وتطور الأَسواق المالية، وعند ظهور شركات الأموال أدى إلى انفصال ملكية المؤسسة عن التسيير، وظهرت الرقابة الداخلية في إطار الحوكمة، تطورت المراجعة وأصبح هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وشرعية القوائم المالية عدالتها في تمثيل لمركز ونتائج أعمال المؤسسة، حيث يتم التعبير عن صحة وعدالة هذه القوائم من خلال تقرير يبدي فيه محافظ الحسابات رأيه الفني المحايد وفق معايير المتعارف عليها في عملية التدقيق، ويوجه إلى الأطراف ذات المصلحة قيد الاستخدام الداخلي والخارجي من خلال الاستفادة من الرأي النهائي للمراجع الخارجي في إطار عمليات الرقابة والاستثمار.

الفصل الثاني

الفصل الثاني : مسار محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية

تمهيد:

يعتبر تدقيق الحسابات من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء والتلاعبات.

وعليه فقد ركزنا في هذا الفصل على التدقيق المحاسبي للقوائم المالية، من خلال توضيح المسار العملي لمحافظ الحسابات من حيث تدقيق القوائم المالية وأهم التقنيات المستخدمة فيه والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

المبحث الأول:عموميات حول القوائم المالية.

المبحث الثاني:منهجية تدقيق القوائم المالية.

المبحث الثالث:تقنيات تدقيق القوائم المالية.

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية

إن نقطة البداية في التحليل المالي هي القوائم المالية وتعتبر من المخرجات الأساسية للمحاسبة، حيث يقوم المحاسب بإعداد هذه القوائم بناء على العمليات وتسجيلها وترحيلها وترصديها، ومن ثم يأتي دور المحلل المالي في تفسير البيانات والأرقام الموجودة في هذه القوائم، ثم توجه إلى المدقق الخارجي للمصادقة والموافقة على مخرجات القوائم المالية وكل التقارير الملحقة التي تبين نشاط المؤسسة حتى تستفيد منها جهات مختلفة.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

تعرف القوائم المالية بأنها عبارة عن أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها الشركة خلال السنة المالية ومرتبة حسب الهدف، فهناك قوائم تقيس الوضع الحالي للشركة من حيث المديونية والدائنية وهناك قوائم تقيس النقد الصافي من حيث الإيرادات المصروفات وأخرى تقيس التدفقات النقدية من تدفقات داخلة وأخرى خارجة[1].

كما تعرف القوائم المالية بأنها المصدر الأهم والرئيس لتزويد المحلل المالي بالمعلومات والأرقام والبيانات المالية التي تمثل جميع جوانب المنشأة وتصف عملياتها، وتعد مهنة المحاسبة الجهة المسؤولة عن إعداد وإصدار القوائم المالية، ولكن دور المحلل المالي هو استخدام تلك القوائم المالية وتحليلها وتفسيرها يعني كل رقم من تلك القوائم المالية[2].

كذلك تعد القوائم المالية ذات أهمية بالغة من حيث أنها وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي لعملية المحاسبة والتي تصف العمليات المالية للمنشأة وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تعطي قدرة معينة من نشاط الأعمال[3].

– ومن خلال استخلاص التعريفات السابقة يمكننا القول بأن القوائم المالية هي المرجع المحاسبي للأنشطة التي تقوم بها الشركة، حيث يتم تطبيق مبادئ المحاسبة، كما تعرف القوائم المالية بأنها بيانات تنظيم الإجراءات بشكل منطقي بهدف نقل المعلومات عن المكونات المالية للشركة، وتكون هذه المعلومات لفترة محدد.

1– خلدون إبراهيم الشديفات: "إدارة وتحليل مالي"، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص101.

2– هيثم محمد الزغبي: "الإدارة والتحليل المالي"، دار الفكر للنشر، عمان، 2009، ص191.

3– طارق عبد المال حماد: "تحليل القوائم المالية، الدار الجامعية"، الأردن، 2006، ص35.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

بما أن القوائم المالية مصدر أساسي للمعلومات فإن الخصائص النوعية تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين (مستخدمي القوائم المالية) وتتمثل هذه الخصائص في ما يلي:

أولا: القابلية للفهم

تعني هذه الخاصية أن تكون القوائم المالية معروضة بشكل واضح ومفهوم، فهي تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن كل التعقيد، ومن ناحية أخرى يستلزم أن يتمتع المستخدمون بمستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ثانيا: الملائمة

تعني هذه الميزة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سوف يتم اتخاذه من طرف المستخدمين فيما يخص الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات، فبناء على هذا يجب أنت كون هذه المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات.

ثالثا: الموثوقية

تستدعي هذه الخاصية أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز، ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية السمات التالية: العرض الصادق، غلبة المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني، الحياد، الحيطة والحذر، تكامل المعلومات.

رابعا: قابلية المقارنة: تمثل إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمؤسسة ذاتها، أو إمكانية مقارنة القوائم المالية لمؤسسة معينة بقوائم مالية لمؤسسة أخرى، وهذا ما يسمح لمستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التعرف على المركز والأداء المالي للمنشأة [1].

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية وأنواعها

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية

1- إبراهيم بوعزيز: "مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية"، مجلة طبنة العلمية الأكاديمية، مجلد4، العدد2، 2021، ص51، ص52.

ينبغي أن تحقق القوائم المالية الأهداف المطلوبة لكي تضمن توصيل الحقيقة المالية التي تبنى عليها القرارات المصيرية للمؤسسة، ومن أهم هذه الأهداف التي ينبغي أن تحققها القوائم المالية:[1]

– الاهتمام بكافة الفئات المرتبطة مع القوائم المالية: وخصوصا المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين، حيث تعد هذه الفئات من أهم المتابعين للقوائم المالية بالإضافة إلى المحاسبين والإدارة داخل المؤسسة.

– متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة.

– تقديم معلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمالي الموارد والناتجة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح، وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة وتحديد مدى قدرة المنشأة على سداد ديونها للموردين والدائنين، وإظهار قدرتها على سداد ضرائبها.

– استخدام مقاييس التغير في الالتزامات، والموارد المرتبطة بقياس الدخل الخاص بالمنشأة، من خلال الاعتماد على قائمة الدخل، فيساهم ذلك في تقديم الطريقة الأفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية بالمستقبل مقارنة مع التدفقات النقدية الفعلية.

– كما توجد برامج محاسبية تعمل على توفير آلية سريعة وبسيطة للحصول على التقارير الخاصة بالقوائم المالية ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإعدادات التي يقوم بها المدير المالي للمؤسسة بتحديدها في النهاية للحصول على النتائج المطلوبة المتوقعة.

– تقديم معلومات موثوقة عن العناصر الاقتصادية للشركة، وذلك لقياس أماكن الضعف والقوة.

– الإفصاح عن جميع البيانات والمعلومات المناسبة لاحتياجات الأفراد المستخدمين للقوائم.

الفرع الثاني: أنواع القوائم المالية: يتم التمييز بين نوعين من القوائم المالية، قوائم مالية أساسية وقوائم مالية ملحقة. أما القوائم المالية الأساسية فيتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية وتوفر الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف نظام المعلومات المحاسبية، وتتمثل هذه المجموعة من القوائم الأساسية فيما يلي:

1– طالب عبد العزيز: "مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة"، المجلد4، العدد2، 2020، ص101.

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية)

تجدر الإشارة ابتداء إلى أن القائمة لمركز المالي ما عدا الميزانية الافتتاحية لا يمكن الاعتماد عليها لتحديد قيمة المؤسسة بصورة مباشرة، ذلك لمحدودية قائمة لمركز المالي في توفير المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، ويعود ذلك أساسا إلى ظاهرة عدم التأكد من ناحية وإلى اعتبارات اقتصاديات المعلومات من ناحية أخرى.

فقائمة لمركز المالي لا تحتوي كل عناصر الأصول، خاصة الأصول المعنوية التي قد يكون لها وزن كبير في تقدير قيمة المؤسسة. إضافة إلى أن الكثير من الأرقام الواردة في قائمة لمركز المالي لا تمثل مقاييس متجانسة، ذلك لأنها مزيج من خصائص مختلفة لعناصر الأصول والخصوم، التكلفة التاريخية والجارية، أسعار السوق، قيم دفترية.

وعليه فإن الاستخدامات الأساسية لقائمة لمركز المالي (الميزانية) تقتصر في مساعدة مستخدمي التقارير المالية في عملية تقييم بعض خصائص الوضع المالي خاصة ما تعلق منها بدرجة السيولة، ودرجة مرونة الهيكل المالي، واحتمالات المستقبل، ودرجة المخاطرة، وحساب معدلات العائد على الاستثمار وإجراء مقارنات للمركز المالي فيما بين المؤسسات المختلفة[1].

ثانيا : جدول حسابات النتائج.

حسابات النتائج هو جدول يلخص مجموع الأعباء والإيرادات المنجزة من قبل المنشأة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، يبرز النتيجة الصافية للمؤسسة في حالة ربح أو خسارة.

- نميز بين نوعين من جدول حسابات النتائج: [2]

1- حسابات النتائج حسب الطبيعة: يتم تصنيف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها من ما يسمح بحساب الأرصدة النهائية لحساب النتيجة الصافية للدورة المالية.

2-حسابات النتائج حسب الوظيفة: يتم تصنيف الأعباء والإيرادات حسب الوظيفة التي تسببت فيها.

- حسب المعيار IAS1 يسمح للمؤسسة بحرية عرض الأعباء المصنفة حسب الطبيعة وحسب الوظيفة، وفي الجزائر

1- أنغام يوسف صلاح: "المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية المنشورة الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، 2009-2010، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص7.

2- زويتة محمد صلاح: "دور حسابات النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي في قياس أداء المؤسسة"، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، مجلة دراسات إقتصادية، العدد 3، ص120.

يتم اعتماد حسابات النتائج حسب الطبيعة لأن إعداده يعتبر ضروريا من وجهة نظر الضريبي، وذلك عند التصريح الضريبي الخاص بنهاية الدورة المالية.

بالإضافة إلى ذلك فضل الخبير المحاسبي محمد بوتين على استعمال طريقة الأعباء حسب الطبيعة، أما في حال اختيار طريقة ترتيب الأعباء حسب الوظيفة ينبغي إعطاء معلومات إضافية في ملحق حول طبيعة هذه الأعباء خاصة فيما يخص الإهتلاكات ونفقات المستخدمين[1].

ثالثا :قائمة التغير في الأموال الخاصة

يشكل جدول التغير في الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، تتمثل هذه العناصر في:

- النتيجة الصافية للدورة.
- أثر التغيرات في الطرق المحاسبية.
- العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال.

يعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تغيرات الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس المخطط المحاسبي الوطني لأنه يظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بالأموال[2].

رابعا :قائمة التدفقات النقدية

تسمح بيانات التدفقات النقدية بالحكم على الحالة المالية للمؤسسة من خلال تقييم جودة الربحية، والتعرف على موقف السيولة والمرونة المالية، والاكتشاف المبكر لحالات العسر المالي والإفلاس، كما يمكن استعمال تلك المعلومات في تقييم مخاطر الاستثمار في المؤسسة.

-كما أولى الفكر المحاسبي اهتماما جليا خلال القرن العشرين بإعداد قائمة التدفقات النقدية، إلى جانب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، لما لها من أهمية كبيرة، وفائدة لمستعملي البيانات المحاسبية سواء من داخل أو خارج المؤسسة[3].

- لقد تجلى هذا الاهتمام من خلال المعايير المحاسبية التي تم إصدارها من مختلف الهيآت المعنية، فقد أصدر:

1- المرجع السابق، ص120.

2- طالب عبد العزيز، مرجع سابق، ص102.

3- عطية عبد الحي مرعى: "أساسيات المحاسبة المالية، منظور المعايير الدولية"، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009 ، ص111.

- مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي عام 1987 المعيار رقم 05 بعنوان قائمة التدفقات النقدية، والتي ألزم كافة المؤسسات الاقتصادية بإعداد قائمة التدفقات النقدية يتم فيها توضيح النقدية واستخدامها من كل فترة.

كما أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1992 المعيار رقم 07 المعدل بعنوان "قوائم التدفقات النقدية"، والذي قام بتحديد شكل قائمة التدفقات النقدية وأهدافها ومحتواها، كما أخذ بالمفهوم النقدي في إعدادها.

خامسا: الإيضاحات: توفر الإيضاحات معلومات إضافية عن الوضعية المالية للمؤسسة، كون القوائم المالية لا يمكن أن تحتوي كل المعلومات الضرورية.

- يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:[1]

1- إيضاحات تبين السياسات المحاسبية المنتهجة لإعداد القوائم المالية مثل: الاعتراف بالإيراد، طريقة تقييم المخزونات، تقييم الاستثمارات المالية، طريقة الإهتلاكات...إلخ.

2- إيضاحات تخص بتقديم معلومات تفصيلية ضرورية لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فقد تحتاج بعض البنود إلى شرح مطول لا يسع إبرازه في القوائم المالية.

3- إيضاحات تهتم بتقديم إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية.

المطلب الثالث: الغرض من القوائم المالية

إن الغرض من القوائم المالية تسمح للقارئ بفهم محتواها ومضمونها، وتعبر القوائم المالية السنوية للشركات عن القوائم المالية المعدة لفترة زمنية مدتها عام. أما القوائم المالية التي تعبر عن فترات زمنية تقل عن عام (ثلاثة شهور على سبيل المثال) يطلق عليها القوائم المالية الفترية أو الدورية.

تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضا هيكليا ذا طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار، كما تساعد أيضا في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها[2].

1- المرجع السابق، ص101.

2- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص77.

المبحث الثاني: منهجية تدقيق القوائم المالية

تعتمد عملية تدقيق القوائم المالية على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها مدقق الحسابات، كما تتطلب منه وضع منهجية تتشكل من خطوات منطقية مدروسة تساهم في تسهيل عملية المراجعة الخارجية بالنسبة للمدقق الخارجي. لهذا دعت الحاجة إلى تسليط الضوء على هذه الخطوات الأساسية والتي تتمثل في خطة المراجعة، برنامج المراجعة، ملفات المراجعة.

المطلب الأول: خطة المراجعة

الفرع الأول: مفهوم خطة المراجعة ومضمونها

أولا: تعريف خطة المراجعة

تعتبر خطة المراجعة هي ترجمة الاستراتيجية الشاملة للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق المراجعة وهي تحدد الإجراءات التفصيلية للمراجعة، التي تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة[1].

ثانيا: مضمون خطة المراجعة

تتضمن خطة المراجعة التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمراجع وتتفاوت هذه التفاصيل تبعا لاختلاف حجم وتعقيد المنشأة الخاضعة للمراجعة وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة فريق المراجعة.

ويقصد بطبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة ما يلي:[2]

– طبيعة إجراءات المراجعة: هي إجراءات المراجعة الخاصة التي سيتم تطبيقها واستخدامها على عناصر ومفردات معينة.

– نطاق إجراءات المراجعة: هي عدد العناصر والمفردات التي سيتم تطبيق الإجراء عليها (حجم العينة) وأيضا عدد الاختبارات المختلفة التي سيتم إنجازها.

– توقيت إجراءات المراجعة: ويتمثل في الوقت المناسب والملائم للقيام بإنجاز كل إجراء من إجراءات المراجعة.

1-www.accountingtools.comconsultè le 15/05/2023 à 10 :30.
2 -www.almohasb1.comconsultè le 15/05/2023 à 00 :06.

الفرع الثاني: اعتبارات إعداد خطة المراجعة

لابد على المراجع قبل تنفيذ التدقيق المحاسبي للقوائم المالية وتنفيذ برنامج تفصيلي للفحص والمراقبة أن يقوم بجمع معلومات تدون في ملفات خاصة بمتابعة التدقيق، كما نصت عليه معايير التدقيق الجزائرية[1] N300، N210 ومنها تعنى بـ:[2]

_ حصول المراجع على الفهم الكامل لطبيعة نشاط العميل وبيئته ومخاطر الأعمال المتعلقة به.

_ مراعاة مستويات الأهمية النسبية المحددة لأغراض المراجعة.

_ مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الضمنية الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية.

_ مراعاة المراجع لتوقيت اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية.

_ مراعاة المخاطر التي تتطلب انتباه وعناية خاصة مثل الأخطاء الجسيمة وحالات الغش أو وجود أطراف مرتبطة.

_ مراعاة المجالات الحسابية المعقدة ومن ضمنها المجالات التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

_ إشراك مراجعين آخرين أو خبراء في عملية المراجعة.

_ إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة كلما دعت الضرورة لذلك أثناء فترة المراجعة.

_ التوثيق الكامل لخطة المراجعة وما يستجد عليها من تغيير أو تحديث أثناء عملية المراجعة.

المطلب الثاني: برنامج المراجعة

الفرع الأول: تعريف برنامج المراجعة

يعرف برنامج المراجعة بأنه عبارة عن وصف لإجراءات المراجعة التي سيتم إتباعها عند تنفيذها لتحقيق الأهداف المطلوبة من عملية الفحص، كما يعرف بأنه الخطة التي يرى المراجع ضرورة إتباعها لفحص مدى سلامة الأدلة التي استخدمت في إعداد القوائم المالية[3].

1- مقرر 2، الصادر 4 فيفري 2016، مقررة 150، الصادر 11 أكتوبر2016، مقرر 23،الصادر 15مارس2017، متضمن معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

2- زاوي أمال: "المراجعة المالية والمحاسبية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2021-2022، ص54، ص55.

3- محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص131.

