وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية

العنوان:

دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية قوائم المالية
دراسة حالة: مؤسسة باتيميتال

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

- مسعودي عباس

تحت إشراف الأستاذ:

*د.رفيقة بن عيشوبة

السنة الجامعية: 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

اهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك أهدي ثمرة جهدي إلى

ابي وامي والى اخوتي واخواتي.

إلى الأحباب والأصدقاء في درب الدراسة والحياة خاصة.

إلى جميع أساتذة وطلبة معهد العلوم الاقتصادية بجامعة جيلالي بونعامة

شكر وعرفان

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت على وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"
- النمـــــل: 19-

<u>في الحديث القدسي:</u>

" عبدي لم تشكرني ما لم تشكر من قدم لك الخير على يديه "

الحمد لله نستعينه ونشكره ونهتدي به، نشكر أولا الله تعالى على ما أعطى وعلى ما أخذ.

نتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذة الفاضل
" بن عيشوبة رفيقة "

التي أفادنا بنصائحه وإرشاداتها وتوجيهاتها طيلة فترة إشرافها علينا.

وكل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة.

وشكـــــــرا

الفهرس

فهرس

العنوان	الصفحة
الاهداء	-
الشكر	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	II
فهرس الأشكال البيانية	VI
مقدمة	أ
الفصل الأول : الاطار النظري لمحافظ الحسابات و القوائم المالية	4
التمهيد	4
المبحث الأول : الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	5
المطلب الأول : عموميات حول محافظ الحسابات	5
المطلب الثاني : صلاحيات محافظ الحسابات	8
المطلب الثالث : الاستقلالية الحسابات (التعيين ، الأتعاب ، الحقوق ، الوجبات)	14
المبحث الثاني : محافظ الحسابات و موثوقية القوائم المالية	18
المطلب الأول : مفاهيم عامة حول القوائم المالية	18
المطلب الثاني : اليات عمل محافظ الحسابات كمعيار الموثوقية القوائم المالية	20
المطلب الثالث : محافظ الحسابات كمعيار الموثوقية القوائم المالية	38
المبحث الثالث : الدراسات النظرية و التطبيقية التي تناولت الموضوع	39

المطلب الأول : عرض الدراسات النظرية و التطبيقية التي تناولت الموضوع	39
المطلب الثاني : عرض الدراسات الأجنبية التي تناولت الموضوع	44
المطلب الثالث : أوجه التشابه و الاختلاف و القيمة المضافة للدراسة الحالية	49
خلاصة الفصل	51
الفصل الثاني : دراسة تطبيقية بمؤسسة BATIMETAL	55
تمهيد	55
المبحث الأول : تقديم العام لمؤسسة باتيميتال	56
المطلب الأول : نشأة المؤسسة و مفهومها	56
الفرع الأول : نشأة المؤسسة و مفهومها	56
الفرع الثاني : مفهوم مؤسسة باتيميتال	57
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة باتيميتال	57
الفرع الأول : مخطط المؤسسة الأم باتيميتال	60
الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة باتيميتال وحدة عين الدفلى	62
المطلب الثالث : المهام الموكلة لصالح المؤسسة و أهم انجازتها	62
الفرع الأول : المهام الموكلة لصالح المؤسسة	64
الفرع الثاني : أهم مشاريع المنجزة	64
المبحث الثاني : عرض أأهم القوائم المالية و تقدير محافظ الحسابات	65
المطلب الأول : عرض و تقديم مختلف القوائم المالية للمؤسسة باتيميتال خلال سنتي 2020-2019	65
المطلب الثاني : تحليل تقدير المصادقة على الحسابات	71
خلاصة الفصل	84

خاتمة	85
قائمة المراجع	89

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

رقم الجدول	عناوين الجداول	رقم الصفحة
(I -1)	سلم أتعاب محافظ الحسابات	10
(II -1)	عرض عناصر الأصول	68
(II -2)	عرض عناصر الخصوم	68
(II -3)	عرض جدول حسابات النتائج	70
(II -4)	جدول الأصول الثابتة	73
(II -5)	جدول صافي التثبيتات	74
(II -6)	جدول الأصول الجارية	74
(II -7)	جدول الموجودات	75
(II -8)	جدول الضرائب ومايماثلها	77
(II -9)	جدول الأصول الخاصة	78
(II-10)	جدول الخصوم الجارية	80
(II-11)	جدول حسابات النتائج	81
(II-12)	جدول القيمة المضافة	82

ملخص

ملخص

الملخص:

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية، خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة مراجعة الحسابات.

وهدف دراستنا إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، واعتمدنا أيضا في دراستنا على القوائم والتقارير المالية محافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات، حيث تم تحليل خمسة عشر تقريرا للمؤسسة محل دراستنا، بغية تحليل هذه التقارير المالية التوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما مكنتنا المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين.

خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.
الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الموثوقية في القوائم المالية، الاستقلالية.

Abstract

: The présence of the gouverner of the accounts control as an external one of the pillars and the foundations of the national economy, which is considered as an antidote financial and administrative corruption, due to Advaih kind of reliability and credibility to the financial statements, service to the rights of shareholders and stakeholders, as the governor of the accounts in this pivotal role requires him to remain conservative its independence, which is a prerequisite in the auditing profession. The aim of Aldrastna to know the role of the governor of the accounts in enhancing the reliability of Almalahojolha lists

Taburan the real situation of the institution, and also we have adopted in our study on the financial statements and reports to the governor of accounts and some personal interviews of Governors of the accounts, which were analyzed fiftiin reports of the institution replaces our study, in order to analyze these financial reports to reach understanding He explained the problem at hand, as personal interviews enabled us to perform the views of some of the professionals of Governors of accounts and certified accountants. The study concluded that the governor of his accounts active role in the promotion of disclosure in financial reports, and through the approval of these accounts or non-approval, and thus

highlights the role of the governor in the accounts of disclosure and transparency in financial reporting. Key words: conservative calculations, the reliability of the financial statements, independence.

مقدمة

مقدمة :

التطور الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي ونظرا لأن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة الاقتصادية سوف تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة بتقديم معلومات مضللة وغير سليمة من خلال القوائم المالية، وذلك حتى تظهر المؤسسة في صورة ناجحة وقوية.

ولزيادة ثقة المتعاملين بالقوائم المالية أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة حيث أصبح محافظ الحسابات يؤدي دورا هاما وذلك من خلال الثقة التي يضفيها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بالمؤسسة ومساعدتها في بلوغ أهدافها.

و يعتبر محافظ الحسابات الضامن والوكيل لسلامة الحسابات وصدق القوائم المالية للمؤسسة وذلك عن طريق الفحص الذي يجريه على الوثائق التي تصدرها المؤسسة.

إشكالية الدراسة: لمعالجة هذا الموضوع تطرح الإشكالية الآتية:

- **" ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية في المؤسسات ؟ "**

ومن خلال هذه الإشكالية تتفرع الأسئلة الآتية:

- ما هي المنهجية المتبعة من طرف محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟
- ما مدى قابلية التحقق من المعلومة المحاسبية في القوائم المالية من وجهة نظر محافظ الحسابات
- ما مدى إمكانية إضفاء محافظ الحسابات الموثوقية على القوائم المالية؟

➢ ***فرضيات الدراسة :***

قصد الإلمام بحيثيات الدراسة ومحاولة الإجابة عن إشكالية البحث تم صياغة مجموعة من الفرضيات المبدئية وهي:

1- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية؛

2- هناك قابلية التحقق من المعلومة المحاسبية في القوائم المالية من وجهة نظر محافظ الحسابات؛

3- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية.

- **أهمية الدراسة :**

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات ودور الذي يؤديه في زيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسة، إذ تكمن أهميته في الخدمات التي تؤديها الأطراف ذات الصلة منها المساهمين، الإدارة، العمال، الموردين، الزبائن، البنوك والمؤسسات المالية، فهو يخدم الاقتصاد بصفة عامة وهذا بالكشف عن حالات الإسراف أو التلاعب والغش بحيث يضمن شفافية التسيير.

- ***أهداف الدراسة :***

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ❖ الوقوف على واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وابراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لتعزيز موثوقية القوائم المالية؛
- ❖ معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي فني محايد؛
- ❖ معرفة مدى تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة؛ - الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية؛

- **اسباب اختيار الموضوع :**

- رغبة الطالب البحث في الموضوع باعتباره في مجال التخصص .

- ان محافظ الحسابات هو الوحيد الذي يمنح الثقة للاطراف ذات العلاقة حول مدى صحة و سلامة القوائم المالية .

- تعتبر دراسة محافظ الحسابات بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية .

المنهج المتبع لمعالجة جوانب بحثنا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات على الظاهرة المدروسة وتحليلها و تفسيرها قصد الصول الى نتائج محددة وهذا في الفصل الاول بالاضافة الى استخدام اسلوب دراسة حالة في الفصل التطبيقي .

- **حدود الدراسة :**

الحدود المكانية : تمت الدراسة في مؤسسة باتيميتال لصناعة و التركيب بعين الدفلى

الحدود الزمانية : تمت هذه الدراسة في مرحلة ما بين 2022/2/10 و 2022/05/15

- **تقسيمات البحث :**

مقدمة عامة . نقوم بدراسة هذا الموضوع من خلال فصلين، تمثل الفصل الأول في الدراسة النظرية للموضوع و ينصب الفصل الثاني على الجانب التطبيقي و في الأخير خاتمة عامة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحافظ الحسابات والقوائم المالية

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات و القوائم المالية

أصبحت المراجعة نشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لزيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرفها، فهي وسيلة تخدم أطراف و جهات عديدة من خلال الثقة و المصداقية التي يقدمها محافظ الحسابات و مدى امتثاله للجوانب القانونية و الجوانب المالية و ذلك من خلال تأكده من صحة البيانات المحاسبية و المالية للمؤسسة كما أن عملية المراجعة تبدأ من التخطيط و من ثم إلى الإجراءات المتخذة إلى غاية القيام بمراجعة عناصر القوائم المالية و التقرير عنها في نهاية عملية المراجعة.

تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات .

المبحث الثاني : محافظ الحسابات و موثوقية القوائم المالية .

المبحث الثالث: الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت الموضوع.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

للإحاطة أكثر بالموضوع حاولنا من خلال هذا المبحث التعرف على محافظ الحسابات من الجانب القانوني و المحاسبي حيث تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب المطلب الأول تعريف محافظ الحسابات. المطلب الثاني صلاحيات محافظ الحسابات. أما المطلب الثالث الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات و شروط ممارسة مهنته.

المطلب الأول: عموميات حول محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

التعريف الأول :

حسب المادة 22 من القانون 10-01 يعرف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

التعريف الثاني:

عرف القانون التجاري حسب المادة 715 مكرر 04 محافظ الحسابات على أنه": الشخص الذي تتمثل مهنته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة و في الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها و يصادق على انتظام الجرد و الموازنة و صحة ذلك "[2].

التعريف الثالث:

محافظ الحسابات هو:" ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة للقيام بدور محافظ الحسابات او الخبرة ويطلق عليه الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن انجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق ".

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن محافظ الحسابات هو شخص مهني محترف يقوم تحت مسؤوليته و باسمه الخاص بمراجعة و فحص حسابات المؤسسات و يقدمها لمن يهمه الأمر طبقا للمبادئ و المعايير المتعارف عليها.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المادتين 23-24 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010[3]:

- ✓ يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذلك الأمربالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهوريةالجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، العدد 42 ، ص07.

[2] عبد العالي محمودي، دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي، مذكرة دكتوراه،جامعة محمد خيضر -بسكرة- ، كلية العلوم الأقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2012، ص04 .

[3] المادتين 23-24 من القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره ،ص 7 .

- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرللمساهمين او الشركاء.
- ✓ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدعمة أو مدمجة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و انتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

- ✓ في حالة عدم عمل المصادقة على حسابات الشركات خلال سنتين ماليتين يتعين على محافظ الحساباتإعلام وكيل الجمهورية المختصة إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات
- ✓ عندما تعين شركة أو هيئة محافظ الحسابات بصفته محافظ الحسابات فان هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمه.
- ✓ يعين محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية للمجلسالوطني للمحاسبة بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصي عليها في أجل أقصاه 15يوم.
- ✓ لا يمكن محافظ الحسابات الاطلاع وفي أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والميزانياتوالمراسلات وبصفة عامة على كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة ويمكنه أن يطلب الوثائق من الإدارة والأعوان القائمين بالإدارة التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- ✓ يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة أصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها
- ✓ تقدم قائمة من إدارة الشركات كل 06 اشهر على الأقل لمحافظي الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- ✓ يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانونالتجاري مع مراعاة معايير تدقيق الواجبات المهنية الوزير المكلف بالمالية.
- ✓ يحدد محافظ الحسابات مدي و كيفيات أداء المهنة الرقابية وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفترالشروط الذي يتعهد بشأنه.
- ✓ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره و يتحفظ بحق التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته.

المطلب الثاني : صلاحيات محافظ الحسابات (التعيين، الأتعاب، الحقوق، الواجبات).

من هذا المطلب سيكون لنا وقفة و تسليط الضوء على صلاحيات محافظ الحسابات من خلال إبراز كيفية تعيينه و أتعابه حقوقه و واجباته.

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

يجبر القانون الجزائري شركات الأموال بتعيين محافظ الحسابات ذاكرا بأن وجود هياكل التدقيق الداخلي فيها لا يعفيها من إلزامية تعيين محافظ الحسابات، حيث يعطي حق تعيينه بالإضافة للجمعية العامة للمساهمين الهيئة أخرى في الشركات ألا وهي الهيئة المكلفة بالمداولات وهذا بعد حصولها من الجمعية العامة للمساهمين على الموافقة الكتابية.

إن حق تعيين محافظ الحسابات أمر بغاية الأهمية، لأنه يتعلق بأهم عنصر يجب توافرها لدى ألا وهو استقلاليته والتي تتيح له التصرف بنزاهة وموضوعية و أن يمارس الشك المهني وبالتالي فانه لأجل الحفاظ على حياد واستقلاليه محافظ الحسابات لا تعطي تشريعات وقوانين الدول صلاحية تعيينه للإدارة، و إنما للجمعية العامة للمساهمين ويضيف إليها القانون الجزائري الهيئة المكلفة بالمداولات وعند تعيين محافظ الحسابات يشترط كما يلي:

- يملك مساهمات في شركة محل التدقيق بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- يقوم بأعمال التسيير سواء مباشرة أو بالمساهمة أو بالنيابة عن المسيرين.

-يقوم بمهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفه مؤقتة.

-يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة يراجع حساباتها .

- يشغل منصبا بأجر في شركة قام بتدقيق حساباتها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

- يكون قد حصل على أجر أو أتعاب أو أي امتيازات أخرى خاصة تلك التي تكون في شكل قروض أو التطبيقات أو ضمانات من الشركة التي صادقت حساباتها خلال ثلاث سنوات الأخيرة.

- تربطه أي مصلحة بمحافظ الحسابات ثاني في حالة تعيين محافظي حسابات اثنين، كما يشترط أن لا يكونا تابعين لنفس السلطة وألا ينتميان لنفس الشركة التدقيق.

- كما ينبغي ألا تكون هناك أي علاقات أسرية تربط محافظ الحسابات بعمله[1].

وحرصا على النزاهة، يمنع القانون محافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة للشركات ليتم تعيينه أو لعرض أية خدمات أخرى، كما يمنعه من تخفيض أتعابه، أو منح أية تعويضات أو امتيازات الزبائنه من الشركات، وأيضا يمنعه من القيام بأي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وكذلك يمنع القانون محافظ الحسابات من احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى ماعدا التعليم لأن ذلك قد يمس بأخلاقيات المهنة.

