

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص مالية مؤسسة

بعنوان:

# دور المدقق القانوني في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية

دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين (2012\_2017)

من إعداد الطالبة: حلومي بسمة

نوقشت و اجيزت علنا بتاريخ 2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ. / بكارى بلخير.....(أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

أ. / بابنات عبد الرحمان..... (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ. / قمو اسيا.....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2019/2018



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص مالية مؤسسة

بعنوان:

# دور المدقق القانوني في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية

دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة مابين (2012\_2017)

من إعداد الطالبة: حليمي بسمة

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ. / بكارى بلخير.....(أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

أ. / بابنات عبد الرحمان..... (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ. / قمو اسيا .....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2019

## الاهداء

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و علي والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني

برحمتك في عبادك الصالحين" الحمد لله عز وجل على همه وعونه لإتمام هذا البحث اهدي تخرجي إلى

أملني في الحياة وقره عيني وسر نجاحي أمي الغالية ادامها الله وبارك في عمرها

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الذي سهر

على تعليمي بتضحيات جسام أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره؛

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء و الحنان، إلى روح جدي الحنون التي كانت دعواها لي بالتوفيق،

تتبعني خطوة خطوة في عملي رحمة الله عليك إلى وما تزال ترافقني حتى الآن..

إلى شعبة متقدمة تير ظلمة حياتي.. أختي : هند إلى أخي ورفيق دربي في هذه الحياة أخي : ايمن

إلى شريك حياتي و سندي : ايوب

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينايع الصدق

الصافي إلى من معهم سعدت ، ورفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح

والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم أصدقائي: دعاء، ندى، عبير، كنوز، فاطمة، ماريما

مريم، وفاء، إلى من شجعني على مواصلة مسيرتي العلمية

إلى كل طالب علم أهدي تخرجي إلى نجوم سمائي المتلألئه

حليمي بسمه

## الشكر

الحمد لله رب

العالمين الذي أعانني على إنجاز هذه الدراسة،

والصلاة والسلام على النبي الأمين، والله الشكر من قبل ومن بعد

يسعدني في هذا المقام، وبعد التوصل إلى هذا الإنجاز أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم

التقدير لكل من أسهم في إنجاز هذا البحث وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور بابنات عبد الرحمن الذي تفضل

بالإشراف على هذه المذكرة، حيث لم يتوان عن تقديم النصح والإرشاد لي، الذي كان له الأثر الكبير في أن يخرج هذا البحث بهذه

الصورة، فله مني جزيل الشكر والتقدير والشكر موصول أيضا لمحافظ الحسابات استاذ عماد سليمان

على مديته لين يد العون و المساعدة و تواضعه معي، و اخيرا أسجل

شكري إلى كل من مد لي يد العون خلال إنجاز هذه الأطروحة

بالمعلومات و المراجع والنصح والتشجيع

وحتى بكلمة طيبة

## ملخص

تسعى الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات المحوري والفعال الذي يلعبه في تأكيد مصداقية القوائم المالية، وكذا توضيح أن التدقيق الخارجي هو الركيزة الأساسية للتحقق من صحة المعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية وحالات الغش والتلاعب بأموالها، تم محاولة إسقاط الجانب النظري بالاعتماد على الدراسة الميدانية لمكتب محافظ الحسابات بولاية ورقلة ، بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة .

اعتمدنا في دراستنا على أداتين هما تقارير محافظي الحسابات والمقابلة الشخصية في الاستفسار ، حيث تم تحليل وتفسير 13 تقريراً لخمس 5 مؤسسات اقتصادية جزائرية مختلفة النشاط . بغية فهم أوضح للإشكالية المطروحة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات يؤدي إلى تعزيز جودة القوائم المالية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال التزامه بتقديم تقريره حول تدقيق القوائم المالية وفق التشريعات والاحكام المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر و بتطبيق المؤسسة لإرشادات وتوصيات محافظ الحسابات والعمل على تصحيحها لإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية.

**الكلمات المفتاحية :** مدقق القانوني ، جودة القوائم المالية، نظرية الوكالة ، اطراف ذو مصلحة ، تقرير محافظ الحسابات

## Abstract

The aim of study is to display the role of pivotal and effective accounts governor in determining the credibility of the financial statements ، and represent the main basis in verifying The accuracy of information and data in financial and accounting ، making sure that financial statements are accurate in their facts about the organization all of that is the responsibility of External Audit and their object is to avoid various mistakes and errors done by accounting and cheating or manipulation of property .

more over the theoretical aspect was applied through my visit to to the governor's office in the state of Ouargla ، in order to reach the expected results which supports the subject of the study.

In our study we use two major tools : the reports of accountants and personal interview to inaury ; I analyzed 13 reports by five 5 different Algerian economic institutions.to make clear understanding about the problem posed

The study concluded that the legal auditor leads to boost the quality of the financial statements And give guarantee to the users of information by submitting his report on the audit of the financial statements according to the legislation and regulations governing the audit profession in Algeria ، and applying the guidance and recommendations of the legal auditor in institution and work to correct them to give appropriate picture of the financial situation

**Key words:** legal auditor، The quality of financial statements، theory of agency، parties interest، Governor audit reports

## قائمة المحتويات

IV.....	الإهداء
IV.....	الشكر
V.....	ملخص
VI.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول
VIII.....	قائمة الاشكال
VIII.....	قائمة الملاحق
أ.....	توطئة

### الفصل الأول: مهمة محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية

- 3 -	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية ومصداقية قوائمها المالية .
- 3 -	المطلب الأول : محافظ الحسابات والمؤسسة الاقتصادية .....
- 10 -	المطلب الثاني: مهمة محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري .....
- 15 -	المطلب الثالث: تقرير مهمة المدقق القانوني .....
- 22 -	المبحث الثاني: محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية .....
- 22 -	المطلب الاول: ماهية مصداقية القوائم المالية .....
- 26 -	المطلب الثاني : مهمة محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية .....
- 31 -	المبحث الثالث: الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع .....
- 31 -	المطلب الاول : عرض الدراسات السابقة العربية. ....
- 32 -	المطلب الثاني : عرض الدراسات السابقة الأجنبية .....
- 34 -	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية .....

- المبحث الأول: الطريقة و الأدوات ..... - 40 -
- المطلب الأول: الطريقة المتبعة ..... - 40 -
- المطلب الثاني : أدوات جمع البيانات..... - 40 -
- المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها ..... - 41 -
- المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ..... - 41 -
- المطلب الثاني: مناقشة نتائج محتوى تقارير محافظ الحسابات عينة الدراسة ..... - 67 -
- خاتمة: ..... 74
- المصادر و المراجع ..... - 77 -
- الملاحق ..... - 82 -
- الفهرس ..... - 103 -



### قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34 -	المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	الجدول 1-1
40	فحص محتوى تقارير الشركة X1	الجدول 1-2
48	فحص محتوى تقارير الشركة X2	الجدول 2-2
53	فحص محتوى تقارير الشركة X3	الجدول 3-2
59	فحص محتوى تقارير الشركة X4	الجدول 4-2
64	فحص محتوى تقارير الشركة X5	الجدول 5-2

### قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	مسار المراجعة المحاسبية الخارجية	الشكل رقم 1-1
-	مكانة التدقيق و تقرير التدقيق في نظرية الوكالة	الشكل رقم 2-1

- 15

### قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	لثلاث سنوات متتالية (2017/2016/2015) X1 تقارير مؤسسة	1
86	لثلاث سنوات متتالية (2014/2013/2012) X2 تقارير مؤسسة	2
91	لثلاث سنوات متتالية (2016/2015/2014) X3 تقارير مؤسسة	3
96	لثلاث سنوات متتالية (2017/2016/2015) X4 تقارير مؤسسة	4
101	تقرير مؤسسة X5 لسنة 2017	5

# المقدمة

### توطئة

في ظل تطور المنشآت و المؤسسات الاقتصادية، المالية و التجارية، و في إطار سعيها للحصول علي التمويل اللازم لتحقيق الأهداف المرجوة و كبر حجم أعمالها، و بالإضافة إلى الانتقال من شركات الأفراد إلى شركات الأموال الأمر الذي استدعى تغيير نمط التسيير ووجود العديد من المسيرين مما أدى إلى ميلاد نظرية الوكالة، هذه الأخيرة التي بموجبها يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل على اعتبار العلاقة القانونية التي تربط بينهما.

ونظرا للتباعد بين الوكيل (المسير) والموكل (المساهمون) وعدم امكانية متابعة كيفية استغلال الاموال المقدمة من اجل تحقيق أهداف المؤسسة وتعظيم الثروة، كان ضروريا اللجوء إلى طرف من خارج المؤسسة محايد حتى تؤكد سلامة وصحة المعلومات المالية المقدمة من طرف المسير للمساهمين.

من هذا المنطلق برز ما يدعى بمحافظ الحسابات ، وهو مختص ومؤهل للحكم على مدى سلامة وشرعية الحسابات، ولأنه محول قانونا بهذه المهمة فإنه يزيد و يدعم ثقة الاطراف ذوي المصلحة في القوائم المالية للمؤسسة، وهذا من خلال عملية التدقيق المبينة على أسس سليمة تركز على الاستقامة ، والموضوعية والاستقلالية ، والكفاءة والعناية المهنية اللازمة، والسلوك المهني ، والالتزام بالمعايير الفنية والتقنية المناسبة، والالتزام بالسرية.

وحتى يتمكن المساهمون والاطراف ذوي المصلحة الآخرين من الاطمئنان على دقة وسلامة القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات المختلفة، فإنهم يعتمدون على تقرير محافظ الحسابات الذي يقدم فيه رأيه المهني المحايد حول صحة وسلامة القوائم المالية، اضافة إلى معلومات توضيحية أخرى توفر الافصاح من جهة، وتبين مدى احترام والتزام المؤسسة بالتشريعات والمعايير المختلفة (محاسبية، تنظيمية، قانونية...) في إعداد وعرض القوائم المالية من جهة أخرى.

من خلال ماسبق سنحاول في هذه الدراسة الاجابة على الاشكالية الآتية:

### **I. إشكالية الدراسة**

لمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية ؟

### I. الأسئلة الفرعية

ومن اجل تبسيط الإشكالية تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هو دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية ؟
- 2- كيف يعزز محافظ الحسابات ثقة الاطراف ذوي المصلحة في القوائم المالية؟
- 3- هل تقرير محافظ الحسابات يعزز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية؟

### II. فرضيات الدراسة

وللإجابة على التساؤلات السابقة نضع الفرضيات التالية:

- 1- لمحافظ الحسابات دورا في تأكيد صحة القوائم المالية و تلبية احتياجات مستخدميها.
- 2- يعزز محافظ الحسابات ثقة الاطراف ذوي المصلحة بشهادته حول سلامة القوائم المالية.
- 3- تعزز المعلومات التي يقدمها محافظ الحسابات في تقرير التدقيق من مصداقية القوائم المالية.

### III. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- معرفة دور محافظ الحسابات في تلبية حاجات الاطراف ذو مصلحة.
- ابراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التأكد من مدى الافصاح وشفافية القوائم المالية.
- التعرف على شروط تحقق المصداقية في القوائم المالية.

#### IV. أهمية الدراسة

سوف تسلط هذه الدراسة الضوء علي مفهوم وأهمية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في الحصول علي قوائم مالية تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للمؤسسة، وبالتالي بث الطمأنينة في مستعملي القوائم المالية والمستفيدين من خدمات التدقيق.

#### V. مبررات اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع في ما يلي:

- الاهتمام الشخصي بموضوع التدقيق.
- تم اختياره للتقريب بين جانب النظري و الجانب التطبيقي.
- الرغبة في التعرف أكثر حول عمل محافظ الحسابات .
- الوصول إلى كيفية اثبات صحة القوائم المالية المدققة .

#### VI. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية : تم إجراء الدراسة ا على مستوى مكتب محافظ حسابات بولاية ورقلة.
- الحدود الزمانية : تمت الدراسة خلال الفصل الثاني من 2019/03/07 الى 2019/04/06 .

#### VII. منهج البحث والأدوات المستخدمة

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على التساؤلات وإثبات الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وعلى دراسة وتحليل محتوى عينة من تقارير محافظ الحسابات لعدة مؤسسات ولعدة سنوات، اضافة إلى المقابلة.

#### صعوبات البحث

- صعوبات التي صادفتنا في إعداد هذا البحث هي:
- ضيق الوقت المقدم لمعالجة موضوع بهذا الشكل ؛

- تراكم اعمال نهاية السنة على مكتب محافظ الحسابات.
- صعوبة الحصول على المعلومة لطابعها السري.

## VIII. هيكل البحث

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث ، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية ، ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين ، تسبقهم مقدمة البحث وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصا للبحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها. حيث يتناول الفصل الأول : مهمة محافظ الحسابات ومصادقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية و تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث الأول الإطار المفاهيمي لمهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، المبحث الثاني محافظ الحسابات ومصادقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية أما المبحث الثالث فقد تناول دراسات سابقة لها علاقة بشق دراستنا الحالية.

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى دراسة ميدانية لعينة من تقارير محافظ الحسابات تم تقسيمه إلى مبحثين تطرق الأول للطريقة والأدوات المستخدمة حيث تضمنت الطريقة التي إعتمدت عليها الدراسة بالإضافة إلى الأدوات التي إستعانت بها، أما المبحث الثاني شمل النتائج والمناقشة حيث تطرق إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية أضف إلى ذلك مناقشة ما توصلت إليه الدراسة .

## الفصل الأول:

مهمة محافظ الحسابات ومصداقية  
القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية

## تمهيد

نتيجة للتطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده العالم لقد واجهت مهنة التدقيق والمدققين مشكلات عديدة نتج عنها اضرار مادية لعملائهم، أدى إلى رفع قضايا أمام المحاكم من قبل المتضررين وتعويضهم من جهة ومن جهة أخرى زعزعة الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق .

فلقد مورست مهنة المحاسبة والتدقيق بأسماء وكيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن وكانت الغاية من ذلك فرض الرقابة وتحصيل الأموال، وبما أن المدقق الخارجي يتمتع بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمستخدميها فانه الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات منشآت متعددة مختلفة في طبيعتها ونشاطها وحجمها وشكلها القانوني، ليقف حكما بين الإدارة والاطراف الأخرى .

لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل كالتالي:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإطار المفاهيمي لمهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية ومصداقية قوائمها المالية.
- المبحث الثاني: محافظ الحسابات و مصداقية القوائم المالية
- المبحث الثالث : الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع.



المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصاديةومصادقية قوائمها المالية

يركز هذا المبحث على إبراز دور محافظ الحسابات في تأكيد سلامة القوائم المالية من خلال مهمته السنوية في المؤسسة الاقتصادية حيث أن عمل المدقق ينطلق من حيث ينتهي عمل المحاسب، وهذا سعياً إلى الحكم على سلامة القوائم المالية السنوية، وخلوها من الأخطاء والتحريفات، اعتماداً على إطار عرض القوائم المالية.

المطلب الأول : محافظ الحسابات والمؤسسة الاقتصادية

## الفرع الاول : محافظ الحسابات وعلاقة الوكالة

التدقيق بصفة عامة هو عملية الفحص التي يقوم بها شخص مهني مستقل لموضوع معين بغرض إعطاء رأي حول مطابقة هذا الموضوع محل الفحص للمرجعية المطبقة.<sup>1</sup> مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة لإبداء الرأي الفني والمحيد على مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة.<sup>2</sup>

تمثل المهمة الرئيسية للمدقق القانوني في تقييم القوائم المالية بالاعتماد على القواعد المهنية؛ خبرته وحكمه المهني في المقام الاول على البيانات المالية من حيث المعلومات المحاسبية أو المالية الغير دقيقة أو الغير كافية أو المحذوفة،<sup>3</sup> وذلك لإعطائها مصداقية تنال بها القبول و الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرون، البنوك...).

شهد العالم على مر العصور على مستوى المؤسسة سواء من حيث حجم نشاطها او اهدافها على انتقال المؤسسات الصغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات كبيرة، ادى لظهور مسؤوليات فرضت على الملاك (الوكيل) اللجوء الى شخص اخر او مجموعة من الأفراد يسمى الوكيل حيث يتم التنازل على جزء من سلطاتهم من أجل النيابة عنهم في تنفيذ عمل ما،<sup>4</sup> فيما يتعلق بالمؤسسة؛ في اطار ما تعرف به علاقة الوكالة .حيث دعت إلى ضرورة تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة وكذا ضرورة تحديد واجبات وصلاحيات كل منهما، الا ان العلاقة بينهم تميزت بالتعارض حيث يحاول كل منهم تعظيم منفعته على حساب الآخر مما يجعل علاقتهم مصدرا للتناقض،<sup>5</sup> لأن المسير قد لا يمتلك سوى نسبة ضئيلة من أسهم شركته فقد يكون لديه دوافع لتخصيص موارد الشركة بطرق ليست بالضرورة متفقة مع مصلحة الملاك الذين لا يشتركون في الإدارة

<sup>1</sup> حميدي احمد سعيد: مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، جامعة البليدة ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد09 ، أفريل 2018، ص318.

<sup>2</sup> سامي محمد الرقاد، لوي محمد وديان ،تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010 ، ص21.

<sup>3</sup> Hassan Lahbari ، LA QUALITÉ DE L'AUDIT EXTERNE ET LA NOTION DE SIGNIFICATIVITÉ: ÉTUDE EXPLORATOIRE ، Doctorant en sciences de gestion – Ater CESAG – Ecole de Management Strasbourg ، 23 Feb 2010 ، p10

<sup>4</sup> مهدي شرقي ، "مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة غرداية، الجزائر، العدد 2015، 1، صفحة 135. بتصرف.

<sup>5</sup> الياس بن ساسي و د.يوسف قريشي ، التسيير المالي ، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر و التوزيع ، الاردن، 2006، ص381

وعلى الرغم من سيطرة الإدارة على كافة مصادر البيانات داخل الشركة إلا أنها لا تفصح عن القوائم المالية (التقارير الخارجية) إلا عن المعلومات التي تتفق مع مصلحتها.

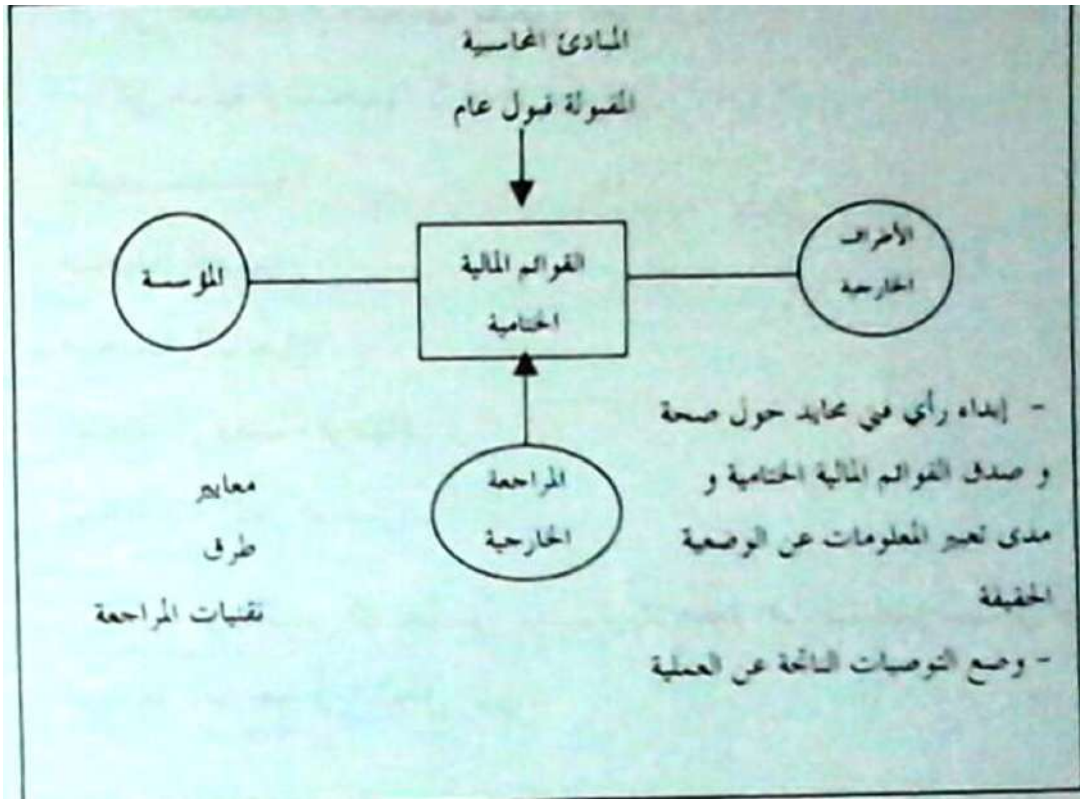
وقد يؤدي ذلك إلى ظهور تخوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود نوع من الرقابة حفاظا على أموال المالكين من جهة، و إضفاء نوع من الثقة على مخرجات المؤسسة لتلبية احتياجات الاطراف الخارجية من جهة اخرى. حتى يتسنى لهم تقييم أداء الإدارة بصورة سليمة واتخاذ قرارات بخصوص استثماراتهم وتمويلاتهم في الشركة .

في ظل الاختلاف القائم بين دوافع وأهداف كل من الملاك والإدارة والاطراف الذين لديهم مصلحة<sup>1</sup> ظهرت الحاجة الحتمية للمدقق القانوني باعتباره شخصا مستقلا و مؤهلا لقيامه بعملية التدقيق واكتشاف كل الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية والتقارير عن كل الأخطاء والتحريفات، وكذلك إبداء الرأي في مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق ويتحقق ذلك من خلال مطابقة حكمه على مدى تعبير القوائم المالية عن الواقع المعاش داخل المؤسسة و تلبية حاجيات المستفيدين من خلال تزويدهم بمعلومات دقيقة و ذات مصداقية و إعطاءهم تأكيدات و ضمانات معقولة عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية<sup>2</sup>. تمكنهم من اتخاذ القرارات و الرقابة على الأداء .

<sup>1</sup> محمد بشير غوالي: دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 12، 2013، ص 133

<sup>2</sup> حميدي احمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 335/336

الشكل رقم (1-1): مسار المراجعة المحاسبية الخارجية



المصدر: محمد التهامي طواهر و مسعود صديق، المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الثانية الجزائر، 2005، ص32.