يبين برنامج المراجعة وبشكل تفصيلي طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة والمطلوبة لإنجاز خطة المراجعة الشاملة. ويتم إعداد برنامج المراجعة الكاملة والنهائية المتعلقة بكافة أجزاء مهمة المراجعة بعد الانتهاء من التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية. وبالطبع فإن برنامج المراجعة لأية جزئية من مهمة المراجعة إنما يشمل كافة الإجراءات الواجب إتباعها عند أداء هذه الجزئية، بما في ذلك فحص وتدقيق نظم الرقابة الداخلية، شأنها شأن كل حساب يتأثر بهذه النظم[1].

الفرع الثاني: أهداف برنامج المراجعة

تحديد الإطار العام لبرنامج المراجعة في عدة نقاط رئيسية منها: تحديد الأهداف التي يسعى البرنامج لتحقيقها، والإجراءات التنفيذية الواجب إتباعها لتحقيق هذه الأهداف، ووضع برنامج زمني لتنفيذ هذه الإجراءات، وتحديد مسئولية كل فرد يشترك في تنفيذ البرنامج.

من هذا يتضح أن برنامج المراجعة يشتمل على كافة الخطوات الضرورية للقيام بالاختبارات المطلوبة. ويستخدم هذا البرنامج كأداة للتخطيط المسبق والرقابة على الأداء. كما يعتبر من ناحية أخرى من بين أوراق العمل التي يعتمد عليها المراجع في إعداد تقريره وبيان رأيه[2].

الفرع الثالث: أغراض برنامج المراجعة

إن عملية المراجعة لا يقوم بها شخص واحد وإنما مجموعة أشخاص وقد يتبادلون العمل وذلك لابد أن تكون خطوات العمل واضحة لهم،كما يعد برنامج المراجعة سجلا بالنسبة لعملية المراجعة كلها حيث يساعد ذلك في:[3]

- تعرف المراجع على العمل الذي قام به.
- يقدم دليلا على إطار عملية المراجعة وأسلوب تنفيذها.
- شهادة عن العمل الذي قام به المراجع ومساعدوه إذا احتاج إلى شهادة.

أيضا يعتبر أسلوبا للتخطيط والرقابة يستطيع من خلاله المراجع أن يتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضاها كل مراجع حسب درجته.

1- حازم هشام الألوسي: "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 2003، ص200، ص201.

2- المرجع السابق، ص201.

3- كمال خليفة أبو زيد: "دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية"، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص102، ص103.

يمثل الجدول التالي صورة ملائمة لعملية التدقيق:

الجدول رقم (1): برنامج التدقيق

إجراءات سير العمل	فترة العمل	الوقت المقدر	توقيت من قام بالتدقيق	الوقت الفعلي للعملية	الملاحظات

المصدر:كمال خليفة أبو زيد: "دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية"، دار المطبوعات الجامعية،ص102.

المطلب الثالث: ملفات التدقيق

إن عملية التدقيق تجعل مدقق الحسابات مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، ولولاهما لما أستطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي المدعم بالأدلة حول الحسابات التي قام بفحصها، حيث وجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

أولا : الملف الدائم

إن محتوى هذا الملف وتنظيمه ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع، يمكن أن يتضمن الفصول التالية:[1]

– عموميات حول المؤسسة موضوع الرقابة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة).

–نظام المراقبة(كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع...إلخ).

– معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى).

– معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي

1– محمد بوتين ، مرجع سابق، ص44–46.

للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العالمية، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).

– خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).

– معلومات حول المعلوماتية(خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

ثانيا :الملف السنوي(الملف الجاري للمراجعة)

عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، يتضمن الملف السنوي كل العناصر المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للمراقبة مثل مجموعة الأعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة، الحوصلة وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بتكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

يتمثل محتوى الملف السنوي:[1]

– تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين، تواريخ تقديم التقارير)؛

– تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية (نظام، إجراءات، طرق المحاسبة...)، أوراق العمل (العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة)، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وأثارها على برنامج مراقبة الحسابات).

– مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة والوثائق الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير مبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها)

– تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على5 أو10 أجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، فحص العمليات ما بعد الميزانية الختامية).

1 – كنوش عاشور :"مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد16، المجلد01، 2017، ص89،ص90.

وتعد هذه المعلومات المتضمنة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى داخل مكتب المراجع (محافظ الحسابات)، كما ينص القانون التجاري 59/75 (المادة12) على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل على 10 سنوات[1].

المبحث الثالث: تقنيات تدقيق القوائم المالية

يلعب التدقيق دورا مهما في المنظمات الاقتصادية، إذ يتوجب على مدقق الحسابات دراسة معمقة وشديدة الحساسية هدفها النهائي صياغة تقرير مالي مصادق ومعتمد ليصبح مرجع أساسي يمكن أن يعول عليه من جهات معنية، لذلك يعتمد مدقق الحسابات على تقنيات وأدوات لمراجعة القوائم المالية، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال التركيز على أهم التقنيات المستخدمة خلال مراحل تنفيذ برنامج التدقيق المحاسبي وأهم أدلة الإثبات الكافية المحصلة خلال نتائج الفحص والتحري للمعلومات المالية والمحاسبية المعروضة في القوائم المالية.

المطلب الأول : سيرورة تنفيذ التدقيق

الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي

يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه: "التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما يهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير"[2].

– يعرف حسب الجمعية المحاسبية الأمريكية: "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير[3] المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[4].

الفرع الثاني : مراحل التدقيق المحاسبي

يتبع المدقق (محافظ الحسابات) في تنفيذ مهم التدقيق المحاسبي عدة مراحل لتنفيذ التدقيق والفحص المستندي لكل التقارير والكشوفات، يمكن توضيحها من الشكل الآتي الذي يبين السير العام لعملية التدقيق.

1- الأمر 75-79، المؤرخ في 26سبتمبر1995، المتضمن القانون التجاري.

2- أحمد حلمي جمعة: "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، طبعة2، 2005، ص8.

3- مجيد جاسم الشرع :"المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية"، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص11.

4- المرجع السابق، ص11.

الشكل رقم (03) :مراحل عملية التدقيق.

المصدر:أحمد حلمي جمعة :"المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع،الأردن،طبعة2،سنة2005،ص8.

أولا : التخطيط السليم :

أي وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها، وله أن يساعده في ذلك الأعوان المتعاملة معه، على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة الكاملة من طرفهم، وهو المسؤول المسؤولية الكاملة[1].

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يمكن أن يحصل المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق على معلومات إضافية، وبالتالي يضطر إلى القيام بتعديلات في بعض الإجراءات.

ثانيا :جمع أدلة وقرائن الإثبات :

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة وملائمة، من خلال الفحص والجرد والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، وذلك لغرض تكوين أساس معقول لإبداء الرأي الموضوعي حول القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.[2]

ويمكن النظر إلى التدقيق على أنه عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة.[3]

- في حالة فشل المدقق في جمع الأدلة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر التدقيق، والمتمثل في إمكانية أداء رأي فني غير صحيح.

1- محمد بوتين، مرجع سابق، ص 40.

2- قدور إيمان، مرجع سابق، ص22، ص23.

3 - المرجع السابق، ص23.

– تمثل هذه القاعدة أحد أهم المعايير باعتبار أن أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن أداة رئيسية لتبصير المراجع وتمكينه من تقييم بموضوعية المعلومات مما يؤدي إلى زيادة درجة الوثوق بها[1].

ثالثا : تقييم نظام الرقابة الداخلية :

تكمن أهمية هذه المرحلة في أن على المدقق تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق للأرصدة المالية، ومن ثم على المدقق السعي للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

حيث يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجود بطريقة مناسبة، لتقرير مدى الاعتماد عليه، ولغرض تحديد المدى الملائم للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة[2].

رابعا : إبداء الرأي (التقرير):

تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات. وبصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن:[3]

– ينص صراحة عن تطبيق (أو عدم تطبيق) مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها.

– فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى.

– إن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي وأن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.

ويجب أن يضمن تقرير محافظ الحسابات رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو تأكيد بأنه لا يستطيع إبداء الرأي مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم القدرة على إبداء الرأي[4].

المطلب الثاني: أدوات التدقيق المحاسبي

الفرع الأول :أساليب الرقابة والفحص: يتم تجميع أدلة التدقيق عن طريق مجموعة من الأساليب والفحوصات التي تشمل كل بنود الميزانية والايضاحات المرفقة والتي يعتمد فيها المدقق على خبراته السابقة وقد يستعين بخبراء خارجيين، كما نصت عليها معايير التدقيق الدولية، يمكن اختصارها:

1– عبيد سعيد المطايري: "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة"، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004، ص59.

2– حازم هشام الألوسي، مرجع سابق، ص95.

3– محمد بوتين، مرجع سابق الذكر، ص41.

4– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص507.

أولا : الملاحظة الجنائية: وهنا يستخدم حدس المدقق وقدراته في علم النفس الجنائي وتم تطوير هذا عن طريق نظرية اكتشاف الإشارة.

ثانيا :الجرد: ويقصد به القيام بالعد أو القياس أو الوزن للأصول الملموسة بالمنشأة، بهدف التأكد من وجودها الفعلي في تاريخ الميزانية، حيث يقوم المدقق بإجراء هذا الجرد أو الإشراف عليه بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه.

ثالثا :المعاينة الإحصائية: هو خطة تعتمد على استخدام العينات الإحصائية في عملية التدقيق بالاعتماد على قوانين الاحتمالات والبرامج الإحصائية وله مجموعة من المميزات نذكر من بينها:[1]

- تمكن أساليب المعاينة للمدققين من حساب الثقة في العينة وإمكانية الاعتماد عليها.
- تتطلب من المدققين تخطيط أعمالهم بطريقة أكثر انتظاما.
- تسمح للمدققين بمحاولة الوصول إلى الحجم الأمثل للعينة مع مراعاة المخاطر.
- تمكن المدققين من تكوين آراء موضوعية حول المجتمعات التي تمت معاينتها على أساس العينات المسحوبة منها.

رابعا :الفحص المستندي: يقصد بها التأكد من صحة وجدية العمليات المقيدة في الدفاتر، بالرجوع إلى المستندات المؤيدة له، بعد التحقق من صحة هذه المستندات ذاتها.

خامسا :الإجراءات التحليلية : يقصد بها مجموعة من الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات فحصا دقيقا عن طريق المراجعة بالمقارنة، أو المراجعة بالاستثناء، وتستعمل المراجعة التحليلية للتعرف على الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر، ولاكتشاف الانحرافات في البيانات والتي تحتاج إلى تفسير.[2]

سادسا :نظام المصادقات: يهدف هذا النظام إلى الحصول على إقرار مكتوب من الغير خارج المشروع عن صحة أو خطأ رصيد حساب معين ، ومن قبيل ذلك مصادقات المدينين على أرصدة حساباتهم، وإقرارات الدائنين بالمستحق لهم لدى المشروع، وشهادات البنوك بأرصدة حسابات المشروع المفتوحة من طرفهم.[3]

1- منصور أحمد البدوي، كمال خليفة أبو زيد : "المراجعة الخارجية الحديثة"، الدار الجامعية، 2010 ، ص42.

2- نوبلين جلاء: "أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية"، مجلة المنهل، جامعة الشهيد لخضر، المجلد 04، العدد02، الوادي الجزائر،2021 ، ص528.

3- المرجع السابق، ص528.

الفرع الثاني : اختبارات التدقيق

يقوم المراجع عادة باستخدام ثلاثة أنواع من الاختبارات:[1]

أولا : إجراءات فهم نظام الرقابة الداخلية: للتأكد من فاعلية وكفاءة تصميم نظام الرقابة والتي تساعد المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية ودراسته من خلال التعرف على مكونات النظام وأهدافه، بالإضافة إلى تقييم النظام من خلال تحديد نواحي القوة والضعف الموجودة في النظام عن طريق أساليب معينة منها:

*أسلوب فحص المستندات

*ملاحظة العاملين أثناء القيام بمهامهم.

*التحري والاستفسار من المسؤولين(كيفية تطبيق الإجراءات وسياسات الرقابة).

*خبرة سابقة لحالات عملية للمراجعة.

ثانيا :اختبارات الرقابة: للتأكد من فاعلية الرقابة سواء من ناحية التصميم أو التنفيذ كما هي محددة في النظام بواسطة العاملين والمسؤولين في الشركة وقد يصطلح عليها اختبارات الالتزام ومن بين الوسائل المتبعة:

*مناقشة المسؤولين والاستفسار منهم.

*فحص المستندات

*ملاحظة تطبيق السياسة أو الاجراء.

*إعادة تطبيق السياسة أو الإجراء.reperformance

1-اختبارات الأساسية: التأكد من صحة قيم الأرصدة وسلامة العمليات وحدوثها ووجودها ومعقولية العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية وتشمل الوسائل الآتية:

2-اختبارات تفاصيل العمليات: حدوث العمليات المحاسبية وتسجيلها وترحيلها وتلخيصها في اليوميات أو دفاتر المساعدة بطريقة سليمة للتحميل أو النقل للتأكد من صحة المجاميع المحاسبية في الأستاذ العام والثقة بها من خلال اختيار عينة للحسابات وامتحانها.

1- منصور أحمد بديوي، شحاتة السيد شحاتة: "دراسات في اتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، 2003، ص172.

3-اختبارات تفاصيل الأرصدة:

إثبات صحة الأرصدة المكونة في نهاية العام في الميزانية وحساب الدخل كإرسال مصادقات للعملاء، الجرد الفعلي للمخزون، فحص المستندات.

المطلب الثالث: تكوين أدلة الإثبات

الفرع الأول: مصادر أدلة الإثبات

إن أدلة الإثبات تعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية تساعده في تدعيم رأيه الفني حول صحة القوائم المالية، لذلك يعتبر دليل الإثبات بيئة قاطعة بحد ذاتها.

تتمثل وسائل الحصول على أدلة الإثبات في العناصر التالية:

أولا: الجرد الفعلي

إن فكرة الجرد الفعلي بسيطة بحد ذاتها تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المدقق، فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، والجرد الفعلي لا يثبت إلا بوجود الأصل محل الفحص، أما بالنسبة لمشكلة الملكية والتقييم فإنه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين[1].

ثانيا: العمليات المحاسبية

يقوم المراجع في كثير من الأحيان ببعض العمليات المحاسبية ليتأكد من صحة بعض البنود الواردة في القوائم المالية حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مراجعة بعض المجاميع المحاسبية، طرق احتساب العمولات والتي تعد من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع[2].

ثالثا: الفحص التحليلي والانتقادي

يساعد المراجع في اكتشاف أحداث والعلاقات غير العادية في عمليات المنشأة، فهناك بعض العلاقات وارتباطات بين بعض بنود القوائم المالية (مثل العلاقة بين مجمل الأرباح والمبيعات مخزون والمبيعات، مصروفات والمبيعات) يستفيد منها

1- طارق عبد العال حماد: "موسوعة معايير المراجعة"، الدار الجامعية، عين شمس، 2004، ص 280.

2- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية، منشورات، المملكة العربية السعودية، ص32.

المراجع ويزيد ثقته في الحسابات أو تدعوه لزيادة البحث والتحري، فكلما كانت طبيعية ومقارنة بالسنوات السابقة والمنشآت المماثلة فهي مؤشر للاطمئنان، وعكس في حالات الاختلافات تستدعي البحث عن الأسباب[1].

رابعا: المراجعة المستندية

تعد الركيزة الأساسية في عملية تدقيق الحسابات ولا يقصد بها فقط إجراء مطابقة بين القيود الدفترية والمستندات المؤيدة لها، وإنما الهدف الأساسي هو التركيز على الجوهر المستند وليس فقط استكفاء النواحي الشكلية والقانونية بمعنى أن المستند يدل على عملية تمت بالفعل في إطار إجراءات سليمة تؤكد صحتها وجديتها[2].

خامسا: طريقة المصادقات

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة، كما تعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق المتاحة للمدقق للحصول على أدلة إثبات والتي يمكن الاعتماد عليها، ويستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال المؤسسة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجيتها، وذلك لوجود احتمال التلاعب بها.

سادسا: طريقة الاستفسارات

يقوم المحافظ من خلال تطبيقه لهذه الطريقة بتوجيه الأسئلة والحصول على الإجابات عن هذه الأسئلة، ويمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المحافظ وعمال المؤسسة[3].

فالإجابات على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض قد تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

سابعا: المراجعة المحاسبية

تشمل المراجعة المحاسبية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المحافظ من صحة الترحيلات، كما أن المجاميع والترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية التدقيق، بينما الاختبارات التي يقوم بها المدقق في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الدالي للمؤسسة[4].

1- المرجع السابق، ص32.

2- محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص134.

3- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 280.

4- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 280.

ثامنا: الربط بين المعلومات والمقاربات.

إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات والبنود المختلفة، وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المدققين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حساب أخر كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك[1].

الفرع الثاني: أنواع أدلة الإثبات

توجد عدة أنواع لأدلة الإثبات والتي يعتمد عليها المدقق في تدعيم رأيه وحكمه الشخصي عن مدى صلاحية القوائم المالية وصحة التسجيل في الدفاتر المحاسبية ووجود المستندات الفعلية وهي:[2]

أولا : الوجود الفعلي

يعتبر الوجود الفعلي للمواد ولعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها، لذلك يجب على المراجع إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

ثانيا :المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة نظر المراجع، إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية.

ثالثا : الإقرارات المعدة خارج المؤسسة: تستقى هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجة عن المؤسسة، وتضم شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك، إن هذه القرارات تعطي للمراجع دليل من خارج المؤسسة يؤكد المعلومات المقدمة أو ينفيها باعتبارها طرفا فيها.

رابعا :وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية.

خامسا : صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

1- سلكة رحاب: "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020-2021، جامعة أحمد دراية، أدرار، ص10، ص11.

2- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: "المراجعة والتدقيق المحاسبي"، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص134، ص135.

إن المعالجة المحاسبية تمر بعدة مراحل وتستغرق وقت كبير في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة، مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، لذلك ينبغي تأدية المعالجة المحاسبية بشكل سليم يسمح بتفادي حدوث الأخطاء وتقليص الوقت المستغرق في المعالجة[1].

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: "المراجعة والتدقيق المحاسبي"، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص132-135.

خلاصة الفصل :

يعتبر التدقيق المالي فحصا انتقادي منظما بقصد جمع أدلة إثبات كافية والخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن وضعية المؤسسة، لما لها أهمية بارزة في تقديم المعلومات بصورة صادقة وواضحة سواء بالنسبة للأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، كونها أداة أساسية في اتخاذ القرارات المختلفة من أجل تحقيق الأهداف المطلوبة للمنشأة، وجزء من عملية الرقابة من خلال الكشف عن النقائص ومحاولة تحليلها والبحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا.

كما يقوم المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية بغية المصادقة على صحتها وخلوها من التلاعبات والأخطاء في شكل تقرير نهائي يقوم بأعداده تحت مسؤوليته وتحت اسمه الخاص.

الفصل الثالث

الفصل الثالث:دراسة عينة من تقرير محافظ الحسابات.

تمهيد:

بعد التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالمراجعة ومحافظ الحسابات والقوائم المالية في الجانب النظري، سنقوم بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات، وذلك من اجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي،للتقرب أكثر للواقع الميداني للجانب العلمي للدراسة وذلك من خلال دراسة تقريرين للمراجعة الخارجية على مستوى المكتب من خلال اختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول:التعريف بمكان الدراسة.

المبحث الثاني:الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث:دراسة عينة لتقارير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: التعريف بمكان الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة الميدانية للجانب التطبيقي من هذا الموضوع، كما سنقوم بتقديم المعايير والقوانين المعمول بها على مستوى المكتب.

المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات وخدماته

الفرع الأول: التعريف بالمكتب

مكتب محافظ الحسابات**C.A.C**

نشأ هذا المكتب بعد حصول محافظ الحسابات على الاعتماد من طرف الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب قرار اعتماد محافظ الحسابات 2374 / وزارة المالية / المجلس الوطني للمحاسبة، والمتواجد مقره: Cité 578 Logts Bt61 AN°2- Souk.Ahras.[1]

الفرع الثاني: خدمات مكتب محافظ الحسابات

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

1- وثائق خاصة مقدمة من طرف محافظ الحسابات .

المطلب الثاني :المعايير والقوانين المستخدمة في مكتب محافظ الحسابات

المعايير التي يسترشد بها محافظ الحسابات في المكتب لتقييم القوائم المالية وإعداد تقارير المراجعة .

الفرع الأول: المعايير المعمول بها

الإطار المرجعي لعمل محافظ حسابات في عمله في إطار محاكاة معايير المراجعة الدولية ISA والتي اصطلح عليها معايير التدقيق الجزائرية NAA والتي صدرت من طرف المصف الوطني للمحاسبة CNC في ثلاثة مقررات لوزراة المالية الجزائرية تضمنت 12 معيار جزائري للتدقيق، منها ما هو مطبق من طرف مهني المحاسبة والتدقيق[1].

جدول رقم (02) : المعايير المعمول بها على مستوى المكتب.

نوع المعيار	شرح المعيار	العمل بالمعيار
المعاير رقم (**210**): اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.	ينص هذا المعيار على أن يقوم محافظ الحسابات بالاتفاق مع الإدارة حول شروط القيام بالمهمة،كما ينص على قبوله للمهمة إلا إذا كانت عملية التدقيق تتم تحت أسس قانونية وتنظيمية.	معمول به
المعيار رقم (**580**): التصريحات الكتابية.	حصول محافظ الحسابات على تصريحات مكتوبة من طرف مجلس الإدارة تتضمن أن عملية إعداد القوائم المالية قد تمت على أكمل وجه.	معمول به
المعيار رقم (**300**): تخطيط تدقيق الكشوفات المالية.	يضع محافظ الحسابات خطة لعملية التدقيق حتى تتم المهمة على أكمل وجه.	معمول به
المعيار رقم(**510**): مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية حيث هذه الأخيرة تتسم فيها الكشوفات المالية السابقة لم تكن موضوع للتدقيق.	معمول به

1- القرار المتعلق بتحديد محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات، الصادر في: 2013/06/24، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2014/4/30 ، العدد24.

المعيار رقم (**570**): استمرارية الاستغلال.	يمثل هذا المعيار في التزام المدقق عند تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة مبدأ استمرارية استغلال المنشأة عند إعداد القوائم المالية.	معمول به
المعيار (**610**): استعمال أعمال مدققين الداخليين	يمكن لمحافظ الحسابات الاستعانة بأعمال المدققين الداخليين التي من شأنها أن تساهم في عملية التدقيق ،ويبين مدى انتفاعه بأعمال المدققين الداخليين.	معمول به
المعيار رقم (**230**): وثائق التدقيق	يقوم محافظ الحسابات بإعداد وثائق التدقيق والاحتفاظ به في إطار أدائه للمهمة وقد تكون على شكل شريط أو تقرير الكتروني.	معمول به
المعيار رقم (**540**): تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها القيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية المدرجة في الكشوفات المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها بذات الدلالة.	معمول به

المصدر : بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات، بناءا على القرارات الصادرة في شأن اعتماد معايير التدقيق الجزائري.

الفرع الثاني : القوانين المعمول بها على مستوى المكتب.

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.
- النظام المحاسبي المالي scf رقم 07-11 بتاريخ 25/11/2007.
- القانون التجاري المعدل و المتمم 75-59 بتاريخ: 1975/09/26.
- الفانون رقم 08/91 بتاريخ 1991/04/27.
-تعليمات وزارة المالية رقم 02 بتاريخ 2010/10/29.
-قرارات صادرة في شأن اعتماد معايير التدقيق الجزائرية **NAA**.

المبحث الثاني : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تخص الدراسة الميدانية في دراسة مساهمة دور المراجع الخارجي في تقييم القوائم المالية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، وكيفية اختيار مجتمع الدراسة والعينة ومصادر المعلومات والأدوات المستخدمة فيها وذلك من أجل إثبات الفرضيات أو نفيها.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية وعن مختلف الأسئلة السابق طرحها سيتم الاعتماد على منهجين، الأول المنهج الوصفي وهو الأسلوب الذي يصف ويقيم دور محافظ الحسابات في تقييم عرض القوائم المالية من خلال المسح النظري والجمع للمادة العلمية، حيث الاعتماد عليه سمح لنا بزيادة رصيد المعرفة عن الموضوع هذا فيما يخص الجانب النظري، أما الثاني تمثل في الاعتماد على منهج دراسة الحالة، حيث تم الاعتماد على دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات من خلال الزيارة المباشرة والمقابلة والملاحظة كأداة فعالة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لاختبار فرضيات البحث وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

2- مصادر المعلومات

لمعالجة الجانب النظري قمنا باستخلاص أهم الدراسات، الكتب والمقالات والتقارير والمنشورات، وذلك للإحاطة بجميع النواحي المتعلقة بالجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي قمنا بإجراء تربص ميداني لمكتب محافظ الحسابات بغية دراسة وتحليل عينة من تقارير مراجع الحسابات التي تخص مجموعة عشوائية من المؤسسات الجزائرية.

3- مجتمع الدراسة:

عند اختيار عينة الدراسة، تم وضع شرط أساسي يخص محافظ الحسابات، وهو المصرح له بمزاولة مهنة المراجعة إضافة إلى إمكانية الحصول على المعلومات، نظرا لثقافة التحفظ والسرية في المهنة التي تسود بيئة الأعمال في الجزائر، والذي أثر بشكل كبير على حجم عينة الدراسة من حيث عدد المؤسسات، وسنوات الدراسة، وتحدد عينة الدراسة في اختيار مؤسسة بطريقة عشوائية من المؤسسات.

4- عينة الدراسة

كانت دراسة الحالة بمكتب محافظ الحسابات من أجل تحليل عينة من تقارير محافظ الحسابات من المكتب محل الدراسة لرؤية مدى مساهمته في فحص وتقييم عرض القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية والقواعد المتعارف عليها.

كما تجدر الإشارة إلى أن أسم الشركة كانت من اختيارنا بعد ما تم حذف البيانات الخاصة بالشركة من قبل المكتب محل الدراسة لأنها حسب رأيهم أسرار خاصة بالشركة ولا يمكن الإفصاح عنها وفق القوانين والأنظمة المعمول بها في المكتب.

5- متغيرات الدراسة

تتقسم متغيرات الدراسة إلى المتغير المستقل والمتغير التابع، ووضع كل متغير كما يلي:

- **المتغير المستقل:** يتمثل في محافظ الحسابات كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية على المستوى الداخلي أو الخارجي سواء لأغراض الرقابة أو الاستثمار، للتحقق من سلامة تقييم عرض القوائم المالية.

- **المتغير التابع:** يتمثل في عرض القوائم المالية لتحديد مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع من خلال فحص وتقييم واختبار صحة المعلومات المالية والمحاسبية المعروضة في القوائم المالية ومدى توافقها للقوانين والمبادئ المتعارف عليها في الإفصاح.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

يعتبر محافظ الحسابات مراجع خارجي للمؤسسة، فعند تنفيذه لمهمته يقوم بالتصريح بكافة النقائص والأخطاء ونقاط الضعف التي قام باكتشافها جراء التحقق والفحص للكشوفات المحاسبية، وإبداء رأيه في تقرير نهائي تحت اسمه الخاص يعبر فيه بصراحة عن مصداقية عرض القوائم المالية، لذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة لمستعملي المعلومات المحاسبية والمالية.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات لشركة "الألبان" والمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات "ETRS"

بعد اتصالنا بمكتب محافظ الحسابات اقترح علينا دراسة شركة ذات مسؤولية محدودة، وشركة ذات أسهم لمعرفة تقنيات وأدوات التدقيق والمراجعة لكل القوائم المالية والكشوفات المحاسبية الصادرة من طرف إدارة المؤسسة والمرسلة للمكتب قيد الفحص والتأكيد الخارجي لها وتم اختيار القوائم المالية لشركة "الألبان" للسنة المالية 2015 و القوائم المالية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات "ETRS" لسنة 2021-2022.

المطلب الأول : عرض القوائم المالية لشركة الالبان

الفرع الأول : التعريف بالشركة

هي شركة جزائرية ذات مسؤولية محدودة متخصصة في إنتاج الحليب ومشتقاته، خاضعة للقانون التجاري، ذات رأس المال قدره75.000.000DA والذي تم تعديله في 2015/12/26.

- تختص في إنتاج أيضا ما يلي :
- الحليب المعالج (المعقم، كامل الدسم).
- منتجات الألبان الطازجة.
- الزبدة، السمن واللبن.

الجدول رقم (03) : ميزانية الأصول للشركة الألبان لدورتين متتاليتين : 2014 /2015.انظر **الملحق رقم03**

الأصول	المبالغ الإجمالية	الإهتلاكات والمؤونات وخ. ق	المبالغ الصافية 2015	المبالغ الصافية 2014
الأصول الثابتة (غير جارية)				
التثبيتات العينية			**136.068.842**	**158.975.377**
الأراضي	37.253.775	/	37.253.775	37.253.775
المباني	80.339.708	12.050.956	68.288.752	70.297.245
التثبيتات عينية أخرى	160.712.507	130.186.192	30.526.315	51.424.357
التثبيتات قيد الانجاز	10.650.748	/	**10.650.748**	**7.683.694**
مجموع الأصول الغير الجارية	**288.956.738**	**142.237.148**	**146.719.590**	**166.659.071**
الأصول الجارية				
المخزونات	14.805.229	/	**14.805.229**	**21.499.660**
الزبائن والحسابات المرتبطة بهم			**105.170.503**	**94.577.994**
الزبائن	73.440.878	/	73.440.878	60.289.302
مدينون آخرون	31.729.625	/	31.729.625	27.926.596
الديون الأخرى وما شابهها	/		/	6.362.096
الحسابات المالية	46.979.451	/	**46.979.451**	**75.941.176**
مجموع الأصول الجارية	**166.955.183**	/	**166.955.183**	**192.018.830**
المجموع العام للأصول	**455.911.921**	**142.237.148**	**313.674.773**	**358.677.901**

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

.المبلغ DA

الجدول رقم (04) :ميزانية الخصوم لشركة الألبان (لدورتين متتاليتين 2015/2014.انظر **الملحق رقم04**

الخصوم	2015	2014
رؤوس الأموال الخاصة	**288.909.724**	**333.971.999**
رأس المال الصادر	75.000.000	120.000
فارق إعادة التقييم	169.216.252	214.816.252
الترحيل من جديد	/	75.222.982
النتيجة الصافية	44.693.472	43.812.765
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**288.909.724**	**333.971.999**
الخصوم الغير الجارية		
قروض وديون مالية	/	/
ضرائب مؤجلة		
ديون أخرى غير جارية		
مجموع الخصوم الغير الجارية	/	/
الخصوم الجارية	**24.765.049**	**24.705.902**
الموردون والحسابات المرتبطة بهم	**23.412.106**	**22.876.528**
الضرائب	**1.351.342**	**1.675.474**
الديون الأخرى	**1.601**	**153.900**
خزينة الخصوم	/	/
مجموع الخصوم الجارية	**24.765.049**	**24.705.902**
المجموع العام للخصوم	**313.674.773**	**358.677.901**

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات. المبلغDA

الجدول رقم (05):جدول حسابات النتيجة لشركة الألبان لدورتين متتاليتين 2015/2014.انظر **الملحق رقم5**

البيان	2015	2014
رقم الأعمال (**الإنتاج المباع**)	920.055.997	725.017.131
إعانات الاستغلال	68.826.352	58.264.840
1- إنتاج السنة المالية	**988.882.349**	**783.281.981**
المشتريات المستهلكة	900.508.445	705.562.870
الخدمات خارجية والخدمات الخارجية الأخرى	3.480.774	2.083.386
2- إستهلاكات السنة المالية	**903.989.219**	**707.646.256**
3- القيمة المضافة للاستغلال (VA)	**84.863.130**	**75.635.725**
أعباء المستخدمين	6.538.020	4.918.740
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	2.959.942	/
4- إجمالي فائض الاستغلال(EBE)	**75.395.168**	**70.716.985**
المنتجات العملياتية الأخرى	128.000	/
الأعباء العملياتية الأخرى	6.331.845	69.238
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	23.195.317	25.165.884
إسترجاعات الاستغلال عن خ.ق والمؤونات	/	/
5- النتيجة العملياتية	**45.996.006**	**45.481.863**
المنتجات المالية	/	/
الأعباء المالية	/	/
6- النتيجة المالية	/	/
7- النتيجة العادية قبل الضريبة	**45.996.006**	**45.481.863**
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية	1.302.534	1.669.098
الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	/	/
8- مجوع منتجات الأنشطة العادية	**989.010.349**	**783.281.981**
9- مجموع أعباء الأنشطة العادية	**944.316.877**	**739.469.216**
10- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**44.693.472**	**43.812.765**
11- صافي نتيجة السنة المالية(RN)	**44.693.472**	**43.812.765**

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات . المبلغDA

المطلب الثاني : التعليق على عرض القوائم المالية لشركة الألبان

إن الأخذ بتوصيات محافظ الحسابات يؤدي إلى العرض الصادق للقوائم المالية من طرفة الشركة، مما يساهم في إعطاء صورة واضحة وشفافة عن المركز المالي لها. لهذا الغرض سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل القوائم المالية لدورة 2015، من خلال دراسة ومناقشة واختبار مجموعة القوائم المالية والقوائم الملحقة لها وفق التقنيات المستخدمة في مكتب محافظ الحاسبات والمعايير المعتمدة في ذلك.

الفرع الأول: حسابات الأصول

أولا: الأصول الثابتة

1- أعمال المراجعة الخاصة بالأصول الثابتة: تمثلت أعمال المراجعة من طرف محافظ الحسابات في ما يلي:

- التأكد من تطابق حركات وأرصدة الحسابات بين دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة والميزانية.
- التأكد من تطابق أرصدة إعادة فتح الحسابات مع أرصدة غلق الدورة السابقة.
- التقارب بين المعطيات المحاسبية والمعطيات خارج المحاسبة لمختلف العناصر مع المبالغ المسجلة في حساباتها
- التأكد من أن التسجيلات المحاسبية مبررة بالوثائق القانونية
- معاينة مسك أصول الثابت.
- التأكد من وجود الجرد المادي للتثبيتات.
- معاينة مختلف عقود التأمين.
- التأكد من مطابقة معدلات الاهتلاك مع المعايير الدولية .
- التأكد من أن حركات الحسابات مبررة ومسجلة.