الفرع الثاني: أتعاب محافظ الحسابات

[1] عبد الوهاب عبد الناصر علي شحاتة ، **قواعد اخلاقيات و سلوكيات المهنة و مواجهة الأزمات المالية** ، مدخل مصري و عزي ودولي مقارن ، دار الجامعية، مصر ، سنة 2009 ، ص 195 .

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالإنفاق مع محافظ الحسابات، حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد , حيث تناولت المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 13 جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي:

تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

و من العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه مايلى [1]:

1. حجم الشركة وطبيعة نشاطها .

2. نظام الرقابة الداخلية المطبقة، حيث أن النظام الجيد الكفء يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية, وبالتالي تضييق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة.

3. درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة.

4. درجة المخاطر تتناسب عكسيا مع كفاءة نظام الرقابة الداخلية

5. استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة والذي يساعد في سرع إنجاالعمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة، ويتم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام الرقابة الداخلية كفؤ وفعال.

ملاحظة : تتأثر استقلالية محافظ الحسابات و جودة الخدمة التي يقدمها بأتعاب المحافظة التي يتقاضاها و نتيجة لهذا التأثر قام المعهد الأمريكي للمحامين القانونيين بوضع بعض المعايير الخاصة بذلك و التي من أهمها ن لا تزيد قيمة الأتعاب من العميل الواحد عن 10 % من مجموع الأتعاب الكلية للمكتب .

جدول رقم (1-1) سلم أتعاب محافظي الحسابات

[1] زاهلاة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ،سنة 2009 ،ص 137.

المبلغ الإجمال الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم) و عائدات الاستغلال .	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج (*)
حتى اقل من 100 مليون دج	من 160 الى اقل من 240	من80 الى اقل من 120
من 100 الى اقل من 200 مليون دج	من 240الى اقل من340	من120 الى اقل من 170
من 200 الى اقل من 400 مليون دج	من 340الى اقل من460	من170 الى اقل من 230
من 400 الى اقل من 800 مليون دج	من 460الى اقل من600	من230 الى اقل من 300
من 800 الى اقل من 1600 مليون دج	من 600الى اقل من760	من300 الى اقل من 380
من 1600 الى اقل من 3200 مليون دج	من 760الى اقل من1400	من380 الى اقل من 515

من 3200 الى اقل من 6400 مليون دج	من 1030 الى اقل من 1400	من515 الى اقل من 700
من 6400 الى اقل من 12800 مليون دج	من 1400الى اقل من1800	من700 الى اقل من 900
من 12800 الى اقل من 25600 مليون دج	من 1800الى اقل من2400	من 900 الى اقل من 1200
اكثر من 25600 مليون دج يضاف الى 2400 ساعة نسبة 2% أي 28 ساعة لكل حصة اضافية ب5000 مليون دج حتى الحد الاقصى 4500 سا	حد اقصى 4500 ساعة	حد اقصى 2250
(*) يحصل عليه بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج		

المصدر: وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ص 28

الفرع الثالث: حقوق محافظ الحساب

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات والنواحي التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في انجاز برنامج مراجعته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفعالية[1].

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة و حق الاطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل و نشاط الشركة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.
- من حق المراجع فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح من ناحية و وفقا لما تقضي به القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية إلى جانب ذلك فحص و تدقيق المجموعة المستندية من خلال المراجعة المستندية.

[1] محمد السيد ، سرايا ، **اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 61-65.

- من حقوق المراجع جرد الخزائن المختلفة للشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد من الأوراق المالية المحفوظة فيها. حق مراجعة و فحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها و كذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة موحق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة هذه الالتزامات .
- حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه و ذلك لتقديم تقرير المراجعة و عرضه حضور مناقشته و الرد على أي استفسارات قد تثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.

الفرع الرابع: واجبات محافظ الحسابات

تتمثل واجبات المراجع فيما يقوم به من أعمال مختلفة لانجاز برنامج مراجعة على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات:

- عدم التدخل في التسيير وهذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 10_01 أن محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير[1].
- يجب على المراجع أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة .
- لا يجب عليه التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من الطرق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية .
- ضرورة الالتزام بقواعد وقانون الشرف المهني وأدائها وسلوكها في ما يتعلق بعمله [2].
- أن يتأكد من مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بتقييمه لها حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.
- يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي :
  - ❖ معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها .
  - ❖ عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
  - ❖ حسن سير العمل في أقسام إدارات الشركة.

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره، المادة 23 ، ص 07.
[2] زاهرة توفيق السواد ، مرجع سابق ، ص 138 .

- ❖ التأكد من جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين و اللوائح والأنظمة المختلفة و تلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.
- ❖ التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- ❖ فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات في نهاية السنة.

- يجب على المراجع أن يحضر هو أو احد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة المناقشة تقريره .
- على المراجع عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن:

- ❖ ما إذا كان المراجع قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله. و ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة.
- ❖ ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة.
- ❖ ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد احترم فيها القواعد المتعارف عليها .
- ❖ ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.
- ❖ ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة.

المطلب الثالث : الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات و شروط ممارستها

يحتوي هذا المطلب على ثلاث فروع، الفرع الأول يتمثل في استقلالية محافظ الحسابات و الفرع الثاني يتضمن الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات أما الفرع الأخير يطرح شروط ممارسة مهنة المحافظة .

الفرع الأول : الاستقلالية والموضوعية

يمكن تصور المراجع في المؤسسة في مكانة الحاكم لمقابلة رياضية، فليس على الحاكم حساب الأهداف او النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة[1].

[1] ابراهيم منانة ، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة لنيل شهادة اماستر ،تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2015/2014 ص 11-12 .

وحتي يتسني لمحافظ الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته وموضوعيته.

و أمام هذه الوضعية، يمتنع محافظ الحسابات عن تنفيذ التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة والتي قد تشوه نتائج مهمته، فمثال: المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسئولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية وغيرها تمنع محافظ الحسابات من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة. ويكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 96-136 التي تنص في إحدى بنودها:

"بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت".

إضافة إلى ذلك، ودائما في إطار مراجعة المؤسسة، فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة:

كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي ... الخ فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة و التدقيق فالقانون المادة 47 من القانون 91-08) يمنع من المحافظ الحسابات ما يلي:

- مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة و مراجعة حساباتها.

- شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

والجدير بالذكر، واحترام لمبدأ الاستقلالية والموضوعية، فمحافظ الحسابات لا يتدخل بصفة أو بأخرى في شؤون التسيير المؤسسة، التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: الكفاءة المهنية

مراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لاصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لابد أن يتوفر على[1]:

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.

- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات، وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته،التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا وعمليا، بمعنى آخر، ليست فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة (Le Mandat) لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات بمستواه المهني.

ونشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به .

الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 18 من القانون 21 1001 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة , والتي تنص على ما يلي[2] :

لممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد, يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1) أن يكون جزائري الجنسية.

2) أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي :

[1] بلال تواتي ،در التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة و تدقيق قسم علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، 2012/2011 ، ص 93.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، المرجع سبق ذكره ، ص 05 .

أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

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

ت. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3) أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

4) أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

5) أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010.

يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 13 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

| "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر مهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف, والله على ما أقول شهيد".

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أنواب" أعلاه, من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف المالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهدالتعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندنت" أعلاه, من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المبحث الثاني : محافظ الحسابات و موثوقية القوائم المالية

يتضمن هذا المبحث عرض مفاهيم عامة حول القوائم المالية و كذا آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية، و في الأخير محافظ الحسابات كمعيار لموثوقية القوائم المالية .

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول القوائم المالية

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

التعريف الأول:

هي وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز ربحي في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع، سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه[1].

التعريف الثاني:

هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها وتسمح بإعطاء الوضعية المالية وللأداء، ولتغيير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات.

التعريف الثالث:

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تفرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان و نجاعته، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد من اجل أقصاه (04) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية تقوم الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية[2].من خلال التعريفات السابقة، نستنتج أن القوائم المالية هي مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية حققتها المؤسسة وفي أشكال محددة (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة، وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية لمختلف مستعمليها الداخلين والخارجين عند إقفال الحسابات .

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

أولا: الملائمة (وثائق الصلة).

يقصد بها قدرة المعلومات على التأثير في اتخاذ القرار فالمعلومات المحاسبية، و هي أيضا تلك المعلومات التي لها القدرة على أحداث تغيير في قرار المستخدم لها و تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه.

ثانيا: الموثوقية (الاعتمادية).

يقصد بالموثوقية أن تكون المعلومة خالية بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتعبر بصدق عن الغرض الذي تستهدفه، ولكي تكون المعلومة ذات موثوقية يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية :

- ❖ صدق المعلومة في تمثيل الظاهرة موضوع البحث.
- ❖ قابلية التحقق.
- ❖ الحياد.
- ❖ الحيطة والحذر.

[1] احمد محمد النور ، **مبادئ المحاسبة المالية** ، دار الجامعية ، الاسكندرية ، سنة 2003 ، ص 43.

[2] طارق عبد العال حمادة ، التقارير المالية ، **اسس الاعداد و العرض و التحليل** ، دار الجامعية ،الاسكندرية ، سنة 200 ، ص38.

- الشمولية.

ثالثا: قابلية المقارنة

يقصد بها أن تكون المعلومة قابلة للمقارنة لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي ومقارنتها مع المؤسسات الأخرى المختلفة.

رابعا: قابلية الفهم

يقصد بالقابلية للفهم أن تكون البيانات خالية من الغموض، بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبرة عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.

المطلب الثاني : آليات عمل محافظ الحسابات

على محافظ الحسابات أن يكون يسير على طريقة عمل ممنهجة و حذرة، وترتكز على معايير التدقيق المتعارف عليها و التي درسناها سابقا، منذ قبول التوكيل و الاتصال بالشركة حتى إعداد التقرير النهائي، سنحاول التعرف على خطوات عمل محافظ الحسابات لتدقيق الكشوف المالية، والتي تتمثل فيما يلي[1]:

الفرع الأول: قبول المهمة والخطوات التمهيدية للعملية

أولا: قبول المهمة

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتي يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة

العميل المتوقع، فهناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، والمتمثلة فيما يلي :

- ✓ **التحقق من صحة تعيينه:** والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- ✓ **الاتصال بالمدقق السابق:** وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم

تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه .

[1] خالد راغب الطيب ،خليل احمد الرفاعي ، **علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي** ، الطبعى الأولى ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، سنة 2009 ، ص 139.

- ✓ **التأكد من نطاق عملية التدقيق .**
- ✓ **اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق:** إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسئولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها ، و عليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه[1].
- ✓ **فحص وتقييم النظام المحاسبي :** يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها [2]:

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
- كيفية القيد و الترحيل.
- دقة السجلات وكفايتها.
- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- طرق الاهتلاك المنتهجة .
- طريقة تقييم المخزونات .
- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

- ✓ **الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة:** فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية و الميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المدقق السابق ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، و دراسة تقرير مجلس الإدارة.
- ✓ **فحص التنظيم الإداري:** حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين و المسئولين بالمؤسسة، ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، و توزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.
- ✓ **النظام الضريبي:** رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، و إذ لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الألتزام الضريبي .

ثانيا: مخطط التدقيق

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

- الأهداف الواجب تحقيقها .

[1] محمد بوتين ، لمراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ،ص69.

[2] Robert Obert, Révisionet certification des comptes , Dunod , Paris, 1995 , P40.

- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.

- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء .

- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء .

- ملاحظات الشخص المسئول عن كل خطوة وإجراء نفذه .

- توقيع الشخص المسئول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض ، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية[1] .

كما انه من غير الممكن ان يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مسوى الهدف او حتى على مستوى حجم العمليات و المعلومات المحاسبية المتواجدة بيها

فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها و ما يميزها عن غيرها. يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما :

- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما.

- برامج تدقيق متدرجة.

ثالثا: الإشراف على مهمة التدقيق.

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ، باعتباره المسئول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي [2]:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.

- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.

- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.

[1] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ، المرجع سبق ذكره ،ص 143.

[2] زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ،ط1 ، دار الراية للنشر ، الأردن ، سنة 2009 ، ص79.

- ترتيب المهام حسب الأولويات.

- فحص العمل المنتهي ، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.

- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.

- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.

- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعا: تكوين أوراق العمل:

أوراق التدقيق في السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المحقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الالتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق.

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه[1].

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة القرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق قسمين رئيسيي هما الملف الدائم و الملف التجاري و يتضمن الملف الدائم خلفية عن المؤسسة فضلا عن البيانات الأخرى التي يكون لها فائدة مستمرة عند إجراء أي فحص أو مراجعة تالية أما الملف التجاري فانه يتضمن عادة تلك البيانات المتعلقة فقط بالسنة موضع الفحص الحالي.

و الهدف الأساسي من أوراق العمل هو مساعدة المراجع و ترشيده عند ممارسة الفحص و توفير أدلة الإثبات.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون، فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين "نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة[2].

[1] زاهرة عاطف سواد ، المرجع سبق ذكره ،ص80.

[2] REDA KHELASSI . L'audit operationnel , HOUME , ALGER, 2005 ,P71.

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات و الرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها و دراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من :

- حماية الأصول.

- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.

- التسيير المنظم و بنجاعة لعمليات المؤسسة.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة[1].

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

- جمع الإجراءات .

- اختبارات التطابق.

- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية.

- اختبارات الاستمرارية.

- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

أولا: جمع الإجراءات

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل ...)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة.

ثانيا: اختبارات الفهم والتطابق

[1] Alain. Mikol , LES audis Financiers comprendre les mécanismes du contrôle , édition d'organisation , paris, 1999, P144.

[2] J.E,COMBES et M.C LABROUSSE PUBLI , AUDIT FINANCIER et CONTROL DE GESTION , UNION édition ,1997,P17

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء و المسئولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليتأكد المدقق من درجة الاعتماد، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسئولين والعاملين.

ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام، فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص و ثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش. فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين :

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.
- والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

رابعا: اختبارات الاستمرارية

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

خامسا: التقييم النهائي النظام الرقابة الداخلية

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المحقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو علم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقرى ار حول المراقبة الداخلية يقدمه المحقق إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المارقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا ، ومفهوم من طرف الجميع.

- نظام يعطي الرخص اللازمة و يراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها و إدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة .

- ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية و إخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق الأهدافهم.

الفرع الثالث : جمع أدلة الإثبات

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع[1].

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فإن المحقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة و القرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

المستندات: المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاثة أنواع :

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء مثلا.
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع و إيصالات القبض.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المحقق في تحقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات و التوقيع[2].

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، دار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، ص 16.
[2] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)** ، الطبعة الثانية ، الأردن ،سنة 2004،ص 180.

- ✓ **الفحص المادي :** يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة، يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل[1].

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

- ✓ **المصادقات:** تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم، والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.
تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة، وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع [2]:
- **المصادقات الإيجابية:** في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.
- **المصادقات السلبية:** فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المحقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.
- **المصادقات العمياء :** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.
-**الفحص التحليلي**: يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة[3].

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التحقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك

المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه [4].

---

[1] عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد و اخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ،مصر ، 2007 ، ص81.
[2] يوسف محمود ، جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، الوراق للنشر ، الأردن ، سنة 2007 ،ص180.
[3] عبد الفتاح الصحن ،المرجع السابق ، ص85.
[4] محمد بوتين ، المرجع السابق ، ص 93.