- يوضح الشكل طلبا لعملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية بناء على طلب الاطراف الخارجية و المؤسسة للتأكد من صحة المعلومات التي تعكس وضعية المؤسسة .

إن توفر المهارات والمعارف والخبرات لدى مدققي الحسابات، والتي اعتادوا على استخدامها والتعامل معها بمهارة فيما يخص الطرائق والأساليب والأدوات الواجب استخدامها عند القيام بالمراجعة القانونية او تقديم الخدمات الاستشارية لصالح العملاء، والتي من شأنها أن تقود إلى سد الثغرات الموجودة في صراع الوكالة، بما في ذلك خبرة المدقق التراكمية والناجمة عن تنفيذ عمليات التدقيق مع العملاء، فضلا عن إمكانياته العلمية التي تؤهله مثلاً على تصميم النظم المالية والمحاسبية وتحليل البيانات المالية واستخلاص النتائج.<sup>1</sup>

إن المدقق الخارجي يعتبر عنصرا لا يستهان به في خلق التوازن بين المشكلة الجوهرية بين المسييرين والمساهمين، من خلال علاقة الوكالة التي تتضمن العناصر التالية:

<sup>1</sup> خالد تيسير مسلم ، مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الاهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، شهادة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، يناير 2011، ص 32

- ✓ تعدد الموكلين الذين يوكلون المدقق الخارجي والذي يعتبر الطرف الوكيل.
  - ✓ هذا الوكيل لو مهمة المراقبة القانونية والمصدقية والشفافية وموثوقية المعلومة المالية والمحاسبية المعدة والمنشورة من طرف وكيل آخر والمتمثل في المسيرين.
  - ✓ المدقق الخارجي لا يأخذ أجرا من طرف الموكلين ولكن يأخذ أتعابه من طرف الشركة محل التدقيق.
- و من هذا المنطلق يشكل تقرير المدقق الخارجي مؤشرا فعالا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لأنه يبين ظروف سير عمله في أداء مهمته، وماهية النتائج التي خلص إليها فيما يتعلق بالمعلومة المحاسبية والمالية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : محافظ الحسابات وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية

يتميز المستفيدون من القوائم المالية و تقرير المدقق الخارجي على<sup>2</sup> اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي و المحاسبي بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات. لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين، والتقسيم الأكثر استعمالا لتقسيم مستخدمي القوائم المالية هو المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين .

إن وجود مستخدمين داخليين يقود إلى افصح داخلي موجه بدرجة أولى إلى إدارة الوحدة الاقتصادية، فيتم توصيل المعلومات إلى مستخدميه بدون أية صعوبة حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب ، كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية من طرف ثالث محايد

يتمثل في الدور الهام والأساسي لمراجع الحسابات في توفير الثقة للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ، وقد تقوم في بعض الأحيان بالخروج عن مبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح لدعم المراكز المالية للمؤسسة . ويمكن زيادة موثوقية القوائم المالية عندما يتم مراجعتها بواسطة طرف ثالث مستقل، وهو الطرف المعروف باسم مراجع الحسابات والذي يقوم بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر عن جميع جوانبها الهامة بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة ، وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبدون هذا الرأي من المراجعين المستقلين، فإن متخذي القرارات الخارجيين قد لا يجدون وسيلة أخرى للتعرف على ما إذا كانت القوائم المالية سوف تخدم أغراضهم وأنه يمكن الاعتماد عليها .

لهذا يعتبر التدقيق القانوني وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف:

<sup>1</sup> حميدي احمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره، ص335

<sup>2</sup> بن افريخ زونية ، القوائم المالية كأداة للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية ، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق، جامعة برج بوعريش . يومي 26.25 ماي 2010 ص8.

✓ إدارة المنشأة: يوضح تقرير المدقق تأثير الإدارة الفعالة ، حيث يعتمد بناءً على خطط التطوير ومراقبة وتقييم أداء الإدارة ، حيث يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة ، وهي كذلك مهمة بالمعلومات المحتويات في القوائم المالية وعموما إدارة أي منشأة تحتاج إلى المعلومات بغرض التخطيط والرقابة وقياس الأداء ففي الموازنات التخطيطية على سبيل المثال الحصر هو من أهم أدوات التخطيط المالي والتي تستخدم كأداة في التخطيط والرقابة وقياس الأداء. إضافة إلى أن المحاسبة تزود الإدارة بمعلومات عن الربحية والسيولة والمركز المالي ومعدل العائد على المال المستثمر وتكاليف الإنتاج وجميع هذه المعلومات وغيرها تبنى على المعلومات المحاسبة مما يؤدي إلى اعتبار إدارة المنشأة واحدة من أهم الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية حتى، وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية اضافية تساعدها في القيام بالتخطيط و مسؤوليات الرقابة.

✓ العاملين: يحتاج العمال لتقرير المدقق او المدقق بحد ذاته حتى يشعروا بأن اهداف المؤسسة هي الرهان على تحقيق أهدافهم وهذا يستوجب تبليغهم و اعلامهم هم ايضا بالنتائج و الوضعية المالية ، لأن استمرارية المنشأة و نماءها ✓ وتحقيقتها الأرباح يساعد على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين فيها ودفع رواتبهم و تحسين مستوى معيشتهم ، الأمر الذي يدفع العاملين إلى تتبع الوضعية المالية للمنشأة.<sup>1</sup>

➤ أطراف خارجية .

✓ نقابات العمال : تحتاج نقابات العاملين للمعلومات المحاسبية لمساعدتهم في المفاوضات مع إدارة الشركة لتحديد الأجور وتحسين أوضاعهم المالية<sup>2</sup>.

✓ أصحاب المنشأة : يرغب أصحاب المنشأة في التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، وكذا البيانات والتقارير التي يعدها المحاسب تعتبر مصدرا هاما للحكم على نتيجة أعمال المنشأة ، حيث يحرص أصحاب المنشأة على معرفة ما إذا كانوا قد حققوا أرباحا نتيجة استثمار أموالهم كمؤشر واستمرارية الاستثمار أو استرداد جزء أو جميع الأموال لاستثمارها في بدائل أخرى.<sup>3</sup>

✓ احتياجات الدائنين والمستثمرين: يعتقدون بأن المدقق يعطي تأكيدات أنه لا توجد عمليات غش تم ارتكابها من قبل موظفي الشركة وادارتها<sup>4</sup> ، وهنا يقع على عاتق المدققين المستقلين مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين و المستثمرين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية، لبتمكونا من :

- استكشاف درجة ربحية المؤسسة في الحاضر و التوقعات المستقبلية و التعرف على مدى جدوى الاستثمار فيها من عدمه .

<sup>1</sup> بن افرج زويبة ,مرجع سبق ذكره ص8 .

<sup>2</sup> بشير محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2017، ص110.

<sup>3</sup> بن افرج زويبة ، مرجع سبق ذكره، ص9

<sup>4</sup> هاشم حسن التميمي فحوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة العدد الثاني والعشرون ، كلية دجلة الجامعة الاهلية ، 2009، ص 194

- الوقوف على مدى الاستخدام الاقتصادي الأفضل لرأس مال الملاك (المساهمين) من طرف المديرين<sup>1</sup>.
- ويعد المدققون المستقلون الأفراد الملائمون للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها توفرهم على المعرفة الكافية والخبرة اللازمة للقيام بهذه الوظيفة، ويسمح لهم قانونا بفحص السجلات اللازمة وتجميع الأدلة الكافية، كما أنهم يتمتعون بالاستقلال عن الإدارة موضع التدقيق لأنهم ليسوا موظفين بها.<sup>2</sup>
- ✓ **المؤسسات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على المدقق و القوائم المالية المدققة وتقريره للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة علي الوحدات الاقتصادية، وتقدير الإعانات لبعض الصناعات وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.<sup>3</sup>
- ✓ بناءً على البيانات المالية المدققة لعدة أغراض ، بما في ذلك التخطيط ، الرقابة والضرائب ، والتسعير ، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات
- ✓ **الجمهور العام:** يفترض بأن المدققين في موقع يتيح لهم القدرة على كشف عمليات الغش والتزوير والأعمال غير القانونية الأخرى التي تقوم بها إدارة الشركة تحت التدقيق كما يتيح لهم تحديد معرفة امكانية فشل الشركة تحت التدقيق وامكانية استمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على اكتشاف الخطأ واعمال الغش مثل نظام الرقابة الداخلية
- 4
- ✓ **مصلحة الضرائب :** يمكن للسلطة المالية دراسة محتويات تقرير مراقب الحسابات دراسة معمقة للخروج باستنتاجات مهمة حول عدالة وصحة المركز المالي ونتيجة الأعمال للوحدة الاقتصادية محل الفحص الضريبي حيث أن فاعلية نظام المحاسب الضريبي هي حصيلته تحقيقه لأهداف متعددة من ضمنها تحديد مصادر دخل المكلفين وقياسها بشكل منصف ومن ثم جباية وتحصيل دين الضريبة<sup>5</sup>.
- ✓ **المحللون الماليون :** يهتم المستثمرون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد الذين يمثلون عملائهم؛ فأى خلل في القوائم المالية والإيضاحات المتعلقة بها ينعكس على صحة التحليل، وبالتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء، ويرى البعض

<sup>1</sup> عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الانسانية ، جامعة باتنة، ص 31

<sup>2</sup> يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة.التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة بوبكر بلقايد تلمسان.2014/ ص8، 2015،

<sup>3</sup> Firas A. N. Al-Dalabih ،The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies ، **Journal of Modern Accounting and Auditing** ، January 2018 ،p5

<sup>4</sup> نفس المرجع و الصفحة السابقة

<sup>5</sup> سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين جامعة بغداد 2006، ص7

أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على إجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعدهم في عملية اتخاذ القرار المناسب.<sup>1</sup>

✓ **الاقتصاد القومي** : يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل وسيلة للدولة لتحقيق أهدافها القومية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.<sup>2</sup>

✓ **المتعاملين في سوق المال** : من الثابت أن المتعاملين في سوق المال، سواء المنشآت المالية، الاستثمارية أو المتعاملين الأفراد في سوق الأوراق المالية، هم من متخذي القرارات، وتعتمد معظم هذه القرارات على المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمنشأة المعنية. لهذا يعتمدون على مدقق الحسابات في تدقيق هذه القوائم المالية لأهميتها الخاصة لهم وذلك للأسباب التالية:

- تقرير مدقق الحسابات ورأيه على القوائم المالية للمنشأة المعنية يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات.
- رأي المدقق على القوائم المالية يؤثر في مدى إمكانية اعتمادهم على المؤسسة وثوقهم في المعلومات.
- هناك العديد من قراراتهم إن لم تكن كلها، تتأثر ليس فقط برأي المدقق على القوائم المالية بل أيضا بنوع الرأي نفسه.
- تقرير المدقق يحوي ما يطمئنهم على مدى التزام إدارة المنشأة المعنية بالتشريعات واللوائح السارية خاصة الاقتصادية والبيئية منها، ولذلك لها تأثير مباشر على قراراتهم السابقة.<sup>3</sup>

- لهذا فان مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من مدقق الحسابات ان يقدم لهم النصائح فيما يتعلق باحتمال فشل أو تعثر الشركة تحت التدقيق كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية وعمليات الغش التي تؤثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومنع إصدار القوائم المالية المضللة.

- من خلال استعراض توقعات المستخدمين من عملية التدقيق التي ينفذها مدقق الحسابات نستخلص أن بعض مستخدمي القوائم المالية سوف يصلون الى نتيجة بأن توقعاتهم لم يتم تحقيقها مما سيؤدي الى ظهور فجوة التوقعات وهم يشهدون على ذلك بحدوث فشل او تعثر مالي للمشروع او خسائر استثمارات تعود الى الشركات التي دقت حساباتها خاصة تلك التي تم اصدار تقارير نظيفة من قبل المدقق عنها . أوجبت مهنة

<sup>1</sup> بالرقى محمد الصالح، دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة- 2017 ، ص 11

<sup>2</sup> يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة .مرجع سبق ذكره، ص 16

<sup>3</sup> بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة باتنة، 2016/2017، ص 138

التدقيق مسؤوليات مختلفة على مدقق الحسابات هدفها أن يحرص المدقق على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذه عملية التدقيق للوصول الى رأي فني محايد حول المركز المالي ونتائج النشاط للشركة تحت التدقيق.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مهمة محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري

يعتبر محافظ الحسابات المخول قانونا بالقيام بمهمة التأكيد على سلامة الحسابات السنوية للمؤسسات والهيئات، ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وايصال نتائج ذلك إلى المهتمين. ويقوم بذلك في الجزائر محافظ الحسابات حسب التشريعات المنظمة للمهنة.

#### الفرع الأول : محافظ الحسابات حسب القانون التجاري والقانون 10-01

- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة<sup>2</sup>، و صحة لذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين<sup>3</sup>
- مفهوم محافظ الحسابات حسب القانون 10-01

تحدد المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة محافظ الحسابات على أنه "محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>4</sup>.

- من خلال هذين التعريفين نستخلص أن: محافظ الحسابات في الجزائر هو الشخص المخول قانونا؛ والمؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيقا انتقاديا قبل إبداء رأيه في سلامة القوائم المالية.

#### • مهام محافظ الحسابات في الجزائر:

لمحافظ الحسابات مهام دائمة ومهام خاصة

#### ✓ المهام الدائمة:

- المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

<sup>1</sup> هاشم حسن التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 195

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، مطبوعات بيري، 2007، الجزائر، ص 188

<sup>3</sup> تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، ص 344

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، الجزائر، 2010، ص:7



- يشهد أن الحسابات السنوية للشركة منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
  - يقوم بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
  - يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة.
  - يعلم المسكرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه ومن طبيعته يعرقل استمرارية استغلال الشركة أو الهيئة.
- ✓ المهام الخاصة:

- ❖ في حالة تحويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوى على الأقل رأس مال الشركة وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل.
- ❖ في حالة الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة هذا المشروع وملحقاته إلى محافظي الحسابات لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء المساهمين أو المدعويين للنظر في هذا المشروع ، حيث يقدم محافظو الحسابات تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : مسؤوليات وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر

تتمحض عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير، إذ قد يُسأل محافظ الحسابات تأديبياً أمام الهيئة الوصية عن كل خطأ تأديبي ( 01 ) ، كما قد يُسأل مدنياً عن كل ضرر سببه للغير ( 02 ) ويبقى محافظ الحسابات محاطاً بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائرية وهذا حسب ما جاء في مضمون المادة 59 من القانون 01/ 10 "على أن تراجع الحسابات يتحمل المسؤولية التامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"<sup>2</sup>.

### I. المسؤولية التأديبية: يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى

بعد استقلالهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم؛ تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

الإندار؛ التوبيخ؛ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة ( 06 ) أشهر؛ الشطب من الجدول.

<sup>1</sup> تمار حديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن 2017 ص436 .

<sup>2</sup> القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 59 ، ص:10

ويبقى مراجع الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها.<sup>1</sup>

**II. المسؤولية المدنية:** تترتب على مراقب الحسابات عند تحقق ضرر مادي أو معنوي لأي جهة من الجهات المستخدمة للقوائم المالية نتيجة تقصيره أو إهماله وتكون عقوبتها بدفع تعويضات مادية الى الجهة المتضررة التي اعتمدت على رأي مراقب الحسابات<sup>2</sup>.

- إن مسؤولية محافظ الحسابات تحكمها بصفة عامة المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري التي تنص على أنّ "مندوبي الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، على الأضرار الناجمة عن لأخطاء، واللامبالاة التي قد يرتكبونها في ممارسة وظائفهم. وهم ليسوا مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/ أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها."

- أما القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 فقد نص في المادة 59 على أنه " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التامة في العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"، كما نص في المادة 61 على أنّ " محافظ الحسابات يعد مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة."

يعني أنه يجب عليه أن يضع الوسائل والنشاطات المتعلقة بتنفيذ مهامه التي عهدت إليه، بدون أن يتحمل النتائج.

عند فحص الحسابات و المصادقة على صحتها و مطابقتها ، فان محافظ الحسابات يكون ملزما بتوفير الوسائل، وبالتالي فإن عدم صحة الحسابات المصادق عليها لا يتحمل مسؤوليتها، وما على المدعي إلا تقديم الدليل على أنّ محافظ الحسابات قد أخل بمهامه في الوسائل الموضوعة خلال المراقبة<sup>3</sup>.

**III. المسؤولية الجنائية:** إن محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا و قد يجد المراجع نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ، في الحالات التالية. وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية . :

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة 63 ، ص10

<sup>2</sup> سمير هيشم عبد القادر الخليل، مرجع سابق ذكره. ص4

<sup>3</sup> عمار محمد ، خلاف قرماش ، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات. مجلة البشائر الاقتصادية ، العدد (2) ديسمبر 2015 ، جامعة بشار، ص171

- عدم احترام سر المهنة<sup>1</sup>

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن مراجع الحسابات مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني.<sup>2</sup>

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن يعاقب كل من يمارس مهنة مراجع الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتتضاعف الغرامة لتصبح ما بين 1.000.000 دج إلى 4.000.000 دج.<sup>3</sup>

بالإضافة لهذه المسؤوليات تنحصر مسؤولية محافظ الحسابات الأساسية في إبداء الرأي المحايد على القوائم المالية التي بصدد مراجعته لها، والتأكد من أنها معدة في ضوء تطبيق المعايير المعمول بها، والمعترف بها عامة.

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:

#### ➤ عدم التدخل في التسيير :

لقد حدد المشرع الجزائري مهام مدقق الحسابات بدقة وهي تتمثل في فحص قيم ووثائق الشركة او الهيئة المراقبة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء التدخل في التسيير وهذا ما جاء في المادة 23 من قانون "10-01"<sup>4</sup> "هدف المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق مايلي:

- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.

- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بجرية أكثر.

#### ➤ استمرارية المهنة :

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر:4 (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل) تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة . باستثناء أي تدخل في التسيير. ، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، سنة 2003، ص 37

<sup>2</sup> القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 62 ، ص 10

<sup>3</sup> المرجع السابق، المادة 73 ، ص 12

<sup>4</sup> المرجع السابق ، المادة 23 ، ص 7.

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المراسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

هذه المادة تركز مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه وكذا توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي :

- الأشغال الواجب إنجازها.<sup>1</sup>
- الأشغال الملزم بها منذ تعيينه.
- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات.
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتاً عند تنفيذه لمهمة خاصة.

#### ➤ الإشراف الشخصي:

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كلياً إلى شخص آخر بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التحأ إلى:

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

#### ➤ الالتزام بالمعاينة الكافية :

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل تركز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، و يمكن حصر هذه المناهج في ما يلي:

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة.
- التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية.
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة ( الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسائية، الجرد المادي،... الخ).

<sup>1</sup> تمار خديجة ، مرجع سبق ذكره، ص 442.

- الفطنة في التقييم بالإضافة إلى الواجبات المذكورة التي تضمنت النصوص التشريعية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: تقرير مهمة المدقق القانوني

حتى تتمكن من الفهم الجيد لمقصود تقارير المدقق الخارجي، لا بد من أن نفرق بين ثلاث مصطلحات أساسية وهي: الشهادة، التقرير و الرأي. لقد ضلت الشهادة *certificat* مستعملة للدلالة على تقرير محافظ الحسابات إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير *rapport* كما هو شائع بشكل كبير في أنحاء العالم، أما سبب هذا التحول فيرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة، لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المدقق الخارجي لأنه عاجز عن إعطاء شهادة حيث أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها، أما كلمة رأي *opinion* فهي ليست بديلا عن لفظ تقرير أو شهادة بل هي جزء منهما، حيث أن التقرير أو الشهادة يحتوي بنودا أخرى علاوة على رأي المدقق حول صحة البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي<sup>2</sup>.

يمكن تعريف تقرير المدقق الخارجي بأنه عبارة عن: "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لبدء رأي في محايد يُعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي<sup>3</sup> يوجهه لمسيري المؤسسة، وفي نفس الوقت هذا المحتوى المعلوماتي يفيد المساهمين من خلال حصولهم على رؤية أفضل للوضعية المالية للمؤسسة، وتأكيدها للمعلومات المفصح عنها. والشكل يلخص ذلك<sup>4</sup>

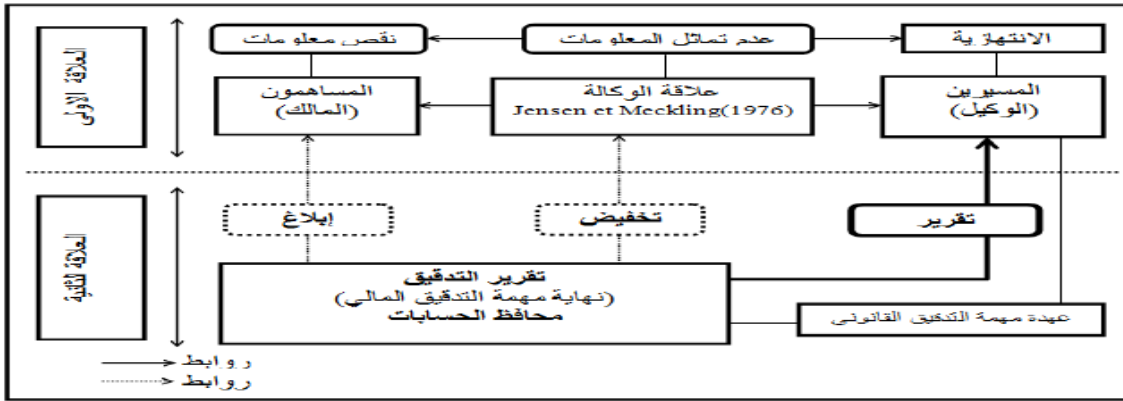
الشكل رقم (1-2) : مكانة التدقيق وتقرير التدقيق في نظرية الوكالة.

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص443

<sup>2</sup> بن زروق زكية، مرجع سبق ذكره ، ص 124

<sup>3</sup> محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الاردن، ط1، 2009، ص: 172

<sup>4</sup> عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية - عدد / 07 ديسمبر 2017، ص131



المصدر: عبد الرحمان بابنت، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية - عدد / 07 ديسمبر 2017، ص131.