2- تقديم الأصول الثابتة:

جدول رقم (06): جدول الأصول الثابتة لشركة الألبان في 2015/12/31.انظر **الملحق رقم06**

البيان	الرصيد في بداية الدورة	الحركات		الرصيد في نهاية الدورة
		مدين	دائن	
الأراضي	37.253.775.00	/	/	37.253.775.00
تهيئة الأراضي	3.341.250.00	/	/	3.341.250.00
المباني	76.998.458.00	/	/	76.998.458.00

التركيبات التقنية	5.677.585.72	/	/	5.677.585.72
المعدات والأدوات الصناعية	144.504.098.01	/	/	144.504.098.01
تثبيتات عينية أخرى	10.242.041.21	288.782,22	/	10.530.823.43
تثبيتات قيد الانجاز	7.683.694.05	2.967.053,81	/	10.650.747.86
المجموع	**285.700.901.99**	**3.255.836 ,03**	/	**288.956.738,02**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات . المبلغ DA

جدول رقم(07) : الأصول الثابتة والإهتلاكات المتراكمة لشركة الألبان .انظر **الملحق رقم06**

بيان الحساب	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية	نسبة القيمة الصافية المحاسبية
تهيئة الأراضي	3.341.250,00	501.187,50	2.840.062,50	85,00
البناءات	76.998.458.00	11.549.768,70	65.448.689,30	85,00
التركيبات التقنية	5.677.585.72	2.130.311,29	3.547.274,43	62,48
المعدات والأدوات الصناعية	144.504.098.01	113.393.889,77	31.110.208,24	21,53
تثبيتات عينية أخرى	21.181.571,29	14.661.990,48	6.519.580,81	30,78
المجموع	**251.702.963,02**	**142.237.147,47**	**109.465.815,28**	**43,49**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات . المبلغ DA

الجدول رقم (08): تطور التثبيتات لشركة الألبان خلال دورة 2015.انظر **الملحق رقم06** المبلغDA

البيان	الرصيد في بداية الدورة	الرصيد في نهاية الدورة	التغيرات	نسبة التغيرات
الأراضي	37.253.775.00	37.253.775.00	/	/
تهيئة الأراضي	3.341.250.00	3.341.250.00	/	/
المباني	76.998.458.00	76.998.458.00	/	/
التركيبات التقنية	5.677.585.72	5.677.585.72	/	/
معدات وأدوات	144.504.098.01	144.504.098.01	/	/
تثبيتات عينية أخرى	10.242.041.21	10.530.823.43	+2880782.22	+ 2,82
تثبيتات قيد الانجاز	7.683.694.05	10.650.747.86	+2.967.053.81	+38,61
المجموع	**285.700.901.99**	**288.956.738,02**	**+3.255.836.03**	**+1,14**

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على تقارير محافظ الحسابات .

-ارتفع المبلغ الإجمالي للتثبيتات العينية في2015/12/31 إلى 288.956.738 DA والذي يمثل 63,38 % من مجموع الميزانية، حيث طرأ تغير طفيف يقدر 1,14% مقارنة مع دورة 2014.

(288.968.738,02 - 285.700.901,99) / 285.700.901,99 = 1,14

– كما أن القيمة الصافية المحاسبية للتثبيتات القابلة للإهتلاك تساوي 109.465.815,28 DA، وهو ما يمثل 43,49%من القيمة الإجمالية لها .

- معدلات الاهتلاك التي تطبقها الشركة تقع ضمن نطاق المعدلات المقبولة عموما.

- تم إجراء الجرد المادي للأصول الثابت وفقا للشروط والإجراءات المطلوبة.

- لا توجد ملاحظات خاصة يتوجب الإدلاء بها.

ثانيا: تدقيق الأصول الجارية

- التحقق من أرصدة إعادة فتح الحسابات يتوافق مع أرصدة غلق الدورة السابقة .

- معاينة الجرد المادي للمخزونات لنهاية الدورة وتحديد الفروقات ومعالجتها.

- مراقبة ومطابقة حركات الحسابات وأرصدتها بين دفتر الأستاذ وميزان المراجعة والميزانية .

- التأكد من أن مختف التأمينات على المخزونات تغطي مختلف الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها المخزونات

- التأكد من أن المخزونات ملك للشركة، وأيضا التأكد من استعمال معايير الترتيب والتخزين والقيام بأجراء الجرد، مع تحديد المخزون بالقيمة والكمية.

1- المخزونات :

الجدول رقم (09): تغيرات المخزونات (مواد أولية والتموينات الأخرى) لشركة الألبان للدورة 2015.انظر **الملحق رقم06**

بيان الحساب	الرصيد في بداية المدة	الحركات		الرصيد في نهاية المدة
		مدين	دائن	
M1(مسحوق الحليب)	4.326.390,00	79.468.200,00	79.827.540,00	3.967.050,00
M2(أكياس التعبئة)	17.173.270,34	40.582.656,97	49.250.585,28	8.505.342,03
M3 (حليب البقر)	/	763.815.746,00	763.815.746,00	/
F(تموينات أخرى)	/	9.764.878,09	7.432.040,69	2.332.837,40
المجموع	21.499.660,34	893.631.481,06	900.325.911,97	14.805.229,43

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات. المبلغ DA

الجدول رقم (10) : ملخص مشتريات المواد الضرورية لشركة الألبان للدورة 2015.انظر **الملحق رقم06**

بيان الحساب	المبلغ السنوي	%
M1 (مسحوق الحليب)	79.468.200,00	8,87
M2 (أكياس التعبئة)	763.815.746,00	85,23
M3 (حليب البقر)	40.582.656,97	4,53
F (تموينات أخرى)	9.764.878,09	1,09
مشتريات غير مخزنة من المواد واللوازم	2.515.300,52	0,28
المجموع	**896.146.781,58**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات. المبلغ DA

- يرتفع مجموع المخزونات في 2015/12/31 إلى 14.805.229,43DA والذي يمثل3,25 من مجموع الميزانية .

- المخزون النهائي يوزع أساسا بين أكياس التعبئة ومسحوق الحليب.

- المشتريات من المواد واللوازم تتمثل أساسا في حليب البقر ثم مسحوق الحليب ويليه أكياس التعبئة.

- المدخلات من مخزونات المواد الأولية واللوازم (المبالغ المسجلة في المدين) تتوافق مع مبالغ المشتريات، والمخرجات من هذه المخزونات تتوافق مع التسجيلات في دائن حساباتها وفي مدين حسابات الاستهلاكات.

- تم تسجيل جميع المشتريات بشكل منتظم ومنهجي في حسابات الشراء المناسبة.

- تشكل المراقبة الصارمة لمخزون السلع والمواد واللوازم والجرد النهائي حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، الحماية المؤكدة والمطمئنة ضد مخاطر فقدان عناصر الأصول.

- لا توجد ملاحظات خاصة يتوجب الإدلاء بها.

2- المديونية:

- التحقق من أرصدة إعادة فتح الحسابات تتوافق مع أرصدة غلق الدورة السابقة .

- القيام بالمراجعة العامة لتطابق مختلف الوثائق المحاسبية بين دفتر الأستاذ ميزان المراجعة، الميزانية.

- التأكد من مختلف الحسابات والعمليات المسجلة على أساس الوثائق القانونية المبررة لها .

- مراجعة العمليات التي تخص التسبيقات المدفوعة للموردين مبررة بوثائق قانونية مسجلة بطريقة محاسبية صحيحة.

– التأكد من إعداد حالات التقارب البنكي الدورية ومن ثم تسوية البنك وإجراء القيود التعديلية اللازمة.

– التأكد من صحة حساب الصندوق والتسبيقات المقدمة ومطابقتها مع ما هو مقيد محاسبيا.

الجدول رقم (11):جدول تطور المديونية لشركة الألبان للدورة 2015.انظر **الملحق رقم06**

بيان الحساب	الرصيد في بداية المدة	الرصيد في نهاية المدة	الحركات	نسبة التغيرات
الموردون المدينون	/	31.729.624,79	+31.729.624,79	+100
الزبائن	60.289.302,00	73.440.878,00	+13.151.576,00	+21,81
الدولة– الضرائب على النتائج	/	/	/	/
الضرائب الأخرى والرسوم المماثلة	- 6.376,00	- 48.808,00	- 42.432,00	- 665,50
الشركاء الحسابات الجارية	6.362.096,00	/	-6.362.096,00	-100
الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية	27.926.596,50	/	- 27.926.596,50	- 100
الأعباء المعاينة سلفا	/	/	/	/
البنوك حسابات الجارية	14.591.724,12	24.436.988,75	+ 9.845.264,63	+ 67,47
الصندوق	61.349.452,08	22.542.462,22	-38.806.998,86	- 36,26
المجموع	**17.512.749,70**	**152.101.145,76**	**-18.411.648,94**	**-10.80**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات .المبلغ DA

– ارتفاع مجموع المديونية في نهاية الدورة إلي 152.101.145,76 DAبنسبة 33,36% من مجموع الميزانية، والتي توزع إلي حسابات مالية (البنك والصندوق) 46.979.451 DA30,38% والديون على الزبائن 73.440.878 بنسبة48,27% وتسبيقات للموردين 31.729.625DA بنسبة % 20.85كما يتضح أيضا في الجدول أعلاه زيادة في الموردون المدينون وأيضا في حسابات الزبائن بنسب معتبرة.

– غياب حالات التقارب البنكي.

– بالرغم من الطابع الاختياري لم نلاحظ وجود وسخ البنك والصندوق. brouillard de banque et caisse

الفرع الثاني: حسابات الخصوم

أولا: التدقيق في حساب رؤوس الأموال الخاصة

– الاطلاع على النظام الداخلي وعقد التأسيس .

– الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة بخصوص الزيادة والتخفيض في رأس المال.

– التحقق من أن المساهمين سددوا ما عليهم من أقساط في الوقت المحدد.

–التأكد من أن أرصدة إعادة فتح الحسابات تتوافق مع أرصدة الدورة السابقة

– التأكد من تطابق حركات الحسابات وأرصدتها بين دفتر الأستاذ ميزان المراجعة والميزانية

–التأكد من أن العمليات المسجلة في حسابات رؤوس الأموال مبررة وفق وثاق قانونية.

الجدول رقم(12) :وضعية رؤوس الأموال الخاصة لشركة الألبان في2015/12/31.انظر **الملحق رقم06**

بيان الحسابات	الرصيد في بداية الدورة	الحركات		الرصيد في نهاية الدورة
		مدين	دائن	
رأس المال الصادر	120.000,00	/	74.880.000,00	75.000.000,00
فارق إعادة التقييم	214.816.252,27	45.600.000,00	/	169.216.252,27
المجموع	214.936.252,27	45.600.000,00	74.880.000,00	244.216.252,27
الترحيل من جديد	75.222.982,39	120.704.845,44	45.881.863,05	/
نتيجة السنة المالية	45.481.863,05	45.481.863,05	/	/
المجموع	335.641.097,71	211.786.708,49	120.361.863,05	244.216.252,27

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات. المبلغ DA

– قامت المؤسسة في زيادة رأس مالها من 120.000DA إلى 75.000.000DA مصدر هذه الأموال الأرباح المحققة خلال الدورات السابقة.

– لا توجد ملاحظات خاصة يتوجب الإدلاء بها.

ثانيا: تدقيق حسابات الغير الدائنة

– القيام بمراجعة التطابق بين ميزان المراجعة، الميزانية ودفتر الأستاذ.

– التأكد من أرصدة إعادة فتح الحسابات وتطابقها مع أرصدة لغلق الدورة السابقة.

– التأكد من أن الحركات المحاسبية للدورة هي مبررة ومسجلة بطريقة نظامية.

التأكد من أن الديون موضحة ومجدولة ومتابعة بدقة وأن المبالغ المتبقية منها ستكون محينة.

جدول رقم(13): التغيرات لبعض حسابات الخصوم الجارية لشركة الألبان .انظر **الملحق رقم06**

بيان الحساب	الرصيد في بداية الدورة	الحركات		الرصيد في نهاية المدة
		مدين	دائن	
موردو المخزونات والخدمات	1.350.496,76	779.286.587,01	778.905.911,72	969.821,47
المورد AGROFILM	/	18.520.685,33	40.923.192,49	22.402.534,16

المورد ONIL	39.750,00	79.468.200,00	79.468.200,00	39.750,00
موردو التثبيتات	/	29.229.624,79	29.118.624.79	/
موردو فواتير التي لم تصل إلي أصحابها	21.486.281,43	21.486.281,43	/	/
العاملون	/	3.928.996,00	3.928.996,00	/
الضمان الاجتماعي	153.900,00	1.637.998,56	1.485.700,00	1.601,44
المجموع	**23.030.428,19**	**933.558.346,12**	**933.941.625,00**	**23.413.707,07**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقارير محافظ الحسابات. المبلغ DA

- ارتفاع قيمة الديون إلى 23.413.707,07DA أي ما يمثل 7,46%من مجموع الميزانية .
- ارتفاع قيمة الضرائب على الأرباح والتي قدرت 1.302.534 DAوالتي تمثل نسبة 7,88%.
- تتمثل قيمة هذه الديون 39.750,00 DA تجاه المورد "Onil"، و 1.601,44DA تجاه الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء (LA CNAS) ،أما الباقي يشكل أكبر نسبة يخص الموردون الآخرون أهمهم المورد "Agro Film" بمبلغ 22.402.534,16.

ملاحظة: لم يحدد محافظ حسابات خلال عمليات التقييم للكشوفات المحاسبية الخاصة بحساب الديون أي تحفظ على عملية التسجيل المحاسبي والترحيل والتسوية للرصيد وفق scf، ولهذا اقتصر على دراسة التطور في القيم لمعرفة حجم المديونية وأثرها على التموينات المستقبلية للمؤسسة من أجل أخذ قرار تشغيلي.

الفرع الثالث: تدقيق حسابات التسيير

أولا: حسابات الأعباء

- التحقق من سلامة وتبويب الأعباء.
- التأكد من أن الأعباء تم ترتيبها حسب طبيعتها.
- التأكد من الفصل بين الأعباء العادية والأعباء الغير العادية وأن هذه الأخيرة مبررة بوثائق قانونية وشروحات كافية.
- التأكد من أن المبالغ المسجلة في الحسابات هي حقيقة أعباء وليست تثبيتات.
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة .
- التأكد من أن الأعباء مرتبطة بالدورة الحالية .
- التأكد من مبدأ استقلالية الدورات .

الجدول رقم(14): حسابات الأعباء لشركة الألبان للدورتين 2014 و2015.انظر **الملحق رقم06**

رقم الحساب	اسم الحساب	دورة 2014	دورة 2015
60	مشتريات المستهلكة	705.562.868,31	900.508.445,09
61	خدمات خارجية	1.258.160,63	2.066.250,63
62	خدمات خارجية أخرى	825.227,49	1.414.522,94
63	أعباء المستخدمين	4.918.740,00	6.538.020,00
64	ضرائب ورسوم	/	2.959.492,00
65	أعباء العملياتية أخرى	69.237,42	730.000,00
66	أعباء مالية	/	5.601.845,50
68	مخصصات الاهتلاك	25.165.884,10	23.195.316,61
مجموع		**737.800.117,95**	**943.014.342,77**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقارير محافظ الحسابات المبلغ DA

- ارتفاع المشتريات المستهلكة إلى 194.945.577DA أي بنسبة 27,63%.
- عرفت أعباء المستخدمين زيادة 1.073.000DA أي بنسبة 31,29 %.
- أما مخصصات الإهتلاك انخفضت بقيمة 1.970.567DA أي بنسبة 7,83 %والتي تتوافق مع حركات التثبيتات.

عموما فان الأعباء ارتفعت من 737.800.117,95DA إلى 943.014.342,77DA وهذا نهاية الدورة 2015 أي بزيادة تقدر ب27,81% .

ثانيا: حسابات النواتج

- التأكد من كل النواتج المثبت قد تحققت فعلا.
- التأكد من سلامة تبويب النواتج وثباتها من سنة لأخرى .
- التأكد من أن المبالغ المسجلة مبررة بوثائق قانونية.
- الفصل بين النواتج العادية والنواتج الغير العادية وأن هذه الأخيرة هي أيضا مبررة وذات طابع استثنائي.
- التأكد من احترام مبدأ استقلالية الدورات.

جدول رقم (15): حسابات النواتج لشركة الألبان لدورات 2015/2014/2013.انظر **الملحق رقم06**.

رقم الحساب	اسم الحساب	دورة 2013	دورة 2014	دورة 2015

701100	حليب مبستر مباع	111.463.560.00	115.681.504,00	111.352.740,90
701200	حليب بقر مباع	435.167.389,00	609.335.632,00	808.562.256,00
701500	شربات	/	/	141.000,00
مجموع		**546.630.949,00**	**725.017.136,00**	**920.055.996,90**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقارير محافظ الحسابات. المبلغDA

- ارتفاع إعانات الاستغلال إلى 68.826.352DA والتي تمثل 6,96%من مجموع المنتجات المتحصل عليها من طرف" الملبنة " للدورة 2015.

- المبيعات السنوية للمنتجات المتحصل عليها ارتفعت من 546.630.949,00DA إلى 725.017.136,00DAثم إلى 920.055.996,90DA أي بنسبة 32,63% ثم إلى 26,9% ومن أهمها منتج الحليب المبستر ومنتج حليب البقر وهذا نظرا لزيادة الطلب عليهما.

ثالثا: حسابات النتائج

- التأكد من الفصل بين الأعباء والنواتج حيث تسجل الأولى في الجانب المدين من الحساب والثانية في الجانب الدائن له.

- التأكد من أن النتيجة تحسب بالفرق بين الجانبين.

جدول رقم (16):حسابات النتائج لشركة الألبان لسنوات الثلاثة الأخيرة.انظر **الملحق رقم06**.

بيان الحساب	2013	2014	2015
قيمة مضافة للاستغلال	81.790.638	75.635.725	84.893.130
الفائض الإجمالي للاستغلال	76.956.548	70.716.985	76.395.168
النتيجة العملياتية	51.495.972	45.481.863	45.996.006
النتيجة المالية	/	/	/
النتيجة العادية	51.495.492	45.481.863	45.996.006
النتيجة الصافية للدورة	50.209.268	43.812.765	44.693.472

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقارير محافظ الحسابات. المبلغ DA

- الملاحظ هنا انخفاض في نتائج الدورة 2014 ثم ارتفاعها في الدورة 2015 وهذا راجع إلى الزيادة في المبيعات.