- ✓ **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب، ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي[1].

أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء و تلاعبات، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

- ✓ **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم، يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.
- ✓ **الاستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل[2] .

3.الفرع الرابع: تقرير محافظ الحسابات

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد و إدارة المؤسسة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية. يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل[3].

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة و

[1] خالد امين عبد الله ، المرجع السابق ، ص 181.
[2] عبد الفتاح الصحن ، المرجع السابق ، ص 87.
[3] خالد امين عبد الله ، المرجع السابق ، ص 129.

القرائن و رأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال[1].

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

- ✓ **تقرير نظيف:** يصدر المحقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي[2] :
  - القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عام.
  - عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
  - صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
  - حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية النتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.
- ✓ **التقرير التحفظي:** يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التحقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة و بدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[3].
- ✓ **تقرير السلبي:** يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المحقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة براهين مع ذكرها[4]، يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

[1] عبد الفتاح الصحن ، المرجع السابق ، ص 316

[2] يوسف محمود جربوع ، المرجع السابق ، ص 260.

[3] خالد راغب الخطيب ، المرجع السابق ، ص 106.

[4] خالد امين عبد الله ، المرجع السابق ، ص 138.

- ✓ **الامتناع عن إبداء رأي :** يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي[1]:

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك.
- وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المحقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المحقق رأيه فيها .

بعد التعرف على أنواع التقرير الذي يصدره محافظ الحسابات جاء الدور الدراسة ما بداخل التقرير من مكونات والعناصر الرئيسية نبدأها كما يلي:

- **عنوان التقرير:** يعنون التقرير بعبارة "تقرير محافظ الحسابات المستقبل" وذلك • لأن صفة الاستقلال هي الأساس لإعداد هذا التقرير، وهي دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية[2].
- **الجهة الموجه لها التقرير:** يوجه التقرير عادة حسب ما تنص عليه التشريعات والقوانين مساهمي الشركة محل التحقيق أو مساهميها أو مجلس الإدارة و لقد جرت العادة أن يوجه التقرير إلى المساهمين و ذلك على أساس أنه قد تم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة للشركة[3] •
- **الفقرة الافتتاحية:** يتم فيها الإدارة إلى القوائم المالية التي تم تدقيقها، وكذا السنة المالية التي تمت فيها عملية التدقيق، ويوضح في هذه الفقرة بأن القوائم المالية قد أعدت من طرف إدارة الشركة تحت مسؤوليتها، بينما. تنحصر مسؤولية محافظ الحسابات في إبداء الرأي عنها[4].

---

[1] يوسف محمد جربع ، المرجع السابق ، ص 264.

[2] محمد الفيومي ، عوفى لبيب ، أصول مراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 1998 ، ص 199.

[3] عبد الفتاح الصحن و اخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، الدار الجامعية ، كصر ، سنة 2004 ،ص 391.

[4] عبد الهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الأمريكية) ، الدار الجامعية ، مصر ، ج3، سنة 2009 ، ص763

- **فقرة النطاق:** وهي الفقرة الثانية الأساسية، ويجب أن تشمل على ما يلي:

- وصفا لنطاق التدقيق وذلك بتوضيح أن التدقيق قد تم طبقا للمعايير المعمول بها.

- الإشارة إلى تمكين محافظ الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في الظروف المحيطة، وأنه قد حصل على البيانات و الإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض التدقيق.

- أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن عملية التدقيق خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية، مما يعني أن التدقيق لا يقدم تأكيدا مطلقا و إنما نسبيا، وأن محافظ الحسابات مسئول عن اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب فقط تلك التي تؤثر تأثير جوهريا على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية[1].

- يجب أن تشير الفقرة فيما إذا تضمن التدقيق فحصا اختياريا أي استخدام العينات.

- يجب أن تتضمن الفقرة عبارة تفيد بأن أعمال التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم المالية .

- **فقرة الرأي:** وتتضمن رأي محافظ الحسابات عن صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية الحقيقة أوضاع الشركة محل التدقيق[2].
- **الفقرة التوضيحية :** وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف, وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس , فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق, أما في حالة
الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية, أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع الرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي, وذلك كما في الحالات التالية:
- إشارة المراجع إلى مقدرة المشروع على الاستمرار.
- وجود قيود على المبادئ، أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع.
- التركيز على عمليات أوعلاقات تم الإفصاح عنها، وذلك لتوجيه نظر واهتمام القارئ التقرير نحوها نظرا لأهميتها.
- **توقيع المراجع :** يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع, وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع المسؤولياته.

[1] عبد الفتاح الصحن و اخرون ، المرجع السابق ، ص 391.
[2] محمد الفيومي ، المرجع السابق ، ص 399.

- **تاريخ التوقيع :** يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني ويعتبر التاريخ مهمة لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية.

وفي مايلي نموذج لتقرير محافظ حسابات وفقا لما تتطلبه معايير المراجعة الدولي

شكل (1-1) التقرير النظيف النموذجي

اسم التقرير	تقرير المراجع المستقل
المخاطبون	إلى مساهمي الشركة.....
فقرة المقدمة	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للشركة.....المرفقة والمعدة في 12/31/ن والقوائم المرتبطة بها ,وهي :قائمة الدخل ,وقائمة التدفقات النقدية ,المعدة عن ذات السنة. وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه على عاتق إدارة الشركة ,أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا.
فقرة المجال	قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة,) وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية ,وتشمل المراجعة بناءا على أساس اختباري جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية ,كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة ,ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.
فقرة الرأي	في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة.....في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.
اسم المراجع	.....
تاريخ التقرير	في .../../.. العنوان.....

المصدر أمين احمد لطفي التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية الاسكندرية 2007 ص 649

وحتى يكون رأي محافظ الحسابات سليما و ملائما و مقبولا من الناحية الفنية لا بد أن يتصف بمجموعة من الخصائص الهامة منها ما يلي :

- أن يكون مبنيا على الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المراجع.

- أن يكون رأية محايدة وغير متحيز لطرف ما على حساب طرف آخر وأن لا يتأثر بأية ضغوط قد تقع على المراجع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

- أن يكون رأية واقعية يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلا ويعبر عن شخصية المراجع الذاتية ووفقا لما قام به ومارسه من أعمال.

- أن يكون أساس رأي المراجع الدراسة والتحليل والتحميص بأن يسبق اقتناع المراجع بالرأي وإبدائه له وقيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها في مجال تنفيذ برنامج

المراجعة.

- يجب أن يكون أساس إبداء الرأي بطريقة ملائمة وسليمة أن يقوم المراجع بتجميع أدلة الإثبات اللازمة ولملائمة والكافية لتكوين هذا الأساس وبالتالي إبداء وتقرير الرأي.

- يجب أن يكون رأيا واضحة ومفهومة ومعبرة بما فيه الكفاية عن جميع المعلومات والبيانات والنتائج الهامة بطريقة لا تحتمل اختلاف التأويل، وكذلك أن نستخدم في صياغة الرأي المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا في محيط المهمة.

- يجب أن يكون رأيا شاملا لكافة ملاحظات ونتائج عملية المراجعة. - يجب أن يكون رأيا دقيقا وقاطعا حتى يتمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ بعض الإجراءات أو القرارات.

- يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف حتى يمكن الاستفادة منه.

- يجب مراعاة التفصيل والإيجاز في كتابة وإعداد الرأي من خلال تقرير المراجعة بأن يعد الرأي بتفصيل غير ممل وبإيجاز غير مخل، أي أنه لا يجب أن يبعث الملل عند دراسته أو قراءته ويخل بالهدف الرئيسي منه وهو إظهار النتائج الهامة لعملية المراجعة.

المطلب الثالث: محافظ الحسابات كمعيار لموثوقية القوائم المالية

يتضح الدور المحوري الذي يؤديه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله، إذ لا مصلحة لو في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية، وكذا احترام القوانين المعمول بها وجعلها تعكس صورة وفية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي صحة وسلامة ودقة هذه القوائم[1].

وكما يتضح أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعمقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فان عملية المراجعة الحسابات أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات المالية، حيث يقوم عادة محافظ الحسابات بتقديم ما توصل اليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال.

وهذا على اعتبار أن محافظ الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي لمؤسسة، في ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فانه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولية عن إعداد و مراجعة واستخدام هذه المعلومات، ففي ظل

عدم وجود مراجع خارجي مستقل فان الإدارة تكون مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ القرارات و الإجراءات الرقابية الدقيقة.

كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية لمؤسسة محل

المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح للمراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر.

بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية لمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فان رأي محافظ الحسابات المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية و تمثيلها لمصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا لمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولا عاما، والتي تعزز عملية المراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع و اطلاعه على المعلومات

[1] عبد الرحمان بابنات ، ناصر دادي عدون ، التحقيق الاداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، دار المحمدي العامة ،2008 ، ص24.

الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع محافظ الحسابات بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية[1].

المبحث الثالث : الدراسات النظرية و التطبيقية التي تناولت الموضوع

اطلع الباحث على عدد من البحوث و الدراسات المتاحة في مجال محافظة الحسابات و كذلك القوائم المالية و اتضح من خلال استعراض هذه الأبحاث و الدراسات تركيز الكثير منها على دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات و مهامه في جانب الرقابة المحاسبية، سيتم عرض الدراسات السابقة على النحو التالي :

المطلب الأول : عرض الدراسات المحلية التي تناولت الموضوع

1. دراسة سفير محمد ورزقي إسماعيل (2012) بعنوان "مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مسؤولية محافظ الحسابات عن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لإبراز العناية المهنية التي يجب على محافظ الحسابات أن يبذلها خلال عملية الانتقال أي عملية المراجعة والمصادقة على القوائم المالية الدورة 2010، وتقديم رأيه من خلال تقرير خاصعن عملية الانتقال، وإبراز موقفه من الميزانية الافتتاحية والمعالجات المحاسبية والتحقق من الإفصاح عن المعلومات، وتحديد دوره خلال مراقبة حسابات السنوات 2010/2009

وتوصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات ملزم بتقديم ملاحظات في تقريره لا سيما فيما يخص التدقيق في استمرارية الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة محل التدقيق، وكذلك يجب عليه الإشارة في تقريره في حال تقديره لعدم كفاية عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم التزام المؤسسة محل التدقيق بالشروط العادية التي تسمح بالعرض العادل لقوائمها المالية.

وأيضا توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات ملزم بتقديم ملاحظات خاصة يصف فيها محتوى نظام الرقابة الداخلية خاصة إذا كان غير متلائم مع المعلومات المفصح عنها من طرف المؤسسة،

[1] سردوك فاتح مذكرة ماجيستر بعنوان **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** -دراسة حالة الشركة ALGAL للألمنيوم ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2004/2003.

والخاصة بعملية الانتقال من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي وما يتبعه من تغيير في الطرق و السياسات المحاسبية"[1].

2. دراسة محمد محمود دائل الهاشمي (2014) بعنوان "مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية2 المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من طرف مراجعي الحسابات في اليمن والجزائر لتقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للتعريف بالإطار النظري والتاريخي لمهنة المراجعة الخارجية، مع تطرقه إلى واقع مهنة المراجعة الخارجية في كل من الجزائر واليمن.

أما في الجانب التطبيقي للدراسة فاعتمد الباحث على أسلوب الاستبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة الممثلة في مكاتب التدقيق الناشطة في الجزائر العاصمة وفي عاصمة اليمن صنعاء، حيث بلغت عينة الدراسة (270) خبير و محافظ حسابات (150مراجع يمني و 120مراجع جزائري).

ولتحليل النتائج المتحصل عليها استخدم الباحث برنامج SPSS و العديد من الأساليب الإحصائية، وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك إدراك لدى مراجعي الحسابات الخارجيين في كل من اليمن والجزائر بأهمية استخدام المؤشرات المالية والفنية لتقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية حيث أكد أفراد عينة الدراسة على استخدامهم فهذه المؤشرات.

كما أكدت الدراسة على وجود صعوبات أو معوقات تحد من استخدام المؤشرات المالية والفنية من قبل مراجعي الحسابات التقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في البيئتين اليمنية والجزائرية ومن أهمها:

انخفاض التأهيل العلمي والعملي للمراجعين مع وجود عراقيل من قبل إدارة المؤسسة محل التدقيق للحصول على المعلومات، وأوصى الباحث بوجوب تعزيز إدراك مراجعي الحسابات اليمنيين والجزائريين وإقناعهم بأهمية استخدام المؤشرات المالية والفنية وتعريفهم بمزايا.

وأثر ذلك الاستخدام في التقرير والإفصاح عن قدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاستغلال و ذلك بتحفيز المراجعين على الالتحاق بالدورات التدريبية المتخصصة لاستخدام النماذج الإحصائية الكمية المتقدمة أثناء عملية المراجعة [2].

---

[1] سفير محمد و رزقي اسماعيل (2012) ، ص 395-410 ، **مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية الانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ، مجلة المعيار ، المركز الجامعي تيسمسيلت ، المجلد 03 (02) ، ص 395-410.

[2] محمد محمود دائل الهاشمي (2014) ،**"مدى كفاية المؤشرات المالية و الفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن و الجزائر "**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، فرع المحاسبة و التدقيق ، جامعة الجزائر03.

3. دراسة حجاج زينب (2016) مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات (دراسة حالة في مؤسسة خاصة و عمومية).

تناولت هذه الدراسة دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف و محاربة المخالفات و التجاوزات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لعرض واقع مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والهيئات المنظمة للمهنة، واعتمدت على دراسة حالة في مؤسسة شركاء للخواص و مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري .

و توصلت الدراسة إلى إن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تعاني من نقص و تعقيد في النصوص التشريعية المتعلقة بالمراجعة و عدم مواكبتها لمعايير المراجعة الدولية، و يعد محافظ الحسابات مسؤلا جنائيا في حال مصادقته على حسابات القوائم المالية للمؤسسات مع وجود مخالفات و تجاوزات لم يبلغ عنها الجهات المعنية .

و من خلال بعض المقابلات التي أجرتها الباحثة مع بعض محافظي الحسابات توصلت إلى أن هناك اثر البيئة الاقتصادية الجزائرية الذي يتميز بالسرية و عدم الإفصاح عن المعلومات، و كذا تأثير العلاقة بين الإدارة أو المساهمين مع محافظ الحسابات.

و أوصت الباحثة على ضرورة إيجاد دليل يعتبر كمرجع الحسابات الذي يجب الأخذ به خلال مصادفته المخالفات أو تجاوزات أو اختلالات، كما اقترحت على المجلس الوطني للمحاسبة إيجاد

ميثاق للأخلاقيات المهنة يحدد ضوابط و معايير الأداء المهني بالإضافة إلى تفعيل دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[1] .

4. دراسة مداح عبد الباسط سيدي يحي (2017) مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية ـ دراسة ميدانية بالجزائر ـ .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحثان المنهج الوصفي التاريخي وذلك لعرض التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر وإبراز مختلف عوامل تطور المسؤوليات الواقعة على عاتق محافظ الحسابات، والتعريف بكل من الغش والخطأ في القوائم المالية وأسباب ومبررات حدوثهما مع إبراز إجراءات محافظ الحسابات لكشف حدوثهما. أما في الجانب الميداني للدراسة فاستخدم الباحثان أداة الاستبيان بغرض عينة الدراسة المتمثلة في (90) مراجع خارجي.

وتوصلت الدراسة إلى أن مهنة المراجعة لها أهمية كبيرة في إضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية للمؤسسة، وأن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية عن الأعمال

[1] حجاج زينب (2016) مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات (دراسة حالة في مؤسسة خاصة و عمومية) .مجلة الادارة و التنمية للبحوث و الدراسات . جامعة البليدة2 ،المجلد 05(02) ص181.