\* يتضح من خلال الشكل (2) أن علاقة الوكالة تصنع فجوة بين المسيرين والمساهمين من حيث عدم تماثل المعلومات، لذلك يتم اللجوء إلى تعيين محافظ الحسابات بهدف تخفيض صراعات المصالح، خاصة مع المسيرين (الوكيل)، وتوفير الوسائل التي تسمح بتأمين حقوق مختلف الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة كالمساهمين.

وما يقدمه محافظ الحسابات من حيث المحتوى المعلوماتي في تقرير نهاية مهمة التدقيق، يمثل تأكيداً على الحسابات السنوية، وتقريراً يوجهه لمسيرى المؤسسة، وفي نفس الوقت هذا المحتوى المعلوماتي يفيد المساهمين من خلال حصولهم على رؤية أفضل للوضع المالي للمؤسسة، وتأكيداً للمعلومات المفصح عنها وهذا وفق ما جاء في المادة 23 من القانون 10-01 و احكام و تشريعات القانون التجاري .

❖ يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد<sup>1</sup>:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة لمبرر : يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي مراجع الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي مراجع الحسابات.

يتضمن الفقرات التالية :

مقدمة: في مقدمة التقرير، يقوم مراجع الحسابات ب:

أ. التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛

<sup>1</sup> زينب عون , الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل القانون 10-01 , مذكرة لاستكمال شهادة ماستر , جامعة الوادي , 2015/2014 , ص 58

ب. التعريف بالشركة المعني؛

ت. ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛

ث. الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛

ج. التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية؛

ح. التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛

خ. تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات

رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

### الرأي حول القوائم المالية:

يقوم المراجع الحسابات ضمن هذا الجزء بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت

طبقاً لمعايير المهنة أنها شكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية<sup>1</sup>

### المراجعات والمعلومات الخاصة.

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

-الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛

-المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛

-المعلومات التي يوجب القانون على مراجع الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي مراجع الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره

خمسة وأربعين (45) يوماً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، ويجب أن يتطابق تاريخ

التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة. كما يقدم محافظي الحسابات هذا التقرير حسب ما يشير إليه معيار التدقيق

الدولي 700

<sup>1</sup> زينب عون ، مرجع سبق ذكره ، ص 59

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء : يتم إعداد هذا تقرير، وفق المبادئ الأساسية وكيفية تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، لا يختلف هذا التقرير عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة مراجع الحسابات.

يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة .

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بتدخل مراجع الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة فيشير إلى المعلومات حسب أحكام المادة 628 من القانون التجاري يحدد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة؛ طبيعتها وموضوع هذه الاتفاقيات والمستفيدين منها؛ كما يشير إلى الاتفاقيات المبرمة في السنوات الماضية، أو إلى عدم وجودها..

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات : يتم من خلال هذا المعيار إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة ( 05 ) أو ( 10 ) أشخاص الأعلى الذي يتم تسليمه إلى مراجع الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان، ويتضمن هذا الكشف<sup>1</sup>:

1/ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجرافية؛

2/ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الشركة المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد مراجع الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات حسب أحكام المادة 680 من القانون التجاري، ويصادق على أساس المعلومات التي اطلع عليها في مهمته على التعويضات وتفصيلها

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق التي تخص تدخل مراجع الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

تمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الشركة في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة، تعد الشركة كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

<sup>1</sup> زينب عون ، مرجع سبق ذكره ، ص 60



تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف مراجع الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية لتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل مراجع الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات 05 الأخير أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في الشركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من 05 ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمراجع الحسابات، ووفق أحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، حيث تم عرض النتيجة المحققة خلال السنوات الخمس الماضية، مع الإشارة إلى أنها ربح أو خسارة، كذلك إضافة تعليق يفسر التطور الملاحظ.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف مراجع الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

عندما تقوم الشركة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم مراجع الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل شركة للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه، ويتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الشركة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمراجع الحسابات حول الإجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

1. عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ أهداف تدخلاته؛

2. فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في التقرير الشركة؛

3. خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الشركة.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور مراجع الحسابات النسبة إلى الاتفاقيات المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها لتقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمراجع الحسابات.

يحلل مراجع الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما: مؤشرات ذات طبيعة مالية، ومؤشرات ذات طبيعة عملية، ومؤشرات أخرى<sup>1</sup>.

- وتختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها، ونستطيع تقسيمها - بصورة إجمالية - من حيث النواحي التالية:

التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

#### التقرير العام

هو التقرير الذي يعده المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للمنشآت، وغالبا ما يطلق على هذا النوع من التقرير تقرير الميزانية.

يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في التقارير المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا للشروط المنصوص عنها قانونيا وكذلك عاكسا الصورة الحقيقية لوضعية المنشأة.

ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفيا لجميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصدقية والحجة أمام قارئه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة المنشأة أو بفروعها أو بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة المنشأة.

#### التقارير الخاصة

إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديدا منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرارا للشركاء والمساهمين، الأمر الذي يجعله يبدي رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن: الاتفاقيات المبرمة ما بين المنشأة والمسيرين، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال المنشأة، مشروع حفظ رأس مال المنشأة أو تحويل واندماج المنشأة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة.

من حيث إبداء الرأي :

على ضوء الرأي الذي يكون المدقق قد توصل إليه نتيجة تطبيقه لمعايير التدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة فإنه أمام أربعة أنواع من التقارير هي:

#### التقرير النظيف:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص7

ويتم التعبير بهذا الرأي عندما تعطي القوائم المالية للمدقق صورة عادلة حقيقية ، التمثيل العادل في جميع جوانبها المادية ، وفقا لإطار التدقيق المالي المحدد ، كما يشير هذا الرأي ضمينا إلى أن التغييرات في المبادئ المحاسبية أو الطرق المطبقة و آثارها قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

#### 🚩 التقرير المتحفظ:

يصعب على المراجع إصدار رأي نظيف أو رأي إيجابي بشأن القوائم المالية ومعنى هذا أنه لا تتوفر لديه الظروف اللازمة لإصدار رأي خالٍ من التحفظ ، فالتحفظات نوع من التحذير وهي أقل خطورة في نفس الوقت من الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء الرأي العكسي وينبغي أن تكون صيغة المراجع لتحفظاته واضحة وفي فقرة مستقلة تسبق عادة فقرة إبداء رأيه.

#### 🚩 تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

يشير هذا النوع من التقارير إلى تنازل المدقق عن إبداء رأيه في نتيجة تدقيق المنشأة ، وغالبا ما يرجع ذلك إلى عدم قدرة المدقق على عمليات الفحص أو عدم قدرة المنشأة على الإستقرار.

تكمن أهمية تقارير المدقق في كونها تعد الوسيلة التي يستطيع المدقق أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم. أما أهميتها بالنسبة للمستفيد من هذه التقارير كونها الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، ونظرا لأهمية تقارير المدقق فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذه التقارير بحيث :

- 1 - يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه المراجع الخارجي من عمله ، حيث إن عملية المراجعة تتيح التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي .
- 2 - يعتبر تقرير المراجع الخارجي الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية ، للوقوف على إهماله وتقصيره في الرقابة ، وذلك إذا ما أحلّ بالإجراءات القانونية عند مساءلته جنائيا ومدنيا
- 3 - تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع، ولتقارير المدقق الخارجي أهمية بالغة لكل الأطراف المهتمة بخدمة تدقيق القوائم المالية للمنشأة.

## المبحث الثاني: محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية

يعتبر التدقيق أحد الوظائف وثيقة الصلة بالمحاسبة والمستقلة عنها، حيث يقوم التدقيق بقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية ، وتوصيل نتيجة القياس بصورة مناسبة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات، فالتدقيق يضيف علي البيانات والمعلومات المحاسبية درجة أكبر من الثقة بما والاعتماد عليها، فالتدقيق فرع من فروع المحاسبة ومجال عملها المستندات والبيانات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية.<sup>1</sup>

### المطلب الاول: ماهية مصداقية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية. مع ضرورة توفير معلومات آنية وموثقة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الفعالة، كما يتم عرض البيانات بالعملة الوطنية.

1/ مفهوم القوائم المالية : تعد القوائم المالية الجزء الأكثر أهمية في التقارير المالية ، حيث تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي والوجهة الرئيسية لمختلف مستعمليها للحصول على معلومات مالية يعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمنشأة وتقييم أدائها المالي ، وبالتالي صنع القرارات الائتمانية الرشيدة ؛على هذا الأساس جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 لتبيين أنواع القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام ، المتمثلة في قائمة المركز المالي ( الميزانية ) قائمة الدخل ( حساب النتيجة ) ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) والملاحظات (الملحق)<sup>2</sup>

كما نص قانون 07-11 حسب المادة 25 ما يلي : تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.<sup>3</sup>

### ❖ عرض القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون ، وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي، أو الربع سنوي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 51

<sup>2</sup> أمينة حفاصة ، د.عباس فرحات، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبنى معايير التقارير المالية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد / 11 العدد02، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018، ص88

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 25، الجزائر، 2007، ص5.

أ - قائمة المركز المالي: تعرف كذلك بالميزانية العمومية وهي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو إتجاه الغير، تظهر أثر العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية .

ب - قائمة حساب النتائج : تعطي قائمة الدخل صورة أكثر وضوحا عن المؤسسة حيث تقيس أداؤها خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف، وتعد قائمة الدخل أهم تقرير موالي بالنسبة لكثير من المحللين الماليين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهو توضيح ما حققته المؤسسة من أرباح أو خسائر خلال السنة المنتهية وقائمة الدخل ذات أهمية كبيرة للمساهمين لأنها:

-تظهر نتائج أعمال المؤسسة للسنة المالية المنتهية.

-تعتبر مؤشر هام لتوقع ما سيكون علي مستقبل المؤسسة.<sup>2</sup>

في تعريف آخر فإنه يسمى كذلك بقائمة الدخل ، تبين هذه القائمة نتيجة أعمال إدارة المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين(ميزانية أول مدة وآخرها)، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الإستحقاق للأرباح.

ج- قائمة جدول سيولة الخزينة: هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الإختلافات في المؤسسة، وبالتالي يحدد مقبوضات(مصادر السيولة ) والمصروفات(المخصصات النقدية) التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة، كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية خلال الفترة المحاسبية ، تهدف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلية والخارجية لأغراض مختلفة سواء كانت تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.

د -قائمة تغيرات الأموال الخاصة: تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لن تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنباً إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى .

<sup>1</sup> أحمد مخلوف ، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة ، أكتوبر 2009 ، ص 07 ، يوم 13 / 15

<sup>2</sup> بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة مسيلة، 2014 ، ص87

هـ - **الملحق:** يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق بنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الإلتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال .

❖ دور القوائم المالية كنظام للمعلومات :

يتمثل دور القوائم المالية كنظام للمعلومات بالآتي :

- ✓ حصر العمليات والأحداث المتعلقة بنشاط الشركة في صورة مواد أولية (بيانات) تمثل مدخلات النظام المحاسبي.
- ✓ تشغيل ومعالجة البيانات الأساسية وفقا للمبادئ والفروض المحاسبية المقبولة قبولا عاما للحصول على المعلومات المحاسبية

✓ توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة ذات المصلحة في صورة تقارير مالية<sup>1</sup>.

❖ الخصائص النوعية للقوائم المالية :

هي الصفات التي تجعل المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية مفيدة لمستخدميها<sup>2</sup>، وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية في الخصائص التالية:

**1-الموثوقية:** هي إحدى صفات المعلومات المالية التي تطمئن مستخدمي المعلومات المالية بأن المعلومات المتمثلة في البيانات المالية تجسد الظروف الحالية والأحداث المستقبلية للكيان الاقتصادي<sup>3</sup>

**2-القابلية للفهم:** تكون المعلومة قابلة للفهم لما تكون مفهومة من طرف المستخدمين لها بكل سهولة، شرط توفر معارف قاعدية عندهم في مجال التسيير والإقتصاد والمحاسبة وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية<sup>4</sup>.

**3-الملاءمة:** عدم ترتيب المعلومة المالية داخل القائمة المالية بالشكل أو النموذج المعهود الذي يتناسب وظرف إصدار المعلومة يؤدي حتما إلى اختلال قراءة المعلومة المالية، لعدم ملائمتها للوضع أو السبب الذي عرضت من أجله، ما يتسبب بفقدان المعلومة المالية لأهميتها ودورها وملائمتها<sup>5</sup>.

**4-المصداقية:** تكون المعلومة ذات مصداقية لما تكون خالية من الأخطاء و التحريفات الجوهرية بحيث يمكن أن يعتمد عليها المستخدمون. و لتحقق المصداقية يجب أن يتحقق ما يلي:

<sup>1</sup> بشير محمد الحيزر، مرجع سبق ذكره، ص100

<sup>2</sup> عمارة امين، بوترة علاء الدين، اثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2018، ص26

<sup>3</sup> مشري حسناء، دور و أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2008/2007، ص 35

<sup>4</sup> عمارة امين، بوترة علاء الدين، مرجع سبق ذكره، ص27

<sup>5</sup> محمد أمين لونيصة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة،

- الصورة الصادقة: بحيث يجب على القوائم المالية أن تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- اسبقية الواقع الاقتصادي على القانوني: يجب أن تسجل العمليات في المحاسبة وتعرض في القوائم المالية طبقاً لطبيعتهم المالية والاقتصادية، دون التوقف عند اعتبار المظهر القانوني لها فقط.
- الحياد: أي يجب ان تعدد القوائم المالية بكل موضوعية، دون انحياز لطرف معين.
- الحيطة و الحذر: هي الأخذ في الحسبان درجة من الحذر في ما يخص الحكم على التقديرات في حالات عدم التأكد، لغرض تفادي التقييم الزائد للأصول او النتائج، وتفادي التقييم المنخفض للخصوم أو الأعباء .

**5-القابلية للمقارنة :** يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة القوائم المالية للمشروع على مرور الزمن وبإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية قياس الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لذلك المشروع، وبطريقة متماثلة في المشاريع<sup>1</sup>.

إن وجود هذه العناصر المذكورة يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية بصفة نسبية، ويبقى تحقيق الجودة في هذه الحالة غير مكتمل إلا إذا أبدى مراجع الحسابات رأيه الفني والحيادي الذي يؤكد على سلامة وخلو القوائم المالية من الإنحرافات والأخطاء الجوهرية .وبهذا تكون التقارير المالية تعبر عن الحالة الصحيحة والتي تتطابق مع ما هو موجود في المؤسسة بين الموجودات المادية في المؤسسة والموجودات الرقمية الموجود في التقارير المالية التي محل الدراسة.

- الحاجة إلى خدمات المدقق (محافظ حسابات) ، لأسباب أخرى ظهرت:
- تضارب المصلحة بين مختلف الاطراف حيث تتولد بين مستخدم المعلومة ومعددها نوع من الاختلاف في الوجهات ما يعث على تضارب في المصالح، يولد الحاجة إلى تدقيق المعلومة من طرف مهني محايد وكفي.
- الأهمية النسبية للمعلومة المالية: في ظرف التنوع الاقتصادي وتعدد النشاطات أصبحت المعلومة المالية على قدر كبير من الأهمية في اتخاذ القرارات، ما استوجب ضرورة التأكد منها.
- صعوبة وتعقيد المعلومة المالية: حيث إن التطور القطاعي ألقى بظلاله على ضرورة تطور عرض او تقديم المعلومة المالية، التي أفضت بدورها إلى الاستعانة بمهني مختص ملم بجميع حيثيات المعلومة في وسط قل فيه توافر معايير الجودة في المعلومات المالية.
- الفصل بين المهام والمتطلبات: إن الحاجة إلى الفصل بين معد المعلومة المالية ومدقق المعلومة خلق

<sup>1</sup> عمارة امين، بوترة علاء الدين ، مرجع سبق ذكره، ص 27

الحاجة إلى الفصل بين معد المعلومة المالية ومستخدمها، ما استوجب خلق آلية ربط بين مختلف الأطراف في وسط شفاف وصادق يضمن حقوق وواجبات كل واحد. فكان ذلك يبعث مهنة محافظة الحسابات في قالب متطور يضمن عدالة المعلومة المالية لتحقيق الهدف التي أعدت الأخيرة من أجله.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : مهمة محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية

❖ زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية :

يقوم المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية ويبيدي رأياً فنياً محايداً وموضوعياً حول صحتها وسلامتها، حيث يجيب على السؤال الجوهرى التالي: هل أعدت هذه القوائم المالية وفقاً للمرجعية المحاسبية والقوانين المعمول بها أم لا؟ ولهذا تكون مسؤوليته كبيرة أمام مستخدمي القوائم المالية ويكون تقريره محط اهتمام جميع المستثمرين في السوق المالي. ولتأدية مهمته بفعالية يقوم بتفحص تقرير المدقق الداخلي ويتحاور معه ويتناقش معه على كل المعلومات الحساسة والتي يمكن أن تجلب انتباهه، كالتقاط السلبية الواردة في تقرير المدقق الداخلي مثل العجز الذي يمكن أن ينشأ في النتيجة. وهذا ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA رقم 200 .

الهدف والمبادئ العامة مراجعة القوائم المالية: إن هدف مراجعة القوائم المالية هو السماح للمدقق بأن يبيدي رأياً في القوائم المالية ما إذا أعدت في كل المراحل الهامة وفقاً للمرجعية المحاسبية المطبقة، فمراجعة القوائم المالية تعتبر مهمة ضمان؛ فمن خلال هذه المهمة التي تضمن مستخدمي القوائم المالية مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية الواردة فيها تزاد ثقتهم فيها وتجعلهم يتخذون قراراتهم على أسس وقواعد سليمة، وهذا ما تسعى إليه حوكمة الشركات من خلال توفير معلومة صادقة وشفافة لجميع الأطراف المعنية.<sup>2</sup>

❖ ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، فكلما كبر حجم المنشأة، وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة تدقيق الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدميها، هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة .

ذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية إضافة لتوفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأى صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

<sup>1</sup> محمد امين لونيسية ، مرجع سبق ذكره، ص165

<sup>2</sup> حميدي احمد سعيد ، مرجع سبق ذكره، ص335



تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مرّ بها المدقق خلال أدائه لمهمته ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

### أولاً: التخطيط والإشراف الملائمين

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 التخطيط يعني "وضع استراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة ويخطط المدقق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المناسب"، كما يجب على المدقق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم إنجاز هذا التدقيق بطريقة فعالة<sup>1</sup>.

ومن ناحية أخرى فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي :

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من التدقيق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها.
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق؛ من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، انطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

### ثانياً: الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق ( حجم العينة )، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمراً مستحيلاً في المؤسسات الكبيرة. وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

<sup>1</sup> قرموني سراج زكرياء ، مقال علمي ، دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ، *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*. جامعة جيلالي ليايس، " سيدي بلعباس " 2018 ص3

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية :

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
  - إستخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
  - إعداد قوائم إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية.
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق.
- إختصار إجراءات التدقيق.
- الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين.
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

**ثالثا: جمع أدلة التدقيق الكافية.**

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 ؛ أدلة الإثبات تعني " المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه المهني كما تشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات للبيانات المالية.

على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبنى عليها رأيه المهني<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص4

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية هذه الأدلة شأنها شأن كميتها، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل<sup>1</sup>.

❖ وبالرغم من قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات فإن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة ، كما أن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتطلب من المراجع أن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه، ونظرا لطبيعة الأدلة والاعتبارات الخاصة بأداء المراجعة، يكون من المحتمل أن يقتنع المراجع بصحة الرأي الذي توصل إليه ، ومع ذلك يجب أن يقتنع المراجع أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد ، ويستطيع المراجع من خلال دمج الأدلة طوال عملية المراجعة أن يقرر متى يكون لديه اقتناع كاف لإصدار تقرير المراجعة ، أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي<sup>2</sup>.

#### رابعا إنهاء عملية المراجعة

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 ؛ يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل الأساس لإبداء الرأي حول البيانات المالية، كما يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل<sup>3</sup>.

على محافظ الحسابات في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وكافة القوائم المالية المتواجدة بين يديه ليخلص في الأخير إلى تقرير شامل يعبر عن مدى مصداقيتها وتماسيها مع القانون والعرف المحاسبي وذلك إنهاء للمهمة.

... "وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، كما سبق القول، ووجب الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة.

وعليه أيضا مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. وكذا التأكد من أن الأشغال المبرجة قد تم إنجازها كما يجب، وأن محتوى أوراق العمل هذه كافٍ لتبرير الرأي النهائي للمراجع ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلى ان يختتم ويدلي بهذا الرأي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> SEFFAHLLOU Rachid ، PLANIFICATION ET REALISATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES SELON LES NOUVELLES NORMES ALGERIENNES D'AUDIT (NAA) ، **REVUE NOUVELLE ECONOMIE** ، Université Djillali Bounaama ، Khemis Miliana ، N°:19 –vol 02-2018 ، p14

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع ، أستاذ مراجعة الحسابات المشارك قسم المحاسبة – كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة، ورقة بحثية ، 2004، ص5

<sup>3</sup> قرموني سراج زكرياء، مرجع سبق ذكره، ص6

ان المدقق الخارجي وعند ممارسة مهامه المتعلقة بعملية التدقيق مطالب بالتعمق في فحص وتحليل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المراد تدقيقها قد التحقق من صحتها وقانونيتها وطريقة تقييدها ومدى الاخذ بعين الاعتبار المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية عند اعدادها، الامر الذي قد يؤدي به الى تحديد مواقع القصور والضعف وتبليغها الى الاطراف المختصة لتصحيحها، هذا من جهة ومن جهة اخرى فان التوجيهات التي قد يقدمها محافظ الحسابات الى معدي هذه القوائم اثناء ادائه لمهامه يمكن ان يكون لها الاثر الايجابي في اصفاء جوده اكبر على المعلومات المحاسبية ، ويزيد من صحتها ودقتها بحكم خبرته و اطلاعه الواسع والمستمر على كل جديد في مجال المحاسبة في هذا الاطار وقصد تحقيق عملية التدقيق لأهدافها المتعلقة بضمان صحه ودقه البيانات المحاسبية فقط طالبت معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق باتباع الاجراءات التالية :

- المراجعة المحاسبية قصد التأكد من صحه جميع الأرصدة من الناحية المحاسبية
- المراجعة المستندية من خلال مراجعه الوثائق الثبوتية والمستندات الدالة التي تؤيد القيود الواردة بالدفاتر
- المعاينة و الجرد الفعلي وذلك قصد التحقق من قانونيه اجراءات التي تقوم به المؤسسة والتحقق من الوجود المادي

والفعلي للأصل

- المراجعة الحسائية لمختلف الفواتير والتكاليف والعمليات
- الاستفسار والتتبع قصد الحصول على تأييد اضافي لصحة العمليات والأرصدة
- طلب الشهادات والاقراءات من خارج المؤسسة ( المصادقات الخارجية)
- طلب الشهادات والاقراءات من داخل مؤسسه
- التمعن بقصد اكتشاف الامور الشاذة و الربط بين المعلومات و المقارنات<sup>2</sup>

- ونستخلص مما سبق أن مفهوم مصداقية و جودة التقارير المالية هي مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق المبادئ الخاصة بعملية المراجعة، ومدى تحكمه في الأخطاء الواردة وتجنب حدوثها في المستقبل كي لا تؤثر على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

<sup>1</sup> إلياس شاهد، و عبد النعيم دفرور و الأخصر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، الجزائر، العدد 10 ، الجزء 02 ، ص16

<sup>2</sup> عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة الماجستير ، جامعة سطيف، 2016 ، ص78

**المبحث الثالث: الدراسات السابقة**

سنقوم في هذا المبحث بعرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بمتغيرات الدراسة، وإبراز أهم نقاط التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، ونختتم المبحث بإبراز جوانب الاستفادة من هذه الدراسات السابقة وما أضافته إلى الدراسة الحالية وفق ثلاث مطالب الأول يتمثل في عرض الدراسات العربية و الثاني عرض الدراسات الاجنبية أما الثالث يتمثل في المقارنة بين هذه الدراسات.