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات لشركة الألبان

الفرع الأول: دراسة تقرير المصادقة على صحة وشرعية القوائم المالية

في إطار عملية التدقيق المحاسبي وطبقا للنصوص التنظيمية والتشريعية، خاصة القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن خلال قرار وزير الاقتصاد رقم SP/94/103 المؤرخ في 02-02-1994، قام محافظ الحسابات بتدقيق الحسابات المتعلقة بالقوائم المالية الخاصة بالدورة 2015 لشركة الألبان (قائمة لمركز المالي وجدول حسابات النتائج)، وفحص الاختبارات وتتبع أرصدة الحسابات وفق للمعايير المهنية المعمول بها، حيث أشار بأن عميلة غلق الحسابات تمت وفق المعايير المحاسبية المعمول بها، مما يدل على تمكن المؤسسة من التسجيل المحاسبي الدقيق، بالإضافة إلى التسجيلات المحاسبية للشركة مبررة بالقدر الكافي وتعبر بنزاهة عن الوضعية المالية لها، وكذلك التأكد على احترام معايير التدقيق، كما أشار بأنه في وضع يسمح له بالمصادقة على صحة وانتظام القوائم المالية والحسابات السنوية المرتبطة بها نظرا لتوافقها مع المبادئ المحاسبية الجزائرية، وتمثيلها الصادق عن لمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مما سمح له بإصدار تقرير نظيف عير تحفظي.

الفرع الثاني: دراسة التقارير الخاصة المصادق عليها

أولا: تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة

حسب نص المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر في 1993/04/25

- أي اتفاق بين الشركة وأحد مديريها، بشكل مباشر وغير مباشر يجب أن يخضع تحت طائلة البطلان، لتفويض مسبق من مجلس الإدارة بعد تقرير المدقق.
- وينطبق الشيء نفسه على الاتفاقيات بين الشركة ومؤسسة أخرى، إذا كان أحد الإداريين شريك أو لا، مسير أو مدير في المؤسسة. فالإداري ملزم بالتصريح لدى مجلس الإدارة.
- لا تنطبق الأحكام السابقة على الاتفاقيات العادية المتعلقة بعمليات الشركة مع العملاء.
- تحت طائلة الإبطال المطلق، يحظر على مديري الشركة التعاقد بأي شكل من الأشكال على طلب قروض من الشركة أو الحصول على سحب على المكشوف بموفقتها أو الحصول على ضمانات من طرفها لكل التزاماتهم تجاه الغير . محافظ الحسابات ملزمون بتقديم تقرير خاص للجمعية العامة حول الاتفاقيات المسموح بها من طرف هذا المجلس.
- يقرر الاجتماع تقرير المدقق ولا يمكن الطعن في الاتفاقيات التي يتوافق عليها في حالة الاحتيال.

وبالتالي حسب قواعد المرسوم 75-59 الصادر في 26-09-75 المتعلق بالقانون التجاري المعدل و المكمل أشار محافظ الحسابات في نهاية تحقيقه في تقرير بأنه لم يتم إلى التعرض إلى الأخطار بالمعاملات المحددة، والواقعة ضمن نطاق القسم 628.

ثانيا: تقرير خاص حول خمس السنوات الأخيرة

وفق متطلبات المادة (687) من الفقرة 06 من القانون التجاري قام محافظ الحسابات في إطار تنفيذه مهمة بعرض خمس السنوات الأخيرة لشركة الألبان :

جدول رقم (17): النتائج المسجلة للدورات الخمسة الأخيرة لشركة الألبان .انظر **الملحق رقم06**.

البيان	النتيجة	الملاحظات
2011	13.304.431	موجبة
2012	25.446.538	موجبة
2013	50.209.268	موجبة
2014	43.812.765	موجبة
2015	44.693.472	موجبة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقارير محافظ الحسابات. المبلغ DA

ثالثا: تقرير المصادقة على الرواتب.

وفقا لمتطلبات المادة (680) من الفقرة(03) من القانون التجاري قمنا بالتحقق والمصادقة على دقة الكشوف الرواتب بمبلغ سنوي إجمالي يقدر ب 42.502.000DA الممثل للرواتب الممنوحة لموظفي الشركة خلال السنة المالية[1].

المطلب الرابع: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات "ETRS"

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة " ETRS "

هي مؤسسة عمومية اقتصادية لإشغال الطرقات" ETRS "،أنشأت بتاريخ 1995/11/11، وهي شركة ذات أسهم برأس مال مقدر 70.000.000,00 DA، تقع في المنطقة الصناعية طريق" عنابة " تحوز على مساحة 400 متر مربع، وتشغل مابين100و 249 عاملا.

يتمثل نشاطها في الأعمال التالية :

1- من إعداد الطالبين بناء على التقارير المقدمة من طرف محاسب الحسابات.

- أشغال الحفر، الأساس وبناء الأنفاق.

- أشغال البنية التحتية للنقل(إنشاء، الطرقات صيانتها وإصلاحها).

- أشغال بناء شبكات الصرف الصحي .

الفرع الثاني : عرض وتدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS "

أولا :حسابات الأصول

1- الأصول الغير الجارية

الجدول رقم(18):جدول التغيرات بالقيم الإجمالية للتثبيتات العينية والغير عينية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS " (دورة 2021، ودورة 2022).انظر **ملحق رقم07**

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي 2021	المبلغ الإجمالي 2022
204000	برمجيات وماشابهها	1.942.500,00	1.914.250,00
204	**برمجيات المعلوماتية وماشابهها**	**1.914.250,00**	**1.914.250,00**
211000	الأراضي	13.360.000,00	13.360.000,00
211009	مرآب للعربات والمعدات	2.500.000,00	2.500.000,00
211010	محاجر ومقالع	28.000.000,00	28.000.000,00
211	**الأراضي**	**43.860.000,00**	**43.860.000,00**
21300	البناءات الصناعية	55.393.362,14	55.393.362,14
213	**البناءات**	**55.393.362,14**	**55.393.362,14**
215216	مقطورة البناء	156.000,00	156.000,00
215223	معدات التلحيم	1.396.560,00	1.396.560,00
215430	معدات البناء	1.026.164.470,37	1.026.164.470,37
215431	معدات التخزين والتفتيت	100.689.064,65	100.689.064,65
215	**المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية**	**1.128.406.095,02**	**1.128.406.095,02**
218000	التهيئات	910.573,92	910.573,92
218430	معدات بناء أخرى	25.207.897,96	25.207.897,96
218440	معدات نقل	635.226.901,79	635.226.901,79
218	معدات مكتب	5.640.210,79	5.640.210,79
218510	تجهيزات مكتب	3.941.588,8	3.941.588,8
218700	تهيئات وتركيبات	13.556.131,48	13.556.131,48
218	**التثبيتات العينية الأخرى**	**682.569.054,22**	**682.569.054,22**

20	**مجموع التثبيتات الغير العينية**	**1.914.250,00**	**1.914.250,00**
21	**مجموع التثبيتات العينة**	**1.912.142.761,38**	**1.912.142.761,38**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات. المبلغ بDA

- التثبيتات المالية فهي تظهر برصيد يقدر ب218.864.300,69DA

- من خلال الجدول أن التثبيتات الغير العينية ترتفع إلى 1.914.250,00 والتثبيتات العينية ترتفع إلى1.912.142.761,38 وهذا بتاريخ 2021/12/31، ومقارنة مع الدورة السابقة لها لا يوجد أي تغيير لأن المؤسسة لم تقم بأي عملية شراء في الدورة 2022.

نقاط الانتباه:points d'attentions

- فيما يخص طريقة الاهتلاك، المدة النفعية، والقيمة المتبقية للتثبيتات العينية

من الأحسن على هذه الشركة أن تطبق الفقرة121-8 من المرسوم المؤرخ في 26جويلية2008، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، والمحتوى، وعرض القوائم المالية، أيضا مدونة الحسابات وطريقة سيرها.

- في الواقع المدة النفعية هي: إما الفترة التي تتوقع المنشأة خلالها استخدام الأصل القابل للإهتلاك أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة، والتي تنتظر المؤسسة الحصول عليها من الأصل المعني.

لهذا الغرض يوصى بإجراء مراجعة دورية وفق للفقرة 121-8.

-طريقة الاهتلاك، العمر الإنتاجي، القيمة المتبقية، في نهاية العمر الإنتاجي المطبقة على التثبيتات العينية يجب مراجعتها دوريا. في حالة حدوث تغيير جوهري في الوتيرة المتوقعة للمنافع الاقتصادية الناشئة من هذه الأصول يجب تسجيلها كتغيير للتقدير المحاسبي وتعديل مخصصات الإهتلاكات للدورة الحالية والدورات الموالية.

2- الأصول الجارية

1.2-المخزونات

الجدول رقم (19): المخزونات للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ".انظر **ملحق رقم07**

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في2021/12/31	الرصيد في 2022/12/31	التغيرات بالقيمة
31	مواد أولية ولوازم	49.491.035,57	37.635.288,19	-11.855.747,38
32	تموينات أخرى	6.457.419,8	8.767.441.95	+2.310.022,15
33	منتجات قيد التنفيذ	00,00	00,00	00,00
المجموع		**55.948.455,37**	**46.402.730,14**	**9.545.725,23**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

يتكون حساب(31): من معدات البناء، حديد، خشب، وقود، زيوت، اللوازم.

يتكون حساب(32): من قطاع الغيار .

- عرفت المخزونات للدورة 2022مقارنة مع الدورة 2021انخفاضا هاما إلا فيما يخص المواد الأولية واللوازم

- تعتبر المشتريات الغير المخزنة كاستهلاك سجلت مباشرة في حساب 607 مثل الكهرباء والغاز، أما الباقي من هذا المخزون يجب أن يسجل اعتمادا على جرد مادي كأعباء مقيدة سلفا أي في مدين الحساب 486.

- على المؤسسة توضيح المخزونات الخامدة والتي مدة دورانها بطيئة، من أجل شفافية محاسبية أكثر.

ثانيا الحسابات الغير(المدينة):

الجدول رقم (20): المديونية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ".انظر **الملحق رقم07**

الحسابات	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات ومؤونات وخسارة قيمة	المبلغ الصافي 2022/12/31	المبلغ الصافي 2021/12/31
حسابات الذمم المدينة ومشابهها	1.004.601.881,02	8.017.578.60	996.584.302,42	1.234.439.368,20
الزبائن	983.017.234,90	8.017.578,60	974.999.656,30	1.227.273.695,14
مدينون آخرون	-	-	-	3.858.458,01
ضرائب ومشابهها	20.695.730,88	-	20.695.730,88	00,00
الخزينة	888.915,24	-	888.915,24	3.307.215,05

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

- يرتفع حساب الزبون المشكوك فيه والمتابع قضائيا في2022/12/31إلى9.140.540,60DA، حيث يجب تحميل هذا المبلغ في الحساب الخاص به (زبائن مشكوك فيهم)

- يجب تعديل البرنامج المحاسبي المعمول به، هذا حسب المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/7 المحدد لشروط وطرق مسك المحاسبة عن طريق أجهزة الإعلام الآلي .

- معاينة خسائر القيمة في الحساب التجميعي 49يجب أن يمر محاسبيا بالحساب 416 الزبائن المشكوك فيهم.

ثانيا: حسابات الخصوم

1- حسابات رؤوس الأموال

الجدول رقم (21): حسابات رؤوس الأموال للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ".انظر **الملحق رقم07**

رقم الحساب	اسم الحساب	2021/12/31	2022/12/31
10100	رأس المال الصادر	70.000.000,00	70.000.000,00
106002	احتياطات اختيارية	00,00	00,00
106002	احتياطات عادية	224.045.422,67	225.964.027,90
106003	احتياطات قانونية	8.000.000,00	8.000.000,00
120000	النتيجة الصافية	13.078.605,23	10.172.408,27
105124	فارق إعادة التقييم	838.623.670,75	838.623.670,75
المجموع		**1.153.747.698,65**	**1.152.760.106,92**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

- ارتفاع في الاحتياطات العاديDA1.918.605,23 أي بنسبة % 0,86ناتج عن تحميل نتيجة ربح الدورة2021، وانخفاض في النتيجة الصافية بنسبة 22 %

- الأصول الصافية سجلت انخفاض بمبلغDA987.591,37

(1.152.760.106,92 - 1.153.747.698,65 = -987.592,73)

- تمثل الوضعية المالية الصافية للمؤسسة أي صافي الأصول مؤشر مالي يحسب بمناسبة تقييم المؤسسة، وتعتبر المؤسسة أن إعادة التقييم إجراء مسموح به في تقييم ممتلكاتها حيث يدرج فارق إعادة التقييم مباشرة في دائن حساب رؤوس الأموال .

2- الخصوم الغير الجارية

الجدول رقم(22): الخصوم الغير الجارية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ". انظر **الملحق رقم07**.

الخصوم الغير الجارية	2022	2021	2020
اقتراضات وديون مالية	292.920.535,97	341.603.781,74	336.922.456,63
ضرائب مؤجلة	-	-	-
ديون أخرى غير جارية	-	-	-
مؤونات ونواتج مقيدة سلفا	32.012.800,89	28.100.700,89	25.284.141,07
المجموع 2	324.933.336,86	369.704.482,63	362.206.597,70

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

تتكون الاقتراضات والديون المالية:

- ديون قصيرة وطويلة الأجل 219.378.586,01DA

- إعادة التأهيل والتكوين.....5.485.063,21DA

- ديون ضمان الأداء الجيد.....68.056.886,75DA

المؤونة المقدرة ب32.012.800,89DA تخص تعويض تسريح تقاعد احد العاملين.

3- الخصوم الجارية

الجدول رقم (23): الخصوم الجارية للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ".انظر ملحق رقم07

خصوم جارية	2022	2021	التغيرات
موردون والحسابات الملحقة بهم	260.027.572,63	268.521.997.44	-8.494.424,81
ضرائب	86.542.115,58	133.958.636,35	133.958.636,35
ديون أخرى	107.391.513,71	12.544.874,07	12.544.874,07
خزينة الخصوم	100.769.227,10	277.590.462,88	-176.821.235,78
المجموع 3	**554.730.429,02**	**861.459.851,89**	**-306.729.422,87**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

الجدول رقم (24): حركة الموردون للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ". انظر **الملحق رقم07**

رقم الحساب	اسم الحساب	31/12/2021	31/12/2022	التغيرات بالقيمة
4013	موردو المخزونات	122 426 613.30	116 259 669.34	-6 166 943.96
-	-	-	-	-
-	-	-	-	-
4017	موردو الخدمات	82 653 824.83	73 361 308.44	-9 292 516.39
-	-	-	-	-
-	-	-	-	
-	-	-	-	-
40	موردون والحسابات المرتبطة بهم	268.521.977,44	260.0270572,63	-8.494.424,81

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

- انخفاض في الخصوم الجارية بنسبة 3%، معظمها خاصة بموردي المخزونات والخدمات .

- تحصيل ديون الزبائن يسمح بتسديد ديون الموردين والتخفيف من خزينة الخصوم .

ثالثا: حسابات النتائج

الجدول رقم(25):حسابات الأعباء للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ". انظر **الملحق رقم07**

رقم الحساب	اسم الحساب	31/12/2021	31/12/2022	التغير بالقيمة
60	المشتريات المستهلكة	218 044 723.30	188.201.727,04	-29.842.996,26
61	خدمات خارجية	52.773.847,06	85.025.431,40	32.251.584,34
62	خدمات أخرى	2.836.392,70	11.519.343,79	8.682.951,09
63	أعباء المستخدمين	188.822.142,10	180.145.011,20	-8.677.130,17
64	ضرائب ورسوم والتسديدات المماثلة	11.921.586,00	8.056.982,83	-3.864.603,17
65	أعباء عملياتية أخرى	3.494.422,25	2.480.303,52	1.014.118,73
66	أعباء مالية	33.229.521,02	21.027.717,94	12.201.803,08
68	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخ.قيمة	90.097.714,54	85.491.953,15	4.605.761,39
69	ضرائب عن النتائج وما يماثلها	2.737.693,08	1.869.962,21	867.730,87
المجموع		603.958.042,05	583.818.433,08	200.139.608,97

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

- انخفاض بصورة عامة للأعباء المتمثلة في المشتريات المستهلكة وأعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والأعباء العملياتية الأخرى
- ارتفاع في الخدمات الخارجية
- تواصل الشركة في تحمل أعباء مالية تتكون من المصاريف البنكية(السحب على المكشوف وعمليات أخرى) وهذا بمبلغ يفوق 21.000.000DA.

الجدول رقم (26): حسابات النواتج للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ".انظر **الملحق رقم07**

رقم الحساب	اسم الحساب	2021	31/12/2022	تغيرات بالقيمة
701000	مبيعات Agrégats	11.630 651,26	3.147 948,99	-8.482 702,27
703000	بيع المنتجات المستخدمة	00,00	447.900,00	447.900,00
704000	أشغال الطرقات	567.080.862,03	548.737.844,52	-18.343.037,51
706000	خدمات مقدمة	829.000,00	1.040.666,00	211.666,00
723000	إنتاج مخزن	33.867.513,99	32.186.268,09	-1.681.245,99

757990	مبيعات دفتر الشروط	00,00	4.000,00	4.000,00
758000	المنتجات الأخرى للتسيير الجاري	00,00	3.286.482,50	3.286.482,50
768000	المنتجات المالية	80.500,00	570.309,00	489.809,00
781000	إسترجاعات عن خسائر القيمة	2.000.000,00	2.000.000,00	0,00
785000	إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات	00,00	2.569.422,25	2.569.422,25
المجموع		**617.036.647,28**	**593.990.841,35**	**-23.045.805,93**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

- انخفاض في الإنتاج لسنة 2022 بمبلغ8.482.702,27DA

جدول رقم(27): مقارنة بين مصاريف المستخدمين وأشغال الطرقات والنتيجة للمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS ". انظر **الملحق رقم 07**

رقم الحساب	اسم الحساب	31/12/2022	31/12/2021	التغيرات بالقيمة
63	أعباء المستخدمين	180.145.011,20	188.822.142,10	-8.677.130,90
704	أشغال الطرقات	548.737.844,52	568.628.982,03	-19.891.137,51
12	النتيجة(ربح)	10.172.408,27	13.078.605,23	-2.906.196,96

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تقرير محافظ الحسابات.المبلغ بDA

- انخفاض في مصاريف العاملين بمبلغ 8.677.131 DA
- انخفاض في أشغال الطرقات بمبلغ 18.343.037,51 DA
- انخفاض في النتيجة الايجابية (ربح) بمبلغ 2.906.197 DA

الفرع الثالث: النصائح والإرشادات المقدمة من طرف محافظ الحسابات

النصائح والإرشادات المقدمة من طرف محافظ الحسابات للشركة "ETRS"، المتعلقة بالمرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07-04-2009 والتي تحدد الشروط وطرق مسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي، المتمثلة في ما يلي:[1]

- يجب على البرنامج المستعمل أن يسمح بعرض كل القوائم بطريقة آلية، تنفيذا للنصوص القانونية والتنظيمية والتي ترتكز على المعطيات المدرجة في البرنامج المحاسبي .