التي قامت بها بالمؤسسة، كما أن خبرة وكفاءة محافظ الحسابات مهمة جدا لكشف عمليات الغش والخطأ في القوائم المالية، ويعتبر التأهيل العلمي والعملي والمعرفة بالمعايير المتعارف عليها نقاطا ايجابية في كفاءة محافظ الحسابات[1].

5. دراسة زواق كمال (2017) التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحري والتلاعب بالقوائم المالية (دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين).

هدف هذا البحث هو دراسة وتحليل دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الوصفي التاريخي لتوضيح الأدوار المختلفة لمهنة التدقيق المحاسبي ومسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، أما في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة استخدم الباحث المنهج الاستقرائي وذلك بتوزيع استبيان على عينة من مراجعي الحسابات في الأردن وعينة أخرى من المديرين الماليين في شركات المساهمة العامة الأردنية، ثم تحليلا البيانات باستخدام برنامج SPSS.

وتوصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات في الأردن يلتزمون بإتباع الإجراءات اللازمة والكفيلة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، وهناك إدراك تام من غالبية مدققي الحسابات المستجوبين لحجم المسؤولية المهنية والقانونية الملقاة على عاتقهم فيما يتعلق بالكشف عن التحريف والتلاعب في القوائم المالية [2].

المطلب الثاني : عرض الدراسات الاجنبية التي تناولت الموضوع

1) A study Hani Ali Aref Alrawashdeh and Hani Al Rawashdeh (2016), The

role of external auditors in error and fraud discovered in the financial statements in the jordanian public sharholding companies (industrial), European Journal of Aaccounting, Auditing and Finance Research, Vol 4, N8, pp.20-34.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور مراجعي الحسابات الخارجيين في الكشف المالية المعدة من طرف شركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية.

وتمثلت عينة الدراسة في (50) مراجع حسابات خارجي أخذت بشكل عشوائي من مجتمع مراجعي

[1] مداح عبد الباسط سيدي يحي (2017) ، **"مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش و الخطأ في القوائم المالية"** – دراسة ميدانية بالجزائر -مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة حمه لخضر ، الوادي ، العدد10 ، الجزء03 ، ص 173-188

[2] زواق كمال ، التدقيق المحاسبي و دوره في الحد من التحري و التلاعب بالفوائم المالية (دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين) المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية ، جامعة المدية ، العدد 07 ، ص 134-158.

الحسابات الخارجيين التابعيين. للجمعية الأردنية للمحاسبين القانونيين، واستخدم الباحثان أداة الاستبيان الجمع المعلومات والبيانات وفق المنهج الوصفي.

وأبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي إثبات وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإبلاغ الفوري من قبل مراجع الحسابات عن وجود حالات خطأ أو احتيال والحفاظ على الخصوصية نحو المؤسسة التي يراجع حساباتها، وهناك أيضا علاقة ذات دلالة إحصائية بين كشف الخطأ والاحتيال في القوائم المالية للشركات والمسؤولية التي يتحملها مراجع الحسابات الخارجي، وأوصى الباحثان المساهمين بمتابعة النظم المالية للشركات التي يشاركون فيها والمطالبة بالتحديث الدوري لتلك الأنظمة[1].

2) A study Leila Gharsellaoui et Anis Jarbaoui (2017), Qualité d'audit

externe et transparence de la communication financière : l'impact propriété institutionnelle dans les entreprises Tunisiennes cotées, Journal of Academic Finance (J.A.F), Vol 8(01) spring, pp 35-55.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير جودة مراجعة الحسابات الخارجية على شفافية المعلومات المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات محل التدقيق.

ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لإبراز ماهية شفافية المعلومات المالية ومختلف خصائصها مع توضيح أساليب قياسها، وتم إسقاط ذلك على عينة مكونة من (30) مؤسسة

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك تأثير ايجابي لسمعة محافظ الحسابات على شفافية المعلومات المالية، كما أن المؤسسات التي قامت بالإفصاح عن معلومات مالية جيدة وكافية لمستخدميها تمت مراجعتها من طرف محافظي الحسابات الذين لا تتجاوز ولايتهم 3 سنوات. إضافة إلى ذلك توصلت

الدراسة إلى أن هناك تفاعل بين جودة مراجعة الحسابات ووجود مؤسسات المساهمة له تأثير على تحسين مؤشر الشفافية و الإفصاح[2] .

3) A study Tazhan Muhammad Noori and Chnar Abdullah Rashid

(2017), External Auditor's responsibility regardying to going concern assumption in his/hers report : case of Kurdistan Region/Iraq, International Journal of Resaerch-Granthaalayah, vol 5, pp. 138-152.

[1] Hani Ali Aref Alrawashdeh and Hani Rawwashdeh (2016), the role of externel auditors in error and fraud discovered in the financial statements in the Jordanian public sharholding companies (indistrial), European journal of Aaccounting , Auditing and Finance Research , Vol 4, N8 , pp20-34.

[2] Leila Gharsellaoui et Anis Jarbaoui (2017) , Qualité d'audit externe et transparence de la communication financiére : l'impact propriéte institutionnelle dans les entreprises Tunisiennes cotées , Journal of Academic Finance .

يركز هذا البحث بشكل رئيسي على المسؤوليات التي تقع على عاتق المدققين الخارجيين في إقليم كردستان العراق فيما يتعلق بمراقبة فرضية استمرارية الاستغلال، حيث يهدف إلى إقناع المؤسسات بأنمراجع الحسابات الخارجي يمكن أن يلعب دورا كبيرا في توصية المؤسسات بتحسين أوضاعها المالية لعدم الوقوع في الإفلاس.

ولتحقيق أهداف البحث استخدم الباحثان أسلوب المقابلة حيث قاما بإجراء مقابلة مع شخصين في مكتب الرقابة المالية يعملان كمراجعان للحسابات لكل من المنظمات الحكومية والقطاع الخاص في إقليم كردستان، إضافة إلى إجراء مقابلة أخرى مع أربع (04) من ملاك المؤسسات الذين واجهوا مخاطر الإفلاس في كردستان أيضا، وكانت مهمتهم الأساسية هي التصنيع قبل أن يفشلوا.

وتوصلا الباحثان إلى أن التحقيق الخارجي في كردستان لا يؤدي بكفاءة، لأن مراجعي الحسابات الخارجيين وفقا للقانون ليسوا مسؤولين فيما يتعلق بفرضية استمرارية المؤسسات الاقتصادية في الاستغلال، ومع ذلك فإن هذه مسألة هامة بالنسبة للبلد كله لأن مواجهة أي وضع غير متوقع سيؤثر على الاقتصاد والمجتمع، وحتى بعض الأحيان يؤثر على السياسة في البلاد، وبالتالي فإن قواعد ومبادئ التدقيق الخارجي في كردستان تحتاج إلى إصلاح، ويمكن أن يتم ذلك من خلال البرلمان.

وتوصلت أيضا الدراسة إلى أن دور مراجع الحسابات الخارجي يمكن ملاحظته من خلال تقريره بإقناع حكومة كردستان بعلم الاعتماد على طريقة واحدة لبيع الموارد الطبيعية (الغاز و البترول لتحقيق الأموال، وأوصى الباحثان بضرورة تحسين دور مراجع الحسابات الخارجي في كردستان من خلال التعبير عن رأيهم حول فرضية استمرارية المؤسسات في الاستغلال، ولن يكون تبسيط دورهما من خلال استعراض القوائم المالية فقط مفيدا للمؤسسات والمكاتب الحكومية على حد سواء .[1]

4) A study J. Vas Ferreira (2018), The role of the external auditor in corporate governance: The case of companies listed in the nyse euronext lisbon, Risk governance and control : Financial Markets and Institutions vol8(04), pp.38-51.

تسعى هذه الدراسة إلى البحث في آثار وجود مراجع الحسابات الخارجي على إدارة المؤسسات في البرتغال، في الطريقة التي تدار بها المؤسسات المدرجة في البورصة، استنادا إلى التحقق من الامتثال اللوائح حوكمة المؤسسات الصادرة عن لجنة سوق الأوراق المالية، فضلا عن شفافية المعلومات والحد من مشاكل الوكالات والاحتيال والجرائم الاقتصادية.

[1] A study Tazhan Muhammad Noori And Chnar Abdullah Rashid (2017) , External Auditors responsibility regardying to going concem assumption in his/her report : case of Kurdistan Region/Iraq, international Journal of Resaerch -Granthaalayah , vol5, pp.138-152.

حيث تسعى إلى التحقق من أن زيادة مراجع الحسابات الخارجي في الامتثال للتوصيات المتعلقة بحوكمة المؤسسات يسمح بمزيد من الشفافية في المعلومات والحد من مشاكل الوكالات والاحتيال والجرائم الاقتصادية.

وتمثلت عينة الدراسة في جميع مراجعي الحسابات الخارجيين للمؤسسات العاملة في سوق بورصة نيويورك أورونكست لشبونة، الذين تمت مراجعتهم مرة واحدة على الأقل من قبل أحد مراجعي الحسابات المرجعيين الأربعة العاملين في الأراضي البرتغالية من سنة 2007 إلى غاية سنة 2011،

حيث اعتمد الباحث على بناء نموذج لمعرفة مدى تأثير امتثال مراجع الحسابات الخارجي للتوصيات المتعلقة بحوكمة المؤسسات على زيادة الشفافية في المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات.

وتوصلت الدراسة إلى أن امتثال مراجعي الحسابات الخارجيين للتوصيات المتعلقة بحوكمة المؤسسات يسمح بزيادة الشفافية في المعلومات المقدمة في القوائم المالية ويسمح بالحد من مشاكل الوكالات والاحتيال والجرائم الاقتصادية من خلال استعراض ومراجعة الدراسات السابقة (في حدود اطلاع الطالب التي تناولت العلاقة بين محافظ الحسابات وتطبيق النظام المحاسبي المالي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نجد أن هناك تباين بين هدف كل دراسة والطريقة التي تمت معالجتها بها، إضافة إلى اختلاف في البيئة التي تمت فيها الدراسة[1].

5) A study Kenny and K. chan, 4. 2000 Auditing standards in china

comparative analysis with relevant international standards and Guidelines".

سعت الدراسة إلى معالجة التغيرات التطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي و المالي للصين و زيادة الاستثمارات الحالية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة، ليتواكب ويتفق مع الممارسات والإصدارات الدولية المختلفة والمرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير و تحديث المهنة و تحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين، و أوضحت الدراسة أهم الأسباب و الدوافع لإنشاء معايير مراجعة في الصين و تتمثل هذه الدوافع:

التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير، والتحديث للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل

المتطلبات التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة.

[1] A study J. Vas Ferreira (2018) , The role of the external auditor in corporate governance : The case of companies listed in the nyse euronext Lisbon , Risk governance and control : Financial Markets and Institutions vol8(04) , pp.38-51.

إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية[1].

المطلب الثالث : اوجه الشبه و الاختلاف و القيمة المضافة الدراسة الحالية

سنتطرق في هذا المطلب الى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة و محاولة استنتاج كل من أوجه الاختلاف فيما يلي :

❖ **أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة :**

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي . نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة لمحافظ الحسابات في الجزائر و دوره في إضفاء شفافية على القوائم المالية في المؤسسة و كذا مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء و الغش في الكشوف المالية .حيث تناولت جوانب عديدة مثل :

- ✓ دراسة محافظ الحسابات في الجانب القانوني
- ✓ أهمية محافظ الحسابات في استمرارية المؤسسة
- ✓ دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
- ✓ تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسة

أما الدراسة الحالية و التي اتسمت بمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية و تميزت بجانب أخر و الذي تمثل في دور محافظ الحسابات في مراقبة القوائم المالية من خلال تعزيز ثقة الملاك في هذا الأخير

كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية :

1. تم الاستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة
2. تم إتباع الطريقة في اختيار منهج و أدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية
3. تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري و إعداد خطة تتناسب و تحدد متغيرات الموضوع
4. تم إعداد دراسة الحالة من خلال تقرير محافظ الحسابات و دورة في تعزيز القوائم المالية
5. الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة و الانطلاق في الدراسة الحالية

❖ **أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة :**

[1] A study Kenny and K. chan , 4. 2000 Auditing standars in china comparative analysis with relevant international standars and Guidelines “, the international journa of accounting . vol 35 . no 4 (200) .pp 559-577.

1. من حيث المكان و الزمان :

تمت الدراسة الحالية في بيئة محاسبية الجزائرية و بالتحديد في (عين دفلى) في مؤسسة باتيميتال الصناعة و تركيب بالسنة 2021، بينما تمت الدراسات السابقة في البيئة الجزائرية (ولايات مختلفة) و الأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية و أجنبية من سنة 2000 إلى 2018

2. من حيث المتغيرات :

هدفت الدراسة الحالية لمعرفة واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في القوائم المالية.

و كذا بيان مدى استجابة مهنة مراجعة الحسابات لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية محافظ الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات، و التعرف على مخرجات النظام

المحاسبي المالي القوائم المالية، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة ;

و في هذا السياق خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور في تعزيز موثوقية القوائم المالية و ذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها و بذلك يبرز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات .

أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها :

- إبراز مسؤولية محافظ الحسابات عن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي

- دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات و التجاوزات في المؤسسة الاقتصادية.

- تأثير قواعد عمل محافظ الحسابات الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية والكفاءة المهنية) على مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- الهدف من هذه الدراسة هو إبراز أثر إصلاح النظام المحاسبي على مهنة التدقيق وعلى مهنة

محافظ الحسابات.

- التعرف على واقع الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

- محاولة تشخيص الواقع العلمي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين

الأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات.

- كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر.

- تحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه، ومقارنة.

خلاصة الفصل :

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات سواء داخل أو خارجها، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها،

وبالتالي يكون محافظ الحسابات قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه للقوائم المالية، كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة إليها من ملاك المشروع، كما يخدم مراجع الحسابات البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم، وذلك بتأكد هم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية، كما أن شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة، بأن مشروعهم يسير سيرا حسانا ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب رأس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت على أموالهم واستخدمتها السليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع، في حين أن السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير محافظ الحسابات تأكيدا على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات، وإضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب، غش أو اختلاس في هذه المؤسسة.

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية

المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو التلاعب و الغش .

الفصل الثاني:
دراسة تطبيقية
بمؤسسة BATIMETAL

تمهيد

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، عند عرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمؤسسة با تيميتال للوقوف على مختلف مراحل التدقيق، وبما أن فحص القوائم المالية من أهم المراحل التي يقوم بما محافظ الحسابات من خلال إعداد التقرير النهائي الذي يمكن من تبيان الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

ولدارسة أعمق وأكثر تفصيل لهذا الفصل تم تقسيمه إلى مبحثين رئيسيين كما يلي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة باتيميتال.

المبحث الثاني: عرض أهم القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة باتيميتال

لقد فرضت مؤسسة باتيميتال للبناءات المصنعة الحديدية والنحاسية وجودها في السوق الوطنية، وذلك بانتهاج إستراتيجية جديدة تهدف إلى تعزيز موقعها في السوق من خلال العمل المتكامل والحرص الدائم على مراقبة جودة ونوعية المنتوج بدقة أثناء وبعد التصنيع.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومفهومها

سنتطرق في هذا المطلب على نشأة المؤسسة وكذا مفهومها.