**المطلب الاول : عرض الدراسات السابقة العربية.****1/ دراسة قرموني سراج زكرياء 2018<sup>1</sup>**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي من خلال دراسة ميدانية في شركة نفضال - وحدة تجارية- "بسيدي بلعباس" والتي ارتكزت على المنهج الوصفي القائم على فهم القوائم المالية من خلال القيام بمهمة التدقيق المحاسبي والمالي، تقوم على عملية فحص الحسابات من خلال الوثائق اللازمة لتحقيق المهمة ، وتوصلت الدراسة إلى أن مهنة محافظة الحسابات عرفت انتشارا كبيرا في المؤسسات الاقتصادية لما لها وما عليها من التزامات اتجاه الدولة ومختلف الأطراف الأخرى إذ أصبح إلزاميا على مسيري المؤسسات إنشاء خلية التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الجهود المتواصلة التي يتم تقديمها من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من أجل إضفاء الثقة في حسابات الشركة

**2/ دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة 2014/ 2015**

تهدف هذه الدراسة إلى مقارنة الإطار التنظيمي لتدقيق الحسابات والواقع العملي للتدقيق في المؤسسات الجزائرية والموريتانية ، وأيضا تدقيق القرارات المبينة علي المعلومات، بمعنى تدقيق مدى صحة وسلامة القرارات المبينة علي هذه المعلومات .إلى محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا ومعرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة التدقيق في كل من الجزائر وموريتانيا.

✓ كما تم التوصل إلى الفروض والمبادئ التي من خلالها تتحدد الإجراءات التنفيذية لعملية تدقيق الحسابات، وكذلك المعايير العامة للتدقيق والتي تحكم مهنة التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني والمسؤوليات والصلاحيات ومنهجية تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والتي تقوم على ثلاثة أركان رئيسية تتمثل في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع

<sup>1</sup> قرموني سراج زكرياء ، دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ، *Revue des Réformes Economiques et Intégration* ، *En Economie Mondiale*. المدرسة العليا للتجارة، القليعة، 2018

أدلة الإثبات، بالإضافة إلى الإطار التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا ومحاولة الوقوف على واقع الممارسة العملية لعملية تدقيق الحسابات في المؤسسات الجزائرية والموريتانية.<sup>1</sup>

### 3/ دراسة فاطمة الزهرة رقايقية 2014<sup>2</sup>

تهدف الدراسة إلى إيضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتباره آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومة المالية، معتمدين في ذلك على استبيان موجه لأفراد عينة الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتباره وكيلا على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يتركز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله.

### 4/ دراسة محمد بشير غوالي 2013<sup>3</sup>

سعت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجع الخارجي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ومسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف كل المخالفات الغير قانونية في القوائم المالية لإعطاء تأكيدات مطلقة حول صحة وموثوقية القوائم المالية، وقد خلص لعدة استنتاجات أهمها:

- وجود تفاوت في درجة إدراك المجتمع المحاسبي و المراجعي بالمسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة وما يجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الأهداف المرجوة من جهة أخرى.
- الغالبية العظمى من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن دور المراجع لا يختلف عن دور الشرطي الذي يتصيد أخطاء المارة ففي نظر هؤلاء المراجع الذي لا يكتشف الأخطاء والذي لا يكشف عيوب الإدارة فلا داعي لوجوده في الشركة، مما يدل على عدم استيعاب هؤلاء لمهمة المراجع وللدور الذي يلعبه..

### المطلب الثاني : عرض الدراسات السابقة الأجنبية

### 4/ دراسة Firas A. N. Al-Dalabih 2018<sup>4</sup>

<sup>1</sup> يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة ، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2015/2014.

<sup>2</sup> فاطمة الزهرة رقايقية ، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، عدد 01 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس ، ديسمبر 2014.

<sup>3</sup> محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد 12 ، جامعة ورقلة، 2013.

<sup>4</sup> Firas A. N. Al-Dalabih ، 'The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية في الشركات الصناعية الأردنية. من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مدى استخدام المراجع الخارجي لتكنولوجيا المعلومات لفحص المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية .
- تحديد مدى حرص المراجع الخارجي على ضمان مصداقية البيانات المالية للشركة.

توصلت نتائج الدراسة الى أن المراجع الخارجي يستخدم تقنية المعلومات في فحص المعلومات المالية المدرجة فيها البيانات المالية، وأيضا فقد وُجد أن المراجع الخارجي حريص على ضمان المصداقية لبيانات الشركة، وأوصلت الدراسة أنّ المراجع الخارجي في الشركات الصناعية الأردنية كان أكثر اهتمامًا بتحديث النظام المالي الإلكتروني للشركة.

### 1/ دراسة 2016 Mouhamed El Moustapha DJIKINE<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة التي أجريت في العلوم الإدارية الى التعامل مع وظيفة التدقيق الخارجي و تأثيرها على جودة المعلومات المالية في الشركات من أجل إظهار جميع العوامل التي يمكن أن تكون عقبات لأمن المعلومات المالية في السنغال. و تحديد آفاق التحسينات في جودة هذه المعلومات المالية وفقا للبيئة الإفريقية بشكل عام وخاصة السنغاليين وكذا تحسين جودة المعلومات المالية في إطار المعايير الدولية (IFRS و ISA) ، بالاعتماد على ملاحظة واستبيان ومقابلة مجموعة من الشركات الخاضعة لتدقيق الشفافية المالية لقطاع الأعمال .

### 2/ دراسة (Inès GADDOUR.2016)<sup>2</sup>

تقوم هذه الدراسة بتطوير واختبار تجريبياً لنموذج توضيحي للسلوك المختل وظيفياً للمراجعين الماليين.تساعد مراجعة الأدبيات في تحديد العوامل الرئيسية التي لها تأثير كبير على الاختلالات (ضغط الميزانية والتأخير) يقترح هذا البحث توسيع نطاق المحددات بطريقة إدارية .تحقيقاً لهذه الغاية ، تستخدم بشكل أساسي نهج العلاقة بين المرؤوسين (LMX) ، وأيضا دور النمذجة وأسلوب تقييم أداء المراجع ، وتستند دراسة على استبيان مقدم إلى كبار مراجعي الحسابات العاملين في شبكات التدقيق في فرنسا ، وبشكل أكثر تحديداً الأجلو سكسونية (Big 4) والفرنسية (Mazars) لاختبار الفرضيات لدينا ، فإن طريقة التقدير المستخدمة هي: تؤكد التحليلات أن الأبعاد الثلاثة ل LMX ، وهي المودة والولاء والمساهمة ، لها تأثير سلبي وهام على السلوكيات التكيفية (السلوكيات غير المهنية على التوالي NPC : ، وسوء إدارة الفريق). التدقيق MGE : وسلوكيات الحد من الجودة (QTB) : بالإضافة إلى ذلك ، تبرز النتائج أنه في ظل تأثير التقليد ، فإن السلوكيات الإدارية التي يتبناها الرئيس تقلل من

<sup>1</sup> Mouhamed El Moustapha DJIKINE. La fonction de l'audit externe sur la qualité de l'information financière dans les entreprises au Sénégal : bilan et perspectives. Projet de Thèse 2017/2019/UCAD/FASEG/ESP. 2016

<sup>2</sup> Inès GADDOUR. Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs. THÈSE DE DOCTORAT. de l'Université de recherche Paris Sciences et Lettres PSL Research University.2016

MGE و QTB و CNP بالإضافة إلى ذلك ، لوحظ أن التصور الإيجابي للدعم التنظيمي والتقييم بناءً على المعايير الاجتماعية يؤدي إلى تقليل QTB و MGE على التوالي. أخيراً ، تؤكد بعض النتائج نتائج البحوث السابقة المتعلقة بتأثير أسلوب التقييم استناداً إلى المعايير الفنية ، والمشاركة العاطفية ، والضغط في الموازنة والوقت على السلوكيات المحتملة.

### 3/ دراسة Hassan Lahbari 2010<sup>1</sup>

الغرض من هذه الورقة هو اقتراح مؤشر قياس مباشر لجودة التدقيق الخارجي وهو مستوى الأهمية. للوفاء بالمبادئ التوجيهية الجديدة التي تفرضها اللوائح الاقتصادية الأخيرة ، يجب أن يفي تقرير مراجعة الجودة بمعايير الأهمية (الجوهرية) في الحالات الشاذة فيما يتعلق بالقرارات التي قد يتخذها مستخدمو البيانات المالية.

يعد مفهوم أهمية الحالات الشاذة جزءاً أساسياً من عملية التدقيق ويسمح بتكثيف العمل المنجز مع الكيان المراجع، فقد سمحت لنا دراسة استكشافية لـ 20 من المتخصصين في المراجعة القانونية باستكشاف العلاقة الوثيقة بين مفهوم الأهمية وجودة ضمان الكشف عن البيانات المالية.

### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الجدول رقم 1-1 : مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحديثة

المجتمع و العينة	الهدف	أداة الدراسة	الدراسات	
شركة نفضال وحدة سيدي بلعباس	معرفة دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي	دراسة حالة	دراسة قرموني سراج زكرياء	
مؤسسة EDIMMA توزيع وصيانة العتاد الفلاحي في الجزائر	تدقيق الحسابات على تدقيق المعلومات غير المحاسبية	دراسة حالة	دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة	الدراسات السابقة
مدراء ومسؤولين ومحاسبين للمؤسسات الاقتصادية	ايضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتباره آلية من آليات تطبيق حوكمة	استبيان	دراسة فاطمة الزهرة رقايقية	

<sup>1</sup> Hassan Lahbari LA QUALITÉ DE L'AUDIT EXTERNE ET LA NOTION DE SIGNIFICATIVITÉ: ÉTUDE EXPLORATOIRE. Doctorant en sciences de gestion – Ater CESAG - Ecole de Management Strasbourg. 23 Feb 2010.



	الشركات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومة المالية			
مكاتب المراجعة والمحاسبة في الجزائر	معرفة دور المراجع الخارجي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ومسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف كل المخالفات الغير قانونية في القوائم المالية	استبيان	دراسة محمد بشير غوالي 2014	
الشركات الخاضعة للتدقيق، شركات التدقيق	دور المراجع الخارجي في تعزيز جودة المعلومات المالية. مع الإشارات إلى المعايير الدولية (IFRS و ISA) ، في السنغال	المقابلة والاستبيان والملاحظة	دراسة Mouhamed El Moustapha DJIKINE 2016	
مدققي الحسابات	تحديد العوامل الرئيسية التي لها تأثير على سلوك المدققين	الاستبيان والتحليل باستخدام برنامج Wysufors ms	دراسة Inès GADDOUR. 2016	
متخصصي المراجعة القانونية ، المنظمات ، الباحثين ، المؤسسين والأكاديميين في التدقيق	استكشاف العلاقات الوثيقة بين مفهوم الأهمية وجودة مهمة المصادقة على البيانات المالية	استبيان	دراسة Hassan Lahbari	
مراجعين خارجيين يعملون في مكاتب التدقيق في الأردن	التعرف على دور المراجع الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية في الشركات الصناعية الأردنية	استبيان برنامج spss	دراسة Firas A. N. Al-Dalabih 2018	
	معرفة قدرة محافظ الحسابات في تلبية حاجات الأطراف		دور المدقق القانوني في تعزيز مصداقية القوائم المالية	الدراسة الحالية

مكتب محافظ الحسابات	ذوو المصلحة من خلال التأكد من مدى فصاحة وشفافية القوائم المالية	دراسة حالة	للمؤسسات الاقتصادية
---------------------	---	------------	---------------------

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

### أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

ما يميز الدراسة عن غيرها من الدراسات: تتميز هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى في أنها تبحث عن كيفية مساهمة محافظ الحسابات في دعم مصداقية قوائم المالية ، القوائم المالية من خلال مختلف الملاحظات والمعلومات التي يقدمها في تقريره والتي توفر الافصاح للأطراف ذوي المصلحة.

كما ان معظم هذه الدراسات حاولت التركيز على دور محافظ الحسابات في كشف المخالفات و عمليات الغش و التزوير و حماية المعلومات المالية و كذا تحقق من صحتها و ابراز الصورة الصادقة للقوائم المالية من خلال ابداء رايه بينما هدفت الدراسة الحالية إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه توصيات وملاحظات محافظ الحسابات في تقويم حسابات المؤسسة نظرا للمشاكل المحاسبية التي تشهدها المؤسسة الاقتصادية و تعزيز مصداقية القوائم المالية .

أما بالنسبة لأسلوب الدراسة، فإن معظم الدراسات السابقة اعتمدت على الطرق النوعية متمثلة في استقصاء اراء المختصين عن طريق الاستبيان للوصول الى الهدف الا ان هناك دراسات استخدمت دراسة حالة (مقابلة و جمع الوثائق)، و هذا ما سنعتمد عليه في دراستنا.

بالنسبة للعينة و مصدرها فإن الدراسات شملت شركات صناعية و مدققين و باحثين و أساتذة في حين اعتمدت دراستنا على مكتب محافظ الحسابات و هو مصدر معلوماتنا لتوفره على الوثائق اللازمة للدراسة. كما أن هناك اختلاف في فترة الزمنية للدراسة.

مع كل هذه الاختلافات الموجودة بين هذه الدراسات إلا أنها أجمعت على استنتاج واحد وهو أن للمدقق القانوني له دورا كبيرا في تحسين مصداقية وجودة القوائم المالية.

خلاصة الفصل

نستنتج من هذا الفصل أن المراجع القانوني وعند قيامه بمهامه المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية لا بد أثناء تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للمراجعة، فبدون أي شك إن احترامه تلك المعايير يسهل على المراجع القيام بمهامه، للوصول إلى إقناع الأطراف الأخرى بوضعية الشركة الحقيقية، ويشترك في الشخص المراجع أن يكون مستقلا عن الشركة وذو خبرة وكفاءة مهنية.

فهو يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها، نتيجة لما يقوم به من اضعاء الثقة والمصدقية على هذه المعلومات من جهة، ومن جهة اخرى التأثير على مخرجات هذه القوائم المالية وجعلها ملائمة وتحقق الغاية منها في الحفاظ على ذمة المؤسسة وحماية الأطراف المهتمة و المساهمين وكل المتعاملين معها ما من شأنه تعزيز اتخاذ قراراتهم .

ولكي يتوصل محافظ الحسابات بتقريره المتمثل في رأيه حول القوائم المالية إلى خدمة مختلف

الأطراف المهتمة بتقريره وترشيد قرارهم نحو الصواب فعليه أن يلتزم بأسس ومعايير تضبط طريقة إعداد تقريره،

وأیضا أن يكون مستقلا ومؤهلا تأهيلا علميا وعمليا

الفصل الثاني: دراسة عينة  
من تقارير محافظي  
الحسابات للمؤسسات  
الاقتصادية

تمهيد:

من أجل استكمال دراستنا، وبعد التطرق في الجانب النظري إلى مساهمة محافظ الحسابات في رفع مصداقية وجودة القوائم المالية، وسعيه لإتمام مهمته بالعناية المهنية المطلوبة، وإيصال المعلومات اللازمة للأطراف ذوي المصلحة.

سنتطرق من خلال هذا الفصل على الجانب التطبيقي من الدراسة و تحليل تقارير محافظي الحسابات لعدة مؤسسات ، وهذا بتوضيح مدى تطابق دور محافظ الحسابات في الجانب النظري مع الواقع في المؤسسات الاقتصادية، ومدى أهمية رأيه بالنسبة لأصحاب القرار والمؤسسة بحد ذاتها.

لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

\_\_ المبحث الأول: الطريقة والأدوات

\_\_ المبحث الثاني: المناقشة والنتائج

### المبحث الأول: الطريقة و الأدوات

سنتناول في هذا المطلب كيفية إنجاز الدراسة، أي تقديم كيفية اختيار مجتمع الدراسة والعينة، تحديد المتغيرات وكيفية قياسها، طريقة جمع المعطيات والأدوات المستخدمة في الجمع.

#### المطلب الأول: الطريقة المتبعة

##### ❖ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في تقارير محافظي الحسابات للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والبالغ عددها خمس مؤسسات اقتصادية:

X1، X2، X3، X4، X5، تنتمي إلى القطاع الاقتصادي بورقلة.

##### ❖ عينة الدراسة

بخصوص عينة الدراسة فقد قمنا بإجراء الدراسة لدى مكتب محافظ الحسابات السيد: عماري سليم من أجل الحصول على عينة عشوائية من تقارير محافظ الحسابات والبالغ عددهم 13 تقريرا، وملاحظة فيما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة قد أخذت برأي ونصائح وإرشادات وتوجيهات محافظ الحسابات، ومدى الانعكاس الحاصل من وراء الأخذ بعين الاعتبار آراء محافظ الحسابات التي تتضمن تتبع رأيه لثلاث دورات محاسبية متتالية.

##### ❖ متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

- المتغير المستقل: دور المدقق القانوني.

- المتغير التابع: تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

#### المطلب الثاني : أدوات جمع البيانات

اعتمدنا في جمع بيانات الجانب التطبيقي للدراسة من خلال مكتب محافظ حسابات، حيث تم الاعتماد على جمع عينة من التقارير المصادقة السنوية على القوائم المالية للمؤسسات المعنية، وتحليل مضمون التقارير ، حيث يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة لمستعملي المعلومات المحاسبية والمالية.

##### ❖ أدوات البحث المستعملة:

يرتبط اختيار الأدوات المستعملة في جمع البيانات بالمنهج المحدد في تحليل النتائج، فقد اعتمدنا على:

##### ✓ المقابلة الشخصية:

لقد استعملنا أسلوب المقابلة الشخصية من أجل استفسار وشرح خطوات عمل المدقق الخاصة بالبحث وذلك عن طريق طرح الأسئلة والتحاور مع محافظ الحسابات، وكذا الاستفادة من مؤهلات وخبرات ومهارات محافظ الحسابات.

##### ✓ الوثائق:

و تتمثل الوثائق في تقارير محافظ الحسابات باعتبارها ناتج مهمة التدقيق المالي في المؤسسة التي تفيدنا في دراستنا من أجل وصول للنتائج.

**المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها**

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض نتائج الدراسة وتفسيرها في المطلب الاول، ثم إلى تحليل ومناقشة تقارير محافظ الحسابات في المطلب الثاني، حتى تتمكن من الخروج باستنتاجات.

**المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها**

يحتاج مستعملي القوائم المالية المدققة، إلى معلومات ملائمة لاهتماماتهم يتخذون على اساسها قراراتهم حول المعلومات المالية المفصح عنها. لهذا سنحاول الاشارة إلى أهم المعلومات التي يتوجب على محافظ الحسابات تقديمها في تقريره حول تدقيق القوائم المالية وفق التشريعات والاحكام المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.<sup>1</sup> حيث يشير محافظ الحسابات في تقريره للمصادقة على صدق وانتظام القوائم المالية إلى معلومات عدة.

❖ /1 فحص محتوى تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X1 لثلاث دورات محاسبية متتالية: 2015 ؛ 2016 . 2017.

