



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

" مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي "

- التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

{ عنوان المذكرة }

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية - المعيل الجزائري
للتدقيق 700 « تأسيس رأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية »

دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع " سونلغز " - مستغانم -

تحت إشراف :

من إعداد :

- د. زعفران منصورية

- بن خلادي صلاح الدين الحاج

أعضاء لجنة المناقشة

جامعة مستغانم	د. يعقوب مروة	الرئيس
جامعة مستغانم	د. زعفران منصورية	المشرف
جامعة مستغانم	د. تمار خديجة	المناقش

السنة الجامعية : 2022 / 2023 .



People's democratic republic of algeria
Ministry of higher education and scientific research
University of Abdelhamid Ibn Badis – Mostaganem –
Faculty of Economics , Commerce and Management Sciences
Financial accounting sciences department

"A graduation thesis as part of the requirements for obtaining an academic Master's degree "

– Specialty : Audit and management control

{ The title of the thesis }

**The role of governor of accounts in improving the quality of
financial statements « Forming an opinion and audit report on
the financial statements »**

A case study audit for the Distribution Directorate " Sonelgaz " – Mostaganem –

Submitted by :

– Benkheladi salah eddine el hadj

Supervised by:

- Dr.Zaafran mansouria

Board of Examiners

President	Dr. Yaqub marwah	University of Mostaganem
Supervisor	Dr. Zaafran mansouria	University of Mostaganem
Examiner	Dr. Tammar khadijah	University of Mostaganem

Academic Year : 2022 / 2023 .

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

إِنَّ اللَّهَ وَمَلَائِكَتَهُ يُصَلُّونَ عَلَى النَّبِيِّ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ
ءَامَنُوا صَلُّوا عَلَيْهِ وَسَلِّمُوا تَسْلِيمًا ﴿٥٦﴾

سورة الأحزاب

الإهداءات

أهدي ثمرة هذا العمل إلى

الوالدين حفظهم الله و أطال في أعمارهم ، أختي الغالية ، خالتي وجدتي
العزيزتين ، إلى كل الأحباب و الأقرب ، جميع الأساتذة الذين كان لهم
الفضل في تحصيلي للعلم ، كل من قدم لي يد العون والمساعدة ، جامعة
عبد الحميد بن باديس ، بلدي الجزائر .

بن خلادي صلاح الدين الحاج

الشكر و التقدير

الحمد و الشكر و التقدير لله تعالى أولا و أخيرا ، الذي بنعمته و بفضلته نتقدم و نتفوق ، اللهم صلي وسلم على نبينا و حبيبنا المصطفى العالي القدر عظيم الجاه و على آله و صحبه وسلم .

لقول الحبيب عليه أفضل صلاة و سلام " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " ، أود من خلال هذا الحديث النبوي الشريف ، أن أتقدم بكافة تعابير الشكر و التقدير الى والديا الذين كانوا لي دائما سند بعد الله سبحانه ، كما أود أن أعبر عن إمتناني العميق و بمجمل عبارات الإحترام الى الأستاذة زعفران منصورية التي ساهمت بشكل كبير في رحلتي العلمية و الدعم و الإرشاد اللازمين ، بفضل توجيهاتها و خبرتها و ملاحظتها القيمة تم إنجاز الأهداف المحددة و وضعها في الإطار العام لمذكرة الماستر أكاديمي ، كما لا أنسى في الأخير مديرية التوزيع تابعة للشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز على حسن الإستقبال و الإحترام و المساعدة .

بن خلادي صلاح الدين الحاج

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان	البيان
		أية قرأنية
		الإهداءات
		الشكر والتقدير
		فهرس المحتويات
		قائمة الأشكال
		قائمة الجداول
		قائمة المختصرات
أ - ج		مقدمة عامة
26-1	الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر	الفصل الأول
2		تمهيد
11-3	تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	المبحث الأول
3	لمحة تاريخية عن تطور مهنة محافظ الحسابات	المطلب الأول
4	الهيئات التي تنظم وتشرف على مهنة محافظ الحسابات	المطلب الثاني
4	الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة	
6	الفرع الثاني: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	
7	عموميات حول ممارسة مهنة محافظ الحسابات	المطلب الثالث
7	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات	
8	الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات	
9	الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	
10	الفرع الرابع: حالات التنافي و الموانع	
24-12	مهنة محافظ الحسابات	المبحث الثاني
12	إلتزامات محافظ الحسابات	المطلب الأول
13	مسؤولية محافظ الحسابات	المطلب الثاني
16	تقارير محافظ الحسابات	المطلب الثالث
25		خلاصة الفصل الأول
60-27	تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق	الفصل الثاني

فهرس المحتويات

28		تمهيد
46-29	عموميات حول الكشوفات المالية	المبحث الأول
29	ماهية الكشوفات المالية	المطلب الأول
29	الفرع الأول: تعريف الكشوفات المالية	
30	الفرع الثاني: خصائص الكشوفات المالية	
31	أهداف الكشوفات المالية ومستخدميها	المطلب الثاني
31	الفرع الأول: أهداف الكشوفات المالية	
32	الفرع الثاني: مستخدمي الكشوفات المالية	
33	أنواع الكشوفات المالية حسب النظام المحاسبي المالي	المطلب الثالث
33	الفرع الأول: الميزانية	
39	الفرع الثاني: جدول حساب النتيجة	
41	الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة	
44	الفرع الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة	
46	الفرع الخامس: الملاحق	
58-47	معايير التدقيق	المبحث الثاني
47	ماهية معايير التدقيق	المطلب الأول
47	الفرع الأول: معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)	
49	الفرع الثاني: المعايير الدولية للتدقيق (ISA)	
53	المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)	المطلب الثاني
53	الفرع الأول: مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)	
54	الفرع الثاني: قائمة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) ومحتوياتها	
57	مقارنة بين معيار تدقيق الدولي والجزائري رقم 700	المطلب الثالث
59		خلاصة الفصل الثاني
95-61	دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم -	الفصل الثالث
62		تمهيد
71-63	تقديم مديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم	المبحث الأول
63	تعريف بمديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم	المطلب الأول
64	المهام والأهداف العامة لمديرية "سونلغاز" - مستغانم	المطلب الثاني
64	الفرع الأول: المهام العامة لمديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم	