1- بناء على تقرير محافظ الحسابات

– بعد التأكيد على التسجيلات المحاسبية للفترة المعنية، فالبرنامج المحاسبي لا يسمح بأي تعديل أو إلغاء لأي عملية .

– عند غلق الحسابات لا يسمح البرنامج إلا بالاطلاع على التسجيلات المحاسبية أو إعداد القوائم المالية.

–كل قائمة مالية تم إعدادها من طرف البرنامج تظهر كل المعلومات الخاصة بالمؤسسة التاريخ، رقم الصفحة، .....الخ.

– البرنامج المعلوماتي يحتوي على ملف يسمى بالدفتر اليومي الالكتروني لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يجب أن يحتوي على إجراءات تسمح بحفظ الأرشيف وتحويل مجموعة التسجيلات والمعطيات المحاسبية للدورات المغلقة إلى وسائط تخزين لا تسمح بأي تغيير.

– يسمح البرنامج بحفظ المعلومات واستعادتها بطريقة آلية.

– يجب أن يحتوي البرنامج على تقنية تسمح بالتأكد من موثوقيته في مسك الحسابات.

– يجب أن تحترم عملية مسك المحاسبة بواسطة أجهزة المعلوماتية الإجراءات الضريبية المعمول بها.

خلاصة الفصل :

قمنا في الفصل التطبيقي ومن خلال مفاهيم الجانب النظري بمحاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة السابقة، فإن اختيار شركة الألبان والمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات" ETRS "، كدراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات مكنتنا من التعرف على الخدمات التي يقدمها ومعرفة الخطوات التي يستند إليها محافظ الحسابات في عملية المراجعة من وضع خطة للمراجعة وجمع المعلومات حول الشركة والأدلة والقرائن في ملفات التدقيق التي يبني عليها رأيه الفني وحكمه الشخصي عن عدالة عرض القوائم المالية وتقييمها وفق المعايير المقبولة قبولا عاما.

ومن خلال تدخلات محافظ الحسابات في تقييم الكشوفات المحاسبية الموضحة أعلاه وفي المرفق لشركة (الألبان)،و تحترم قواعد ومبادئ المحاسبية المتعارف عليها في عرض قوائمها المالية، مما سمح لحافظ الحسابات بإصدار تقرير نظيف غير تحفظي.

أما المؤسسة العمومية لأشغال الطرقات"ETRS"، بعد الاطلاع محافظ الحسابات على الكشوفات المالية الخاصة بالمؤسسة، فقد تبين أن هذه الكشوفات المعروضة أعلاه تعبر عن صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية المسجلة خلال الدورة 2021-2022 ، كما قام بإرشاد المؤسسة بأخذ تعليمات المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07-04-2009 والتي تحدد الشروط وطرق مسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي.

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال معالجتنا للإشكالية السابق طرحها والتركيز على دور محافظ الحسابات ومحاولة الوقوف على الدور الرئيسي الذي يلعبه التدقيق الخارجي باعتباره ضمان لشرعية القوائم المالية وإضفاء للثقة حول ما يقدمه من أرقام ومعلومات مالية حول المركز المالي ونشاط أعمال المنشآت للأطراف الطالبة لهذه القوائم المالية من رجال أعمال ومستثمرين وذلك من أجل رسم سياساتهم واتخاذ قراراتهم المستقبلية وهذا في ظل تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والحياد عند التعبير عن رأيه الفني المحايد .

ومن أجل ذلك حاولنا في الجزء النظري الإلمام بالإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق ومحافظ الحسابات من نشأت التدقيق وتحديد أنواعه وأهدافه وكذا بالتطرق إلى الجانب القانوني لمحافظ الحسابات ومساره العملي في تدقيق القوائم المالية من جهة، ومن جهة ثانية تطرقنا في الجانب التطبيقي إلى دراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات، حيث قمنا بالتعرف على الإجراءات التي يتبعها، ودراسة عينة من تقاريره لمحاولة إسقاط الجانب النظري على التطبيقي، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج.

نتائج البحث :

- تتمثل مهمة التدقيق الخارجي في فحص المستندات وحسابات المؤسسة، قصد تأكد من الأرقام والقوائم المالية ومدى وتوافقهم مع الوضعية المالية ونتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالحياد والموضوعية عند التعبير عن رأيه الفني باعتباره مراجع مستقل عن إدارة المؤسسة، وهذا ما تثبته صحة الفرضية الأولى والثانية .

- تعتمد عملية تدقيق القوائم المالية على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها مدقق الحسابات، كما تتطلب منه التخطيط ووضع منهجية تتشكل من خطوات عملية ومراحل التي يراها ضرورية لفحص مدى سلامة الأدلة التي استخدمت في إعداد القوائم المالية، التي من شأنها أن تساعد في دعم ملفات المراجعة الخارجية وتكوين الرأي، وهذا ما تثبته صحة الفرضية الثالثة.

- يساهم التدقيق الخارجي بقدر كبير في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها طالبي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم ،كما تستفيد منها إدارة المؤسسة لأن الأخذ بنصائح وإرشادات محافظ الحسابات يحقق اثر ايجابيا في مختلف عمليات تسييرها، وهذا ما تثبته الفرضية الرابعة.

– يتعرض محافظ الحسابات إلى المسؤولية الجزائية عن كل خطأ جزائي نتيجة الخطأ أو مخالفة أحكام التشريع المعمول بها، كما يسأل مدنيا جراء تسببه في الأضرار بالشركة أو الغير.

– تعد مهنة المراجعة ضرورية للحد من الفساد المالي والتلاعبات سواء في المؤسسات الخاصة أو العامة لضمان تحقيق السير الإيجابي، مما يضمن تحسين أداء المؤسسة والحفاظ على ممتلكاتها المادية وأصولها التشغيلية.

– يتم التدقيق الخارجي من طرف مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة هدفه إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صحة القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية محددة و لمركز المالي في نهاية تلك الفترة

– إن نتائج تقرير محافظ الحسابات تحمي مصالح الأطراف المستعملة للقوائم المالية وذلك من خلال اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم المستقبلية.

– يلعب تقرير المدقق خارجي دورا بارزا في توصيل مختلف المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.

– بروز دور التشريع الجزائري في تطوير وتحسين مهنة محافظ الحسابات ويتجسد ذلك من خلال القوانين والمراسيم الصادرة في سبيل تنظيم المهنة

– إن الشركة الألبان تحترم قواعد ومبادئ المحاسبية المتعارف عليها في عرض قوائمها المالية، مما سمح محافظ الحسابات بإصدار تقرير نظيف غير تحفظي .

– المؤسسة العمومية لأشغال الطرقات متمكنة من التسجيل المحاسبي واحترامها للمبادئ والقواعد المحاسبية، حيث أن الكشوفات المالية الخاصة بها تعبر عن صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية المسجلة خلال الدورة 2021- 2022، كما أن الأخذ بإرشادات محافظ الحسابات في استعمال المؤسسة لبرامج الإعلام الآلي يسمح بحماية البيانات والتسجيلات المحاسبية وحفظها بطريقة مماثلة.

توصيات واقتراحات البحث:

توصلنا من خلال دراستنا إلى بعض التوصيات التي نراها تخدم موضوع البحث:

– عصرنة الإدارة من خلال وضع نظام لمعالجة المعلومات المالية للحد من الأخطاء.

– الاستفادة من خبرات بعض الدول المتقدمة لتطوير المهنة.

– ضرورة الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات والأخذ به، نظرا للدور البارز الذي يلعبه في تدقيق القوائم المالية.

–السعي في تطبيق معايير التدقيق الدولية على مستوى مكاتب الخبرة المحاسبية في الجزائر.

–ترقية مهنة المراجعة والتدقيق من خلال رفع التكوين والتدريب في المهنة وتحيين شروط الاعتماد والالتحاق بالمهنة.

آفاق البحث :

تناولت هذه الدراسة موضوع دور محافظ الحسابات في تقييم عرض القوائم المالية، باعتباره المدقق الخارجي المستقل والمحايد، كما بينا تدخلاته وأثرها على جودة القوائم المالية ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية، وفي ختام دراستنا نأمل أن يبقى الموضوع مفتوحا لدراسات أخرى مستقبلية، وخاصة مدى الالتزام بالمعايير الدولية كخطوات تدريجية للنهوض بجودة التدقيق وعصرنة المهنة في اطار التحول نحو استخدام الرقمنة وتكنولوجيا الذكاء الاصطناعي في نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة وتحسين المعالجات المحاسبية والتشغيل الآلي للمعلومات، لضمان تطوير المخرجات من التقارير المالية كخطوة تساهم في تسهيل مهمة المراجعة الخارجية لتصبح أداة فعالة في تطوير الاقتصاد الوطني.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

الكتب :

1- احمد عبد المولى الصباغ وآخرون : **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة جامعة القاهرة،2008.

2- هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمي ة**،جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل للطبع والنشر،2004.

3- عبيد سعد شريم، لطف حمود،بركات : **أصول مراجعة الحسابات** ،الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة،2011.

4- علي عبد القادر الذنيبات : **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، الطبعة الخامسة، 2015.

5- الفين آرينز، جيمس لوبك : **المراجعة مدخل متكامل**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.

6- محمد بوتين : **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2005.

7- ويليام توماس، امرسون هناي : **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، 2010.

8- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب : **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار الكنوز والمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.

9- أمين السيد احمد لطفي : **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

10- تامر مزيد رفاعه : **أصول تدقيق الحسابات**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017.

11- خلدون إبراهيم الشديفات : **إدارة وتحليل مالي**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.

12- هيثم محمد الزغبي : **الإدارة والتحليل المالي**، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

13- طارق عبد المال حماد : **تحليل القوائم المالية**، الدار الجامعية، الأردن،2006 .

14- عطية عبد الحي مرعى: **أساسيات المحاسبة المالية، منظور المعايير الدولية ،الجزء الأول،** المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.

15- حازم هشام الألوسي : **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق،** الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت،2003.

16- كمال خليفة أبو زيد : **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية،** دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.

17- أحمد حلمي جمعة : **المدخل إلى التدقيق الحديث،** دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الثانية، 2005.

18- مجيد جاسم الشرع : **المراجعة عن المسؤولية الإجتماعية في المصارف الإسلامية،** دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

19- عبيد سعيد المطايري : **مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة،** دار المريخ للنشر، الرياض،2004.

20- حازم هشام الألوسي : **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق،** الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، عمان،2003.

21- منصور أحمد البديوي، كمال خليفة أبو زيد : **المراجعة الخارجية الحديثة،** الدار الجامعية، مصر، 2010.

22- محمد التهامي طواهر مسعود صديقي : **المراجعة والتدقيق المحاسبي،** الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.

23- منصور أحمد بديوي، شحاتة السيد شحاتة : **دراسات في اتجاهات الحديثة في المراجعة،** الدار الجامعية، 2003.

24- أحمد قايد نور دين : **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية** ، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1،2015.

الرسائل والمذكرات :

1- قدور إيمان : **دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة،** دراسة حالة السونطراك، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس،2017/2016.

2- شية ايناس : **دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوفات المالية**، دراسة حالة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة،2020/2019.

3- بسمة ملواح : **مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون01/10 والممارسة الميدانية**، دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016/2015.

4- أنغام يوسف صلاح : **المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية المنشورة الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن،2009.

5- أيلول الأمين، سالمي عبد القادر: **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019/2018،ص08.

6- إسماعيل حروز : النظام القانوني لمحافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة،2019/2018.

7- الهلي بسمة : **أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2019/2018.

8- سلكة رحاب : **أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي**، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار،2020.

المجلات والمقالات :

1- الأخضر لقليطلي : **دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة**، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، دور المنظمات المهنية الدولية في تطوير المهنة، العدد01،المجلد02،جامعة باتنة 1،جوان 2019.

2- منال محمد : **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد02،العدد03، جامعة غرداية،2018.

3- خيضر خنفري : **المراجعة الخارجية وفق معايير الدولية للمراجعة**، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، الشهيد ،العدد10،الجزء02،جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي،2017.

4- علي بن موفقي : **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية،مجلد05،عدد02 .2017.

5- بن عيسى خيرة : **دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية حوكمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة**،العدد03 ،المركز الجامعي تندوف،2018.

6- طيطوس فتحي : **محافظ الحسابات في الجزائر**، جامعة الطاهر مولاي، العدد09 ،جامعة الطاهر مولاي، جوان2013.

7- سيد محمد: **مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديدة،العدد15،المجلد02،جامعة خميس مليانة،2016.

8- هيري آسيا: **عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر**، مجلة التكامل الاقتصادي،المجلد09،العدد2020،02.

9- إبراهيم بوعزيز : **مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة طبعة العلمية الأكادمية،مجلد4،العدد02، 2021.

10- طالب عبد العزيزّ : **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة،المجلد4،العدد02، 2022.

11- زويتة محمد صلاح : **دور حسابات النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي في قياس أداء المؤسسة**، مجلة دراسات إقتصادية،العدد23،جامعة أمحمد بوقرة بومرداس.

12- نوبلين جلاء : **أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة المنهل، جامعة الشهيد لخضر ،المجلد 04،العدد02، جامعة الشهيد لخضر الجزائر، 2021.

القوانين والمراسيم :

-القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في:2010/06/29، الجريدة لرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010/07/11، العدد42

- قانون التجاري، القسم السابع "**مراقبة شركات المساهمة**"،المادة715 مكرر14، 2007.

- مقرر 2،صادر 4 فيفري 2016.

- مقررة 150، صادر 11 أكتوبر2016.

- مقـرر 23، 15مـارس2017، متضـمن معـايير التـدقيق الجزائريـة، المجلـس الـوطني للمحاسـبة، وزارة المالية.

- القـرار المتعلـق بتحديـد محتـوى معـايير تقريـر محـافظ الحسـابات، الصـادر في: 2013/06/24، الجريـدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2014/4/30 ، العدد24.

المواقع الالكترونية :

1- www.accountingtools.comconsultè le 15/05/2023 à 10 :30.
2-www.almohasb1.comconsultè le 15/05/2023 à 00 :06.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01) : بطاقة تقرير محافظ الحسابات

MEGUIMI BACHIR
Commissaire aux comptes
Cité 578 Logts Bt 61 AN°2 – Souk.Ahras
Tél/Fax : +213 37 71 44 02
Mobile : 07 74 50 93 60

Rapport de commissariat aux comptes
Exercice 2015

ملحق رقم (02) : تقرير محافظ الحسابات لشركة الألبان

Objet : Rapport de certification des comptes au titre de l'exercice clos au 31/12/2015

Références :
- Loi 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréés
- Décret exécutif n° 11-32 du 27 janvier 2011 désignation des commissaires aux comptes.
- Loi n°91/08 du 27/04/1991
- Instruction n° 02 du 29/10/2010
- Ordonnance n°75/59 du 26/09/1975 portant Code de commerce modifiée et complétée
- Loi 07-11 du 25/11/2007 portant SCF

Messieurs,

En exécution de notre mission de commissariat aux comptes que vous nous avez confié, nous avons l'honneur de vous présenter les résultats de nos travaux d'investigations et nos conclusions relatifs à l'exercice clos le 31/12/2015 sur le contrôle des comptes annuels de la société tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous avons eu à examiner au courant de l'exercice, et après la clôture des comptes, les inventaires et états comptables légaux.

Le bilan joint en annexe a été arrêté à un total net de : 268.981.301 DA

et s'équilibre par un résultat positif de 44.693.472 DA soit un total

général de : 313.674.773 DA.

Les investigations accomplies nous ont permis de formuler les appréciations suivantes:

- Arrêt des comptes selon les normes requises.
- Les comptes de la société sont suffisamment justifiés et expliquent, à un degré très élevé, les soldes de l'exercice.
- Maîtrise des prescriptions comptables et réglementaires.

Opinion sur les comptes annuels:

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles 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 ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels tels qu'annexés au présent rapport sont, au regard des règles et principes comptables Algériens, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice audité ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société arrêtée au 31/12/2015.