**الجدول رقم 1-2 : فحص محتوى تقارير الشركة X1**

البيان تقارير الشركة	رأي مراجع	محتوى تقرير محافظ الحسابات	توصيات
تقرير سنة 2015	رأي متحفظ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تقرير المصادقة على القوائم المالية.</li> <li>- تقرير عن عمليات التحقق والمعلومات المحددة</li> <li>- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.</li> <li>- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.</li> <li>- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الثلاثة.</li> <li>- تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية.</li> <li>- القوائم المالية في 2015/12/31.</li> <li>- تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- انتظام وصدق القوائم المالية.</li> <li>- عرض وفق النظام المحاسبي المالي.</li> <li>- خسارة في 2015 وذلك لارتفاع في الاصول الجارية والغير جارية، وارتفاع في الاموال الخاصة والخصوم الجارية، و انخفاض في الخصوم الغير الجارية وفي النتيجة الصافية، وزيادة في الإهلاك و الرسوم .</li> <li>ذكر في تقرير حول استمرارية الاستغلال.</li> </ul>


<sup>1</sup> - التشريعات و الاحكام ذكرت سابقا في المطلب الثالث: تقرير مهمة محافظ الحسابات , ص14/15

<p>- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - حسارة في 2016 وذلك لارتفاع في الاصول الجارية و في الاموال الخاصة والخصوم الجارية و الغير جارية . وانخفاض في الاصول الغير جارية و النتيجة الصافية، و في النواتج والاعباء. . تقرير حول استمرارية الاستغلال.</p>	<p>- تقرير المصادقة على القوائم المالية. - تقرير عن عمليات التحقق والمعلومات المحددة - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة. -تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات. - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الثلاثة. -تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية. - القوائم المالية في 2015/12/31. - تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية.</p>	<p>رأي متحفظ</p>	<p>تقرير سنة 2016</p>
<p>- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - ربح في 2017 وذلك لارتفاع في الاصول الجارية والغير جارية، وارتفاع في الاموال الخاصة والخصوم الجارية والغير الجارية. ارتفاع في النتيجة الصافية، وانخفاض في النواتج والاعباء. تقرير حول استمرارية الاستغلال. تقرير حول استمرارية الاستغلال</p>	<p>- تقرير المصادقة على القوائم المالية. - تقرير عن عمليات التحقق والمعلومات المحددة - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة. -تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات. - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الثلاثة. -تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية. - القوائم المالية في 2015/12/31. - تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية.</p>	<p>رأي متحفظ</p>	<p>تقرير سنة 2017</p>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X1

## 2. عرض وتحليل محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية للمؤسسة X1 لسنة 2015.2016.2017

بالنسبة لتقرير المصادقة على القوائم المالية: فذكر فيه أن التقرير يخص المهمة المكلف بها للشهادة على القوائم المالية للمؤسسة X1 للسنة المغلقة في 2015/12/31؛ 2016. 2017. و هذه التقارير جاءت وفق ما نصت عليه المادة 25 من قانون 01-10 وتضمن التقرير ما يلي:

تقرير المصادقة: 



من خلال تتبع تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة اتضح أن محافظ الحسابات أعطى رأياً بتحفظ، وهذا بعد فحصه للقوائم المالية لسنة 2015/12/31؛ 2017. 2016، حيث قدم المجموع الصافي للميزانية وقيمة النتيجة المحققة (خسارة في 2016 و2015) و(ربح في 2017)، كما أشار إلى أن الملاحق مقدمة حسب شكلها في النظام المحاسبي المالي. واجراءات المراقبة و غيرها من الضوابط التي اعتبرها مناسبة حسب القواعد المطلوبة، وكانت كذلك وفق معايير التدقيق المتعارف عليها. كما أشار التقرير إلى النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي .

❖ من الضروري إعطاء أهمية لعملية الاسترداد الديون لإعطاء رايه بصورة واضحة .

❖ اخضاع حساب كبار المسؤولين للمرجعة

وخلص إلى الشهادة أن القوائم المالية للمؤسسة والمقفلة في 2015 /12/31؛ 2017. 2016 ، منتظمة وصادقة، وتعكس الوضعية المالية ونتيجة نشاطها ومركزها المالي. كما أشار إلى أن الحسابات تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى ما ينص النظام المحاسبي المالي.

✚ تقرير عن عمليات التحقق والمعلومات المحددة.

من خلال تتبع محتوى تقارير محافظ الحسابات للسنوات المالية 2016، 2015، 2017 لمؤسسة X1، وجدنا ان التقرير العام لمحافظ الحسابات يحتوي على تقرير لمعلومات خاص بمجلس الادارة، أشار فيه ان المعلومات المالية لا تتعارض مع المعلومات الواردة في التقارير المرسله الى السلطات الضريبية او الى هيئة الرقابة و المتمثلة في:

❖ قيمة الميزانية العمومية المقدمة إلى مجلس الإدارة بـ: 268,014,417.09 دج ، وعجز بـ: 7,176,797.07 دج لسنة 2015.

❖ اما بنسبة لسنة 2016 قدرت الميزانية العمومية المقدمة إلى مجلس الإدارة بـ: 268,014,417 دج ، وعجز بـ: 80.540.675.75 دج.

❖ و في 2017 قدرت بـ: 282.415.191.86 دج ، و ربح بـ: 26.998.707.77 دج .

❖ كما بين ايضا ان الأصول الثابتة وحسابات المخزون ماثلة للمخزون المادي الذي تم إجراؤه في 2015/12/31؛ 2017. 2016 .

✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:

أشار محافظ الحسابات في تقارير عينة الدراسة، إلى أن هذا التقرير كان وفق أحكام المادة 628 من القانون التجاري، وأنه خلال مهمته لم يتحصل على معلومات من مجلس الادارة تخص الاتفاقيات المنظمة للسنوات الثلاثة .

✚ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات :

أشار محافظ الحسابات في تقارير عينة الدراسة، إلى أن هذا التقرير كان وفق أحكام المادة 680 من القانون التجاري، والذي ينص على ( المبلغ الاجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات والاجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على

اعلى اجر مع العلم ان عدد هؤلاء الاشخاص يبلغ خمسة)، وأنه خلال مهمتهم قدمت التقارير عينة الدراسة في هذا التقرير تفاصيل عن أعلى خمس تعويضات، وذكر أسماء الافراد والوظائف التي يشغلونها، إضافة إلى قيمة المبالغ وتفصيل مكوناتها، والقيمة الاجمالية لها، مع التأكيد على صحتها.

#### ✚ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة :

المعلومات التي تضمنها هذا التقرير الخاص في عينة الدراسة، كانت وفق أحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، حيث تم عرض النتيجة المحققة خلال السنوات الخمس الماضية، مع الاشارة إلى أهما ربح أو خسارة.

#### ✚ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:

✓ السجلات القانونية: اليومية؛ سجل الاجور؛ سجل الجرد المحاسبي؛ سجل الجرد المادي؛ سجل الاجتماعات. أشار إلى وجود هذه السجلات وانتظامها في المؤسسة، وأكد على انتظامها. كما أشار كذلك إلى وجود السجلات الخاضعة لمراقبة مفتشية العمل وهيئة الضمان الاجتماعي والمتمثلة في: (سجل حوادث العمل، والعقوبات؛ سجل العطل المدفوعة؛ سجل التوقف عن العمل؛ سجل النظافة والامن؛ وسجل الحوادث).

✓ الجرد المادي: أكد على انه تم اجراء عمليات جرد المادي بشكل جيد والالتزام بتطبيق إجراءات المخزون بطريقة عادية، دون وجود تعارض في البيانات المحاسبية خلال سنة 2015-2016-2017.

✓ حسابات المتاحات: تم تسوية الحسابات المصرفية خلال السنة 2015 و 2016 و 2017، و تم الاحتفاظ بالصندوق بطريقة مناسبة .

✓ تسيير الأفراد والأجور: لم يلاحظ من خلال عمليات الاستقصاء التي قام بها أي أوجه قصور معينة خلال سنة 2015.

- في 2016 ادت التحقيقات التي أجراها محافظ الحسابات على مستوى الرواتب إلى التوصية بمراجعة حساب رواتب المديرين التنفيذيين الذين يديرون بالتوازي مع قرارات مجلس الإدارة والنصوص التنظيمية المعمول بها.

- في 2017 و بعد الأخذ بعين الاعتبار توصيات محافظ الحسابات . لم تؤد التحقيقات التي أجراها على مستوى كشوف المرتبات للمديرين التنفيذيين إلى ملاحظات مقلقة ، لأنها تطبيق لقرارات المجلس الإدارة والنصوص التنظيمية المعمول بها .

✓ الفحص العام للقوائم المالية قبل غلق الحسابات: أكد على قيامه بمهمته في فحص المعلومات المحاسبية للقوائم المالية قبل اغلاق الحسابات. كما اوصى بإنشاء خلية تدقيق داخلي لتسهيل مهمة المسؤول عن إدارة الشؤون المالية في السنوات الثلاثة.

#### ✚ 1 / تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2015/12/31 :

قدم محافظ الحسابات تعليقات حول:

- الاصول غير الجارية (التشittات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2015، وقارنھا بقيمتھا في 2014، حيث عرفت ارتفاعا بنسبة 13.94%، كما انعكس هذا على الإهلاك. ويعد سبب ارتفاع قيمة التشittات في نظره إلى حيازة التشittات (اراضي) خلال السنة المالية المعنية.

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2015، وقارنھا مع قيمتها في 2014، وأشار أنها عرفت ارتفاعا طفيفا ب 0.35%.

انخفضت الذمم المدينة بنسبة 11.19٪ في نفس الفترة بالنسبة للمدين الآخر بنسبة 85.62%، في حين زادت الحسابات - الضرائب - بنسبة 128.89٪.

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2015، وقارنھا مع 2014، حيث عرفت ارتفاعا مهما، بسبب الخسارة المحققة في 2014، وأضاف إلى أنه لا يوجد هناك توزيع للتناجج المتراكمة.

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى ارتفاع قيمتها في 2015 مقارنة ب 2014 بنسبة 75.01% .

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2015، وقارنھا مع قيمتها في 2014، أين عرفت انخفاضا، كما قدم جدولاً يفصل مكونات الخصوم غير الجارية (ديون الموردين، ضرائب ورسوم مختلفة، ديون أخرى، خزينة الخصوم)، من حيث القيمة ونسبتها بين 2015، و 2014.

- حسابات الاعباء والايادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2015 وقارنھا مع قيمتها في 2014، حيث عرفت انخفاضا بنسبة 21.80%؛ من ناحية اخرى أشار إلى قيمة الأعباء بين السنتين، وانخفضت أيضا بنسبة 14.49%، وهذا انعكس على النتيجة حيث انخفضت بنسبة 162.23%. كما وضع محافظ الحسابات وبيّن أن سبب الانخفاض يعود لانخفاض نشاط المؤسسة، وقابله زيادة في رسوم الاستهلاك. الخدمات، وأعطى جدولاً مفصلاً للأعباء ونسبتها ضمن إجمالي الأعباء للسنتين 2015، 2014.

## 2/ تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2016/12/31:

قدم محافظ الحسابات تعليقات حول:

- الاصول غير الجارية (التشittات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2016، وقارنھا بقيمتها في 2015، حيث عرفت ارتفاعا ب 15.68%، كما انعكس هذا على الاهتلاكات وارتفعت بنسبة 50.68%.

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنھا مع قيمتها في 2015، ولاحظ انخفاضا بنسبة 5.68% وضع ايضا انخفاض الذمم المدينة بنسبة (-) 6.67٪ خلال السنة المالية و أن

المخصصات تمثل 7.62 من مجموع الذمم المدينة الضريبية - . كما انخفضت حسابات المدين الأخرى ذات الصلة بنسبة (-) 7.65٪ خلال العام.

- الإموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنًا مع 2015، حيث عرفت ارتفاعا بنسبة 36.91% ، كما استخلص محافظ الحسابات من خلال قراءته للبيانات المحاسبية عن عجز خلال هذه السنة . واوصى بضرورة عدم استمرار هذا الوضع من اجل حماية صافي اصول الشركة .

- الخصوم غير الجارية: لقد أشار محافظ الحسابات إلى ارتفاع نسبة الديون مقارنة بعام 2015 بنسبة 236.97% .

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2016، وقارنًا مع قيمتها في 2015، أين عرفت تحسنا بنسبة 58.40%، وذلك بسبب تغير في الضرائب والموردون .

- حسابات الاعباء والايادات: أشار محافظ الحسابات إلى القيمة الاجمالية للمنتجات لسنة 2016 وقارنًا مع قيمتها في 2015، حيث سجلت انخفاض قدره 69.15 % ؛ و من ناحية اخرى سجلت اجمالي المصاريف كذلك انخفاض قدره 27.77% من صافي الربح ،هذا بسبب الزيادة في الرسوم و لاسيما الرسوم الشخصية و رسوم الخدمات و التكاليف الشخصية.

- واتضح لمحافظ الحسابات من خلال قراءة الأرقام أن نشاط المؤسسة X1 قد انخفض نتيجة لانخفاض النشاط ، والزيادة في الرسوم، ولا سيما الرسوم الشخصية ورسوم الخدمات والنفقات الشخصية .

### 3 / تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2017/12/31 :

قدم محافظ الحسابات تعليقات حول:

- الاصول غير الجارية (الثببتات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2016، وقارنًا بقيمتها في 2017، بزيادة قدرها 13.12% ، مع ارتفاع في الاهتلاك بنسبة 27.01% ، وحياسة الثببتات والمتمثلة في مباني .

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2017، وقارنًا مع قيمتها في 2016، ولاحظ تطور بنسبة % 17.37، كما لاحظ تطور الذمم المالية أيضا بنسبة 13.56%، واوصى بضرورة اعادة دراسة المخصصات كل عام و اشار الى انخفاض الذمم المدينة الاخرى مقابل ارتفاع الحسابات و الضرائب و أكد كذلك على الحسابات التقديرية انما تخضع لتسوية البنك و يتم الاحتفاظ بها بعناية.

- الإموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2017، وقارنًا مع 2016، حيث عرفت ارتفاعا بمعدل 19.61%، وأضاف إلى أن هذا الموقف مشجع لأنه يحمي صافي الاصول للمؤسسة.

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى أن قيمتها في 2017، و لاحظ ارتفاعها بنسبة قليلة 0.14% بنسبة لسنة 2016 .

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2017، وقارنهما مع قيمتها في 2016، حيث عرفت تحسنا بنسبة 2.36 %، كما قدم جدولاً يفصل مكونات الخصوم غير الجارية (ديون الموردين، ضرائب ورسوم مختلفة، ديون أخرى، خزينة الخصوم)، من حيث القيمة ونسبتها بين 2016، 2017.

- حسابات الاعباء والايرادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2017 وقارنهما مع قيمتها في 2016، حيث عرفت تطور كبيراً بمعدل 214.62 %؛ على عكس قيمة الأعباء بين السنتين، حيث انخفضت بنسبة 9.54 %، وتحقيق نتيجة الصافية موجبة مقارنة بالسنة الماضية. كما وضع جدولاً مفصلاً للأعباء ونسبتها ضمن إجمالي الأعباء للسنتين 2016، 2017. وأشار أيضاً لتطور النشاط على الرغم من زيادة الرسوم و الضرائب و المصروفات و الاعباء الشخصية. و اوصى بضرورة وضع برنامج لتتبع استهلاك الزيوت و مواد التشحيم بالنسبة للمركبات يوم بيوم و تتبع الاختلافات.

تجدر الإشارة إلى أن مختلف القوائم المالية للمؤسسة التي تم تحليل تقاريرها متمكنة من تطبيق المبادئ المحاسبية، وهذا بناء على ما تم تصريح به في عناصر التقرير للمؤسسة X1 وهي :

🚩 **تقرير المصادقة**: يقدم محافظ الحسابات في هذا التقرير المعلومات الآتية:

- تحديد فترة القوائم المالية المعنية بالمصادقة؛

- المرجع المحاسبي الذي اعتمدت عليه المؤسسة في تقديم القوائم المالية؛

- احترام معايير التدقيق المتعارف عليها؛

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات ؛

- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة ؛

- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تلمس وترفق بالتقرير كملاحق؛

-التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة؛

-عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة ؛

-المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛

- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان أثار ذلك على هذه القوائم ؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بتحفظ .

✚ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات :قائمة ال5 أو ال10 الموظفين الأوائل ذوي الأجر الكبير في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة.

✚ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الثلاث الاخيرة: تصريح بالمبالغ التي تحققها ربح او خسارة في 2015؛ 2016. 2017.

- الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.

✚ التقرير الخاص يتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة

أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع. ويتضمن هو الآخر ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين، قائمة المستفيدين منها ، شروط إبرامها، الرأي حولها.

ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه.

✚ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية: يعطي تقييما حول انضباط إدارة المؤسسة في:

- مسك السجلات القانونية ؛

- عمليات الجرد وكيفية اجرائها؛

- الانتظام في اجراء المقاربات البنكية؛

- عمليات غلق الحسابات.

❖ تعليقات محافظ الحسابات: عرض واضح للقوائم المالية مع القرائن اللازمة و تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم

المالية، حيث بيّن تطور قيمة العنصر بين السنة المعنية والسنة السابقة لها، ونسبة التطور، وقدم كذلك أسباب ذلك التطور انطلاقا من اطلاعه على ذلك أثناء أداء مهمته.

2/ فحص محتوى تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X2 لثلاث دورات محاسبية متتالية: 2012/2013/2014.

الجدول رقم : 2-2 فحص محتوى تقارير الشركة X2

توصيات	محتوى تقرير محافظ الحسابات	رأي مراجع	البيان تقارير الشركة
- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - خسارة في 2012	- تقرير عام التعبير عن الرأي. - تقرير عن الاتفاقيات المنظمة - تقرير عن المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة رواتب. - تقرير عن تطور نتائج السنوات الخمس .	رأي متحفظ	تقرير سنة 2012
- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - خسارة في 2013 - اشار لقيمة الاصول الجارية والغير جارية، وهناك ارتفاع في الاموال الخاصة والخصوم الجارية. النتيجة الصافية لا توجد .	• تقرير عام التعبير عن الرأي - تقرير عن عمليات التحقق والمعلومات المحددة - تقرير عن الاتفاقيات المنظمة - تقرير عن المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة رواتب. - تقرير عن تطور نتائج السنوات الخمس . - البيانات المالية في 2013/12/31 .	رأي متحفظ	تقرير سنة 2013
- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - خسارة في 2014 وذلك لارتفاع في الاصول و الخصوم الجارية وانخفاض في الاصول الغير جارية، و في الاموال الخاصة . - ضرورة تحكيم النفقات	- لتقرير العام للتعبير عن الرأي - تقرير عن عمليات التحقق والمعلومات المحددة - تقرير عن الاتفاقيات المنظمة - تقرير عن المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة رواتب. - تقرير عن تطور نتائج السنوات الخمس . - تقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية. - البيانات المالية في 2014/12/31 . - تعليقات على البنود الرئيسية للبيانات المالية.	رأي متحفظ	تقرير سنة 2014

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X2

📌 تقرير المصادقة:

تضمن تقرير مراجعة الحسابات لسنوات الثلاث رأياً متحفظاً حول مصداقية المعلومات المحاسبية للشركة و هذا بعد فحصه للقوائم المالية لسنة 12/31/2013، بما في ذلك الميزانية العمومية بصافي 0.00 دج في 2012 ، وقيمة النتيجة المحققة (خسارة في

2012 و2013 و2014)، كما أشار إلى أن الملاحق مقدمة توافق شكلها في النظام المحاسبي المالي. واجراءات المراقبة و غيرها من الضوابط ، كانت كذلك وفق معايير التدقيق المتعارف عليها. كما قدم بعض توضيحات :

✓ بخصوص الحسابات الذكورة في الميزانية العمومية التي تمثل تكاليف اولية لعام 2012 و هذا لكونها في بداية النشاط ليس لها اصول او التزامات .

✓ كما قدم عدة ملاحظات و توصيات متعلقة بالرقابة الداخلية للمؤسسة.

وخلص إلى الشهادة أن القوائم المالية للمؤسسة والمقفلة في 2014،2013،2012/12/31 ، منتظمة وصادقة، وتعكس الوضعية المالية ونتيجة نشاطها ومركزها المالي. كما أشار إلى أن الحسابات تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى ما ينص النظام المحاسبي المالي.

- من خلال تتبع محتوى تقارير محافظ الحسابات للسنوات المالية 2012،2013،2014 لمؤسسة X2، وجدنا ان التقرير العام لمحافظ الحسابات يحتوي على:

✚ **تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:** أشار محافظ الحسابات في تقارير عينة الدراسة، إلى أن هذا التقرير كان وفق أحكام المادة 628 من القانون التجاري، وأنه خلال مهمته لم يتحصل على معلومات من مجلس الادارة تخص الاتفاقيات المنظمة لسنوات الثلاث

✚ **تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات:** أشار محافظ الحسابات في تقارير عينة الدراسة، إلى أن هذا التقرير كان وفق أحكام المادة 680 من القانون التجاري و الذي ينص على ( المبلغ الاجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات والاجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على اعلى اجر مع العلم ان عدد هؤلاء الاشخاص يبلغ خمسة)، وأنه خلال مهمتهم قدمت التقارير عينة الدراسة في هذا التقرير تفاصيل عن أعلى خمس تعويضات، وذكر أسماء الافراد والوظائف التي يشغلونها، إضافة إلى قيمة المبالغ وتفاصيل مكوناتها، والقيمة الاجمالية لها، مع التأكيد على صحتها.

✚ **تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة :** المعلومات التي تضمنها هذا التقرير الخاص في عينة الدراسة، كانت وفق أحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، حيث تم عرض النتيجة المحققة خلال السنوات الخمس الماضية، مع الاشارة إلى أنها حققت خسارة في 2012/2013/2014 .

✚ **تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية**

كون الشركة بدأت بالفعل في جوان 2012 و قد تم تكليف محافظ الحسابات في افريل 2014 وبالتالي فإنه من المستحيل بالنسبة له إجراء رقابة داخلية شاملة في ضوء الصعوبات المختلفة . بدء وغياب التنظيم الداخلي وإجراءات الإدارة .

✚ **تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية لسنة 2013/2014**



السجلات القانونية: اليومية؛ سجل الاجور؛ سجل الجرد المحاسبي؛ سجل الجرد المادي؛ سجل الاجتماعات. أشار إلى وجود هذه السجلات وانتظامها في المؤسسة، وأكد على انتظامها.

كما أشار كذلك إلى وجود السجلات الخاضعة لمراقبة مفتشية العمل وهيئة الضمان الاجتماعي والمتمثلة في: (سجل حوادث العمل، والعقوبات؛ سجل العطل المدفوعة؛ سجل التوقف عن العمل؛ سجل النظافة والامن؛ وسجل الحوادث) لسنة 2013/2014 .

كما قدم ملاحظات حول تقدم المراقبة الداخلية لسنة 2014 :

- ✓ وظيفة تراكمية على مستوى الادارة؛
  - ✓ عدم وجود توقيع مشترك للشيكات؛
  - ✓ عدم وجود فصل للوظائف كما لاحظنا انه من المفترض ان يوقع تصريح بالمهمة من طرف المدير لكن وجدناه موقع من طرف صاحب المهمة؛
  - ✓ بعض النفقات لا تزال غير مبررة؛
  - ✓ بعض القيم المخرجات والمدخلات دون مبرر.
- كم اوصى ايضا بضرورة:

- ✓ مراعاة الملاحظات المذكورة أعلاه.
- ✓ إعطاء أهمية للرقابة الداخلية وخاصة فصل الوظائف .
- ✓ إنشاء خلية التدقيق في حدود الامكانيات .
- ✓ مراعاة ومراقبة النفقات و الرسوم مع احترام الميزانية والاحتياجات الحيوية للمؤسسة .

الجرد المادي: أكد على انه تم اجراء عمليات جرد المادي للممتلكات القابلة للاهلاك بشكل جيد ، وتم تعيين فريق لمراقبة اي انحرافات في فترة ما بين تأسيس الى 2013 /12/31 و 2014/12/31 .

حسابات المتاحات: تم تسوية الحسابات المصرفية خلال السنتين 2013 / 2014، .