فهرس المحتويات

64	الفرع ثاني : الأهداف العامة لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم	
65	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم	المطلب الثالث
93 - 72	تقارير محافظ الحسابات	المبحث الثاني
72	الكشوفات المالية لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم	المطلب الأول
72	الفرع الأول : الميزانية	
76	الفرع الثاني : جدول حسابات نتائج	
80	الفرع الثالث : جدول تدفقات الخزينة	
82	الفرع الرابع : جدول تغير الأموال الخاصة	
83	دراسة الوضعية المالية لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم	المطلب الثاني
83	الفرع الأول : الميزانية الوظيفية	
83	الفرع الثاني : تقييم الأداء المالي	
85	تحفظات محافظ الحسابات	المطلب الثالث
85	الفرع الأول : ناحية شلف	
91	الفرع الثاني : مجموع الناحية (ناحية شلف)	
94		خلاصة الفصل الثالث
98-96		خاتمة عامة
102 -99		قائمة المصادر و المراجع
110 - 103		الملاحق
111		الملخص

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
31	أهداف الكشوفات المالية (القوائم المالية)	(1-2)
48	معايير التدقيق المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عموماً (GAAS)	(2-2)
65	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم	(1-3)
75	أعمدة بيانية توضح أصول الميزانية لسنة 2021-2020 لمديرية التوزيع	(2-3)
76	أعمدة بيانية توضح خصوم الميزانية لسنة 2021-2020 لمديرية التوزيع	(3-3)
78	أعمدة بيانية توضح أرصدة التسيير لحساب النتائج لسنة 2021-2020 لمديرية التوزيع	(4-3)
81	صافي التدفقات النقدية الإجمالية لسنة 2021-2020 لمديرية التوزيع	(5-3)
92	نسب تحفظات محافظ الحسابات لمجموع الناحية (ناحية شلف)	(6-3)

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
05	أهم مهام اللجان المتساوية الأعضاء التي تشكل المجلس الوطني للمحاسبة	(1-1)
35	نموذج عن الميزانية المالية للأصول	(1-2)
36	نموذج عن الميزانية المالية للخصوم	(2-2)
37	نموذج عن محتوى الميزانية المالية للأصول	(3-2)
38	نموذج عن محتوى الميزانية المالية للخصوم	(4-2)
40	نموذج حساب الطبيعة	(5-2)
42	نموذج عن جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	(6-2)
43	نموذج عن جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)	(7-2)
45	نموذج عن جدول تغير الأموال الخاصة	(8-2)
48	معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عموماً (GAAS)	(9-2)
50	أهم معايير التدقيق الدولية (ISA) ومحتوياتها حسب إصدار 2021	(10-2)
54	قائمة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) ومحتوياتها	(11-2)
57	مقارنة بين معيار تدقيق الدولي والجزائري رقم 700	(12-2)
63	بطاقة فنية لمديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم	(1-3)
63	مصالح وأقسام مديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم	(2-3)
72	أصول الميزانية لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020	(3-3)
74	خصوم الميزانية لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020	(4-3)
77	جدول حسابات نتائج مديرية التوزيع لسنة 2021/2020	(5-3)
80	جدول تدفقات الخزينة لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020	(6-3)
82	جدول تغير الأموال الخاصة لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020	(7-3)
83	الميزانية الوظيفية لجدول الأصول و الخصوم لسنة 2021	(8-3)
83	حساب مؤشرات التوازن المالي لسنة 2021	(9-3)
84	حساب نسب الهيكلية المالية لسنة 2021	(10-3)
85	تحفظات محافظ الحسابات لوحدة شلف	(11-3)
86	تحفظات محافظ الحسابات لوحدة تيارت	(12-3)
87	تحفظات محافظ الحسابات لوحدة مستغانم	(13-3)
88	تحفظات محافظ الحسابات لوحدة عين الدفلى	(14-3)
89	تحفظات محافظ الحسابات لوحدة تيسمسيلت	(15-3)

قائمة الجداول

90	تحفظات محافظ الحسابات لوحدة غليزان	(16-3)
91	تحفظات محافظ الحسابات لمجموع الناحية (ناحية شلف)	(17-3)

قائمة المختصرات

الإختصار	الدلالة
SCF	system comptable financier
	النظام المحاسبي المالي
GAAS	Generally accepted auditing standards
	معايير التدقيق المتعارف عليها
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
ISA	International Standard on Auditing
	معايير التدقيق الدولية
IFAC	International Federation of Accountants
	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IPAC	International Auditing Practices Committee
	لجنة ممارسة التدقيق الدولي
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي
NAA	Norme Algérienne d'Audit
	المعايير الجزائرية للتدقيق

مقدمة عامة

في عالم الأعمال المعقد وعصر تطور و الإنفتاح الإقتصادي ، أصبحت إدارة الحسابات و الأموال خطوة هامة في المحافظة على إستمرارية النشاط المالي والإقتصادي وتحقيق الأرباح ، يعد محافظ الحسابات الطرف المستقل والمحاييد الذي يتحمل مسؤولية رعاية هذه الأموال وسهر على حمايتها من الغش و الإحتيال .