الفرع الأول: نشأة مؤسسة باتيميتال

مؤسسة باتيميتال هي مؤسسة نابعة من ورشات أندري داير فور "André dura fourhg" في الجزائر عام 1902 لتصنيع البناءات الحديدية تابعة للمستعمر، في سنة 1968 صارت تسمى سياميتال " Sn.METAL"، وفي سنة أصبحت تسمي سيميتال تسمى باسم با تيميتال نتيجة لإعادة هيكلة المؤسسات العمومية وتحويلها المؤسسات عمومية اقتصادية.

نتجت المؤسسة العمومية الاقتصادية باتيميتال عن إعادة هيكلة المؤسسة الأم باتيميتال وهي واحدة من فروعها السبعة وهي شركة ذات السهم أنشأت في ديسمبر 1997.

وفي 30 جانفي 2005 تم إعادة هيكلة الشركة الأم باتيسيك إلى ثلاث شركات جديدة منها شركة البناءات المعدنية والنحاسية للغرب (BATICIC OUEST)، وتضم باتيسيك غرب وحدتان وهما:

- وحدة الهياكل المعدنية والتنحيس بوهران BATICIC Oran
- وحدة الهياكل المعدنية والتنحيس بعين الدفلى BATICIC Ain-Defla

ومنذ تاريخ 30 جانفي 2005 أصبحت المؤسسة الجديدة العمومية للبناءات المعدنية المصنعة وحدة الهياكل الحديدية والتنحيس بعين الدفلى فرع للمؤسسة الأم "BATICIC Ouest" تنفرد باستقلاليته المالية والتسيير مهيكلة على أساس مؤسسة بالأسهم ذات رأس المال 1.085.800.000.00 دج

الفرع الثاني : مفهوم مؤسسة "باتيميتال"

المؤسسة مكان التربص التي تحمل اسم المؤسسة العمومية للبناءات المصنعة الحديدية والنحاسية باتيميتال (Société de Construction Industielles Metalliques et de chaudrnnerie) وتختصر تسميتها في اسم "BATIMETAL"

وتحمل علامة تجارية وهذا لتميز منتجاتها على الأخرى من نفس النوع والشكل والنمط المنتجة من طرف مؤسسات أخرى سواء من القطاع العام أو الخاص.

تقع المؤسسة العمومية للبناءات المصنعة الحديدية "باتيميتال" بولاية عين الدفلى وعليه يكون موقعها في الجهة الغربية الشمالية لبلدية عين الدفلى، أما مساحتها الإجمالية فتساوي 14 هكتار وتشمل الورشات الإنتاجية والتقنية والتجارية والإدارية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة باتيسيك

إن مؤسسة "باتيميتال " عرفت عدة تنظيمات منذ نشأتها وهذا راجع للتغيرات التي عرفتها البلاد في المجال الاقتصادي والمتمثلة في الاقتصاد الموجه اللامركزي للمؤسسة منذ نشأة المؤسسة الأم "باتيميتال" سنة 1983، حرية المؤسسة تحت إشراف صناديق المساهمة، تتفرع المؤسسات إلى فروع تحت إشراف المؤسسة الأم "باتيميتال" حسب النشاط غلى يومنا هذا، والتميز بحل المجمعات وإبدالها بما يسمى الصناعة والتي لازالت في إطار النشأة.

الفرع الأول: مخطط المؤسسة الأم "باتيميتال"

تلعب مؤسسة "باتيميتال" باعتبارها المؤسسة الأم بواد السمار دورا كبيرا في سلطتها اتجاه مؤسساتها الفرعية ويتمثل في وضع الخطوط العريضة للسياسات التي تزيد دمجها في مستقبلها الإقتصادي، كما تقوم بدور الرقابة على النشاطات المالية مردودية الإنتاج، التموين بالمواد الأولية وكذا قطاع الغيار للتجهيزات الصناعية المستوردة من الخارج.

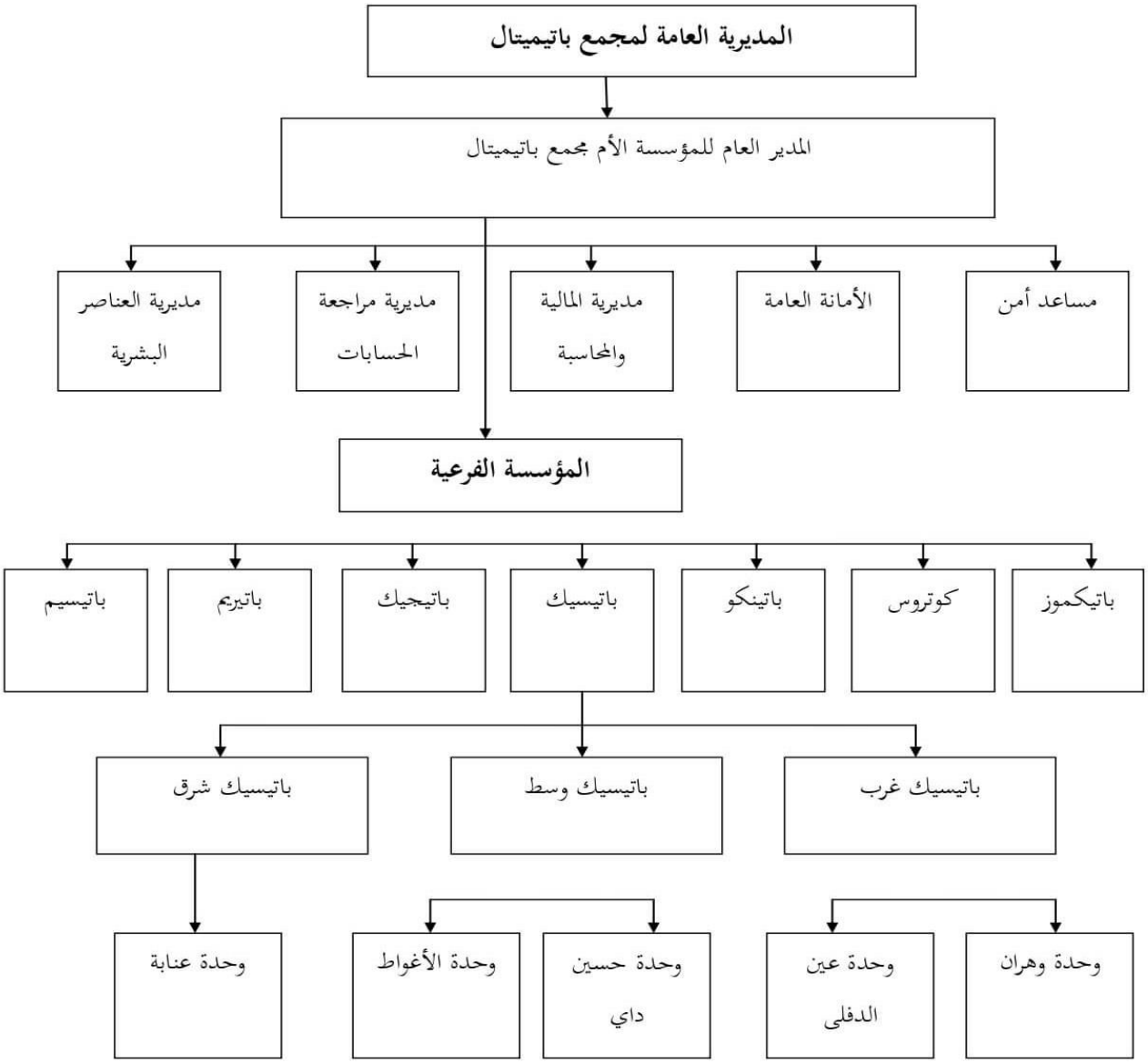
وفي سنة 1997 تفرعت المؤسسة الوطنية "باتيميتال" غلى سبع مؤسسات فرعية وعرفت باسم "باتيميتال" GROUPE PATIMAL ونذكرها كالتالي:

- باتيسيك BATICIC وتهتم بالصناعة الحديدية والنحاسية
- باتيجيكBATIGEC و تهتم بصناعة الخرسانة المسلحة
- باتيريم BATIRIM تقوم بعملية التركيب للهياكل المعدنية
- باتيسيم BATISIM وتقوم بصناعة الأعمدة الكهربائية
- كوتوروس COTRANS وتقوم بعملية النقل واستيراد الموارد الأولية
- باتينكو BATENCOتقوم بعملية الدراسات ومتابعة المشاريع
- باتيكومبوز BATICOMPOS الخلية المزدوجة ومشتقاتها.

وفي سنة 2005 أصبحت BATICIC المؤسسة العمومية للبناءات المصنعة الحديدية والنحاسية تتفرع إلى ثلاث مؤسسات فرعية نذكرها كالتالي :

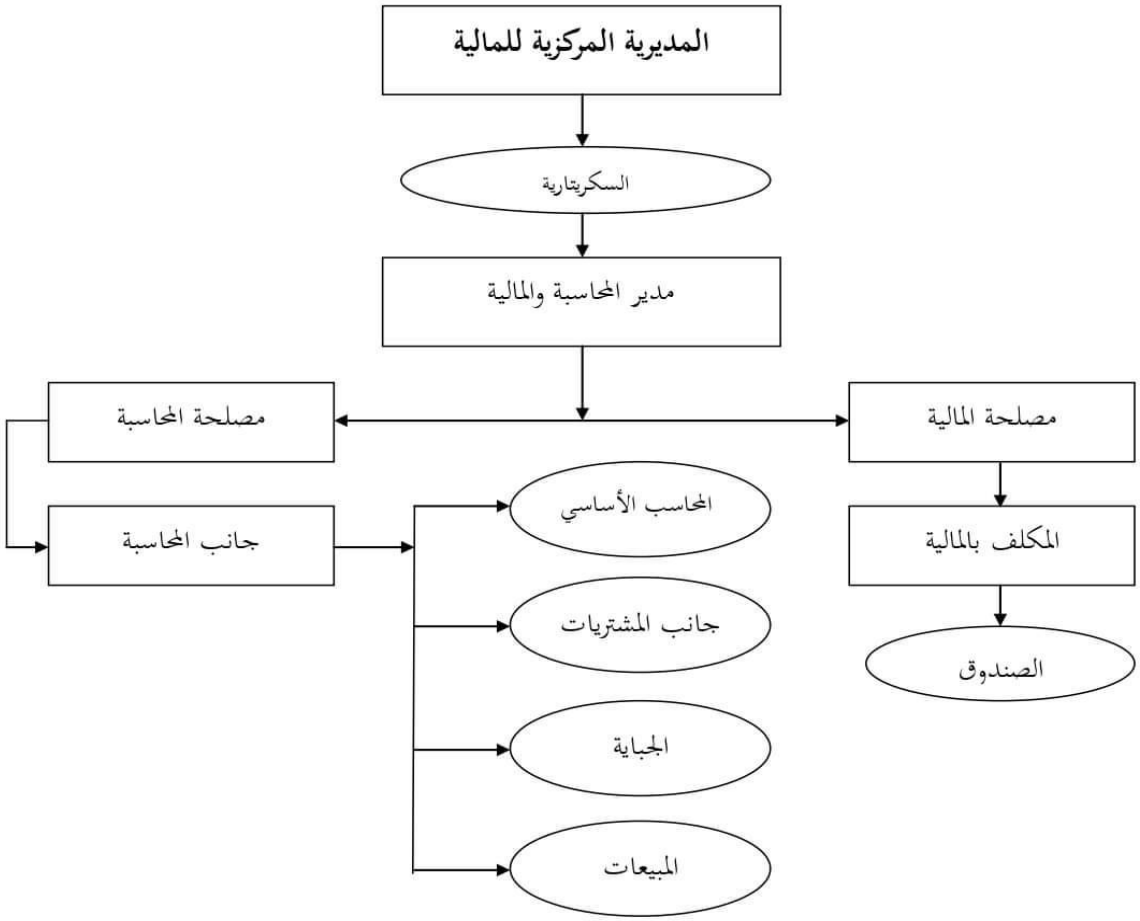
- باتيسيك شرق BATICIC EST تضم وحدة عنابة .
- باتيسيك وسط BATICIC CENTREتضم وحدة الأغواط وحسين داي.
- باتيسيك غرب BATICIC OUEST تضم وحدة وهران وعين الدفلى.

الشكل رقم (1- II) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم BATIMETAL



المصدر: BATIMETAL وحدة عين الدفلى

الشكل رقم (2- II) : الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة و المالية

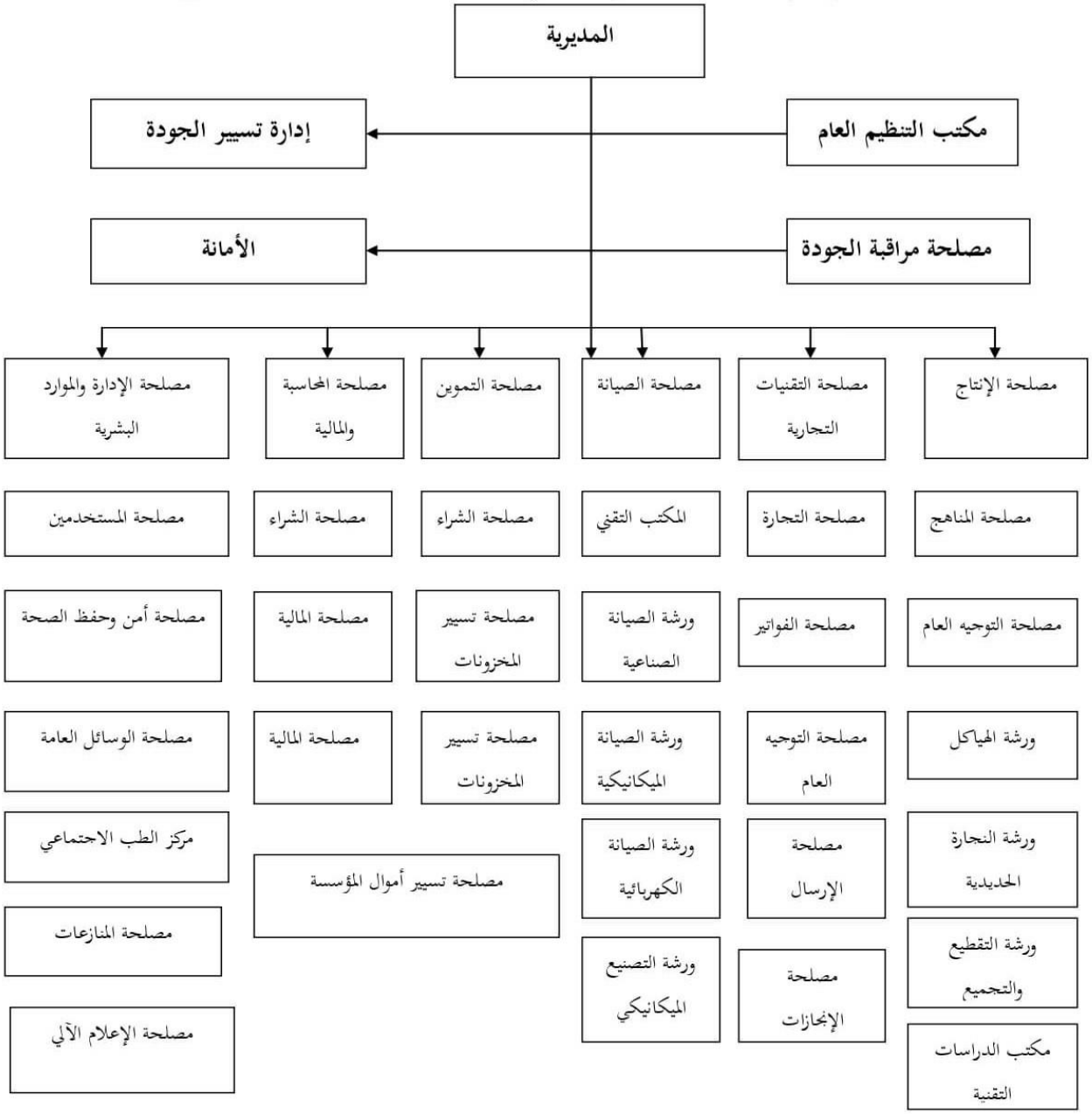


المصدر: BATIMETAL وحدة عين الدفلى

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة باتيميتال وحدة عين الدفلى

يتميز الهيكل التنظيمي لمؤسسة البناءات المعدنية المصنعة باستقلالية المصالح في إصدار القرارات المختلفة مع تكامل الأدوار الأداء العديد من المهام الأساسية في إطار عمل راق متميز.