تسيير الأفراد والأجور: لم يلاحظ من خلال عمليات الاستقصاء التي قام بها أي أوجه قصور معينة خلال سنة 2013 و2014 . كما اوصى باقتناء برنامج لكشف الرواتب .

الفحص العام للقوائم المالية قبل غلق الحسابات: أكد على قيامه بمهمته في فحص المعلومات المحاسبية للقوائم المالية قبل اغلاق الحسابات . كما اوصى بتفعيل قسم المحاسبة للمؤسسة و تزويده ببرنامج محاسبة.

1 / تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2013/12/31

قدم محافظ الحسابات تعليقات حول:

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2013.
- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2012،
- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2013، وقارنهما مع 2012، حيث عرفت ارتفاعا مهما.
- الخصوم غير الجارية: لا توجد
- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2013، وقارنهما مع قيمتها في 2012، أين عرفت ارتفاعا طفيفا .
- حسابات الاعباء والايرادات: لا توجد .

#### 2/ تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2014/12/31 :

قدم محافظ الحسابات تعليقات حول:

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2014، وقارنهما بقيمتها في 2013، حيث عرفت ارتفاعا ب 183، و هذا بسبب زيادة الاهتلاك بنسبة 611.
- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2014، وقارنهما مع قيمتها في 2013، وأشار أنها عرفت انخفاضا ب 70 . بسبب ارتفاع المخزونات بنسبة 50.
- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2013، وقارنهما مع 2014، حيث عرفت انخفاضا كبيرا، بسبب تراكم العجز في النتائج ، وهذا الوضع يبدو طبيعيا بالنظر إلى بداية وتأخير الإعانات في رأيه ، حان الوقت لاتخاذ القرارات اللازمة لعكس الموقف مع الموارد والأنشطة الأخرى. ؛
- الخصوم غير الجارية: لا توجد
- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2014، وقارنهما مع قيمتها في 2013، أين عرفت تحسنا بلغت نسبته 118.77، وذلك بسبب زيادة الحسابات المستحقة الدفع بنسبة 13.02 %. و الضرائب المختلفة-TVA-TAP-IRG- بنسبة 100% و الديون الأخرى ب74%.
- يجب أن ينصح المديرون بإدارة وتحكم في الرسوم والنفقات بشكل أفضل.

- تجدر الإشارة إلى أن مختلف المؤسسات التي تم تحليل تقاريرها متمكنة من تطبيق المبادئ المحاسبية، وهذا بناء على ما تم تصريح به في عناصر التقرير لمؤسسة X2 وهي :

✚ **تقرير المصادقة:** يقدم محافظ الحسابات في هذا التقرير المعلومات الآتية:

- تحديد فترة القوائم المالية المعنية بالمصادقة؛
- المرجع المحاسبي الذي اعتمدت عليه المؤسسة في تقديم القوائم المالية؛
- احترام معايير التدقيق المتعارف عليها؛
- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق؛
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهم ؛
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة ؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس ؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم ؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بتحفظ .

✚ **تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات:** قائمة ال 5 أو ال 10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة.

✚ **تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الثلاث الاخيرة:** تصريح بالمبالغ تحقيقها ربح في 2012/2013/2014 - . الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.

✚ **التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة،** خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة

أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع. ويتضمن هو

الآخر ما يلي:

قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين، قائمة المستفيدين منها ، شروط إبرامها، الرأي حولها ،ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه .

✚ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية يعطي تقييما حول انضباط إدارة المؤسسة في:

- مسك السجلات القانونية؛

- عمليات الجرد وكيفية اجرائها؛

- الانتظام في اجراء المقاربات البنكية؛

- عمليات غلق الحسابات؛

✚ تعليقات محافظ الحسابات: عرض واضح للقوائم المالية مع القرائن اللازمة و تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية،

حيث يبين تطور قيمة العنصر بين السنة المعنية والسنة السابقة لها، ونسبة التطور، وقدم كذلك أسباب ذلك التطور انطلاقا من اطلاعه على ذلك أثناء أداء مهمته.

3/ فحص محتوى تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X3 لثلاث دورات محاسبية متتالية: 2014 ؛ 2015 ؛ 2016.

الجدول رقم : 2-3 فحص محتوى تقارير الشركة X 3

البيان تقارير الشركة	رأي مراجع	محتوى تقرير محافظ الحسابات	توصيات
تقرير سنة 2014	رأي نظيف	- تقرير الشهادة - تقرير حول الرقابة الداخلية - البيانات المالية بتاريخ 2014/12/31 - تقرير خاص . - تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية.	- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - ربح في 2014 وذلك لارتفاع في الاصول و الخصوم الجارية ، وارتفاع في الاموال الخاصة. وارتفاع في النتيجة الصافية، و ارتفاع في النواتج و الاعباء .
تقرير سنة 2015	رأي نظيف	- تقرير الشهادة. - تقرير حول الرقابة الداخلية - البيانات المالية بتاريخ 2015/12/31 - تقرير خاص . - تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم	- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - ربح في 2015 وذلك لارتفاع في الاصول الجارية والغير جارية، وارتفاع في الاموال الخاصة و الخصوم الجارية. و ارتفاع في النتيجة الصافية.

	المالية.		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- انتظام وصدق القوائم المالية.</li> <li>- عرض وفق النظام المحاسبي المالي.</li> <li>- ربح في 2016</li> <li>وذلك لارتفاع في الاصول و الخصوم الجارية</li> <li>وانخفاض في الاصول الغير جارية، و في الاموال</li> <li>الخاصة وفي النتيجة الصافية، وزيادة في النواتج</li> <li>والايعاء.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تقرير الشهادة</li> <li>- تقرير حول الرقابة الداخلية</li> <li>- البيانات المالية بتاريخ 2016/12/31</li> <li>-تقرير خاص .</li> <li>- تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم</li> <li>المالية.</li> </ul>	رأي نظيف	تقرير سنة 2016

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X3

### 📌 تقرير المصادقة:

من خلال تتبع تقرير المراجع الخارجي للمؤسسة اتضح أن محافظ الحسابات أعطى رأيا نظيف و هذا بعد فحصه للقوائم المالية لسنة 2014/12/31، 2015، 2016، حيث قدم المجموع الصافي للميزانية وقيمة النتيجة المحققة ربح في (2014/2015/2016)، كما أشار إلى أن الملاحق مقدمة حسب شكلها في النظام المحاسبي المالي. واجراءات المراقبة و غيرها من الضوابط التي اعتبرها مناسبة حسب القواعد المطلوبة، وكانت كذلك وفق معايير التدقيق المتعارف عليها. كما أشار التقرير إلى النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي .

وخلص إلى الشهادة أن القوائم المالية للمؤسسة والمقفلة في 2014/12/31، 2015، 2016، منتظمة وصادقة، وتعكس الوضعية المالية ونتيجة نشاطها ومركزها المالي. كما أشار إلى أن الحسابات تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى ما ينص النظام المحاسبي المالي.

من خلال تتبع محتوى تقارير محافظ الحسابات للسنوات المالية 2014، 2015، 2016 لمؤسسة X3، وجدنا ان التقرير العام لمحافظ الحسابات يحتوي على :

### 📌 تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات : أشار محافظ الحسابات في تقارير ، إلى أن هذا التقرير كان وفق

أحكام المادة 628 من القانون التجاري و الذي ينص على ( المبلغ الاجمالي المصادقة على صحته من مندوبي الحسابات والاجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على اعلى اجر مع العلم ان عدد هؤلاء الاشخاص يبلغ خمسة)، وأنه خلال مهمتهم قدمت التقارير عينة الدراسة في هذا التقرير تفاصيل عن أعلى خمس تعويضات، وذكر أسماء الافراد والوظائف التي يشغلونها، إضافة إلى قيمة المبالغ وتفاصيل مكوناتها، والقيمة الاجمالية لها، مع التأكيد على صحتها.

✚ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الثلاث الاخيرة : المعلومات التي تضمنها هذا التقرير الخاص في عينة الدراسة، كانت وفق أحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، حيث تم عرض النتيجة المحققة خلال السنوات الثلاث الماضية، و اشار الى ارباح متتالية في 2016/2015/2014

### ✚ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية 2016/2015/2014

1/ السجلات القانونية: اليومية؛ سجل الاجور؛ سجل الجرد المحاسبي؛ سجل الجرد المادي؛ سجل الاجتماعات. أشار إلى وجود هذه السجلات وانتظامها في المؤسسة، ولكن أوصى بضرورة تحيينها. كما أشار كذلك إلى وجود السجلات الخاضعة لمراقبة مفتشية العمل وهيئة الضمان الاجتماعي والمتمثلة في: (سجل حوادث العمل، والعقوبات؛ سجل العطل المدفوعة؛ سجل التوقف عن العمل؛ سجل النظافة والامن؛ وسجل الحوادث). وأكد على تحيينها.

2/ الجرد المادي: أكد على الانضباط في جرد الموجودات القابلة للاهلاك، مع الالتزام الصارم بإجراءات الجرد.

3/ حسابات المتاحات: أكد على المقاربة البنكية لحسابات المؤسسة خلال السنة المعنية، والتأشير عليها.

4/ تسيير الأفراد والأجور: لم يلاحظ من خلال عمليات الاستقصاء التي قام بها أي أوجه قصور معينة.

5/ الفحص العام للقوائم المالية قبل غلق الحسابات: أكد على قيامه بمهمته في فحص المعلومات المحاسبية للقوائم المالية قبل اغلاق الحسابات.

### ✚ تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2016/2015/2014:

#### 1/ تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2014/12/31 :

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2014، وقارنھا بقيمتها في 2013، حيث عرفت ارتفاعا، ويعد سبب ارتفاع قيمة التثبيات في نظره إلى حيازة تثبيات اخرى خلال السنة المالية المعنية مع الاشارة الى ان الحسابات النقدية تخضع لتسوية البنكية .

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2014، وقارنھا مع 2013، حيث عرفت ارتفاعا مهما، وأنه وجد توزيع للنتائج المتراكمة؛

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى أن قيمتها معدومة في 2014، وهي كذلك في 2013؛

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2014، وقارنھا مع قيمتها في 2013، أين عرفت ارتفاعا، وذلك لزيادة في الموردین والضرائب.

- حسابات الاعباء والايرادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2014 وقارنها مع قيمتها في 2013، حيث عرفت ارتفاعا بنسبة 64%؛ كذلك أشار إلى قيمة النفقات بين السنتين، وارتفعت أيضا بنسبة 63.51 %، كما اشار الى ارتفاع صافي الربح بنسبة 74%. كما وضع محافظ الحسابات وبيّن أن سبب الارتفاع يعود لتوازن معدل دوران النشاط مع النفقات المختلفة .

### 2/تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2015/12/31 :

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2015، وقارنها بقيمتها في 2014، حيث عرفت ارتفاعا ، و هذا بسبب زيادة .

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2015، وقارنها مع قيمتها في 2014، وأشار أنها عرفت ارتفاعا . كما أن الحقوق ارتفعت، والخزينة موجبة.

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2015، وقارنها مع 2014، حيث عرفت ارتفاعا، بسبب ارتفاع في النتيجة المحققة في 2015 ، وأضاف إلى أنه وجد أن هناك عدم توزيع للنتائج المتراكمة.

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى أن قيمتها معدومة في 2015، وهي كذلك في 2014؛

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2015، وقارنها مع قيمتها في 2014، أين عرفت تحسنا طفيفا ب0.53% ، وذلك بسبب تغير في الضرائب والموردون.

- حسابات الاعباء والايرادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2015 وقارنها مع قيمتها في 2014، حيث عرفت ارتفاعا 47.33% ؛ كذلك أشار إلى قيمة الأعباء بين السنتين، حيث ارتفعت بنسبة 37.15%، وهذا انعكس على النتيجة. كما وضع محافظ الحسابات وبيّن أن ارتفاع رقم أعمال المؤسسة خلال 2015، قابله ارتفاع الاعباء والذي أدى إلى تحقيق ربح مهم. كما أشار إلى تطور نشاط المؤسسة الذي ظهر في ارتفاع معدل خدمات للغير وأقساط الاهتلاك، وقدم محافظ الحسابات جدولاً مفصلاً للأعباء ونسبتها ضمن إجمالي الأعباء للسنتين 2014، 2015.

### 3تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2016/12/31 :

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2016، وقارنها بقيمتها في 2015، وأشار لانخفاضها، مع انخفاض في حيازة التشبيات.

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنها مع قيمتها في 2015، وأشار أنها عرفت ارتفاعا بمعدل 2.99%. كما أن مبلغ المدينين ارتفع بمعدل 17.47 % خلال 2016؛

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنًا مع 2015، حيث عرفت انخفاضًا بمعدل 15.06%، وأضاف إلى أنه لاحظ توزيعًا للتأثير المترابطة؛

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى أن قيمتها معدومة في 2016، وهي كذلك في 2015؛

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية لـ 2016، وقارنًا مع قيمتها في 2015، حيث عرفت تحسنًا بنسبة 0.84%، كما قدم جدولًا يفصل مكونات الخصوم غير الجارية (ديون الموردين، ضرائب ورسوم مختلفة، ديون أخرى، خزينة الخصوم)، من حيث القيمة ونسبتها بين 2016، 2015؛

- حسابات الاعباء والايادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2016 وقارنًا مع قيمتها في 2015، حيث عرفت انخفاضًا بمعدل 49.27%؛ كذلك أشار إلى قيمة الأعباء بين السنتين، حيث ارتفعت بنسبة 74.69%، وهذا انعكس على النتيجة الصافية وانخفضت بنسبة 35.77%، وقدم جدولًا مفصلاً للأعباء ونسبتها ضمن إجمالي الأعباء للسنتين 2015، 2016.

- تجدر الإشارة إلى أن مختلف المؤسسات التي تم تحليل تقاريرها متمكنة من تطبيق المبادئ المحاسبية، وهذا بناءً على ما تم تصريح به في عناصر التقرير لمؤسسة X3 و هي :

✚ تقرير المصادقة: يقدم محافظ الحسابات في هذا التقرير المعلومات الآتية:

- تحديد فترة القوائم المالية المعنية بالمصادقة؛

- المرجع المحاسبي الذي اعتمدت عليه المؤسسة في تقديم القوائم المالية؛

- احترام معايير التدقيق المتعارف عليها؛

-التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات ،

-التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة ،

-الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تسمى وترفق بالتقرير كملاحق؛

-التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة ؛

-عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة ؛

-المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتملة أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من

هذا المجلس ؛



-أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم ؛

-خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ ؛

+ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات :قائمة ال 5 أو ال 10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة.

+ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الثلاث الاخيرة : تصريح بالمبالغ تحقيقها ربح في 2012/2013/2014 .  
-الأوضاع الممكن أن تحدد الاستمرارية في النشاط.

+ التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع. ويتضمن هو الآخر ما يلي:

قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين، قائمة المستفيدين منها ، شروط إبرامها، الرأي حولها ،ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه.

+ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية يعطي تقييما حول انضباط إدارة المؤسسة في:

- مسك السجلات القانونية؛

- عمليات الجرد وكيفية اجرائها؛

- الانتظام في اجراء المقاربات البنكية؛

- عمليات غلق الحسابات؛

+ تعليقات محافظ الحسابات: عرض واضح للقوائم المالية مع قرائن الازمة و تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية، حيث يبيّن تطور قيمة العنصر بين السنة المعنية والسنة السابقة لها، ونسبة التطور، وقدم كذلك أسباب ذلك التطور انطلاقا من اطلاعه على ذلك أثناء أداء مهمته.

4 / فحص محتوى تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X4 لثلاث دورات محاسبية متتالية: 2015 ؛ 2016 .2017 ..

الجدول رقم 2-4 : فحص محتوى تقارير الشركة X4

البيان تقارير الشركة	رأي مراجع	محتوى تقرير محافظ الحسابات	توصيات
تقرير سنة 2015	رأي نظيف	- تقرير الرقابة الداخلية - تقرير الشهادة - البيانات المالية في 2015/12/31 - تقارير خاصة - تحليل الميزانية الرئيسية والبنود	- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - ربح في 2015 وذلك لارتفاع في الاصول الجارية والغير جارية، وارتفاع في الاموال الخاصة والخصوم الجارية. ارتفاع في النتيجة الصافية، وزيادة في النواتج والاعباء
تقرير سنة 2016	رأي نظيف	- تقرير الرقابة الداخلية - تقرير الشهادة - البيانات المالية في 2016/12/31 - تقارير خاصة - تحليل الميزانية الرئيسية	- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - ربح في 2016 وذلك لانخفاض في الاصول الجارية والغير جارية، وارتفاع في الاموال الخاصة وتراجع الخصوم الجارية. انخفاض في النتيجة الصافية، و في النواتج والاعباء.
تقرير سنة 2017	رأي نظيف	- تقرير الرقابة الداخلية - تقرير الشهادة - البيانات المالية في 2017/12/31 - تقارير خاصة - تحليل الميزانية الرئيسية	- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - ربح في 2017 ، وذلك لارتفاع في الاصول الجارية والغير جارية، وارتفاع في الاموال الخاصة والخصوم الجارية. ارتفاع في النتيجة الصافية، وزيادة في النواتج والاعباء

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X4

✚ تقرير المصادقة:

من خلال تتبع تقرير المراجع الخارجي للمؤسسة اتضح أن محافظ الحسابات أعطى رأياً موجب و هذا بعد فحصه للقوائم المالية لسنة 2016/2015/2017/12/31، حيث قدم المجموع الصافي للميزانية وقيمة النتيجة المحققة (و ربح في 2016/2015/2017)، كما أشار إلى أن الملاحق مقدمة حسب شكلها في النظام المحاسبي المالي. واجراءات المراقبة و غيرها من الضوابط التي اعتبرها مناسبة حسب القواعد المطلوبة، وكانت كذلك وفق معايير التدقيق المتعارف عليها. كما أشار التقرير إلى النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي .

وخلص إلى الشهادة أن القوائم المالية للمؤسسة والمقفلة في 2016/2015/2017/12/31 ، منتظمة وصادقة، وتعكس الوضعية المالية ونتيجة نشاطها ومركزها المالي. كما أشار إلى أن الحسابات تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى ما ينص النظام المحاسبي المالي.

من خلال تتبع محتوى تقارير محافظ الحسابات للسنوات المالية 2015،2016،2017 لمؤسسة X4 ، وجدنا ان التقرير العام لمحافظ الحسابات يحتوي على :

✚ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

السجلات القانونية: اليومية؛ سجل الاجور؛ سجل الجرد المحاسبي؛ سجل الجرد المادي؛ سجل الاجتماعات. أشار إلى وجود هذه السجلات وانتظامها في المؤسسة، ولكن أوصى بضرورة تحيينها. كما أشار كذلك إلى وجود السجلات الخاضعة لمراقبة مفتشية العمل وهيئة الضمان الاجتماعي والمتمثلة في: (سجل حوادث العمل، والعقوبات؛ سجل العطل المدفوعة؛ سجل التوقف عن العمل؛ سجل النظافة والامن؛ وسجل الحوادث). وأكد على تحيينها.

الجرد المادي: أكد على الانضباط في جرد الموجودات القابلة للاهتلاك، مع الالتزام الصارم بإجراءات الجرد.

حسابات المتاحات: أكد على المقاربة البنكية لحسابات المؤسسة خلال السنوات الثلاث،

تسيير الأفراد والأجور: لم يلاحظ من خلال عمليات الاستقصاء التي قام بها أي أوجه قصور معينة.

الفحص العام للقوائم المالية قبل غلق الحسابات: أشار من خلال عمليات السبر التي أجراها على ال التوصية بتركيب خلية داخلياً لتسهيل مهمة المسؤول عن إدارة الشؤون المالية.

توصية ميزانية أثناء غلق الحسابات، إلى عدم وجود ملاحظات مهمة يمكن أن يذكرها.

تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2017/2016/2015 :

1 / تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2015/12/31 :

قدم محافظ الحسابات تعليقات حول:

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2015، وقارنھا بقيمتها في 2014، حيث عرفت ارتفاعا. ويعد سبب ارتفاع قيمة التشبيات في نظره إلى حيازة الأصول المالية غير الجارية و غيرها من القروض .

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2015، وقارنھا مع قيمتها في 2014، وأشار أنها عرفت ارتفاعا بسبب ارتفاع المخزونات ومدينون و ديون .

كما اشارا الى خزينة موجبة .

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2015، وقارنھا مع 2014، حيث عرفت ارتفاعا مهما، وأضاف إلى أنه وجد أن هناك توزيع للنتائج المتراكمة.

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى ارتفاع قيمتها في 2015 مقارنة ب 2014 . و تمثلت في القروض و ديون المالية .

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2015، وقارنھا مع قيمتها في 2014، أين عرفت ارتفاعا بنسبة 204% ، بسبب ارتفاع ضرائب و موردون و انخفاض ديون .

- حسابات الاعباء والايرادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2015 وقارنھا مع قيمتها في 2014، حيث عرفت زيادة بنسبة 173 %؛ كذلك أشار إلى قيمة الأعباء بين السنتين، ارتفعت أيضا بنسبة 175%، وهذا انعكس على النتيجة حيث ازدادت بنسبة 150 %.

من الواضح أن منتجات X4 تطورت خلال العام مع زيادة كبيرة في نفقات شركة ذات مسؤولية محدودة.

تجدر الإشارة إلى أن المشتريات المستهلكة والخدمات ، تمثل المعدلات الأكثر أهمية مقارنة بإجمالي الرسوم 87% و 07% على التوالي.

2/تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2016/12/31 :

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2016، وقارنھا بقيمتها في 2015، حيث شهدت انخفاضا كبير بنسبة 86%، الاهلاكات لم تتغير .

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنھا مع قيمتها في 2015، وأشار أنها عرفت انخفاضاً ب 19%، و هذا يعود لانخفاض الذمم المدينة ب 25%.

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنھا مع 2015، حيث عرفت ارتفاعاً، بسبب توزيع للأرباح المتراكمة .

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى أن قيمتها متساوية خلال سنتين 2016/2015،

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2016، وقارنھا مع قيمتها في 2015، أين عرفت تراجع ب 19.80 % .

- حسابات الاعباء والايرادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2016 وقارنھا مع قيمتها في 2015، حيث عرفت انخفاضاً قدره 40%؛ كذلك أشار إلى قيمة الأعباء بين السنتين، حيث انخفضت بنسبة 37.93%، وهذا انعكس على صافي الربح. الذي تراجع كذلك بنسبة 71.87%.