تعتبر الكشوفات المالية الأداة الرئيسية التي توضح الوضعية والأداء المالي للمؤسسة أو الشركة ، كم توفر المعلومة المالية التي تخدم العديد من الأطراف ، يؤدي محافظ الحسابات مسؤولية مراجعة هذه الكشوفات المالية والتأكد من صحتها وخلوها من الأخطاء والإختلالات عن طريق مجموعة من المعايير التي تشكل إطار قياسي في تحديد مهمة تدقيق ، هناك العديد من المعايير التي يستطيع محافظ الحسابات الإستغناء عنها ، و هناك العديد من المعايير الضرورية التي تعتبر أساسية و إلزامية في مهمة التدقيق .

على رغم أن الجزائر من الدول التي قامت بتبني معايير تدقيق في وقت جاء متأخر الى أنها تولي أهتمام كبير في التحسين المستمر من منظومتها المحاسبية و المالية خاصة مايتعلق بتحسين جودة الكشوفات المالية ، يعد معيار تدقيق الجزائري رقم 700 المسمى بعنوان تأسيس رأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية من بين المعايير التي تبنتها الجزائر من معايير التدقيق الدولية ، يعتبر هذا المعيار إطار مهم لإتمام عملية التدقيق ومرجع قوي و إلزامي لممارسي مهنة محافظي الحسابات ، يتمثل دور الأساسي لمحافظ الحسابات وفق هذا المعيار في إعداد تقرير يتم من خلاله إبداء رأي حول عدالة وسلامة الكشوفات المالية .

إشكالية الدراسة

إستنادا إلى ماسبق يمكن تخصيص إشكالية البحث في السؤال الرئيسي التالي :

➤ كيف يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية باستخدام المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ؟

وللفهم الجيد لإشكالية الدراسة ومعالجتها ، قمنا بتقسيم السؤال الرئيسي إلى تساؤلات فرعية كتالي :

- كيف يمارس محافظ الحسابات مهنة التدقيق في الجزائر ، و ماهو الغرض من إعداد الكشوفات المالية وفيما تتجلى أهميتها و أهدافها ؟
- ماهي مبادئ و معايير التدقيق بصفة عامة و معايير تدقيق الجزائرية بصفة خاصة وماهي الغاية في تطبيقها لتحسين جودة الكشوفات المالية ؟
- ماهو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في المؤسسة محل الدراسة ؟

فرضيات البحث

- ✓ إن ممارسة مهنة المحاسبة على الحسابات في الجزائر تخضع لقوانين ومراسيم تنفيذية جاءت لحماية هذه المهنة ، ومنحها كل الإستقلالية التامة . و الغرض من الكشوفات المالية هو معرفة الأداء المالي والوضعية المالية بالنسبة للمؤسسة أو الشركة .
- ✓ معايير تدقيق هي مجموعة من الإرشادات والقوانين ، بالنسبة لمحافظ الحسابات يلتزم بتطبيق معايير تدقيق المحلية (الجزائرية) ، و الغاية من تطبيقها لتحسين جودة الكشوفات المالية هو ضمان الدقة والموثوقية والشفافية في التقرير المتعلق بمحافظ الحسابات
- ✓ يكون دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في المؤسسة محل الدراسة .

أهمية الدراسة

تتمحور أهمية هذه الدراسة في تحقيق عدة جوانب مهمة من خلال ناحيتين والتي تتمثل في الناحية العلمية و الناحية العملية :

- 1- الناحية العلمية : معرفة الإطار الذي يحكم مهنة المحاسبة على الحسابات في الجزائر و المهام و المسؤوليات التي تضبط محافظ الحسابات ، إضافة إلى الدور الفعال الذي يلعبه في تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال معيار تدقيق رقم 700 .
- 2- الناحية العملية : التعرف على طرق والإنجازات التي يقوم بها محافظ الحسابات في المؤسسة من أجل الوصول الى مرحلة تعزيز من دقة وشفافية الكشوفات المالية إضافة الى كيفية تطبيق معيار تدقيق رقم 700 .

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى سعي لتحقيق العديد من الأهداف الرئيسية التالية :

- تحديد مهام ومسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر ؛
- التعرف على الغاية من الكشوفات المالية ؛
- الفهم الجيد للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، إضافة الى معرفة نسبة تطابقه مع نظيره دولي ؛
- معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، خاصة في مؤسسة محل الدراسة .

محفزات اختيار الموضوع

إن إختيار هذا الموضوع جاء لعدة عوامل ، وهي كتالي :

- 1- الأهمية الأكاديمية : توسيع المعرفة العلمية خاصة في مجال التدقيق و المحاسبة بما أنهم جزء من تخصصي .
- 2- الأهمية العملية : تحصيل نظرة عن مؤسسة سونلغاز بإعتبارها أحد أكبر المؤسسات في الجزائر ، إضافة إلى إكتساب الخبرة ، مع سعي لمعرفة ماهو دور محافظ الحسابات فيها .
- 3- الأهمية الشخصية : الرغبة في معرفة كيفية ممارسة مهنة المحافظة على الحسابات في الجزائر و ماهي المهام والمسؤوليات التي تترتب عنها و عليها .