Le commissaire aux comptes

الملحق رقم (03) : ميزانية الاصول لشركة الألبان

Exercice clos le 31/12/2015

BILAN

ACTIF

ACTIF	N			N-1
	Montants brut	Amortissements provision pertes de valeurs	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisation incorporelles				
Immobilisation corporelles				
Terrains	37.253.775	/	37.253.775	37.253.775
Bâtiments	80.339.708	12.050.956	68.288.752	70.297.245
Autres immobilisation corporelles	160.423.725	130.186.192	30.526.315	51.424.357
Immobilisation en concession				
Immobilisation encours	10.650.748		10.650.748	7.683.694
Immobilisation financières				
Titres mis en équivalence-entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées				
Autre titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôt différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**288.956.738**	**142.237.148**	**146.719.590**	**166.659.071**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	14.805.229	/	14.805.229	21.499.660
Créances et emplois assimilés				
Clients	73.440.878		73.440.878	60.289.302
Autres débiteurs	31.729.625	/	31.729.625	27.926.596
Impôts	/		/	/
Autres créances et emplois assimilés				6.362.096
Disponibilités et assimilés				
Placement et autres actifs financiers courants				
trésorerie	46.979.451		46.979.451	75.941.176
TOTAL ACTIF COURANT	**166.955.183**		**166.955.183**	**192.018.830**
TOTAL GENERAL ACTIF	**455.911.921**	**142.237.148**	**313.674.773**	**358.677.901**

COMMISSAIRE AUX COMPTES
MEGUIMI BACHIR
سوق اهراس

الملحق رقم (04) : ميزانية الخصوم لشركة الألبان

PASSIF 2015

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	75.000.000	120.000
Capital non appelé		
Primes et réserves		
Ecart de réévaluation	169.216.252	214.816.252
Ecart d'équivalence	/	/
Résultat net	44.693.472	43.812.765
Autres capitaux propres-report à nouveau		75.222.982
TOTAL 1	**288.909.724**	**333.971.999**
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières		
Impôt (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avances		
TOTAL PASSIF NON COURANT 2	/	/
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	23.412.106	22.876.528
Impôts	1.351.342	1.675.474
Autres dettes	1.601	153.900
Trésorerie passif	/	/
TOTAL PASSIFS COURANTS 3	**24.765.049**	**24.705.902**
TOTAL GENERAL PASSIF	**313.674.773**	**358.677.901**

COMMISSAIRE AUX COMPTES
BEGUIMI BACHIR
سوق أهراس
محافظ الحسابات

الملحق رقم (05) : جدول حسابات النتائج لشركة الألبان

Comptes de résultats 2015

DESIGNATION		N		N-1	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués Prestations de services Ventes de travaux		920.055.997		725.017.13
Rabais, remises, ristournes, accordés			920.055.997		725.017.13
Chiffre d'affaires net des rabais, remises, ristournes					
Production stockée ou déstockée Production immobilisée Subventions d'exploitation Produit annexes			68.826.352		58.264.84
1-production de l'exercice			988.882.349		783.281.98
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		892.893.871		699.445.703	
Autres approvisionnements		5.099.273		2.466.906	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services		2.515.301		3.650.261	
Autre consommations					
Rabais, remises, ristournes, obtenues, sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale	701.210		115.522	
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenances	290.900		181.199	
	Primes d'assurances	1.074.141		961.438	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honor.	346.470		354.048	
	Publicité	725.236		/	
	Déplacement, mission et réceptions	17.995		25.090	
Autres services Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extér.		324.822		446.089	
2-consommations de l'exercice		903.989.219		707.646.256	
3-valeur ajoutée d'exploitation (1-2)			84.893.130		75.635.72
	Charges de personnel	6.538.020		4.918.740	
	Impôts et taxes et versements assimilés	2.959.942			
4-excédent brut d'exploitation			75.395.168		70.716.98

COMMISSAIRE AUX COMPTES
بـ.مقيمي
MEGUIMI
BACHIR
سوق اهراس
محافظ الحسابات

Laiterie Souk-Ahras
2015

Autres produits opérationnels		128.000		/
Autres charges opérationnelles	6.331.845		69.238	
Dotations aux amortissements	23.195.317		25.165.884	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
5- résultat opérationnel		45.996.006		45.481.863
Produits financiers				
Charges financières	/		/	
6- résultat financiers				
7- résultat ordinaire (5+6)		45.996.006		45.481.863
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)		/		/
8- résultat extraordinaire		/		/
Impôts exigibles sur résultats	1.302.534		1.669.098	
Impôts différés (variation) sur résultat				
9- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		44.693.472		43.812.765

الملحق رقم (06) : تقارير محافظ الحسابات لشركة الألبان

A/ LES COMPTES D'ACTIF

1- Les immobilisations

1.1- Les travaux de contrôle effectués.

Les contrôles effectués ont consisté à :

- Vérifier la cohérence des mouvements et des soldes des comptes entre Le grand-livre, la balance et le bilan,
- S'assurer que les soldes de réouverture correspondent bien à ceux de la clôture du précédent exercice,
- Rapprocher les données comptables et extra comptables des différents éléments aux montants inscrits dans les comptes,
- Vérifier que toutes les imputations comptables sont justifiées par des pièces probantes,
- Examiner la tenue du fichier des immobilisations,
- Vérifier l'existence et le contenu de l'inventaire physique des immobilisations,
- Examiner les différents contrats d'assurance et s'assurer que les risques qu'encourent les immobilisations sont bien estimés,
- Vérifier la cohérence des taux d'amortissement pratiqués avec ceux généralement admis,
- S'assurer que toutes les dépenses constatées aux comptes d'immobilisations revêtent le caractère approprié,
- S'assurer que les mouvements des comptes sont justifiés, correctement imputés en comptabilité et dûment reportés sur le fichier

1.2- Présentation de la classe:

Les immobilisations corporelles arrêtées au 31/12/2015

Montant : DA

Intitulé compte	Solde début exercice	Mouvements		Solde fin exercice
		Débit	Crédit	
Terrain	37.253.775.00	/	/	37.253.775.00
Aménagement terrain	3.341.250.00	/	/	3.341.250.00
constructions	76.998.458.00	/	/	76.998.458,00
Installations techniques	5.677.585.72	/	/	5.677.585.72
mat./outi. Industriels	144.504.098.01	/	/	144.504.098.01
Autres immob.corporelles	10.242.041,21	288.782,22	/	10.530.823,43
Immob.corpor.en cours	7.683.694,05	2.967.053,81	/	10.650.747,86
T O T A U X	285.700.901,99	3.255.836,03	/	288.956.738,02

Les immobilisations et leurs amortissements respectifs cumulés :

Situation arrêtée au 31/12/2015

Montant : DA

Intitulé compte	**Valeur brute**	**Amortissements cumulés**	**V.N.C**	**%V.N.C**
Aménagement terrain	3.341.250.00	501.187,50	2.840.062,50	85,00
constructions	76.998.458.00	11.549.768,70	65.448.689,30	85,00
Installations techniques	5.677.585,72	2.130.311,29	3.547.274,43	62,48
Mat. Outil.industr.	144.504.098.01	113.393.889,77	31.110.208,24	21,53
Autres immob. corporelles	21.181.571,29	14.661.990,48	6.519.580,81	30,78
T O T A U X	**251.702.963,02**	**142.237.147,74**	**109.465.815,28**	**43,49**

EVOLUTION DES IMMOBILISATIONS AU COURS DE L'EXERCICE 2015

Montant : DA

Intitulé compte	Solde début exercice	Solde fin exercice	variation	Variation%
Terrain	37.253.775.00	37.253.775.00	/	/
Aménagement terrain	3.341.250.00	3.341.250.00	/	/
constructions	76.998.458.00	76.998.458,00	/	/
Installations techniques	5.677.585.72	5.677.585.72	/	/
mat./ outill. Industriels	144.504.098.01	144.504.098.01	/	/
Autres immob.corporelles	10.242.041,21	10.530.823,43	+288.782,22	**+2,82**
Immob.corpor.en cours	7.683.694,05	10.650.747,86	+2.967.053,81	**+38,61**
T O T A U X	285.700.901,99	288.956.738,02	+3.255.836,03	**+1,14**

1.3-Constatations et recommandations.

- Le montant brut des immobilisations corporelles au 31/12/2015 s'élève à 288.956.738.02 DA (63,38% du total du bilan) ; il a subi une légère variation de +1,14% par rapport à l'exercice 2014.

- La valeur nette comptable (V.N.C) des immobilisations amortissables au 31/12/2015 se chiffre à 109.465.815,28 DA et représente 43,49% de la valeur totale brute;

- Les immobilisations corporelles en cours: 10.650.747,86 DA.

- Les taux d'amortissements pratiqués par la laiterie entre dans la fourchette des taux généralement admis (normes internationales).

- La prise d'inventaire physique des immobilisations a été réalisée selon les conditions et les procédures requises.

- Aucune remarque particulière n'est à émettre.

2- Les Stocks :

2.1- Les travaux de contrôle effectués :

- S'assurer que les soldes de réouverture correspondent à ceux de la clôture de l'exercice précédent.

- Examiner l'inventaire physique des stocks réalisé en fin d'exercice et les écarts éventuels dégagés et leurs traitements.

- Effectuer les contrôles de cohérence des soldes et des mouvements des comptes entre le grand- livre, la balance et le bilan (Comptes de Résultats pour les consommations).

- S'assurer que les différentes assurances souscrites couvrent d'une manière correcte les divers risques que les stocks peuvent encourir.

- Rapprocher les mouvements de stocks entre la comptabilité matière et ceux saisis en comptabilité en quantités et en valeurs.

EVOLUTION DES STOCKS MATIERES & FOURNITURES – 2015 -

Montants : DA

Intitulé compte	Solde début exercice	Mouvements		Solde fin exercice
		Débit	Crédit	
Poudre de lait	4.326.390,00	79.468.200,00	79.827.540,00	3.967.050,00
Film(sachets)	17.173.270,34	40.582.656,97	49.250.585,28	8.505.342,03
Lait de vache	/	763.815.746,00	763.815.746,00	/
Autres approvis	/	9.764.878,09	7.432.040,69	2.332.837,40
T o t a u x	21.499.660,34	893.631.481,06	900.325.911,97	14.805.229,43

Synthèse des achats des matières essentielles au 31/12/2015

Montant : DA

Intitulé compte	**Montant annuel**	**%**
Poudre de lait	79.468.200,00	8,87
Lait de vache (cru)	763.815.746,00	85,23
Film (sachets)	40.582.656,97	4,53
Autres approvisionnements	9.764.878,09	1,09
Achats non stockés Matières & fournitures	2.515.300,52	0,28
T O T A U X	**896.146.781,58**	**100**

2.3-Constatations et recommandations.

- Le total des stocks au 31/12/2015 s'élève à 14.805.229,43 DA et représente 3,25% du total du bilan.

- Ce stock final est réparti essentiellement entre film (sachets d'emballage) et la poudre de lait.

- Les entrées de stocks matières et fournitures (les montants inscrits au débit) correspondent parfaitement aux montants des achats et les sorties de stocks correspondent aux enregistrements constatés aux crédits de ces comptes et aux débits des comptes de consommations correspondants.

- Tous les achats ont été constatés régulièrement et systématiquement dans les comptes d'achats appropriés.

- Le suivi rigoureux des stocks de marchandises et de matières et fournitures et la prise d'inventaire en fin d'année, selon les conditions requises, constituent le palliatif certain et rassurant prémunissant des risques de déperdition des biens d'actif.

3- les comptes de tiers : Les Créances

3.1- Les travaux de contrôle effectués

Les contrôles effectués ont consisté à :

- S'assurer que les soldes repris en réouverture correspondent à ceux de la Clôture de l'exercice précédent.

- Effectuer les contrôles généraux de cohérence entre les différents documents comptables : le grand- livre, la balance et le bilan.
- S'assurer que les différents comptes sont analysés, et vérifier que les opérations sont justifiées par des pièces.

- Vérifier, de façon exhaustive, que les opérations portant sur les avances aux fournisseurs sont justifiées par des pièces dûment visées et correctement comptabilisées.

- S'assurer que les comptes bancaires font l'objet de l'établissement d'états de rapprochement périodiques, et apprécier la réalité des opérations en suspens.
- S'assurer que la caisse espèces fait l'objet de l'établissement d'un P.V d'arrêté de caisse et que le solde est conforme avec celui de la comptabilité.

- Examiner les avances et les prêts octroyés au personnel et vérifier leur régularité et les remboursements effectués.

3.2- Présentation de la classe.

présentation des créances au cours de l'exercice 2015 :

Montant DA

N° compte	Solde début exercice	Mouvements		Solde fin exercice
		Débit	Crédit	
409	/	31.729.624,79	/	31.729.624,79
411	60.289.302,00	920.079.966,90	906.928.390,90	73.440.878,00
444	/	1.756.458,00	1.756.458,00	/
447	-6.376,00	125.392,00	167.824,00	-48.808,00
455	6.362.096,00	4.800.000,00	11.162.096,00	/
470	27.926.596,50	2.128.905,27	30.055.501,77	/
486	/	/	/	/
512	14.591.724,12	202.814.565,50	192.969.300,87	24.436.988,75
530	61.349.452,08	806.029.304,40	844.836.294,26	22.542.462,22
TOTAUX	**170.512.794,70**	**1.969.464.216,86**	**1.987.875.865,80**	**152.101.145,76**

Evolution des créances au cours de l'exercice 2015:

Montant DA

N°CPTE	Solde début exercice	Solde fin exercice	variation	variation%
409	/	31.729.624,79	+31.729.624,79	+100,00
411	60.289.302,00	73.440.878,00	+13.151.576,00	+21,81
444	/	/	/	/
447	-6.376,00	-48.808,00	-42.432,00	-665,50
455	6.362.096,00	/	-6.362.096,00	-100,00
470	27.926.596,50	/	-27.926.596,50	-100,00
486	/	/	/	/
512	14.591.724,12	24.436.988,75	+9.845.264,63	+67,47
530	61.349.452,08	22.542.462,22	-38.806.989,86	-63,26
TOTAUX	**170.512.794,70**	**152.101.145,76**	**-18.411.648,94**	**-10,80**

3.3- Constatations et recommandations

- Le total des créances avec un solde global final de 152.101.145,76 DA représente 33,36% du total inscrit au pied du bilan; ces créances sont constituées, essentiellement, de 46.979.450,97 DA (30,88%) de trésorerie, de 73.440.878 DA (48,27%) de créances sur clients et de 31.729624,79 DA (20,85%) d'avances aux fournisseurs.

- Absence des états de rapprochement bancaire.

- Malgré le caractère facultatif, nous avons constaté l'absence des livres suivants :

  Le brouillard de banque,

  Le brouillard de caisse.

- Néanmoins, l'ouverture, la bonne tenue des livres de trésorerie et l'établissement périodique et systématique des états de rapprochements bancaires sont d'une aide très appréciable pour le suivi rigoureux et la gestion probante de ces comptes.

- Dans l'ensemble, les soldes des comptes de créances sont suffisamment analysés et expliqués.

B/ LES COMPTES DE PASSIF

1- Les capitaux propres

1.1- Les travaux de contrôle effectués.

- S'assurer que les montants repris en réouverture correspondent bien à ceux figurant dans la balance de clôture de l'exercice précédent.

- Effectuer les contrôles généraux de cohérence des mouvements et des soldes des comptes entre le grand- livre, la balance et le bilan,

- S'assurer que les opérations inscrites aux comptes de fonds propres sont dûment justifiées par des pièces probantes

1.2- Présentation de la classe: capitaux propres :
Situation des capitaux propres au 31/12/2015

Montant : DA

N° compte	Solde début exercice	Mouvements		Solde fin exercice
		Débit	Crédit	
101000	120.000,00		74.880.000,00	75.000.000,00
105000	214.816.252,27	45.600.000,00		169.216.252,27
TOTAL 10	214.936.252,27	45.600.000,00	74.880.000,00	244.216.252,27
110000	75.222.982,39	120.704.845,44	45.481.863,05	/
120000	45.481.863,05	45.481.863,05	/	/
TOTAUX	**335.641.097,71**	**211.786.708,49**	**120.361.863,05**	**244.216.252,27**

1.3- Constatations et recommandations

- La Société a procédé à l'augmentation de son capital social qui est passé de 120.000 DA à 75.000.000 DA. La source de ces fonds : les bénéfices réalisés cumulés.
- Tous les soldes des comptes de capitaux propres étant analysés et expliqués aucune remarque particulière n'est à émettre.

2- Les comptes de tiers créditeurs :

2.1- Les travaux de contrôle effectués

Les travaux de contrôle effectués ont consisté à

- Effectuer les contrôles généraux de cohérence entre les documents comptables (la balance, le bilan et le grand- livre).

- Vérifier que les soldes de réouverture repris correspondent à ceux de la clôture de l'exercice précédent.

- S'assurer que les mouvements comptables de l'exercice sont dûment justifiés et correctement imputés en comptabilité.

- Examiner les annexes et les étudier afin d'apprécier le degré d'analyse et de justifications des soldes des comptes par des pièces probantes.

- S'assurer que les dettes sont étayées par des échéanciers de remboursement, font l'objet d'un suivi rigoureux et que les montants restant dus sont, le cas échéant, actualisés.

2.2- Présentation de la classe

Situation arrêtée au 31/12/2015

Les comptes du passif courant

Montant DA

N°CPTE	Solde début exercice	Mouvements		Solde fin exercice
		Débit	Crédit	
401	1.390.246,76	877.275.445,34	899.297.304,21	23.412.105,63
404	/	29.229.624,79	29.229.624,79	/
408	21.486.281,43	21.486.281,43	/	/
421	/	3.928.996,00	3.928.996,00	/
431	153.900,00	1.637.998,56	1.485.700,00	1.601,44
TOTAUX	**23.030.428,19**	**933.558.346,12**	**933.941.625,00**	**23.413.707,07**

Détail de quelques comptes du passif courant

Montant DA

Compte	Solde début exercice	Mouvements		Solde fin exercice
		Débit	Crédit	
401(autres)	1.350.496,76	779.286.587,01	778.905.911,72	969.821,47
Agro-film	/	18.520.658,33	40.923.192,49	22.402.534,16
ONIL	39.750,00	79.468.200,00	79.468.200,00	39.750,00
404	/	29.229.624,79	29.229.624,79	/
408	21.486.281,43	21.486.281,43	/	/
421	/	3.928.996,00	3.928.996,00	/
431	153.900,00	1.637.998,56	1.485.700,00	1.601,44
TOTAUX	**23.030.428,19**	**933.558.346,12**	**933.941.625,00**	**23.413.707,07**

2.3- Constatations et recommandations

- Les dettes, proprement dites, ont atteint un montant de 23.413.707,07 DA soit 7,46 % du total du bilan, en ajoutant l'impôt sur les bénéfices (1.302.534 DA) ce taux atteindra 7,88%.