### 3/ تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2017/12/31 :

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2017، وقارنھا بقيمتها في 2016، وأشار لارتفاعها، بسبب القروض وغيرها من الأصول المالية غير الجارية. الاهتلاك لم يتغير

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2017، وقارنھا مع قيمتها في 2016، وأشار أنها عرفت ارتفاعاً بمعدل 37.91%، كما أن مبلغ المدينين ارتفع بمعدل 20.12 % خلال 2017.

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنھا مع 2017، حيث عرفت ارتفاعاً، بسبب النتيجة المحققة في 2017، وأضاف إلى أنه لاحظ عدم توزيع للأرباح المتراكمة.

- الخصوم غير الجارية: أشار محافظ الحسابات إلى ارتفاع قيمتها في 2017، مقارنة ب 2016؛ بمعدل 26.36%.

- الخصوم الجارية: قدم قيمة الخصوم غير الجارية ل 2017، وقارنھا مع قيمتها في 2016، حيث عرفت تحسناً بنسبة 64.31 %،

- حسابات الاعباء والايرادات: أشار محافظ الحسابات إلى قيمة الايرادات لسنة 2016 وقارنھا مع قيمتها في 2015، حيث عرفت زيادة بمعدل 64.66%؛ كذلك أشار إلى قيمة الأعباء بين السنتين، حيث سجلت زيادة بنسبة 65.01%، وهذا انعكس على النتيجة الصافية ارتفعت بنسبة 56.01%.

- تجدر الإشارة إلى أن مختلف المؤسسات التي تم تحليل تقاريرها متمكنة من تطبيق المبادئ المحاسبية، وهذا بناء على ما تم تصريح به في عناصر التقرير لمؤسسة X4 و هي :

✚ **تقرير المصادقة:** يقدم محافظ الحسابات في هذا التقرير المعلومات الآتية:

- تحديد فترة القوائم المالية المعنية بالمصادقة؛
- المرجع المحاسبي الذي اعتمدت عليه المؤسسة في تقديم القوائم المالية؛
- احترام معايير التدقيق المتعارف عليها؛
- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات ،
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة ،
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تلمس وترفق بالتقرير كملحق؛
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة ؛
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة ؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتملة أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس ؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم ؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ ؛

✚ **تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية** يعطي تقييما حول انضباط إدارة المؤسسة في:

- مسك السجلات القانونية؛
- عمليات الجرد وكيفية اجرائها؛
- الانتظام في اجراء المقاربات البنكية؛
- عمليات غلق الحسابات؛

✚ **تعليقات محافظ الحسابات:** عرض واضح للقوائم المالية مع القرائن اللازمة و تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية، حيث بيّن تطور قيمة العنصر بين السنة المعنية والسنة السابقة لها، ونسبة التطور، وقدم كذلك أسباب ذلك التطور انطلاقاً من اطلاعه على ذلك أثناء أداء مهمته.

5/ فحص محتوى تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة X5 للدورة المحاسبية: 2017.

**الجدول رقم 2-5 : فحص محتوى تقارير الشركة X5**

البيان تقارير الشركة	رأي مراجع	محتوى تقرير محافظ الحسابات	توصيات
تقرير سنة 2017	رأي متحفظ	- تقرير المصادقة على القوائم المالية - القوائم المالية في 2017/12/31.	- انتظام وصدق القوائم المالية. - عرض وفق النظام المحاسبي المالي. - ربح في 2017

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة X5

شمل تقرير مدقق الحسابات لسنة المالية 2017 لمؤسسة X5 ، على سرد لعمليات و تقديم تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية، وفيه أشار إلى بعض الملاحظات :

- لم يتم تقديم الدفاتر القانونية و قوائم الجرد و تسويتها.

و الاستنتاجات التي توصل إليها بعد عملية الفحص التي قام بها:

✚ **تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية المقفلة في 2017/12/31:**

- الاصول غير الجارية (التشبيات): حيث أشار إلى قيمتها المحاسبية الصافية في 2016، وقارنها بقيمتها في 2015، حيث عرفت ارتفاعاً، كما انعكس هذا على الاهتلاكات. ويعد سبب ارتفاع قيمة التشبيات إلى حيازة تشبيات جديدة خلال السنة المالية المعنية؛

- الاصول الجارية (مخزونات، مدينون، متاحات): لاحظ محافظ الحسابات إلى انه تم اجراء عمليات جرد و تسوية المخزونات المتاحات بانتظام .

- الاموال الخاصة: أشار محافظ الحسابات إلى قيمتها في 2016، وقارنها مع 2017، حيث عرفت تطوراً بمعدل 57.626.844.66 دج .

الخصوم الجارية اشار لقيمتها الاجمالية و قيمتها من الضرائب و الديون و الموردون كل على حدا .

#### التقارير الخاصة:

قدم تقرير حول الاتفاقيات المنظمة حسب المادة 628 من القانون التجاري، حيث اشار انه لا توجد اتفاقيات خلال السنة المالية 2017؛ وعرض قيمة النتيجة في 2017، 2016 مع الاشارة إلى أنها ارباح .

وخلص إلى الشهادة أن القوائم المالية للمؤسسة والمقفلة في 2017/12/31 ، منتظمة وصادقة، وتعكس الوضعية المالية ونتيجة نشاطها ومركزها المالي. كما أشار إلى أن الحسابات تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى ما ينص النظام المحاسبي المالي.

#### تقرير المصادقة:

من خلال تتبع تقرير المراجع الخارجي للمؤسسة اتضح أن محافظ الحسابات أعطى رأياً بتحفظ و هذا بعد فحصه للقوائم المالية لسنة 2017/12/31 .

وخلص إلى الشهادة أن القوائم المالية للمؤسسة والمقفلة في 2017/12/31 ، منتظمة وصادقة، وتعكس الوضعية المالية ونتيجة نشاطها ومركزها المالي. كما أشار إلى أن الحسابات تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى ما ينص النظام المحاسبي المالي..

- تجدر الإشارة إلى أن مختلف المؤسسات التي تم تحليل تقاريرها متمكنة من تطبيق المبادئ المحاسبية، وهذا بناء على ما تم تصريح به في عناصر التقرير لمؤسسة X5 و هي :

#### تقرير المصادقة: يقدم محافظ الحسابات في هذا التقرير المعلومات الآتية:

- تحديد فترة القوائم المالية المعنية بالمصادقة؛
- المرجع المحاسبي الذي اعتمدت عليه المؤسسة في تقديم القوائم المالية؛
- احترام معايير التدقيق المتعارف عليها؛
- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات ،
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة ،
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمشى وترفق بالتقرير كملاحق؛



-التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة ؛

-عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة ؛

-المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس ؛

-أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم ؛

-خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بتحفظ ؛

✚ تعليقات محافظ الحسابات: عرض واضح للقوائم المالية مع قرائن الازمة و تعليقات حول البنود الرئيسية للقوائم المالية، حيث بيّن تطور قيمة العنصر بين السنة المعنية والسنة السابقة لها، ونسبة التطور، وقدم كذلك أسباب ذلك التطور انطلاقا من اطلاعه على ذلك أثناء أداء مهمته.

### المطلب الثاني: مناقشة نتائج محتوى تقارير محافظ الحسابات عينة الدراسة

بعد تطرقنا لمخرجات تقارير محافظ الحسابات و تحليلها سنتطرق في هذا المطلب لاهم النتائج ...

اولا يجب الاشارة إلى أن كل التقارير احترمت شكل التقرير المحدد في التشريعات المشار إليها سابقا، إضافة إلى تقديم المعلومات التنظيمية الضرورية في التقرير من :عنوان التقرير؛ معلومات تخص محافظ الحسابات (العنوان، رقم الاعتماد، الهاتف...)؛ الشركة التجارية المعنية؛ المرسل إليهم التقرير؛ السنة المعنية بتدقيق حساباتها السنوية؛ الهيئة المعنية بتعيين محافظ الحسابات، وتاريخ التعيين؛ الاشارة إلى محتويات التقرير؛ التأشير والامضاء.

كما نشير ايضا إلى أن المعلومات الواردة سابقا من خلال هذا المبحث، كلها مدرجة في تقارير محافظ الحسابات (عينة الدراسة) ، لكن نحن اعتمدنا على إدراجها بالشكل السالف الذكر من أجل توضيح المراحل كما يتبعها المراجع (مرحلة بمرحلة) وكذا بغية تطابقها مع ما تم التطرق إليه في الجانب النظري، لهذا فإن المعلومات الواردة في هذا المطلب، هي معلومات موجودة حقا في تقارير مدقق حسابات المؤسسات.

- كل المبالغ الواردة في الجداول السابقة أو اللاحقة هي بالدينار الجزائري ( أي الوحدة المعتمدة هي الدينار الجزائري).

- من خلال فحص وتحليل مضمون التقارير التي تمت دراستها توصلنا إلى جملة من النتائج نلخصها في ما يلي:
- ✓ حسابات المؤسسة لا توجد فيها اختلالات ذات أهمية تؤثر على مصداقية القوائم المالية؛
- ✓ بعض تقارير تم أعطى رأيه بتحفظ حول القوائم المالية للمؤسسات كما تم الاشارة لهذه التحفظات و التأكيد على انها لا تؤثر مصداقية القوائم المالية .

- ✓ التزام المؤسسات بمسك وتعيين السجلات القانونية ، حسب أحكام المواد من القانون التجاري .
  - ✓ تم إعداد الكشوف المالية قصد تقديم الوضعية المالية و نتيجة النشاط، بشكل منتظم و نزيه و طبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة .
  - ✓ تصريح بكافة التقارير الموجودة و الغير الموجودة كالاتفاقيات المنظمة ومع ذلك يشير الى تقرير خاص بها، انه لا توجد اتفاقيات في تلك السنة المالية ، وفق أحكام المادة 628 من القانون التجاري،
  - ✓ أما تقرير الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، فيشير فيه محافظ الحسابات إلى المستخدمين المستفيدين من امتيازات خاصة (نقدية، عينية) سواء المنصوص عليها في عقد العمل، أو غير المنصوص عليها، ويصادق على مبلغها الاجمالي .
  - ✓ اعداد تقرير خاص حول نتائج السنوات السابقة للمؤسسة محل المراجعة وذلك لتتبع نتائج المؤسسة ومعرفة تحقيقها للأرباح والخسائر وايصال نتائج اعمالها الى الاطراف الاخرى لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم؛
  - ✓ تما تصور و وضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي و كشف الأخطاء و الغش .
  - ✓ لم تسجل أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثر بشكل معتبر على الكشوف المالية .
  - ✓ اهتمت التقارير بسلامة عملية جرد عناصر القوائم المالية ؛ وقدمت التفاصيل المبررة للملاحظات والتعليق عليها .
  - ✓ - لا توجد أية اختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.
  - ✓ كل العمليات و/أو النتائج المالية ألي عقد/اتفاقية من المفترض أن تقيّد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، هي مدونة فعال و ينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية،
  - ✓ تأكيد المدقق لعدم التطرق للأحداث ، التي قد تتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.
  - ✓ لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال.
  - ✓ تطبيق القانون بقدر المستطاع و في حدود علمنا به.
- ان المحتوى المعلوماتي لتقارير محافظي الحسابات عينة الدراسة، كان ثريا بالمعلومات التفصيلية التي قدمها محافظي الحسابات، إضافة إلى رأيهم المهني حول القوائم المالية، من أجل توضيح مختلف تطورات وتفاصيل محتوى عناصر القوائم المالية في تقرير المصادقة، لتسهيل قراءتها وتفسيرها من المستعملين، وبهذا يساهم في الافصاح حول سلامة القوائم المالية، ويقدم معلومات يتطلع إليها الأطراف ذوي المصلحة، وتمهم في اتخاذ مختلف قراراتهم مع المؤسسة .

## خلاصة الفصل:

لقد كان للدراسة الميدانية دور كبير في إبراز بعض العناصر الغير واضحة في الجانب النظري ، ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي لها.

اذ ان تقارير محافظ الحسابات عينة الدراسة تضمن الشكل العام و عكس الوضعية الحقيقية للمؤسسات من خلال ما تضمنته القوائم المالية ،التي اتصفت بالشفافية و الموثوقية و الصدق، كما ان محافظ الحسابات لعب دورا هاما في تعزيز من موثوقية القوائم المالية من خلال مراجعته للمستندات و العمليات و الاحداث و انظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة وعرض جميع الملاحظات و التوصيات التي قد تم الاطراف ذوي المصلحة او المؤسسة بحد ذاتها لأنها تساهم في تحسين عملية تسيير و تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة و لمركزها المالي و هذا وفق رأي المدقق المدعم و الواضح حول القوائم المالية.



الخاتمة

### خاتمة:

هدفت الدراسة الى التعمق في دور محافظ الحسابات في ظل تطور المؤسسات الاقتصادية ومحيطها، حيث زاد الطلب على خدماته للعمل على إثبات شرعية وصدق الحسابات وفق معايير مقبولة من خلال تقرير التدقيق، و هذا لضمان حقوق اصحاب المصالح وغيرهم من المستفيدين.

من هنا ارتأينا محاولة معرفه الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات للرفع من مصداقية القوائم المالية في المؤسسة حيث عاجلنا هذا الموضوع من خلال فصلين تضمن الفصل الاول مهمة محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، وكذا الأهمية التي يحظى بها تقرير المدقق المالي بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة، ومهمة المدقق في زيادة موثوقية القوائم المالية من خلال التزامه بمبادئ و شروط التأكد من المعلومات المالية. .

أما الفصل الثاني فتتضمن دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات لعينة من المؤسسات الاقتصادية لعدة سنوات لدى مكتب محافظ الحسابات، حيث قمنا بجمع الوثائق و تحليلها و مطابقتها للقوانين و التشريعات المنصوصة عليها للتأكد من القيمة المضافة التي يقدمها محافظ الحسابات من خلال تقرير التدقيق، والذي يعزز به مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية لدى الاطراف ذوي المصلحة.

### اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة:

**الفرضية الاولى :** لقد كان الهدف منها استقصاء الواقع الذي يلعبه محافظ الحسابات داخل المؤسسة كونه عنصر مهم يرضي الاطراف ذوي المصلحة، من خلال عملية التحقق و التأكد بالاعتماد على معرفته و خبرته و قوة الادلة على صحة القوائم المالية و مطابقتها لواقع المؤسسة والتي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم. وهذا يثبت صحة الفرضية.

**الفرضية الثانية :** يعزز محافظ الحسابات ثقة الاطراف ذوي المصلحة بشهادته حول سلامة القوائم المالية. حيث أن مسؤوليات محافظ الحسابات وقيامه بمهمته ضمن الحدود التي رسمت له لضمان عدم انحرافه و تأدية مهمته حسب الشروط المنصوص عليها، وبالعبارة المهنية اللازمة، تعزز من ثقة الاطراف ذوي المصلحة في الشهادة التي يقدمها في تقريره حول سلامة القوائم المالية، وهو ما يثبت صحة الفرضية.

**الفرضية الثالثة:** تعزز المعلومات التي يقدمها محافظ الحسابات في تقرير التدقيق من مصداقية القوائم المالية. حيث أن تقديم محافظ الحسابات في تقرير تدقيق القوائم المالية، إضافة لرأيه حول القوائم المالية، معلومات مختلفة (محاسبية، قانونية، تنظيمية...) توضح وتفسر تطور بنود عناصر القوائم المالية، وأسباب ذلك من خلال اطلاعه على ذلك أثناء مهمته، وبهذا يوفر الافصاح ، وكذلك لدوره ومسؤوليته القانونية اتجاه الاطراف ذوي المصلحة، فإنه يعزز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة. وقد تم اثبات الفرضية في الجانب التطبيقي من خلال دراسة وتحليل محتوى تقارير محافظ الحسابات لعينة من المؤسسات الاقتصادية بورقلة.

### نتائج الدراسة:

- يلعب محافظ الحسابات دورا مهما في المؤسسة، من خلال مساهمته في تحسين جودة القوائم المالية وإضفاء المصدقية عليها.
- إصدار تقارير محافظ الحسابات وفق المعايير المتعارف عليها هذا يعني أنها تتصف بالمصدقية المطلوبة.
- التزام محافظ الحسابات بأداء مهامه في إطار المسؤوليات الملقاة على عاتقه وفي ظل الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة مؤشر على نزاهته وكفاءته وقدرته على تقديم خدمات في مستوى توقعات مستخدمي القوائم المالية.
- تعتبر القوائم المالية مصدرا للمعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار ومصدقيتها تنعكس على صحة القرار المتخذ، ومن هنا يتجلى دور محافظ الحسابات على تكريس هذه الميزة في القوائم المالية.
- يقوم محافظ الحسابات بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية من خلال التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة.
- تقديم كافة الأدلة والبراهين التي تدل على سلامة وعدالة القوائم المالية.
- يقدم محافظ الحسابات في تقرير تدقيق القوائم المالية إضافة لرأيه، معلومات اقتصادية، قانونية، وتنظيمية... حول المؤسسة توفر الإفصاح للأطراف ذوي المصلحة، وتعزز ثقتهم في سلامة عرض القوائم المالية للوضعية المالية ونتيجة نشاط المؤسسة.

### توصيات:

- يجب على مدقق الحسابات ان يأخذ بعين الاعتبار عند اصدار رأيه حول القوائم المالية جميع الاطراف المعتمدة على تقريره في عملية اتخاذ لقراراتهم.
- ضرورة تحلي المراجع بأخلاقيات المهنة الى جانب معايير المراجعة أثناء أداء مهامه.
- إدراك أهمية الملاحظات و التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية المؤسسة.
- رفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسهم بدور الكشوفات المالية على مستخدميهم.

### افاق البحث:

- مدى تأثير التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسة.
- تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية .



قائمة  
المراجع



### المصادر و المراجع

#### I. المراجع باللغة العربية

##### ✓ الكتب

1. د. سامي محمد الرقاد، لوي محمد وديان، تدقيق الحسابات(1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010 .
2. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الطبعة 1 ، الاردن، 2009 .
3. أ.الياس بن ساسي و د.يوسف قريشي ، التسيير المالي ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى ، الاردن ، 2006 .
4. محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، سنة 2003 .
5. محمد التهامي طواهر و مسعود صديق ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، الطبعة الثانية الجزائر ، 2005 .

##### ✓ المجلات

1. حميدي احمد سعيد ، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، العدد ، 09 جامعة البليدة ، افريل 2018 .
2. إلياس شاهدو و عبد النعيم دفرور و أ.الأخضر عياشي ، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، الجزائر، العدد 10 ، الجزء 02 ، 2017 .
3. مهدي شرقي ، "مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة غرداية، الجزائر، العدد 2015، 1 .
4. محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد 12 ، جامعة ورقلة، 2013 .
5. أمينة حفاصة ، د.عباس فرحات ، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد / 11 العدد 02 ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2018 .
6. تمار خديجة ، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة الدراسة المالية المحاسبية و الادارية ، العدد الثامن-ديسمبر 2017 .
7. تمار خديجة ، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية و الأسواق ، جامعة عبد الحميد بن باديس .

## قائمة المراجع

8. عبار محمد ، خلاف قرماش ، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات.مجلة البشائر الاقتصادية ، العدد (2) ديسمبر 2015 .
9. عبد الرحمان بابنات ، ناصر دادي عدون ، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية – عدد / 07 ديسمبر 2017 .
10. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة.التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة بوبكر بلقايد تلمسان.2015 /2014.
11. قرموني سراج زكرياء ، دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ، **Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale** مدرسة العليا للتجارة، القليعة 2018 .
12. فاطمة الزهراء رقايقية ، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس – الجزائر – عدد 01 / ديسمبر 2014 .
13. هاشم حسن التميمي فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة العدد الثاني والعشرون ، كلية دجلة الجامعة الاهلية ، 2009 .
14. عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن ، مجلة العلوم الاجتماعية و الانسانية ، جامعة باتنة .
15. سامهر هيثم عبد القادر الخليل ، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين جامعة بغداد 2006 .

### ✓ رسائل وأطروحات:

1. بن زروق زكية ، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ، جامعة باتنة ، 2016/2017.
2. بشير محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية ، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2017.
3. حمد أمين لونيصة ، تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017 – 2016.
4. عمارة امين ، بوترة علاء الذين ، اثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد بوضياف-المسيلة ، 2018 .
5. خالد تيسير مسلم ، مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الاهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة ، شهادة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة غزة ، يناير 2011 .

## قائمة المراجع

6. مشري حسناء ، دور و أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة سطيف ، 2008/2007 .
7. بلعيد وردة ، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة مسيلة ، 2014 .
8. عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة الماجستير، جامعة سطيف، 2016 .
9. بالرقى محمد الصالح ، دور المراجع الخارجي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -2017 .
10. زينب عون ، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل القانون 10-01 ، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر ، جامعة الوادي ، 2015/2014 .

### ✓ الملتقيات العلمية:

- 1 بن افرج زوينة ، القوائم المالية كأداة للإفصاح المحاسبي وفق معايير الخاسبة الدولية ، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق، جامعة برج بوعريش .يومي 26.25 ماي 2010 .
- 2 أحمد مخلوف ، مداخلة بعنوان ، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب البليدة ، أكتوبر 2009 ، يوم 13 / 15 .

### ✓ القوانين

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4 ، مطبوعات بيزتي، 2007، الجزائر .
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 ، المادة 22/ 23، الجزائر ، 2010 .
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 ، المادة 59/62/63/73، الجزائر ، 2010 .
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 25، الجزائر، 2007 .

ورقة بحثية

- يوسف محمود جربوع ، الجامعة الإسلامية في غزة، ورقة بحثية ، 2004.

II. المراجع باللغة الأجنبية

1. Hassan Lahbari **LA QUALITÉ DE L'AUDIT EXTERNE ET LA NOTION DE SIGNIFICATIVITÉ: ÉTUDE EXPLORATOIRE.** Doctorant en sciences de gestion – Ater CESAG - Ecole de Management Strasbourg. 23 Feb 2010 .
2. Firas A. N. Al-Dalabih ‘The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies .
3. Mouhamed El Moustapha DJIKINE. La fonction de l’audit externe sur la qualité de l’information financière dans les entreprises au Sénégal : bilan et perspectives. **Projet de Thèse 2017/2019/UCAD/FASEG/ESP.** 2016 .
4. Inès GADDOUR. **Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs.** THÈSE DE DOCTORAT. de l'Université de recherche Paris Sciences et Lettres PSL Research University. 2016 .
5. Firas A. N. Al-Dalabih ‘The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies ‘ **Journal of Modern Accounting and Auditing** ‘ January 2018.
6. SEFFAHLLOU Rachid ‘ PLANIFICATION ET REALISATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES SELON LES NOUVELLES NORMES ALGERIENNES D'AUDIT (NAA) ‘ **REVUE NOUVELLE ECONOMIE** ‘ Université Djillali Bounaama ‘ Khemis Miliana ‘ N°:19 –vol 02-2018 .