حدود الدراسة

- 1- الحدود المكانية : كانت الوجهة مديرية التوزيع (سونلغاز) – مستغانم .
- 2- الحدود الزمنية : من 03 / 04 / 2023 إلى 17 / 04 / 2023 .

صعوبات الدراسة

تتجلى صعوبة الدراسة في جانبين العلمي و التطبيقي ، وهي كتالي :

- 1- الجانب العلمي :
تعقيد الموضوع : يتطلب موضوع دراسة الذي بعنوان دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية بالإعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، فهما عميقا للتدقيق و المحاسبة و خاصة قوانين التي تضبط المهنة .
البحث و جمع المعلومات : تعتبر عملية جمع المعلومات أحد أصعب المراحل التي يمر بها أي طالب جامعي ، بالنسبة للموضوع الدراسة كان هناك ندرة كبيرة في الحصول على كتب تخص مهنة المحافظة على الحسابات ، إضافة الى معايير التدقيق الجزائري .
- 2- الجانب التطبيقي
السرية المهنية : عدم الحصول على المعلومات الكافية حول الموضوع ، خاصة فيما يتعلق بشكل و رأي تقرير محافظ الحسابات حول الكشوفات المالية .

منهج الدراسة

لكي نتمكن من الإجابة على مشكلة الدراسة وإستيضاح مختلف التسؤلات الفرعية وتحقق من صحة الفرضيات و الوصول إلى إستنتاجات دقيقة ، تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الإطار النظري ، أما في الجانب المخصص لدراسة حالة فتم الإعتماد على المنهج التحليلي .

الدراسات السابقة

إن تحديد الأهداف والغاية لتحقيق نجاح البحث يعتمد على ضرورة وأهمية الدراسات السابقة للمواضيع التي بصددتها نتوصل الى النتائج المرجوة و الإحاطة بها ، وأهم الدراسات التي تم تطرق الى فهمها و قرأتها سواء من الناحية الكلية أو من عدة جوانب أساسية كالتالي :

- 1- دراسة مناد ، عبد القادر . (2022) ، دور محافظ الحسابات في تحليل القوائم المالية وأثر ذلك على جودة الخدمات دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات . مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر . هدفت هذه الدراسة الى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحليل القوائم المايمة وكيف يؤثر ذلك على جودة الخدمات ، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها : إن تحليل القوائم المالية يساعد على إتخاذ القرارات الإقتصادية ، وإن جودة القوائم المالية ترتكز على درجة إكتشاف مدقق الحسابات الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بها وتقدير عنها .
- 2- دراسة حمادوش ، محمد الأمين , لزرق ، فيصل . (2020) . أثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية دراسة حالة بمؤسسة ميناء مستغانم . مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي . هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى تأثير التدقيق الخارجي على القوائم المالية ، وإبراز أهمية ودور التدقيق الخارجي في المؤسسة الإقتصادية ومعرفة دور الذي يلعبه التدقيق الخارجي للقوائم المالية على نتيجة السنة المالية ، ولقد توصل الباحثين الى أن التدقيق الخارجي هو عملية فحص مجموعة من المعلومات و أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات و الدفاتر بهدف تحقق من سلامة القوائم المالية ، وأن القوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي وتبين وضعية المؤسسة تجاه الغير ، وأن المدقق الخارجي مسؤول عن إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات ،
- 3- دراسة بهليل ، عفيف محمد . (2021) . مردودية محافظ الحسابات في ظل تبني المعايير الجزائرية للتدقيق . مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي . هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تأثير محافظ الحسابات على مهنة التدقيق في الجزائر ، ولقد توصل الباحث أن مهنة محافظ الحسابات لا تنحصر في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا ضمان أمان وجهاز وافي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية ، كما أن صدور معايير التقارير محافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه إلى إحداث التوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولي .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد

إن وصول مهنة محافظ الحسابات الى ماهي عليه الآن ، كان نتيجة تطورات ومراحل تاريخية مرة بيمها الجزائر بعدة عقبات متتالية ، من بداية خروج المستعمر الى الأزمات الدولية المتعلقة بالمحروقات خاصة نطف الى الإصلاحات الهيكلية للمؤسسات العمومية الإقتصادية .

لقد ساهم تعديل المراسيم التنفيذية والقوانين من إعطاء صورة واضحة لهذه المهنة و ممارستها ، خاصة في القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، سنتاول في هذا الفصل من خلال إعتادنا بالخصوص على هذا القانون ، من خلال تقديم نبذة تاريخية عن تطور هذه المهنة ، ثم تعريف بمحافظ الحسابات ، وماهي مهامه وشروط تعيينه ، وحالات تنافي و الموانع التي لا تدخل في ممارسة نشاطه ، كما سنتطرق الى مهمة محافظ الحسابات والتي تتمثل في : التزاماته التي هي في شكل حقوق وواجبات ، أما من الناحية القانونية كأى شخص يتحمل مسؤولية أعماله ونشاطه ، وفي الأخير وأهم شيء في الفصل هي معايير تقارير التي يقوم بإعدادها ومحتواها وأجال إرسالها ، وكل هذا الفصل من خلال مبحثين أساسين كتالي :

- المبحث الأول : تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
- المبحث الثاني : مهمة محافظ الحسابات

المبحث الأول : تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن تطور مهنة محافظ الحسابات

مرت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل والتي تنوعت فيها طرق وأساليب ممارسة وسياسة هذه المهنة و مختلف إصدارات التشريعات و القوانين التي تنظم هذه المهنة ومن أبرز هذه الفترات هي :

أولاً : الفترة من 1962 إلى غاية 1969 : كان التدقيق الخارجي يتم من طرف وزارة المالية للوقوف على صحة الحسابات واستمدت إطارها التشريعي من اتفاقيات ايفيان والقوانين الفرنسية، تميزت هذه المرحلة بفراغ كبير وضعف في المهنة نظرا للتخطيط المركزي والتبعية للقوانين ونقص التنظيم والكفاءات¹.