الشكل رقم(III–3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة باتيميتال وحدة عين الدفلى



المصدر: المديرية العامة للمؤسسة

المطلب الثالث: المهام الموكلة لصالح المؤسسة وأهم إنجازاتها

الفرع الأول: المهام الموكلة لصالح المؤسسة.

1-مصلحة الإنتاج : تكمن مهمتها في إنتاج مواد أولية مصنعة أي بمعنى تحويل المادة الأولية إلى مادة مصنعة وجاهزة ومن أهم إنجازاتها: أعمدة حديدية، أبواب ونوافذ، سلالم، صناعة خزانات المياه بمختلف أنواعها والهياكل النحاسية.

للقيام بهذه الإنجازات لابد من اتباع خطوات للحصول على إنتاج جديد والمتمثل في مصالح وورشات.

2- المصلحة التجارية التسويقية: وتنقسم إلى مصلحتين :

- المصلحة التجارية SERVICE COMMERCIAL

بعرض الإنتاج على الزبائن (بيع)، أي بمعنى ما تنتجه الوحدة مع تركيبه إذا طلب الزبون . أما بيع منتج جاهز التركيب بعد أخذ الزبون المنتوج الذي يحتاجه وبعد إنهاء العملية تعلم مصلحة الفاتورات بها.

مصلحة التسويق SERVICE MARKETING

ولديها عدة صلاحيات:

- إبرام عقود بيع مع الموزعين أو الممونين
- التنسيق مع المصالح المالية كالبنوك
- دراسة الطلبيات ومطابقتها ما بين المنتج والمخزون
- التنسيق ما بين المصالح كمصلحة الإنتاج لزيادة المخزون وأسباب نقص المبيعات
- القيام بمراقبة المخزون من حيث الكمية والنوعية .

3-مصلحة الإرسال:

- تعمل على تخزين المواد الجاهزة حتى تسلم لأصحابها المعنيين بها
- وضع مخطط الإرسال لكل المشاريع
- مراقبة الإنتاج المخزن لديها

4-مصلحة التوجيه العام

عملها خارج الوحدة فهي مصالح الزبائن وتقوم بإنجاز المشاريع من بدايتها ويكون هذا الإنجاز مرفق بطلب من مصلحة التوجيه العام.

5-مصلحة الدراسات التقنية

وهو مكتب خاص يهتم بدراسة المشاريع دراسة تقنية وتنقسم بدورها إلى ثلاث فروع :

- فرع الملفات التقنية

- فرع الرسم التخطيطي العام

– فرع الهندسة المعمارية.

6-مصلحة المحاسبة

وتنقسم إلى قسمين:

6-1 رئيس مصلحة المحاسبة :

- يعمل على معالجة الأعمال المحاسبية للمورد

- تقديم الخلايا المحاسبية العامة - محاسبة عامة

- محاسبة الزبون

- محاسبة الأجور

6-2 المحاسب :

مكلف بمراقبة وثائق المحاسبة والكتابات المسجلة على الوثائق مثل: الفواتير، طلب الشراء، وثيقة التسليم.

- استلام ومراقبة وثائق المحاسبة (فواتير حالة الدفع)

- مراقبة الأجور

- متابعة المدخلات المحلية ومراقبة مختلف الفواتير

- التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الخاصة بالوحدة

- برمحة عمليات في جهاز الكمبيوتر LOGICIELوهذا الأخير يقوم بمعالجة المعطيات الخارجية بعمليات الوحدة .

7-مصلحة المالية :

- تتعامل هذه المصلحة مع الوسط الخارجي للمؤسسة ويكون هذا التعامل إما نقدا أو عبارة عن صكوك بريدية.

- تحصيل مبالغ مالية من الزبائن وكذا دفع مستحق الموردين .

- تقوم بعمليات دفع الأجور ومستحقات العمال.

8-مصلحة الموارد المادية والبشرية:

تهتم بإحصاء جميع الممتلكات الاستشارية من عتاد الآلات الإنتاجية، وسائل متنقلة... إلخ، كذا العمل على تصنيف هذه الممتلكات حسب : الحجم، النوع، مع تعيين موقع وجودها

الفرع الثاني : أهم المشاريع المنجزة :

- قاعات متعددة الرياضات
- مدرجات ملاعب كرة القدم
- عمارات إدارية مختلفة الأنواع
- – حظائر السيارات منها: حظيرة أول ماي وميناء الجزائر العاصمة وتافورة
- مركز فاتيا للسيارات الخاصة بتيبازة
- ورشات الإسمنت بتبسة والشلف
- مركز صيانة الطائرات الخاص بالخطوط الجوية الجزائرية
- مركب مصنع الحليب بعريب بعين الدفلى - عدد من العمارات الإدارية ومتاجر كبيرة بروسيا
- أغلب أسواق الفلاح والأروقة الجزائية والمساحات الكبرى على مستوى التراب الوطني
- مدرجات الممرات للراجلين

المبحث الثاني : عرض أهم القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات

تعتبر القوائم المالية ملخص العمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة، حيث تسمح بإعطاء الصورة المعبرة لأداء المؤسسة ووضعيتها المالية.

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض القوائم المالية والمصادقة عليها المؤسسة باتيميتال.

المطلب الأول : عرض وتقديم مختلف القوائم المالية لمؤسسة باتيميتال خلال سنتي 2019

2020

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض ميزانية مؤسسة باتيميتال، وكذا جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي SCF.

أولا : الميزانية:

سوف نقوم بعرض الميزانية من جانب الأصول وجانب الخصوم

1- عرض الميزانية من جانب الأصول

تصنف الميزانية من جانب الأصول إلى العناصر الموجودة في الجدول التالي المتعلقة بسنتي

جدول رقم (III-1): عرض عناصر الأصول

الأصول	2020			2019
	القيمة المحاسبية الإجمالية	الإهتلاكات والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول غير الجارية				
فارق الاقتناء				
تثبيتات معنوية	12492063.34	1247895.23	13111.11	32777.77
تثبيتات عينة	3778022657.07	97076634.81	2807946022.26	258505561.98
الأراضي	1296504000.00	-	1296504000.00	1296504000.00
المباني	1677092883.93	62001319.85	1049091564.08	1083051758.67
تثبيتات عينية أخرى	804425773.14	342075314.96	462350458.18	205503803.31
تثبيتات في شكل امتيازات	-	-	-	-
تثبيتات جاري إنجازها	48308965.33	-	48308965.33	223942165.47
تثبيتات مالية	2887041.42	-	2887041.42	4532842.00
تثبيتات موضوعة موضع معادلة.	-	-	-	-
المساهمات الأخرى	-	-	-	-
الحسابات الدائنة الملحقة	-	-	-	-
القروض والأصول الأخرى غير جارية	2887041.42	-	2887041.42	4532842.00
الضريبة	27035094.77	-	27035094.77	95992076.51
مجموع الأصول غير الجارية	3868745821.93	982555587.04	2886190234.89	2909559423.73
الأصول الجارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	601517514.18	31566438.31	569951075.87	526110162.04

المصدر: القوائم المالية المؤسسة باتميتال لسنة 2020

نلاحظ أن حسابات الأصول الثابتة لها ميزتين أساسيتين: الأولى أرصدتها كبيرة والثانية طويلة الأجال. ونلاحظ أن مجموع الأصول غير الجارية في سنة 2020 قدر ب49.30 % وبنسبة 52.87% في سنة 2014، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تستثمر معظم أموالها في الأصول القابلة للتحول في المدى القصير، أما مجموع الأصول الجارية فقدرت بنسبة50.69 % في سنة 2020، وكانت نسبتها في سنة 2019 مقدرة ب 47.12%، مما يدل على ارتفاع قيمة الاستثمارات هذا ما يعطي للمؤسسة إمكانية تحسين مردودها على المدى الطويل.

2- عرض الميزانية من جانب الخصوم.

نحاول تقديم الميزانية من جانب الأصول خلال سنتي 2020/2019

الجدول رقم (III-2): عرض عناصر الخصوم

الخصوم	2020	2019
الأموال الخاصة	1200000000.00	1200000000.00
رأس المال الصادر	28229445.70	28229445.70
رأس المال غير المطلوب	697149.66	697149.66
العلاوات والاحتياطات	740628355.08	740628355.08
فارق المعادلة	-	-
النتيجة الصافية	176370829.85	72948821.47
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى	-918538569.52	-985756554.91
حصة الشركة المدمجة		
حصة ذوي الأقلية		
مجموع الأموال الخاصة	1227387210.76	1079986264.07
الخصوم غير الجارية		
القروض والديون المالية	2995185543.17	2732710527.97
الضرائب المؤجلة	73335443.69	73044333.42
الديون الأخرى غير جارية	-	-
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات	56153467.99	61550223.18
مجموع الخصوم غير جارية	3124674454.85	2867305084.57
خصوم جارية		
الموردون والحسابات الملحقة	7213349350.03	508316514.20
الضرائب	239748820.48	322450543.60
الديون لأخرى	540091040.26	725162009.54
الخزينة	-	-
مجموع الخصوم الجارية	1501174795.77	1555929067.34
مجموع الخصوم	**5853236461.38**	**5503220415.98**

المصدر: القوائم المالية المؤسسة باتيميتال لسنة 2015

قدر رأس مال المؤسسة ب 1200000000.00 دج في سنة 2019 ولم يحدث أي تغيير في سنة 2020، ونلاحظ أن مجموع الأموال الخاصة ارتفعت بنسبة 20.96% وبنسبة 19.62%

في سنة 2019، هذا ما يدل على وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة، وكذلك مجموع الخصوم غير الجارية قدر بنسبة 53.38% في سنة 2020 وبنسبة 52.10% في سنة 2019، هذا ما يتضح وبشكل جلي أن المؤسسة قد زادت من اعتمادها على مصادر التمويل الخارجي على حساب المصادر الداخلية، أما مجموع الخصوم الجارية فقدر بنسبة 25.64% وبنسبة 28.27%، مما يدل على أن المؤسسة قد خفضت من اعتمادها على مصادر التمويل الخارجي على حساب المصادر الداخلية .

ثانيا : حساب النتائج

يتكون جدول حسابات النتائج من :

- تغيير جدول حسابات النتائج إلى حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي .

- يتم إظهار معطيات السنة السابقة لغرض المقارنة .

تظهر نتيجة الدورة في ح/12.

- تصنف الأعباء والإيرادات حسب وظيفتها وحسب طبيعتها.

- أن حساب النتائج حسب الوظيفة يتطلب وضع لمحاسبة التكاليف ، حيث أن مؤسسة باتيميتال لا تمتلك هذا النظام .

- ظهور النتيجة المالية حسب النظام المحاسبي المالي بشكل مستقل.

- يحتوي حساب النتائج على بعض العناصر الجديدة مثل حصة ذوي الأقلية .

جدول رقم (III-3) :عرض جدول حساب النتائج

البيان	2020	2019
رقم الأعمال	1459065397.38	901329922.40
تغيير مخزون المنتجات التامة وقيد التنفيذ	11912604.71	47158551.00
إنتاج مثبت	-643232.44	7897953.79
إعانات الاستغلال	-	-
إنتاج الدورة	1470334769.65	956386427.19
مشتريات مستهلكة	677109519.92	447144716083
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	132326969.45	93484477.64
استهلاك الدورة	809436489.7	540631638.47
القيمة المضافة	660898280.28	415754788.72
أعباء المستخدمين	250433083.00	275798727.02
الضرائب والرسوم	6499458.74	18823520.57
الفائض الإجمالي للاستغلال	403965738.54	121132541.13
المنتجات العملياتية الأخرى	28535934.86	17252260.27
الأعباء العملياتية الأخرى	42440044.82	50436159.01
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	136568556.68	41332966.56
استرجاع عن خسائر القيمة العادية	-	220818.79
النتيجة التشغيلية	253493071.90	46836494.62
نواتج مالية	705045.42	-
أعباء لمالية	8579195.46	3529900.94
النتيجة المالية	-7874150.04	-3529900.94
الضرائب الواجبة دفعها عن النتائج العادية	-	14373288.57
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	69248092.01	-44015516.36
مجموع نتائج النشطات العادية	1499575749.33	973859506.25
مجموع الأعباء النشاطات العادية	132320492008	900910684.78
النتيجة الصافية للنشاطات العادية	176370829.85	72948821.47
العناصر غير العادية (النواتج)	-	-
العناصر غير العادية (الأعباء)	-	-
النتيجة غير العادية	-	-

المصدر: القوائم المالية المؤسسة المؤسسة باتميتال لسنة 2020

نلاحظ من خلال عرض جدول حساب النتائج ارتفاع بنسبة 141.77% في النتيجة الصافية للفترة خلال سنة 2020 مقارنة مع النتيجة الصافية لسنة 2019 وهذا بالرغم من أن الأعباء المالية شهدت ارتفاع كبير في سنة 2020، وهذا ما يدل على أن الوضعية المالية للمؤسسة في حالة جيدة.

تطرقنا في هذا المطلب إلى عرض الميزانية من جانبين الأصول والخصوم وكذا عرض جدول حسابات النتائج، وفي المطلب الموالي سوف نتطرق إلى تقرير المصادقة على الحسابات.

المطلب الثاني: تقرير المصادقة على الحسابات

العملية المقفلة في 31/ديسمبر/2020

1- **فترة عمل محافظ الحسابات:**

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي لقد قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية لمؤسسة باتيميتال والموقعة بتاريخ 31/12/2020

، ويتضمن الميزانية المحاسبية وحسابات النتائج.

وبالتالي نحن:

- أجرينا فحوصات لسجلات تبرير المعاملات التي قامت بها المؤسسة خلال عام 2020

- تقييم طرق التقييم التي وضعتها المؤسسة بما في ذلك الاستثمارات والأسهم

- فحص المستندات المحاسبية التي تتيحها المؤسسة خلال سنة 2020

- المراجعة والتدقيق من الوثائق النهائية من قبل المؤسسة التي أعدت تحت مسؤولية المسيرين والموافقة في 2020/12/31 .

2- الآراء حول الحسابات:

- إبداء التحفظات:

أدت عملية المراجعة إلى تسجيل جملة من التحفظات نذكرها فيما يلي:

- غياب ال G50 لسنة 2019 و2020.

- نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية.

- الرأي فيما يخص الحسابات:

بالاعتماد على التحفظات المحددة أعلاه وذلك في ظل التدقيق ونظرا للإجراءات التي تؤديها على النحو الموصى به من قبل المهنة، أشهد بأن البيانات المالية الموجودة في هذا التقرير هي نظامية وصادقة وتعطي صورة واضحة للعمليات الجارية، بالإضافة إلى الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية العمليات.

المطلب الثالث: تحليل تقرير المصادقة على الحسابات

في هذه المرحلة قام محافظ الحسابات بإتباع إجراءات التدقيق الضرورية بخصوص التحقق من صحة أرصدة الحسابات السنوية متبعا في ذلك أسلوب العينة عن طريق القيام بفحص حسابي، أين تمت مراجعة الفواتير إلى اليوميات المختلفة.