الملاحق

الملحق رقم (1): تقارير مؤسسة X1

**Rapport commissariat aux comptes 2015/2016/2017**

Monsieur le président

Messieurs les Membres du conseil d'administration.

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre honorable conseil, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre Etablissement public pour l'exercice close le 31/12/2015

Le présent rapport comporte

- Rapport général d'expression d'opinion
- Rapport sur les vérifications et Informations spécifiques
- Rapport sur les convention réglementées
- Rapport sur le montant global des cinq (05) rémunérations les plus élevées
- Rapport sur l'évolution du trois 03 derniers exercices
- Rapport sur les procédures de contrôle interne.
- Les états financiers au 31/12/2015.
- Commentaires sur les Principaux postes des états financiers

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et aux personnels pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention

Veillez agréer, Monsieur le président conseil l'expression de mes meilleures salutations

Fait à Quaila le 19/07/2016  
Le Commissaire aux Comptes

## **Rapport sur les procédures de contrôle interne 2015**

Le contrôle effectuée au niveau de X1 T de Ouargla Mon conduit aux conclusions suivantes:

1 - Les livres légaux : Le control des livres légaux de X1 nous a permis de constater l'existence des livres suivant :

- le livre journal
- le livre de paie.
- le livre d'inventaire comptable
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de X1 de Ouargla et ils sont régulièrement tenus

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection de travail également tenus à jours il s'agit des livres suivants:

- Registre des accidents de travail. Des mises en demeure.
- Registre du Personnel et du congé annuel.
- Registre des arrêts de travail Registre d'hygiène et sécurité.
- Registre des Accidents de travail.

2 -Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables a été bien menée et les procédures d'inventaire ont été appliquées d'une manière Générale par conséquent j'ai pas constaté des écarts avec les états comptables

3-les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaires ont été objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré

4La gestion de Personnel et paie:

Mes Investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières

5 La revue générale des états avant clôture

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture «les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes

Mon contrôle général au niveau des services de l'établissement public de wilaya de gestion des centres d'enfouissement technique de la wilaya de Ouargla m'a conduit à vous recommander l'installation d'une cellule d'audit interne afin de faciliter la tâche aux responsables de la gestion des finances.

### **Rapport sur les procédures de contrôle interne 2016**

Rapport sur les procédures de contrôle interne

Le contrôle effectuée au niveau de X1 T de Ouargla Mon conduit aux conclusions suivantes:

#### 1 - Les livres légaux

Le control des livres légaux de X1 nous a permis de constater l'existence des livres suivant :

- le livre journal
- le livre de paie.
- le livre d'inventaire comptable
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de X1 de Ouargla et ils sont régulièrement tenus

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection de travail également tenus à jours il s'agit des livres suivants:

- Registre des accidents de travail. Des mises en demeure.
- Registre du Personnel et du congé annuel.
- Registre des arrêts de travail Registre d'hygiène et sécurité.
- Registre des Accidents de travail.

#### 2 -Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables a été bien menée et les procédures d'inventaire ont été appliquées d'une manière Générale par conséquent j'ai pas constaté des écarts avec les états comptables

#### 3-les comptes de disponibilité :



Les comptes bancaires ont ait objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré

4La gestion de Personnel et paie:

Mes Investigation au niveau du service paie n'ont pas aboutis a des remarques ou insuffisances particulières

5 La revue générale des états avant clôture

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture «les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes

### **Rapport sur les procédures de contrôle interne 2017**

Mon contrôle général au niveau des services de l'établissement public de wilaya de gestion des centres d'enfouissement technique de la wilaya de Ouargla m'a conduit à vous recommander l'installation d'une cellule d'audit interne afin de faciliter la tâche aux responsables de la gestion des finances.

Rapport sur les procédures de contrôle interne

Le contrôle effectuée au niveau de X1 T de Ouargla Mon conduit aux conclusions suivantes:

1 - Les livres légaux

Le control des livres légaux de X1 nous a permis de constater l'existence des livres suivant :

- le livre journal
- le livre de paie.
- le livre d'inventaire comptable
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de X1 de Ouargla et ils sont régulièrement tenus

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection de travail également tenus à jours il s'agit des livres suivants:

- Registre des accidents de travail. Des mises en demeure.
- Registre du Personnel et du congé annuel.
- Registre des arrêts de travail Registre d'hygiène et sécurité.
- Registre des Accidents de travail.

2 -Les inventaires physiques :

La prise d 'inventaires physiques des biens amortissables a été bien mené e les procédure d'inventaire ont été appliquées d une manière Générale par conséquent j'ai pas constaté des écarts avec les états comptables

3-les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaires ont ait objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré

4 La gestion de Personnel et paie:

Mes Investigation au niveau du service paie n'ont pas aboutis a des remarques ou insuffisances particulières

5 La revue générale des états avant clôture

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture «les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes

Mon contrôle général au niveau des services de l'établissement public de wilaya de gestion des centres d'enfouissement technique de la wilaya de Ouargla m'a conduit à vous recommander l'installation dune cellule d 'audit interne afin de faciliter la tache aux responsables de la gestion des finances.

**/Objet : Rapport commissariat aux comptes exercice clos le  
31/12/2012./2013/2014**

Monsieur le président

Messieurs les Membres du conseil d'administration.

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre honorable conseil, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre agence pour l'exercice clos le 31/12/2012.

La présente partie du rapport comporte :

- Rapport général d'expression d'opinion
- \* Rapport sur les conventions réglementées
- \* Rapport sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées.
- \* Rapport sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale
- \* Rapport sur les procédures de contrôle interne

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et aux personnels pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention

Veillez agréer, Monsieur le président Messieurs les Membres du conseil l'expression de mes meilleures salutations

Fait à Ouargla le 24/07/2014

Le Commissaire Aux Comptes..

**Rapport sur les procédures de contrôle interne2012**

Il est clair que l'entreprise a débuté effectivement en mois juin 2012 avec des difficultés de gestion et de financement en plus la mission m'est attribuer en avril 2014 de ce fait il m'est impossible d'effectuer un contrôle interne

exhaustif vu les divers difficultés démarrage et l'absence d'une organisation interne et des procédures de gestion ,de ce fait il est indispensable d'élaborer un manuelle de procédure de gestion internes a la pépinière

Fait à Ouargla le 24/07/2014

Le Commissaire Aux Compte

### **Rapport sur les procédures de contrôle interne 2013**

Le contrôle effectuée au niveau de X2 mon conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de X2 nous a permis de constater l'existence des livres suivant :

- le livre journal
- le livre de paie
- le livre d'inventaire comptable
- le livre d'inventaire physique.
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de la Pépinière et ils sont régulièrement tenus.

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure

Registre du personnel s congé payé

Registre des arrêts de travail

Registre d'hygiène et sécurité.

Registre des accidents

2 - Les inventaires physiques :

La prise d' inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière sérieuse et les procédure d'inventaire ont été mené à la lettre

، dont j'ai constaté la désignation d'une équipe de contrôle et le traitement des écarts pour la période allant de la création au 31/12/2013 .

3 - Les comptes de disponibilité :

Le compte bancaires (BDL) ont fait objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

4 - La gestion de personnel et paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières, mais je dois vous recommander l'acquisition d'un logiciel paie

5 - La revue générale des états avant clôture:

Je dois vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture , les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet ne relève de remarques importantes méritant à être décrites.

\*Enfin je vous suggère d'activer le service comptabilité au sein de la pépinière et de le doter d'un logiciel de comptabilité.

Fait à Ouargla le 24/07/2014

Le commissaire aux comptes

### **Rapport sur les procédures de contrôle interne 2014**

Le contrôle effectué au niveau de X2 m'a conduit aux conclusions suivantes

- 1 Les livres légaux : Le contrôle des livres légaux de la Pépinière nous a permis de constater l'existence des livres suivants:

- le livre journal
- le livre de paie

- le livre d'inventaire comptable
- le livre d'inventaire physique.
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de la Pépinière et ils sont régulièrement tenus .

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure

Registre du personnel s congé payé

Registre des arrêts de travail

Registre d'hygiène et sécurité .

Registre des accidents

-2 Observation sur déroulement du contrôle interne:

Mes investiguassions au niveau des services et mes contrôles de gestion mont conduit aux remarques suivantes:

-le cumul de fonction au niveau de la direction.

-absence de signature conjointe des cheque

-absence de séparation de tache d'ou nous avons remarqué la signature des ordres de mission par le concerne de la mission.

-certaines dépenses restent sans justification.

-quelques valeurs sortie et entrée sans justification.

Cet état de fait m'oblige a vous recommander:

\*D'abord de prendre en considérations les remarques précitées.

\*Donnez l'importance au contrôle interne en particulier la separation des taches.

\*créer dans une cellule d'audit dans le mesure possible.

\*veillez sur le suivi et contrôle rigoureux des dépenses et charges en respectant le budget et les besoins vitaux de la pépinière .

2 – Les inventaires physiques:

La prise d' inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière sérieuse et les procédure d'inventaire ont été mené à la lettre , dont j'ai constate la désignation d'une équipe de contrôle et le traitement des écarts pour la période allant de la création au 31/12/2014 .

- 3 Les comptes de disponibilité:

Le compte bancaires (BDL) ont fait objet de rapprochement au cour de l'exercice considéré.

- 4 La gestion de personnel et paie :

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières, mais je dois vous recommander acquisition d'un logiciel paie

- 5 La revue générale des états avant clôture:

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture , les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Fait à Ouargla le 08/04/2015

Le commissaire aux comptes

الملحق رقم (3): تقارير مؤسسة X3

**Objet : Rapport commissariat aux comptes exercice clos le  
31/12/2014/2015/2016**

En exécution de la mission qui m'a été confiée, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre EURL pour l'exercice clos le 31/12/2014.

Le rapport général comporte les volets suivants

- Rapport de certification
- Les états financiers au 31/12/2014
- Les Rapports spéciaux
- Commentaires sur les Principaux postes des états Financiers

Veillez agréer, Monsieur le Gérant l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla 28-08-2017

Le Commissaire Aux Comptes.

**rapport de contrôle interne 2014**

Les contrôles effectués au niveau de X3 ont conduit aux conclusions suivantes:

- 1 Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de X3 nous a permis de constater l'existence des livres suivants:

- le livre journal
- le livre de paie
- le livre d'inventaire comptable



- le livre d'inventaire physique.
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de X3 et ils sont régulièrement tenus .

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure

Registre du personnel s congé payé

Registre des arrêts de travail

Registre d'hygiène et sécurité .

Registre des accidents

- 2 Les inventaires physiques:

La prise d' inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière sérieuse et les procédure d'inventaire ont été mené à la lettre

- 3 Les comptes de disponibilité:

Les comptes bancaires de l'EURL ont fait objet de rapprochement au cour de l'exercice considéré.

- 4 La gestion de personnel et paie :

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières

- 5 La revus générale des états avant clôture:

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture , les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet na pas relève de remarques importantes méritant à décrire.

D'une manière générale mon contrôle intérimaire ne m'a pas permis de constater les remarques significatives.

Fait à Ouargla 28-08-2017

Le Commissaire Aux Comptes.

**rapport de contrôle interne2015**

Les contrôles effectués au niveau de X3 ont conduit aux conclusions suivantes :

- 1 Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de X3 nous a permis de constater l'existence des livres suivants:

- le livre journal
- le livre de paie
- le livre d'inventaire comptable
- le livre d'inventaire physique.
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de X3 et ils sont régulièrement tenus .

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail. Des mises en demeure

Registre du personnel s congé payé

Registre des arrêts de travail

Registre d'hygiène et sécurité .

Registre des accidents

- 2 Les inventaires physiques:

La prise d' inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière sérieuse et les procédure d'inventaire ont été mené à la lettre

- 3 Les comptes de disponibilité:

Les comptes bancaires de l'EURL ont fait objet de rapprochement au cour de l'exercice considéré.

- 4 La gestion de personnel et paie :

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières.

- 5 La revus générale des états avant clôture:

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture , les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet na pas relève de remarques importantes méritant à décrire.

D'une manière générale mon contrôle intérimaire ne m'a pas permis de constater les remarques significatives.

Fait à Ouargla 28-08-2017

Le Commissaire Aux Comptes.

### **rapport de contrôle interne2016**

Les contrôles effectué au niveau de X3 mon conduit aux conclusions suivantes :

#### **1 - Les livres légaux:**

Le contrôle des livres légaux de X3 nous a permis de constater l'existence des livres suivant :

- le livre journal
- le livre de paie
- le livre d'inventaire comptable

- le livre d'inventaire physique.
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de X3 et ils sont régulièrement tenus.

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure

Registre du personnel s congé payé

Registre des arrêts de travail

Registre d'hygiène et sécurité.

Registre des accidents

## 2 - Les inventaires physiques :

La prise d' inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière sérieuse et les procédure d'inventaire ont été mené à la lettre . ,

## 3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaires de l'EURL ont fait objet de rapprochement au cour de l'exercice considéré

## 4 - La gestion de personnel et paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières.

## 5 - La revus générale des états avant clôture:

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture , les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet na pas relève de remarques importantes méritant à décrire.

D'une manière générale mon contrôle intérimaire ne m'a pas permis de constater les remarques significatives.

الملحق رقم (4): تقارير مؤسسة X4

**Objet : Rapport commissariat aux comptes exercice clos le  
31/12/2015/2016/2017**

Monsieur ;

En exécution de la mission qui m'a été confiée par le gérant, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre entreprise pour l'exercice clos le 31/12/2015/2016/2017.

La présente partie du rapport comporte les volets suivants :

- rapport du contrôle interne
- le rapport de certification
- les états financiers au 31/12/2017
- rapports spéciaux
- analyse des principaux postes du bilan et du CR

Conformément à la réglementation les contrôles effectués consistaient également à nous assurer de :

les concordances des écritures d'ouverture avec l'élément figurant au bilan au 31/12/2016

le pointage des postes de bilan, et des comptes de résultats avec ceux de la balance générale.

Le rapprochement des soldes comptables dans les livres avec tout document, ou relevé, ou autre pièces comptable.

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et aux personnels pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de notre intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le gérant l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla le :.....

**Le Commissaire aux comptes**

**rapport de contrôle interne 2015**

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;
- le respect des règles édictées par le Système Comptable Financier et le code du commerce ;
- le respect des règles fiscales parafiscales ;
- l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.

1- Le Respect des formes légales et réglementaires

Les livres, registres légaux et réglementaires.

L'exploitation des registres obligatoires prévus par le décret exécutif n° 96-98 du 06/03/1996 et des livres prévus par le code de commerce

- Les livres obligatoires prévus par le décret exécutif n°96-98 du 06/03/1996 et par le code de commerces sont ouverts par la société ;
- Ces livres sont tenus conformément aux normes requises.
- **Respect des règles fiscales parafiscales et sociales :**

Les impôts et taxes dont relève la société sont déclarés dans les délais légaux la situation sociale et fiscale se présente comme suit :

Le système en vigueur est complet par rapport aux normes. Rappelons le code de Commerce dans ses articles 9 et 11 fait obligation à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, de tenir :

- un livre journal coté et paraphé,
- un livre d'inventaire coté et paraphé.

Le livre journal est destiné à la centralisation des comptes alors que le livre d'inventaire est destiné à reproduire entre autres les informations suivantes :

- Bilan et tableau de comptes de résultats,

- Etat récapitulatif des stocks.

Ces documents réglementaires ne sont pas à jour.

Fait à Ouargla le :.....

**rapport de contrôle interne 2016**

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;
- le respect des règles édictées par le Système Comptable Financier et le code du commerce ;
- le respect des règles fiscales parafiscales ;
- l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.

1- Le Respect des formes légales et réglementaires

Les livres, registres légaux et réglementaires.

L'exploitation des registres obligatoires prévus par le décret exécutif n° 96-98 du 06/03/1996 et des livres prévus par le code de commerce

- Les livres obligatoires prévus par le décret exécutif n°96-98 du 06/03/1996 et par le code de commerces sont ouverts par la société ;
- Ces livres sont tenus conformément aux normes requises.

Respect des règles fiscales parafiscales et sociales :

Les impôts et taxes dont relève la société sont déclarés dans les délais légaux la situation sociale et fiscale se présente comme suit :

Le système en vigueur est complet par rapport aux normes. Rappelons le code de Commerce dans ses articles 9 et 11 fait obligation à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, de tenir :

- un livre journal coté et paraphé,
- un livre d'inventaire coté et paraphé.

Le livre journal est destiné à la centralisation des comptes alors que le livre d'inventaire est destiné à reproduire entre autres les informations suivantes :

- Bilan et tableau de comptes de résultats
- Etat récapitulatif des stocks.

Ces documents réglementaires ne sont pas à jour.

Fait à Ouargla le :.....

Le Commissaire aux comptes

### **rapport de contrôle interne 2017**

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;
- le respect des règles édictées par le Système Comptable Financier et le code du commerce ;
- le respect des règles fiscales parafiscales ;
- l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.

#### 1- Le Respect des formes légales et réglementaires

Les livres, registres légaux et réglementaires.

L'exploitation des registres obligatoires prévus par le décret exécutif n° 96-98 du 06/03/1996 et des livres prévus par le code de commerce

- Les livres obligatoires prévus par le décret exécutif n°96-98 du 06/03/1996 et par le code de commerces sont ouverts par la société ;
- Ces livres sont tenus conformément aux normes requises.

Respect des règles fiscales parafiscales et sociales :

Les impôts et taxes dont relève la société sont déclarés dans les délais légaux la situation sociale et fiscale se présente comme suit :



Le système en vigueur est complet par rapport aux normes. Rappelons le code de Commerce dans ses articles 9 et 11 fait obligation à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, de tenir :

- un livre journal coté et paraphé,
- un livre d'inventaire coté et paraphé.

Le livre journal est destiné à la centralisation des comptes alors que le livre d'inventaire est destiné à reproduire entre autres les informations suivantes :

- Bilan et tableau de comptes de résultats,
- Etat récapitulatif des stocks.

Ces documents réglementaires ne sont pas à jour.

Fait à Ouargla le :.....

Le Commissaire aux comptes

الملحق رقم (5): تقارير مؤسسة X5

## 1 ATTESTATIONI DE CERTIICATION

d l'issue de notre examen des Comptes de la Société X5 , aux titre de l'Exercice 2017 avec un total net du bilan de 86 718 828.53 ,et un résultat de 2 224 753 45 ,nous avons pu relever les remarques et apporter les recommandations suivantes :

Les comptes de l'Exercice 2017 ont de tenus au moyen de l'outil Informatique adapté au traitement des opération conformément au nouveau système comptable et financier.

Nous avons établi les équilibres de base de cette comptabilité ainsi nous avons constater

la relation des totaux entre les différents états et documents comptables

Nous avons constaté ,que les livres légaux sont tenus à jours ,cependant , registre des inventaires ne nous ont pas présentes.

Les états de rapprochement non faite ,mais les analyses de comptes one été régulièrement effectués et les résultats rapprochés à la comptabilité

Les inventaires physiques des stocks ont été effectués et rapprochés à la comptabilité.

Sur la base de ce qui précède et des vérifications que nous avons entreprises , nous certifions que les comptes de l'exercice sont réguliers et sincères et sincères

Le Commissaire aux comptes

## **2 RAPPORT SPECIAL**

### **-CONVENTIONS PARTICULIERES**

il n'a pas été porté à notre connaissance de convention ou contras qui auraient été conclu ou engagé entre la société et ses administrateurs ou associés

### **2-2- RAPPORT D'ACTIVITE**

Le rapport d'activité nous a été communique après lecture de ce dernier n'avons

### **2-3- ETAT DES CINQ MEILLEURS SALAIRES**

L'état de ces salaires est en annexe.

3 CONCLUSION GENERALE

4 En conclusion ،il est à noter que l'activité a connu une augmentation par rapport à l'exercice précédent. En Nous recommandons la tenue des livres légaux manquants:

- Registre des Stocks
- Registre des Investissements

Quant au résultat comptable constaté ،et comptable constate et compte tenu des remarques précédentes ،nous certifions que ce résultat est régulier et sincère aux écrites et aux inventaires constatés en fin d'ANNEE .

. Le Commissaire aux comptes

الفهرس

IV.....	الاهداء
IV.....	الشكر
V.....	ملخص
VI.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول
VIII.....	قائمة الاشكال

VIII قائمة الملاحق .....

أ..... توطئة.

الفصل الأول: مهمة محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية ومصداقية قوائمها المالية . - 3

المطلب الأول : محافظ الحسابات والمؤسسة الاقتصادية ..... - 3

الفرع الاول : محافظ الحسابات وعلاقة الوكالة ..... - 3

الفرع الثاني : محافظ الحسابات وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية..... - 6

المطلب الثاني: مهمة محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري ..... - 10

الفرع الأول : محافظ الحسابات حسب القانون التجاري والقانون 10 - 01 ..... - 10

الفرع الثاني : مسؤوليات وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر ..... - 11

المطلب الثالث: تقرير مهمة المدقق القانوني..... - 15

المبحث الثاني: محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية..... - 22

المطلب الاول: ماهية مصداقية القوائم المالية..... - 22

المطلب الثاني : مهمة محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية..... - 26

المبحث الثالث: الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع ..... - 31

المطلب الاول : عرض الدراسات السابقة العربية..... - 31

المطلب الثاني : عرض الدراسات السابقة الأجنبية ..... - 32

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية ..... - 34

الفصل الثاني: دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات للمؤسسات الاقتصادية

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات ..... - 40

المطلب الأول: الطريقة المتبعة..... - 40

المطلب الثاني : أدوات جمع البيانات ..... - 40

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها ..... - 41

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ..... - 41

## الملاحق

---

- المطلب الثاني: مناقشة نتائج محتوى تقارير محافظ الحسابات عينة الدراسة ..... - 67 -
- خاتمة: ..... 74
- المصادر و المراجع ..... - 77 -
- الملاحق ..... - 81 -
- الفهرس ..... - 103 -