- Ces dettes sont constituées de: 39.750,00 DA envers l'ONIL et 1.601,44 DA (cotisations C.N.A.S).

- Le montant restant : 23.372.355,63 DA concerne les fournisseurs suivants : AGRO FILM pour 22.402.534,16 DA, SARL INOXPA ALGERIE pour 453.220,04 DA, SNC EL NASR EL EULMA pour 356.088,14 DA et EURL INVEST pour 41.422,57 DA, EXTREMA Informatique pour 93.693,02 DA et ETB LATRACHE FARID pour 25.397,70 DA.

- les soldes des comptes du passif courant étant parfaitement analysés et expliqués, aucune remarque particulière n'est à émettre.

3. Les comptes de résultats.

3.1 Présentation de la rubrique

Présentation des résultats des trois derniers exercices

Montant (DA)

Intitulé du compte	2013	2014	2015
Valeur ajoutée d'exploitation	81.790.638	75.635.725	84.893.130
Excédent brut d'exploitation	76.956.558	70.716.985	76.395.168
Résultat opérationnel	51.495.492	45.481.863	45.996.006
Résultat financier	/	/	/
Résultat ordinaire	51.495.492	45.481.863	45.996.006
Résultat net de l'exercice	50.209.268	43.812.765	44.693.472

Présentation et comparaison de quelques agrégats financiers et quelques ratios.

Montant (DA)

Désignation	2013	2014	2015
Total des produits	595.608.842	783.281.981	988.882.349
Total des produits exceptionnels	48.977.893	58.264.845	68.826.352
Ratio frais de personnel /valeur ajoutée	3,87%	4,53%	6,58%
Ratio amortissements /valeur ajoutée	30,80%	33,27%	27,32%

1. *Comptes de l'actif*

1.1. Actifs non courants

- **Tableau de variations en valeurs brutes**

Au 31/12/2022, les immobilisations non financières affichent un solde 0.00, composé de :

Immobilisations incorporelles de :1 914 250,00

Immobilisations corporelles de :1.912.142.761.38

Aucune augmentation par rapport à l'exercice 2021, car l'entreprise n'a pas procédé à aucune opération d'achat durant l'exercice 2022

N° Compte	Intitulé du Compte	Brut Exercice 2021	Brut Exercice 2022	Variations
204000	LOGICIELS ACQUIS ET ASSIMILES	1 914 250,00	1 914 250,00	0,00
204	Logiciels informatiques et assimlilés	1 914 250,00	1 914 250,00	0,00
211000	TERRAINS	13 360 000,00	13 360 000,00	0,00
21[illegible]09	TERRAIN PARC MATERIEL ROULANT ETRS	2 500 000,00	2 500 000,00	0,00
211010	GISEMENT ET CARRIERE	28 000 000,00	28 000 000,00	0,00
211	Terrains	43 860 000,00	43 860 000,00	0,00
213000	BATIMENTS INDUSTRIELS	55 393 362.14	55 393 362.14	0,00
213	Constructions	55 393 362.14	55 393 362.14	0,00
215216	REMORQUE DE CHANTIER	156 000,00	156 000,00	0,00
215223	GROUPE AUTONOME DE SOUDAGE	1 396 560,00	1 396 560,00	0,00
215430	MAT.DE CHANTIER	1 026 164 470.37	1 026 164 470.37	0.00
215431	MAT.DE STOCAGE/CONCASSAGE	100 689 064,65	100 689 064,65	0,00
215	Installations techniques ,matériels et outillages	1 128 406 095,02	1 128 406 095,02	505 828 725,52
218000	AMENAGEMENTS	910 573,92	910 573,92	0,00
218430	MAT.DE CHANTIER	25 207 897,96	25 207 897,96	0,00
218440	MATERIEL DE TRANSPORT	635 226 901.79	635 226 901.79	0.00
21[illegible]	MATERIEL DE BUREAUX	5 640 210,79	5 640 210,79	0,00
218510	MOBILIER DE BUREAUX	3 941 588,28	3 941 588,28	0,00
218700	AGENCEMENTS ET INSTALATION	13 556 131,48	13 556 131,48	0,00
218	Autres Immobilisations corporelles	682 569 054.22	682 569 054.22	0.00
20	total IMMOBILISATION INCORPORELLES	1 914 250,00	1 914 250,00	0,00
21	total IMMOBILISATION CORPORELLES	1 912 142 761 38	1 912 142 761 38	0,00

1.2. Actif courant

A. Stocks et encours :

Les stocks arrêtés au 31/12/2022 ont connu comparativement au stock finaux de l'exercice précédent une baisse tendancielle importante à l'exception des :

- Matériaux de contruction
- Du Cut Back
- Du Carburant /Gasoil-Essence

Compte	Libellé	Solde au 31/12/2021	Solde au 31/12/2022	Variation en valeur
310000	AGREGATS	20 845 000.00	16 204 938.19	- 4 640 061.81
310300	Matériaux de construction et fer et bois	4 224 466.18	1 277 734.61	- 2 946 731.57
310700	Cut Back	22 189 490.00	17 781 562.35	-4 387 927.65
312000	Carburant /GASOIL-ESSENCE	2 204 034.75	475 154.79	1 728 879.96
312200	STOCK HUILES	0.00	71 645.70	+ 71 645.70
312260	Pneumatique	0.00	106 081.70	+ 106 081.70
317000	Fourniture d'atelier	28 044.64	1 718 170.85	+ 1 690 126.21
31	Matières premières et fournitures	49 491 035.57	37 635 288.19	+11 855 747.38
322710	STOCK PIECES DE RECHANGE	6 457 419.80	8 767 441.95	+2 310 022.15
32	Autres approvisionnements	6 457 419.80	8 767 441.95	+2 310 022.15
335000	TRAVAUX ROUTIERS EN COURS	0.00	0.00	0.00
33	En cours de production de biens	0.00	0.00	0.00
Total	Total	55 948 455.37	46 402 730.14	9 545 725.23

Constatation :

La réserve concernant L'utilisation du compte 607 Achats non stockés de matières et fournitures requise pour la comptabilisation des éléments acquis et non stockés (ne transitant pas à titre exceptionnel par les magasins), considérés comme consommés et enregistrés directement en charges au compte 607 « Achats non stockés », ainsi que les éléments non stockables (cas de l'électricité, eau, gaz ...) est levée

Il reste entendu que Les éléments enregistrés dès l'achat en « achats consommés non stockés » (compte 6072) mais dont il subsiste à la clôture de l'exercice un stock résiduel, doivent être inscrits, sur la base d'un inventaire physique valorisé, en charges constatées d'avance ,autrement dit au débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Recommandation :

L'EPE ETRS gagne à identifier les stocks dormants et à durée de rotation lente par item, pour le cas échéant un assainissement comptable.

B- Les Créances et emplois assimilés

Les créances et assimilés ont évolué comme suit :

DESIGNATION	Montants Brut	AMO/PROV Pertes de Valeurs	Montant NET AU 31/12/2022	Montant NET 2021
Créances et emplois assimilés	1 004 601 881.02	8 017 578.60	996 584 302.42	1 234 439 368.20
Clients	983 017 234.90	8 017 578.60	974 999 656.30	1 227 273 695.14
Autres débiteurs	-	-		3 858 458.01
Impôts et assimilés	20 695 730.88	-	20 695 730.88	0.00
Trésorerie	888 915.24	-	888 915.24	3 307 215.05

2-COMPTES DU PASSIF DU BILAN

2.1/Les comptes de capitaux

N° Cpt	Désignation	2021	Au 31/12/2022.
101000	Capital émis	70 000 000,00	70 000 000,00
106002	Réserves facultatives	0.00	0.00
106300	RESERVES ORDINAIRES	224 045 422.67	225 964 027.90
106003	Réserves légales	8 000 000,00	8 000 000,00
120000	Résultat net	13 078 605.23	10 172 408.27
105124	Ecart de réévaluation	838 623 670.75	838 623 670.75
Totaux		1 153 747 698.65	1 152 760 106.92

Avec : ***Une augmentation de : 1.919 KDA, soit : 0,86%, due à la variation de l'affectation du résultat Bénéficiaire de l'exercice 2021, et une baisse du résultat de l'exercice de près 22 %.***

L'actif net de l'EPE SPA ETRS a enregistrer une baisse de 1 153 747 698.65 DA à 1 152 760 106.92 DA Soit une diminution de l'ordre 987 591.73

Notons que L'actif net positif (ou surface financière) en tant que << ...Différence entre ce que possède une entreprise, c'est-à-dire ses biens ou actifs, et ce qu'elle doit ou ce qu'elle est susceptible de payer à des tiers, c'est-à-dire son passif exigible >> ; est un indicateur financier calculé à l'occasion d'une évaluation d'entreprise, l'ETRS s'est basée sur l'avis 08/2015 du C.N.C qui considère la réévaluation Comme un traitement autorisé dans l'évaluation des biens, SCf :

2..2 les passifs non courants
Ils affichent les soldes suivants

PASSIFS NON-COURANTS		2022	2021	2020
Emprunts et dettes financières	T1.4	292 920 535.97	341 603 781.74	336 922 456,63
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes		-	-	-
Provisions et produits constatés d'avance	T1.5	32 012 800.89	28 100 700.89	25 284 141,07
TOTAL II		324 933 336.86	369 704 482.63	362 206 597,70

Les emprunts et dettes financières sont constitués de :

- Crédit CLT de :.....219 378 586.01 DA
- **Crédit mise à niveau et formation :..... 5.485.063.21 DA**
- **Crédit pour caution de bonne exécution 68 056 886.75 DA**

La provision de 32 012 800.89 DA est relative à l'indemnité de départ en retraite (IDR).

2.3- Les passifs courants

Un passif courant est un passif que l'entité en l'occurrence l'ETRS s'attend à l'éteindre dans le cadre de son cycle d'exploitation normal, ou dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de **clôture de son exercice.**

Les passifs courants ont évolué comme suit :

PASSIFS COURANTS:	**2022**	**2021**	**variation**
Fournisseurs et comptes rattachés	260 027 572.63	268 521 997.44	-8 494 424.81
Impôts	86 542 115.58	220 500 751.93	133 958 636.35
Autres dettes	107 391 513.71	94 846 639.64	12 544 874.07
Trésorerie passif	100 769 227.10	277 590 462.88	-176 821 235.78
TOTAL III	554 730 429.02	861 459 851.89	-306 729 422.87

Au vu de la balance la dette fournisseurs a connu l'évolution suivante :

N° de Compte	Intitule du Compte	Solde au 31/12/2021	Solde au 31/12/2022	Variation en valeurs
4013	FOURNISSEURS DE STOCKS	122 426 613.30	116 259 669.34	-6 166 943.96
401500	FOURNISSEUR PRIVES	-	-	-
4016	FOURNISSEURS DE SERVICES	58 541 197.07	64 049 896.54	5 508 699.47
4017	FOURNISSEURS DE SERVICES	82 653 824.83	73 361 308.44	-9 292 516.39
401809	R.GARANTIE KADRAOUI FAYCEL	238 000,00	238 000,00	0.00
403488	R.G.SERAIAIA ISSAM	-	-	
403503	EURL LAZER S/AHRAS	485 143,74	0.00	0.00
403505	R.GARANTIE DJEFFAFLIA MED LAKHDAR	196 350,00	196 350,00	0.00
403563	RG NEDHAF SAMIR	643 360,84	643 360,84	0,00
403754	R.GARANTIE MESSAIDIA TIJANI	64 657,40	64 657,40	0.00
403718	RETENIE G. DJENENE ABLA S/AHRAS	202 802.36	0.00	-202 802.36
405784	R.GARANTIE DRISSI ASSIA S/A	784 805.21	0.00	-784 805.21
403789	R.GARANTIE	2 285 242,69	5 214 330.07	2 929 087.38
40	Fournisseurs et comptes rattach	268 521 997.44	260 027 572.63	-8 494 424.81

Il en ressort une diminution moyenne de 03 % dont les dettes dues aux fournisseurs de stocks et de services constituent la plus grande partie

Observations : le recouvrement des créances sur clients de : 961 853 337.86 DA peut couvrir aisément la dette fournisseurs et atténuer la trésorerie passive.

III/ le Compte de Résultats »

▪ *Tableau des comptes de charges*

Les charges ont évolué ,à la lumière de la balance 2021 et 2022 comme suit :

Cpte	Désignation	Au 31/12/2021	Au 31/12/2022	Variation en valeurs
60	Achats consommés	218 044 723.30	188 201 727.04	-29 842 996.26
61	Services extérieurs et autres	52 773 847.06	85 025 431.40	32 251 584.34
62	Autres services	2 836 392.70	11 519 343.79	8 682 951.09
63	Charges du personnel	188 822 142.10	180 145 011 20	-8 677 130.90
64	Impôts, taxes & vers assimilés	11 921 586.00	8 056 982.83	-3 864 603.17
65	Autres charges opérationnelles	3 494 422.25	2 480 303.52	1 014 118.73
66	Charges financières	33 229 521.02	21 027 717.94	12 201 803.08
68	Dotations aux amortis.	90 097 714.54	85 491 953.15	4 605761.39
69	Impôts exigibles /résultat	2 737 693.08	1 869 962.21	867 730.87
	TOTAL	603 958 042.05	583 818 433.08	20 139 608.97

Il en ressort globalement une baisse tendancielle des principales charges, hormis les services extérieurs et autres qui ont connu une tendance haussière :

Rubriques	Exercice 2022	Exercice 2021
Achats consommés	188 201 727.04	218 044 723,30
Services extérieurs et autres consommations	96 544 775.19	55 610 239,76
Charges de personnel	180 145 011.20	188 822 142,10
Impôts, taxes et versements assimilés	8 056 982.83	11 921 586,00
Autres charges opérationnelles	2 480 303.52	3 494 422,25
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	85 491 953.15	90 097 714,54
Charges financieres	21 027 717 .94	33 229 521,02
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	583 818 433.08	603 958 042,05

- **Tableau des comptes de produits**

Cpte	Désignation	2021	Au 31/12/2022	Variation en Valeurs
701000	Ventes Agrégats	11 630 651.26	3 147 948 99	-8 482 702 27
703000	Ventes produits usage	00.00	447 900.00	447 900.00
704000	Travaux routiers	557 080 862.03	548 737 844.52	-18 343 037.51
706000	Prestations fournies	829 000.00	1 040 666.00	211 666.00
723000	Production stockée	33 867 513.99	32 186 268.09	-1 681 245.99
757990	Vente cahier des charges	0.00	4 000.00	4 000.00
758000	Autres produits de gestion courante	0.00	3 286 482.50	3 286 482.50
768000	Produits financiers (dépôts)	80 500.00	570 309.00.	489 809.00
781000	Reprises sur pertes de valeur	2 000 000.00	2 000 000.00	0.00
785000	Reprise d'exploitation Sur pertes de valeur et provision	0.00	2 569 422.25	2 569 422.25
Totaux		617036647.28	593 990 841.35	-23 045 805.93

الملخص :

هدفت دراستنا في إبراز دور المدقق الخارجي في تدقيق القوائم المالية الذي يجعلها تتصف بالحياد والموضوعية، وهذا ما يزيد من ثقة الأطراف المستفيدة في الاعتماد على شرعيتها، من خلال التقرير النهائي الذي يعده المدقق الخارجي كونه يتصف بالحياد والموضوعية عند التعبير عن رأيه الفني.

لتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على المقابلة الشخصية باللجوء إلى مكتب محافظ الحسابات لدراسة عينة من التقارير وتحليل القوائم المالية التي لها علاقة بالمؤسسات الجزائرية بغية الإجابة عن الإشكالية السابق طرحها.

بالتالي توصلت دراستنا إلى للتدقيق الخارجي دورا بارزا في تحسين جودة القوائم المالية كونه يتمتع بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وإبلاغهم بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا معرفة الوضعية المالية للمؤسسة والحد من الفساد والتلاعبات التي تمارسها الإدارة، كون المدقق الخارجي يتصف بالحياد والموضوعية عند التعبير عن رأيه الفني باعتباره مراجع مستقل عن إدارة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : المدقق الخارجي، التدقيق، القوائم المالية، تقرير المدقق الخارجي، التدقيق الخارجي.

abstraite:

Notre étude visait à mettre en évidence le rôle de l'auditeur externe lors de l'audit des états financiers, ce qui les caractérise par l'impartialité et l'objectivité, et cela augmente la confiance des parties bénéficiaires à s'appuyer sur leur légitimité, à travers le rapport final préparé par l'auditeur externe , car il se caractérise par l'impartialité et l'objectivité dans l'expression de son avis technique.

Pour atteindre cet objectif, nous nous sommes appuyés sur un entretien personnel en recourant au Bureau du Gouverneur des Comptes pour étudier un échantillon de rapports et analyser les états financiers qui se rapportent aux institutions algériennes afin de répondre à la problématique précédente.

Ainsi, notre étude a révélé que l'audit externe a un rôle prépondérant dans l'amélioration de la qualité des états financiers, car il a la caractéristique d'impartialité et d'objectivité en fournissant divers rapports aux personnes intéressées et en les informant de tous les développements au sein de l'institution, ainsi que connaître la situation financière de l'institution et réduire la corruption et les manipulations pratiquées par l'administration, puisque l'auditeur externe se caractérise par l'impartialité et l'objectivité lorsqu'il exprime

son avis technique en tant qu'examinateur indépendant de la direction de l'institution.

Mots clés : auditeur externe, audit, états financiers, rapport de l'auditeur externe, audit externe.