ثانياً : الفترة من 1969 إلى غاية 1984 : بدأ تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر سنة 1969 ، حسب ما أشار إليه الأمر 9 / 107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها ، كما حدد المرسوم 70 / 173 المؤرخ في 1973/11/16 مهام وواجبات مدقق الحسابات واعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية².

- مع صدور دستور 1976 والذي إنبثق عنه إعادة تنظيم مهنة التدقيق، وأقر بإنشاء مجلس المحاسبة بصدور قانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 وفي مادته رقم 05 نص على أن : مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ، أين تتم مراقبة صحتها، وقانونيتها ومصداقيتها ، هذا القانون أدى إلى إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وإصدار قوانين خاصة ولكنه لم يبلغ صراحة أحكام النصوص القانونية المختلفة³. وتبين في الأخير أن هذا القانون يعيش فراغا قانوني شبه تام إلى غاية 1984 بصدور قانون المالية الذي جاء ليعيد تكييف مهنة التدقيق⁴.

ثالثاً : الفترة من 1988 إلى غاية 1991 : ما يميز هذه الفترة عن الفترات الماضية هو الإصلاحات التي جعلت الجزائر تعيد إعادة نظر في تطوير هيكل مؤسساتها خاصة المؤسسات الاقتصادية العمومية ، وهذا بعد ما شهدته دولة من أزمات اقتصادية والتي كانت أكبر أزمة تعرضت لها بسبب تدهور سوق قطاع المحروقات والتي عرفت بأزمة النفط العالمية، مما جعل الجزائر تدرك بأن الإعتماد الكلي على هذا القطاع يشكل خطورة على الإقتصاد الوطني ، مما

¹ طيب باي ، خيرة ، سماعيل صابرينة. (2021). مساهمة التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 210 في المؤسسة الاقتصادية. مذكرة لنيل ماستر أكاديمي . جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم . ص 6 .

² بن نعمة ، سليمة ، مخفي ، أمين . (2017). واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر. مجلة مجاميع المعرفة. 3(2). 154-164. رقم صفحة 155. تاريخ الإطلاع : 2023/03/14 ساعة 3:22 <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/74948>

³ تمار ، خديجة. (2017). تقارير التدقيق الخارجي في ظل الإلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية . أطروحة دكتوراة . جامعة عبد الحميد ابن باديس . ص 65

⁴ تمار ، خديجة . مرجع سابق . ص 66

حتمًا الأمر عليها إلى لجوء بتخاذ قرارات مهمة في تحسين وتطوير منظومة مؤسساتها ، ومن بين أهم القوانين التي تم إصدارها ، قانون رقم 01/88 المؤرخ في 12 يناير 1988 ، والذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، وكانت الغاية الأساسية من هذا القانون ، هو تحسين سير المؤسسات العمومية الاقتصادية ، ووضع أجهزة تسهر على الإشراف ورقابة هذه المؤسسات ، مما أعطى أهمية و ضرورة بالغة لمهنة محافظ الحسابات .

- ومعًا بداية التسعينات وبالضبط في 27 أبريل 1991 تم إصدار قانون رقم 08/91 والذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

رابعًا : الفترة من 2010 إلى غاية 2014 : سنة 2010 جاء قانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 لتنظيم المهنة و ليبلغ القانون الأول 08/91 و بعد هذا القانون أدخلت تعديلات جديدة حيث صدرت مراسيم عديدة أهمها مرسوم 30/11 الذي يحدد شروط و كفاءات اعتماد المهنة ، وكذا المرسوم 32/11 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات ، و القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات و القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 الذي يحدد كفاءات تسليم التقارير .¹

المطلب الثاني : الهيئات التي تنظم وتشرف على مهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة

أولًا : تعريف المجلس الوطني للمحاسبة

جاء في مرسوم تنفيذي من القانون رقم 318/96 مؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996 ، في مادته الأولى " يحدد مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ، ويدعى في صلب النص المجلس " ² تم تثبيته في بداية مارس 1998 ، يهدف إلى التنسيق و التوليف في مجال البحث و التوحيد المحاسبي و التطبيقات ذات الصلة ، كما يمكنه التعامل مع جميع المسائل المتعلقة بالمعايرة المحاسبية و تطبيق المعايير ، ويمكن استشارته من قبل لجان المجالس المنتخبة. المنظمات ، الشركات أو الأفراد المهتمين بهذه الأعمال . المجلس هو هيئة استشارية وتنظيمية ذات طبيعة إدارية بين الوزارات وبين المهنيين .³

ثانيًا : تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

حدد المرسوم التنفيذي من القانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة ،

¹ شميريك محمد (2016) . دور المدقق الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش. مذكرة لنيل ماستر أكاديمي . جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم . ص 33 .

² مرسوم تنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في (25/09/1996) . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (29/09/1996) . العدد 56 . المادة 1 . ص 18 .

³ الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة ، تاريخ الإطلاع : 15/03/2023 توقيت 17:15 <http://www.cnc.dz/presentation.asp>

حيث نصت المادة (4) من هذا القانون ان المجلس " تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ، يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل ، تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم " ¹ ، يتشكل المجلس أيضا من لجان متساوية الأعضاء حيث نصت المادة 5 من نفس القانون 01/10 على أنه "تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان متساوية الأعضاء الآتية ²:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ؛
- لجنة الإعتماد ؛
- لجنة التكوين ؛
- لجنة الإنضباط و التحكيم ؛
- لجنة مراقبة النوعية .

الجدول رقم (1-1) : أهم مهام اللجان المتساوية الأعضاء التي تشكل المجلس الوطني للمحاسبة

اللجان	المهام
لجنة تقييس الممارسات المحاسبية	إعداد طرق العمل في ما يخص التطبيقات المحاسبية و العناية المهنية ، تحضير مشاريع الأراء ، إقتراح إجراءات التي تتعلق بالتقييس المحاسبية ، متابعة تطورات معايير المحاسبة الدولية .
لجنة الإعتماد	تحديد معايير سبل الإلتحاق بالمهن الثلاث ، الإشراف ومعالجة ملفات الإعتماد ، ضمان نشر ملفات الإعتماد
لجنة التكوين	دراسة ملفات المشاركين في التربصات ، توجيههم الى المكاتب المحاسبية المعتمدة ، إعداد وتسليم شهادات نهاية التربصات ، تنظيم ملتقيات و دورات في مجال المحاسبة والتدقيق .
لجنة الإنضباط و التحكيم	إعداد طرق العمل في مجال الإنضباط و التحكيم ، دراسة الملفات التأديبية والمخالفات وعدم إحترام القواعد المهنية والتقنية والأخلاقية التي يقوم بها المهنيين أثناء تأدية مهامهم ، الوقاية والمصالحة والتحكيم بين المهنيين أو الزبائن .
لجنة مراقبة النوعية	إعداد طرق في مجال نوعية الخدمات ، إقتراح تعديلات في ما يخص النصوص التنظيمية في مجال النوعية ، إعداد معايير لتنظيم المكاتب وطرق تسييرها بالنسبة للمهنيين ، إعداد قائمة المراقبين من بين المهنيين لمراقبة النوعية .

- المصدر: من إعداد طالب بالإعتماد على مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 والذي

يحدد تشكيلة المجلس الوطني وتنظيمه وقواعد سيره ³

¹ قانون رقم 10-01 مؤرخ في (29/06/2010) . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (11/07/2011). العدد 42 . المادة 4 . ص 4 .

² قانون رقم 10-01 . مرجع سابق . المادة 5 . ص 4

³ مرسوم تنفيذي رقم 11-24 . مؤرخ في (27/01/2011) . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (02/02/2011) . العدد 07 . المواد (18 ، 19 ، 20 ، 21 ، 22) . ص 7 ، 8 .

الفرع الثاني : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أولاً : تقديم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، المجلس الذي يسهر على تسيير مهنة محافظ الحسابات ، ويساهم في تدريب محافظي الحسابات وتطويرهم ، كما يلعب عدة أدور مثل ترقية علوم المحاسبة والتدقيق ، لعب دور الوسيط مع أجهزة القضاء ، له صلة مع خلية معالجة الإستعلام المالي .

ثانياً : تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹

يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

- يتم انتخاب أعضائه عن طريق الاقتراع السري.
- الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيساً وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي الأصوات يعتبر فائزاً المترشح الأقدم في المهنة.
- يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ينسق المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

ثالثاً : صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

لقد أوكل إلى المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الصلاحيات التالية²:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها ؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ؛

¹ سحنون ، محمد الأمين . (2017) . واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق . مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي . جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي . ص 18

² مرسوم تنفيذي رقم 24-11 . مرجع سابق . المادة 4 . ص 11

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها ،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمة الدولية المماثلة ؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

المطلب الثالث : عموميات حول ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لقد أدى تطور مهنة محافظ الحسابات نتيجة إصدار قوانين ومراسيم تشريعية ، مما غيرت تعريفات ومهام محافظ الحسابات ، وهذا بسبب توسع نشاط الإقتصادي. و اللإهتمام بالمؤسسات العمومية الإقتصادية ، و زيادة في عدد المؤسسات المالية والشركات . وبرغم من إستقلالية محافظ الحسابات إلا أنه يخضع الى شروط وحالات تنافي وموانع حددها له المشرع الجزائري في القانون 01-10 لممارسة مهنة المحافظة على الحسابات .

الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات

تعريف الأول : " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " ¹

تعريف ثاني : " من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني ، يتحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها ، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة ، ويتحقق إذا ماتم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين " ²

- من خلال تعريفين يمكن القول أن محافظ الحسابات على أنه شخص مهني محترف يتمتع بالإستقلالية تامة و نزاهة و يمارس مهامه وفق قوانين ومعايير محددة ، و يتأكد من سلامة وصحة حسابات الشركات و الهيئات و المصادقة عليها .

¹ قانون رقم 01-10 . مرجع سابق . ص 22 . 7 .

² مرسوم تشريعي رقم 08-93 . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (1993/04/27) . العدد 27 . المادة 715 مكرر 4 . ص 32 .

الفرع ثاني : مهام محافظ الحسابات

وفق ماجاء في القانون 01-10 في مادتيه (23) و (24) فإن محافظ الحسابات ملزم بالمهام التالية¹ :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات ؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة ، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار

كما يترتب عن مهنة محافظ الحسابات إعداد² :

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر ؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء ؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات ؛

¹ مولود ، ديدان .مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد . (ط 2014 مصححة ومجينة) .دار بلقيس للنشر . ص 11 ، 12 .