- مراجعة الميزانية:

من خلال الأعمال المنجزة في المؤسسة قدمت الملاحظات التالية بالاعتماد على الميزانية العمومية :

- مجموع الأصول: 5853236461.38 دج
- مجموع الخصوم: 5853236461.38 دج
- النتيجة الصافية: 176370829.85 دج
- الأموال الخاصة: 1227387210.76 دج

- **الملاحظات والتعليقات على حساب الأصول:**

- القيمة الإجمالية الخام للتثبيتات في 2020/12/31 وصلت إلى 3838823685.7دج، وهي تمثل نسبة 55% من القيمة الإجمالية للميزانية.
- وفي تاريخ 31/12/2019 كانت التثبيتات تمثل قيمة إجمالية 3723782009.94دج، أي بزيادة قيمتها 11504675.80 دج، وهو ما يمثل 3.09 %.

- **الجرد في نهاية السنة:**
- عملية الجرد تمت طبقا للإجراءات الداخلية للمؤسسة على مستوى الوحدات الثلاثة التي تكون الفرع.

- إن المقارنة بين قيمة الحسابات مع قيمة الجرد على مستوى المؤسسة، يسمح باستخراج الفرق وهو ما تهدف إليه من خلال هذه العملية، قصد ضبط الخلل بدقة.

جدول رقم (4-III): الأصول الثابتة (غير جارية)

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
تثبيتات معنوية	12492063.30	12492063.30	-	-
تثبيتات عينية	3487347781.13	3778022657.07	290674875.94	+8.34
تثبيتات جاري إنجازها	223942165.47	48308965.33	-175633200.14	-78.43
المجموع	**3723782009.94**	**3838823685.74**	**115041675.80**	**+3.09**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2020

نلاحظ أن التثبيتات المعنوية لم يطرأ عليها أي تغيير خلال السنتين 2019/2020، أما التثبيتات العينية فارتفعت بنسبة 8.34%، هذا ما يدل على أن المؤسسة تقوم بتجديد الاستثمارات أو شراء عقارات جدد، وفيما يخص التثبيتات الجاري إنجازها فانخفضت بنسبة 78.43%، هذا ما يدل على أن هذه التثبيتات تشكل عبء على المؤسسة يجب أن تتخلص منها.

جدول رقم (III-5): الإهتلاكات

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
تثبيتات معنوية	12459285.57	12478952.23	19666.66	+0.16
تثبيتات عينية	902288219.15	970076634.81	67788415.66	+7.51
المجموع	**914747504.72**	**982555587.04**	**6780802.32**	**+17.41**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ أن نسبة إهتلاك التثبيتات المعنوية بقيت في نفس المستوى، أما إهتلاك التثبيتات العينية فقد ارتفع بنسبة 7.51% لأن التثبيتات العينية ارتفع، مع العلم أن المؤسسة تطبق طريقة الإهتلاك الخطي، هذا ما يدل على أن المؤسسة تمتلك مبالغ تسمح لها بتغطية إهتلاكاتها، كما تقوم بتجديد معداتها في الأوقات المحددة.

جدول رقم (III-6): صافي التثبيتات 2019/ 2020

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
تثبيتات معنوية	32777.77	13111.11	-19666.66	-60.00
تثبيتات عينية	2585059561.98	2807946022.26	222886460.28	+8.82
تثبيتات جاري إنجازها	223942165.47	48308965.33	-175633200.14	-78.43
المجموع	**2856268098.70**	**2809034505.22**	**47283593.48**	**8.82**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2020

نلاحظ زيادة في قيمة التثبيتات بشكل إجمالي بين سنة 2014 و2015 بنسبة 82.8 %، مما يدل على أن الوضع المالي للمؤسسة في تحسن.

- التوصيات:

- متابعة سيرورات تطور التثبيتات عند الاستعمال والاستغلال والخاصة بالمعدات والأدوات الموجودة بالحساب 24/ تثبيتات متاحة إلى الخروج من الخدمة بمبلغ 4819176.10 دج.

- **التثبيتات المالية:**

- التثبيتات المالية تمثل مبلغ الضمان لصالح LINGAZ وSIDAL، بصفة عامة هذا الحساب عرف انخفاض قدره 1645800.58دج، وهذا تبعا لتحصيل بعض الضمانات.

- بلغت قيمة الأصول الجارية خلال سنة 2015 بمبلغ 2967046226.49 دج، وقد تم عرضها من خلال الجدول الموالي :

جدول رقم (III-7): الأصول الجارية

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
بضائع	15674062.61	15766358.72	92296.11	0.59
مواد ولوازم	235069604.74	2591466313.37	24076708.63	10.24
مواد مستهلكة	27642303.03	36044191.78	8401888.75	30.40
منتجات قيد التنفيذ	37638909.81	46654045.69	9015135.88	23.95
منتجات تامة الصنع	228144929.81	243273284.67	15128354.86	6.63
مخزون فضلات ومهملات	11355720.00	3105030.00	- 8250690.00	-72.66
المخزونات في الخارج	2151070.34	953806.53	-1197263.81	-55.66
المجموع	**557676600.35**	**601517514.18**	**4384913.83**	**7.86**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015

- الملاحظات والتحفظات:

- جرد المخزونات تم وفقا للمبادئ المحددة من طرف مؤسسة باتيميتال

- عملية المقارنة أعطت فارق إيجابي بمبلغ 604091.84 دج بعد معالجة وتدقيق رقم أعمال المؤسسة، وهذا الفرق تم تعديله

- الحسابات التي عرفت ارتفاعا هي:

- المواد واللوازم 2407608.63 دج

- منتجات تامة 15128354.86 دج

- أما قيمة الفضلات والمهملات انخفضت بمبلغ 8250690.00دج

- المؤونات على المخزونات لم تعرف أي تغيير بالنسبة لتقرير سنة 2019 حيث أن الموجودات في المخزون عرفت حركة بطيئة.

- التوصيات:

- إعادة تعديل مبالغ المخزونات

- تعديل المخزونات الموجودة في الخارج.

- **حساب الزبائن:**

- بالنسبة للحقوق على الغير الخاصة بالمؤسسة **باتيجيك / شرق** تتم كل إنجازاتها عن طريق المؤونات.

- تظهر مؤونات باتينكوا على أنها غير كافية، حيث أصبح هذا الحساب يمثل الوضعية التي توجد عليها المؤسسة.

- **الموجودات:** الموجودات المقدرة في الحسابات البنكية وحسابات الصندوق للمؤسسة كانت بقيمة 219266706.28 دج والتي انخفضت بقيمة 77892251.20دج، بالنسبة لتقرير سنة 2019 ويظهر هذا التخفيض بنسبة 26.21 %.

- مجموع الموجودات 2020: 219266706.28 دج

- البنك: 219107434.68 دج

- الصندوق : 159271.60 دج

مجموع الموجودات 2019: 297158957 دج

- البنك: 296980265.69 دج

- الصندوق : 178691.79 دج

- المقارنة بين الميزانيتين 2019-2020

جدول رقم (III-8): الموجودات

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
بنك BNA	296980265.69	219107434.68	-77872831.01	-26.22
صندوق	178691.79	-19420.19	-19420.19	-10.87
المجموع	**297158957.48**	**219266706.28**	**-7789225.12**	**-26.21**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2020

شهد حساب الموجودات انخفاض من سنة 2019 إلى سنة 2020 بنسبة 26.21%، هذا ما يدل على أن المؤسسة خفضت في اعتمادها على المديونية واعتمادها بشكل كبير على أموالها الخاصة، وهذا ما يظهر من خلال الجدول رقم (III-2).

- التوصيات:

من خلال فحص حساب الموجودات تبين ما يلي:

- المبلغ المقدر ب 21651198.08 دج، متعلق بالخصم رقم 2002/32/001، لصاحب حساب بنك BNA، لقد ألغيت على أساس التوصيات الموجودة لدينا. - التقرير السنوي للصندوق وحالة التقارب البنكي لا يوجد بها أي ملاحظة خاصة.

- الملاحظات:

احتفظت المؤسسة بمبلغ قيمته 831744954.65 دج من أجل مواجهة خطر عدم دفع الديون المترتبة عنها، حيث استفادت BATIGEC/ للبناء بنسبة 100% لتغطية ما عليها من ديون، بينما استفادت BATENCO/ شرق بنسبة 30% فقط لتغطية ما عليها من ديون، وذلك لعدم كفاية المبلغ المخصص المواجهة الديون .

- التوصيات:

- الحقوق القديمة ل BATIGEC/ البناء، في أغلبها تم تخصيص مؤونات لها، أما

BATENCO/شرق تعتبر المؤونات المخصصة لهذه المؤسسة غير كافية وذلك بسبب وضعية المؤسسة التي لا تسمح بتخصيص قيمة أكبر للمؤونات.

- بإعادة ضبط مبلغ المؤونات على إجمالي التحصيلات، أي من بين المبالغ الموجودة في التحصيلات هي مبالغ حصلت من الزبائن المشكوك فيهم.

- **الضرائب وما يماثلها:**

جدول رقم (III-9): الضرائب وما يماثلها

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
الضرائب وما يماثلها	164232002.54	166635306.47	2403303.87	2.22

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- المبلغ الإجمالي للرسم القابل للاسترجاع الخاص ب (TVA) ارتفع ب 2403303.87 دج.

- الحسابات المبدأية المسجلة من طرف المؤسسة الأم مدينة للفرع باتيسيك بمبلغ 108111971.26 دج، حيث أن القيمة الإجمالية للرسوم القابلة للاسترجاع (TVA) وصلت إلى 58523335.15دج.

- التوصيات:

- يوصي بإعادة توضيح المبلغ الابتدائي 108111971.26 دج المستخرج منذ سنة 2015 من قبل المؤسسة الأم والذي لم يتحصل عليه الفرع لحد الآن.

- الملاحظات والتعليقات على حساب الخصوم :

تتكون أسهم المؤسسة في 31/12/2015 من :

- الأموال الخاصة: 1200000000.00دج
- رأس المال الصادر : 28229445.70 دج
- العلاوات والاحتياطات: 7406283550.80دج
- النتيجة الصافية: 176370829.85 دج
- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى: 918538569.52 دج
- مجموع الأموال الخاصة: 1227387210.76دج

جدول رقم (III-10): حساب الأموال الخاصة

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
الأموال الخاصة	1200000000.00	1200000000.00	-	-
رأس المال الصادر	28229445.70	28229445.70	-	-
العلاوات والاحتياطات	763867402.14	740628355.08	-23239047.06	-3.04
رأس المال الغير مطلوب	697149.66	697149.66	-	-
النتيجة الصافية	72948821.47	176370829.85	103422008.38	+141.77
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى	-985756554.91	-918538569.52	67217985.39	-6.82
المجموع	**1079986264.07**	**122738721.76**	**957247542.31**	**+13.65**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

ظهرت النتيجة الصافية موجبة وبنسبة 141.77%، هذا ما يدل على أن هناك ربح بالنسبة للمؤسسة.

- التوصيات:

- بلغت الوضعية المالية الصافية للمؤسسة في 31/12/2020 أكثر من 1227387210.76دج، وزادت كذلك بقيمة 7387210.76دج في الأسهم.

- طبقا للقواعد التجارية المعمول بها في المؤسسة لا يمكن أن تتعرض إلى أي خطر فيما يتعلق باستمرارية الاستغلال.

- النتيجة المحققة بلغت 176370829.85 دج، أي بزيادة قيمتها المطلقة دج

- رأس المال الاجتماعي لم يعرف زيادة في الأسهم.

- **الخصوم الجارية:**

عرفت الخصوم الجارية نقصا طفيفا بقيمة 54754271.57 دج

- الموردون والحسابات الملحقة بها بلغت 721334935.03 دج

- الضرائب 239748820.48 دج

- ديون أخرى 540091040.26 دج

جدول رقم (III-11): الخصوم الجارية

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
الموردون والحسابات الملحقة بها	508316514.20	721334935.03	213018420.83	+41.91
الضرائب	322450543.60	239748820.48	-82701723.12	-25.65
الديون الأخرى	725162009.54	540091040.26	-185070969.28	-25.52
المجموع	**1098444204.56**	**851973354.27**	**111809601.43**	**-3.52**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **الموردون والحسابات الملحقة بها**: ارتفع هذا الحساب بقيمة 213018420.83 دج

- **الضرائب:** انخفاض قيمة حساب الضرائب بقيمة 82701723.12 خلال تاريخ 31/12/2020

- **الديون الأخرى:** شهدت أيضا الديون الأخرى انخفاض بقيمة 185070969.28 دج.

- التوصيات:

- عرف الموردون والحسابات الملحقة تطورا قدره 213018420.83 دج، هذا ما يدل على أن الديون قد زادت على عاتق المؤسسة بنسبة 41.91 % .

- الفواتير التي لم تصل إلى المؤسسة عرفت ارتفاعا قدره 114529951.95 دج، هذا الحساب يتطلب التكفل به بعقلانية وحذر.

- **حسابات النتائج :**

النتائج الأساسية المتتالية المتحصل عليها خلال السنة مشار إليها أدناه :

جدول رقم (III-12): حسابات النتائج

البيان	2019	2020	الفرق	النسبة%
القيمة المضافة	415754788.72	680898280.28	2651434339.156	58.96
فائض إجمالي الاستغلال	121132541.13	403965738.54	282833197.41	233.49
النتيجة التشغيلية	46836494.62	253493071.90	206656577.28	400.00
النتيجة المالية	-3529900.94	-7874150.04	-4344249.10	123.00
النتيجة العادية قبل الضرائب	43306593.68	245618921.86	-202312328.18	400.00
النتيجة الصافية للنشاطات العادية	72948821.47	176370829.85	103422008.38	141.77
النتيجة الغير عادية	-	-	-	-
النتيجة الصافية للفترة	**72948821.47**	**176370829.85**	**103422008.38**	**141.77**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- القيمة المضافة:

القيمة المضافة لسنة 2020 قدرت ب 680898280.28 دج، أي أنها ارتفعت بنسبة 58.96% مقارنة مع سنة 2019 التي كانت قيمتها 415754788.72 دج.

- **النتيجة المالية:** إن النتيجة المالية لمؤسسة باتيميتال سجلت ارتفاعا بنسبة 123.00 % مقارنة بدورة 2014.

- الملاحظات والتحفظات على حسابات النتائج:

- تمتاز سنة 2015 بإنتاج ذو أهمية، فالنتائج المحققة هي أفضل مقارنة مع السنة الماضية

- تمت ملاحظة أن المؤسسة حسنت من مؤشرات تسييرها

- عرفت النتيجة الصافية للسنة تحسنا جد مهم حيث قدر ب 103422008.38 دج، أي بزيادة 141.77% مقارنة مع سنة 2019

- عرفت النتيجة المالية كذلك زيادة سلبية قدرها 4344249.10 دج متعلقة بعدد الالتزامات التي التزمت بها المؤسسة.

- توزيع النتائج:

- القيمة المضافة : 660898280.29 دج

جدول رقم (III-13): القيمة المضافة

البيان	المبالغ	النسبة%
أعباء المستخدمين	250433083.00	38.00
الضرائب والرسوم	6499458.74	0.98
الفائض الإجمالي للاستغلال	403965738.54	61.02

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

استهلكت مصاريف العمال حوالي 38% من القيمة المضافة، بينما الضرائب والرسوم كانت في حدود 0.98%، هذا دليل على أن المؤسسة متحكمة في تسيير ما عليها من ضرائب ورسوم بشكل أفضل.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل الذي ركزنا من خلاله، تبين بأن تقارير محافظ الحسابات تساهم بشكل كبير في توضيح و تشخيص وضعية المؤسسة، حيث يتم اتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية من قبل المسؤولين في المؤسسة، اعتمادا على محتوى تقرير محافظ الحسابات وبالخصوص التوضيحات التي يقدمها، الأمر الذي يسمح بزيادة الثقة في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة، ومن جهة ثانية يساعد تقرير محافظ الحسابات المسؤولين اتخاذ القرارات المناسبة التي تعمل على تحسين الأداء التسييري للمؤسسة ككل وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المرجوة.

خاتمة

خاتمة:

يعتبر موضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي كموضوع مهم جدا بالنسبة للمؤسسة، كما يساعد على إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير حول مصداقية وشرعية حسابات القوائم المالية والنتائج الختامية التي قام بفحصها، وهذا من بين المواضيع التي تؤدي إلى زيادة الحوكمة من خلال إضفاء الشفافية على جانب التسيير، الذي يؤدي إلى تحسين الأداء التسييري في اتخاذ القرارات، وكذلك كيفية استخدام التقارير والتوصيات التي يتضمنها التقرير من أجل ترجمتها لتقارير في المؤسسة.

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع وكإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية التي تم طرحها، استنتجنا جملة من المعلومات والنتائج، حيث قمنا باختبار الفرضيات وذلك بالشكل التالي:

اختبار الفرضيات:

بناء على ما سبق وعلى ضوء معالجتنا لمختلف فصول الموضوع توصلنا إلى نتائج تتعلق بالفرضيات الموضوعة في بداية البحث، نوجزها في النقاط التالية :

1. يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2. يمكن التحقق من المعلومة المحاسبية في القوائم المالية من وجهة نظر محافظ الحسابات، عند أدائه المهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، ويكتشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الغش والخطأ النظام كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية، وهذا ما يعزز المصداقية في المعلومات المحاسبي ضمن القوائم المالية.

3. هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية حيث يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة تم توصل الى ما يلي:

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق

- المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.
- محافظ الحسابات لديه الكفاءة المهنية و الاستقلالية التي تمكنه من ابداء راي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية.
- لمحافظ الحسابات مجموعة من الحقوق والواجبات حددها له القانون يجب أن يلتزم بها.
- عندما يقدم محافظ الحسابات تقريره فهو غير ملزم قانونيا بإجراءات جديدة بعد ذلك عند اكتشاف الأخطاء.
- تعمل المراجعة الخارجية على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع، والذي يحتوي على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات.
- حسب تقرير محافظ الحسابات فإن مؤسسة باتيميتال تلتزم بتطبيق المعايير المتعارف عليها، حيث كانت قوائمها المالية بعيدة عن التلاعبات والأخطاء، وهي تنطبق ومضمون النظام المحاسبي المالي.

الاقتراحات والتوصيات:

- زيادة تدعيم استقلالية محافظي الحسابات لتعزيز بث الثقة والمصداقية في القوائم المالية للمراجعة.
- يجب توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة بصدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية ونتائج أعمالهم.
- حرص الهيئات المشرفة على المهنة بتقديم تسهيلات لتكوين ممارسي المهنة واعتماد برامج مدروسة بعناية بهدف رفع الكفاءة، الأمر الذي يسمح باكتشاف الأخطاء و التلاعبات بسهولة.

الآفاق:

يعتبر موضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية ذو أهمية بالغة، من خلال المهمة التي يقوم بها في الإفصاح على القوائم المالية، مما يجعل هناك ضرورة لوجوده في المؤسسة لمنع أنواع الغش والأخطاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وعليه يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من خلال :

- دور ومساهمة محافظ الحسابات في التسيير الرشيد للمؤسسة.
- دور وظيفة المحقق الخارجي في تحقيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية.
- اثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

❖ **الكتب :**

1. عبد الوهاب عبد الناصر علي شحاتة، **قواعد أخلاقيات و سلوكيات المهنة ومواجهة الأزمات المالية**، مدخل مصري و عزي و دولي مقارن، دار الجامعية، مصر، سنة 2009.

2. زاهرة عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق ، الطبعة الأولى** ، دار الراية للنشر، الأردن، سنة 2009 .

3. أحمد محمد النور، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2003.

4. طارق عبد العال حمادة، تقارير المالية، أسس الإعداد و العرض و التحليل، دار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2000.

5. خالد راغب الخطيب، خليل احمد الرفاعي ، **علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، سنة 2009.

6. محمد بوتين ، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوا المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

7. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية،الإسكندرية، مصر.

8. خالد أمين عبد الله، **(علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية)**، الطبعة الثانية، الأردن، سنة 2004.

9. عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد و آخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

10. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، سنة 2007.

11. محمد الفيومي، عوفي لبيب، **أصول مراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر 1998.

12. عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية و الأمريكية)**، الدار الجامعية، مصر، ج3، سنة 2009.

13. امين احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية الاسكندرية 2007

14. عبد الرحمان بابنات، ناصر داديعدون، **التحقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسط في الجزائر**، دار المحمدي العامة، 2008 .

15. محمد سيد السرايا، **اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

❖ **المذكرات:**

16. بلال تواتي، **دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة و تدقيق قسم علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ،جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر2012/2011 .

17. محمد محمود دائل الهاشمي (2014) **مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات التقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، فرع المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 03 .

18. بن نعمة سليمة (2018) **بعنوان "النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية"** (حالة الجزائر) ، أطروحة دكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة مستغانم .

19. تواتي بلال **" دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ـ دراسة حالة من خلال استبيان موزع على مكاتب الخبرة "**، مذكرة ماستر، جامعة سطيف، سنة 2012/2011.

20. بن يخلف أمال **" المراجعة الخارجية في الجزائر ـ دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية"**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة (2002/2001).

21. لقليطي الأخضر **"مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية**-دراسة حالة من خلال استبيان / موزع على مكاتب الخبرة " مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2009/2008.

22. دراسة (عمر ديلمي) 2017، بعنوان: **"نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي ، 2017/2016 .

23. رشيدة خالدي، 2016 **"دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر**، أطروحة دكتوراة لتخصص محاسبة، جامعة الأغواط، 2016 .

24. دراسة الغول سناء 2014 بعنوان **("دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ")** مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014 .

25. دراسة جمال الدين بوسعيود 2014 بعنوان **"محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية"**. مذكرة ماجيستر في دراسات محاسبية . جبائية و تدقيق . جامعة الجزائر 03 . 2014/2013 .

26. دراسة روضة مجول 2018، بعنوان "تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين و محافظي الحسابات في ولاية ورقلة"، مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

27. سردوك فاتح مذكرة ماجيستر بعنوان **"دور المراجعة الخارجية لحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية-** دراسة حالة شركة ALGAL للألمنيوم ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ، 2004/2003.

28. بلعيد وردة مذكرة ماجستير بعنوان **"مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "** -دراسة عينة من المراجعة و المحاسبين .

29. ابراهيم منانة، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق نظام محاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تحقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014.

30. عبد العالي محمودي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات الحد من الفساد المالي، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

❖ **المقالات و المجلات :**

31. بن عيسى خيرة (2018)، **دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية الحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد (03).

32. سي محمد الخضر (2018)، **دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة (complex avicole skikda)** ، مجلة دراسة و أبحاثاقتصادية في الطاقات المتجددة ، جامعة باتنة، المجلد 05"(02).

33. سفير محمد ورزقي إسماعيل (2012) **"مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر"** مجلة المعيار ، المركز الجامعي تيسمسيلت، المجلد03(02)

34. مداح عبد لباسط سيدي يحي (2017)، **مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية ـ دراسة ميدانية بالجزائر** ـ ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة حمه الخضر، الوادي، العدد 10، الجزء 03 .

35. حجاج زينب (2016)، **مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات (دراسة حالة في مؤسسة خاصة و عمومية)**، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، جامعة البليدة 2 المجلد (02). 05

36. زواق كمال (2017)، **التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحري والتلاعب بالقوائم المالي**

(دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين) المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة المدية، العدد 07.

37. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42 المؤرخ في 29 جوان 2010

و مراجع باللغة الأجنبية :

- **Les ourages :**

38. Robert Obert, Révisionet certification des comptes, Dunod, Paris, 1995. 39. REDA KHELASSI, L'auditoperationnel, HOUME,ALGER, 2005.

40. Alain.Mikol, LES audis Financiers Comprendre les mécanismes du contrôle, édition d'organisation, Paris, 1999.

41.-J.E.COMBES et M.C LABROUSSE PUBLI, AUDIT FINANCIER et

CONTROL DE GESTION , UNION édition, 1997**.**

- **Memoires et theses :**

42. Hani Ali Aref Alrawashdeh and Hani Al Rawashdeh (2016), **The role of external auditors in error and fraud discovered in and Finance**

Research, Vol 4, N8.

43.Leila Gharsellaoui et Anis Jarbaoui (2017), **Qualité d'audit externe et**

transparence de la communication financière : l'impact propriété institutionnelle dans les entreprises Tunisiennes cotées, Journal of Academic Finance.

44.A study Tazhan Muhammad Noori and Chnar Abdullah Rashid (2017),

External Auditor's responsability regardying to going concern assumption in his/hers report : case of Kurdistan Region/Iraq, International Journal of Resaerch-Granthaalayah, vol 5.

45.A study J. Vas Ferreira (2018), **The role of the external auditor in**

corporate governance : The case of companies listed in the nyse euronext lisbon, Risk governance and control : Financial Markets and Institutions

vol8(04).

46. A study Kenny and K. chan, 4. **2000 Auditing standards in china**

comparative analysis with relevant international standards and

Guidelines".the international journa of accounting . vol 35 .No 4 (2000).

47. Gin chong, **"auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines"**: some comparisons", managerial Finance vol.26, (2000), No.5.

48.Shariqi Omar, **Accounts Governor's Responsibility, A Comparative**

Study between Algeria, Tunisia and the Kingdom of Morocco, Journal of

Economics and Management Sciences, Setif University 01, Issue 12 of 2012.

49. Sari Hamed Al-Abdali's study entitled **"The Importance of Using**

Analytical Procedures in Auditing Stages by Financial Controllers",

Master's Thesis, Middle East University, Kuwait, 2011.

50. A study by Issam Koreit entitled **"The Extent of Using Analytical**

Procedures in the Syrian Arab Republic", Damascus Journal of Economic and Legal Sciences, first issue, 2009.

51. The study of Nevin Abdullah Abu Samhadana entitled **"Areas of Contribution of the Use of Analytical Review in Planning and Performing** the Review Process Master's thesis of the Islamic University, Gaza, 2006 .

52.Mahmoud Kamal Mahdi's study **"Analytical Procedures inAuditing"** by the Arab Institute of Certified Public Accountants, University of Baghdad.

year 2001.

53. Youssef Mahmoud Jarboa's study **entitled The extent of the auditor's**

ability through financial analysis to discover unusual errors and predict project failure. The Islamic University Journal, Gaza, Volume Ten, Issue One. year 2005.

54.Jihan Abdel Moez Ammi's study, **entitled "Downloading the effects of materiality and inevitable and subjective risks Emphasis on the extent of the external auditor's** reliance on the work of the internal auditor when performing the audit.

ملاحق

الملحق 01:

BATIMETAL CHARPENTE OUEST AIN-DEFLA
Exercice 2015

DATE: 21/02/2016
HEURE: 15:19
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : 6°ARRETER < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		12 492 063,34	12 478 952,23	13 111,11	32 777,77
Immobilisations corporelles	01	3 778 022 657,07	970 076 634,81	2 807 946 022,26	2 585 059 561,98
Terrains		*1 296 504 000,00*		*1 296 504 000,00*	*1 296 504 000,00*
Bâtiments		*1 677 092 883,93*	*628 001 319,85*	*1 049 091 564,08*	*1 083 051 758,67*
Autres immobilisations corporelles	03	*804 425 773,14*	*342 075 314,96*	*462 350 458,18*	*205 503 803,31*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	02	48 308 965,33		48 308 965,33	223 942 165,47
Immobilisations financières	04	2 887 041,42		2 887 041,42	4 532 842,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*2 887 041,42*		*2 887 041,42*	*4 532 842,00*
Impôts différés actif		*27 035 094,77*		*27 035 094,77*	*95 992 076,51*
TOTAL ACTIF NON COURANT	05	3 868 745 821,93	982 555 587,04	2 886 190 234,89	2 909 559 423,73
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	06	601 517 514,18	31 566 438,31	569 951 075,87	526 110 162,04
Créances et emplois assimilés					
Clients	07	*1 882 141 320,05*	*112 668 560,69*	*1 769 472 759,36*	*1 370 897 631,95*
Autres débiteurs		*241 720 378,57*		*241 720 378,57*	*235 262 238,24*
Impôts et assimilés		*166 635 306,41*		*166 635 306,41*	*164 232 002,54*
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		*219 266 706,28*		*219 266 706,28*	*297 158 957,48*
TOTAL ACTIF COURANT		3 111 281 225,49	144 234 999,00	2 967 046 226,49	2 593 660 992,25
TOTAL GENERAL ACTIF		6 980 027 047,42	1 126 790 586,04	5 853 236 461,38	5 503 220 415,98

الملحق 02:

BATIMETAL CHARPENTE OUEST AIN-DEFLA
Exercice 2015

DATE: 21/02/2016
HEURE: 15:02
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : 6°ARRETER < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	09	1 200 000 000,00	1 200 000 000,00
Primes liées au réultat		28 229 445,70	28 229 445,70
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		697 149,66	697 149,66
Ecart de réévaluation	10	740 628 355,08	763 867 402,14
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	08	176 370 829,85	72 948 821,47
Autres capitaux propres - Report à nouveau	11	-918 538 569,52	-985 756 554,91
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1 227 387 210,76	1 079 986 264,07
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 995 185 543,17	2 732 710 527,97
Impôts (différés et provisionnés)		73 335 443,69	73 044 333,42
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	12	56 153 467,99	61 550 223,18
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		3 124 674 454,85	2 867 305 084,57
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		721 334 935,03	508 316 514,20
Impôts		239 748 820,48	322 450 543,60
Autres dettes		540 091 040,26	725 162 009,54
Trésorerie			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 501 174 795,77	1 555 929 067,34
TOTAL GENERAL PASSIF		5 853 236 461,38	5 503 220 415,98

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

D.C.F Siège

الملحق 03:

BATIMETAL CHARPENTE OUEST AIN-DEFLA
Exercice 2015

DATE: 21/02/2018
HEURE: 15:26
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : 6°ARRETER < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	06	1 459 065 397,38	901 329 922,40
Variation stocks produits finis et en cours		11 912 604,71	47 158 551,00
Production immobilisée		-643 232,44	7 897 953,79
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 470 334 769,65**	**956 386 427,19**
Achats consommés		677 109 519,92	447 147 160,83
Services extérieurs et autres consommations		132 326 969,45	93 484 477,64
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**809 436 489,37**	**540 631 638,47**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**660 898 280,28**	**415 754 788,72**
Charges de personnel	12	250 433 083,00	275 798 727,02
Impôts, taxes et versements assimilés		6 499 458,74	18 823 520,57
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**403 965 738,54**	**121 132 541,13**
Autres produits opérationnels		28 535 934,86	17 252 260,27
Autres charges opérationnelles		42 440 044,82	50 436 159,01
Dotations aux amortissements et aux provisions	05	136 568 556,68	41 332 966,56
Reprise sur pertes de valeur et provisions			220 818,79
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**253 493 071,90**	**46 836 494,62**
Produits financiers		705 045,42	
Charges financières		8 579 195,46	3 529 900,94
VI. RESULTAT FINANCIER		**-7 874 150,04**	**-3 529 900,94**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**245 618 921,86**	**43 306 593,68**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			14 373 288,57
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	08	69 248 092,01	-44 015 516,36
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 499 575 749,93	973 859 506,25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 323 204 920,08	900 910 684,78
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	09	**176 370 829,85**	**72 948 821,47**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**176 370 829,85**	**72 948 821,47**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à remplir uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

D.C.F Siège