² مولود ، ديدان . مرجع سابق . ص 12 .

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية ؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .

الفرع الثالث : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

أولاً : بالنسبة للشخصية الطبيعية لمحافظي الحسابات

يخضع محافظي الحسابات ذوي شخصية طبيعية من أجل ممارسة هذه المهنة وفق مانصت عليه المادة (8) من القانون 01-10 الى شروط تالية¹ :

- أن يكون جزائري الجنسية ؛
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من هذا القانون « أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد »

ثانيا : بالنسبة للشخصية الطبيعية لمحافظي الحسابات

إن المشرع الجزائري حصر الشكل الذي يجب أن تكون عليه الشركات محافظة الحسابات في شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة. وتخضع هذه أشكال إلى شروط التأسيس والسير والإنحلال المنظمة في القانون المدني والتجاري بتوفر الشروط المطلوبة لإنشاء الشركة وبمجرد حصولها على اعتماد وعلى بطاقة المهنية، فتمتع هذه الأخيرة بالحقوق نفسها وتقع على عاتقها الواجبات نفسها التي يتمتع بها محافظ الحسابات الطبيعي ويلتزم بها ما عدا حق ممارسة حق الانتخاب أو الترشح للشغل أي منصب. حيث تنص المادة 58 من قانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث على أنه "تمثل حقوق وواجبات أعضاء

¹ قانون رقم 01-10. جريدة رسمية . مرجع سابق . 22. ص 7

المصرف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ماعدا حق التصويت وحق الترشح " ¹

الفرع الرابع : حالات التنافي والموانع

لممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل إستقلالية فقد حدد القانون 01-10 حالات التي تتنافى مع ممارسة المهنة و الموانع .

أولا : حالات التنافي ²

- كل نشاط تجاري ، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية ؛
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ؛
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه ؛
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة ؛
 - كل عهدة برلمانية ؛
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة ؛
- يتعين على المرني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتهي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده
- يتم تعيين مرني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76 أدناه.

ثانيا : حالات الموانع

- لقد نصت المادة (65 ، 66 ، 67 ، 68 ، 69 ، 70) من القانون 01-10 على أنه يمنع محافظ الحسابات من ³ :
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين ؛
 - قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

¹ بوعديس ، سامية (2016) . المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات . مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر . جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي . ص 13 ، 14 .

² بلعروسي ، أحمد التيجاني . (2012) . النظام المحاسبي المالي . ط الثانية . دار هومة . الجزائر . ص 27 .

³ بلعروسي ، أحمد التيجاني . مرجع سابق . ص 27 ، 28 .

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده ؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة (المادة 66) ؛
- يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة (المادة 67) ؛
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات (المادة 68) ؛
- إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة (المادة 69) ؛
- يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية ، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور (المادة 70) .

المبحث الثاني : مهمة محافظ الحسابات

في هذا المبحث سنتطرق الى تسليط ضوء على مهمة محافظ الحسابات التي تتمثل في المطلب الأول على حقوق وواجبات محافظ الحسابات والتي هي عبارة عن التزاماته ، و في المطلب الثاني إبراز المسؤوليات التي على عاتقه بأشكالها الثلاثة (المدنية ، التأديبية ، الجزائية) ، و في المطلب الأخير سوف نقدم التقارير التي يقوم بها في إطار ممارسة المهنة .

المطلب الأول : إلتزامات محافظ الحسابات

يترتب على كل محافظ حسابات مجموعة من الحقوق و الواجبات والتي هي عبارة عن إلتزامات ، وهذا لممارسة المهنة وفق ما يقتضيه القانون الخاص بالمهنة (10-01) والذي حددها كالتالي :

أولا : حقوق محافظ الحسابات¹

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية والمراسلات، محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على المعلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها
- يحق لمحافظ الحسابات، طلب الكشف المحاسبي الخاص بالمؤسسة، وهذا الأخير يعد حسب مخطط حصيلة الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون
- له الحق في الحضور في الجمعيات العامة كلما تستدي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته
- له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة

ثانيا : واجبات محافظ الحسابات

- يجب على محافظ الحسابات أن يمارس مهامه وفق المعايير والقوانين التي تخضع لها المهنة
- إيداع تقريره في الأجل المحدد
- الحفاظ على السر المهني
- العمل بصراحة تامة وإستقلالية ونزاهة وإحترافية

¹ محصول ، بلال ، لعويبي ، مروان . (2022) . إستخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية ودوره في إكتشاف الأخطاء المحاسبية والمخالفات الجوهرية . مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة . جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل . ص 41 .

- يتفاضى محافظ الحسابات كل ما يؤثر أو يلطخ سمعة المهنة بالنسبة للسر المهني في بعض الحالات ليس على محافظ الحسابات تكتم والواجب عليه الإدلاء عنه في الحالات التالية¹ :

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ،
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة
- بناء على إرادة موكلهم ،
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم .

المطلب الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات

أن الإخلال بالواجبات والإلتزامات القانونية وتقصير في إنجاز المهام وعدم إحترام قواعد سلوك و الأخلاق المتعلقة بالمهنة ، يتحمل محافظ الحسابات على حسب فعله ثلاث أشكال من المسؤولية :

- المسؤولية المدنية
- المسؤولية التأديبية
- المسؤولية الجزائية

1- المسؤولية المدنية² :

بموجب المادة 715 مكرر 14 (المرسوم التشريعي رقم 93-08) من القانون التجاري والمادة (45) من القانون رقم 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث : محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون

ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة ، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها .

¹ قانون رقم 10-01 . جريدة رسمية . مرجع سابق . المادة 72 . ص 12

² بن جبور ، سهيلة . (2018) . واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر . مذكرة ماستر أكاديمي . جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم . ص 17 .

2- المسؤولية التأديبية¹ :

حسب ما نصت عليه المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة ثلاث على أنه : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها ، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها ، في :

- الإندار ؛

- التوبيخ ؛

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر ؛

- الشطب من الجدول .

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها ، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم .

3- المسؤولية الجزائية² :

كما قد يساءل محافظ الحسابات عن الأفعال المخالفة للقانون التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به ، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان :

- محافظ الحسابات فاعل أصلي: إذ يعاقب عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري ، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية. وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على إحترام القوانين ، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، وفي هذه الحالة تطبق عليه الأحكام العامة في قانون العقوبات .

- محافظ الحسابات بصفته شريك : ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائياً بصفته شريك وفقاً للأحكام العامة المنظمة للأشتراك. إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له

¹ قانون رقم 10-01 . جريدة رسمية . مرجع سابق . المادة 63 . ص 10

² حجاج ، زينب . (2016) . مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كالتالية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية . مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات . 5(2) . 181-193 . صفحة 186 .

اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية . إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظ الحسابات ، فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائياً عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالماً وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد بيد العون للفاعل الأصلي في الجريمة، لذلك فإن تقاعس محافظ الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي مما يستوجب مساءلة محافظ الحسابات بصفته شريكاً في فعل الاحتيال.

المطلب الثالث : تقارير محافظ الحسابات

أولاً : معايير تقرير محافظ الحسابات

من خلال المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 ، والذي نص في مادته الثانية على المعايير الخمسة عشر دون التطرق إلى محتوياتها وهي كالتالي :

- 1 - معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية.
- 2 - معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.
- 3 - معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
- 4 - معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات.
- 3 - معيار التقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- 6 - معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- 7 - معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- 8 - معيار التقرير استمرارية الاستغلال.
- 9 - معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.
- 10 - معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- 11 - معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- 12 - معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- 13 - معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- 14 - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
- 15 - معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.¹

¹ تاريخ الإطلاع 2023/04/02 على الساعة 18:15 [/https://chti2014.blogspot.com](https://chti2014.blogspot.com)

ثانيا : محتوى تقارير محافظ الحسابات

لقد حدد القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو 2013 في الجريدة الرسمية المؤرخة في 30 أبريل 2014 من العدد 24 ، محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، والتي يمكن إستخلاصها فيما يلي :

1- معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية¹ :

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية ، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظامية وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي . يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
 - عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ اقفال دقيق.
- يتمحور هذا التقرير حول جزئين: الأول التقرير العام للتعبير عن الرأي، والثاني المراجعات والمعلومات الخاصة.

الجزء الأول : التقرير العام للتعبير عن الرأي:

مقدمة: في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالشركة المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

¹ القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات . الجريدة الرسمية . المؤرخة في 30/04/2014 . العدد 24 . ص (15.14.13) .

- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعيار المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة :
- رأي بالقبول : يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها
- رأي بتحفظ أو بتحفظات : يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو تحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.
- رأي بالرفض : يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.
- فقرة الملاحظات :

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية، يلتزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني : المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات والمعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات والشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي بموجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

2- معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة :

يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفية تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية. لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في التعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات. ، يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومات ¹ .

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة :

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. ويحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها. تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات ، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط ، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:
- رئيس مجلس إدارة الشركة - الرئيس المدير العام للشركة - أحد متصرفيها - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة - ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين - الأشخاص المعنويون المتصرفون - المسيرون و المسيرون المتضامنون - المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة ² .

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات :

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشر أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان. يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها و صفتها، بإستثناء المصاريف غير الجزافية.
- التعويضات المدفوعة لأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

¹ القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . مرجع سابق . ص 15 .

² سفاطو، رشيد ، كتوش ، عاشور . (2017) . مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة الإقتصاد الجزائري . 8(1) . 85 - 109 . ص 102 .

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ، و يعد على هذا الأساس التقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية¹ .

5- معيار التقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية، تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبالغها الاجمالية من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته ، عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل².

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص في الشركة:

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة ، يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة.
- الضريبة قبل الأرباح.
- النتيجة الصافية.
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي.
- النتيجة حسب السهم أو الحصص الاجتماعية.
- مساهمات العمال في النتيجة³.

¹ القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . مرجع سابق . ص 17 .

² القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . مرجع سابق . ص 17 .

³ القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . مرجع سابق . ص 17 .

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

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

- عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان¹.

8- معيار التقرير استمرارية الاستغلال:

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ماتنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 و المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

- مؤشرات ذات طبيعة مالية:
- مؤشرات ذات طبيعة عملية:
- مؤشرات أخرى

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر في استمرارية الاستغلال ، عندما تحدد الوقائع والأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الإستغلال.
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

¹ القرار المؤرخ في 24 / 6 / 2013 . مرجع سابق . ص 18 .

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغاً حول استمرارية الاستغلال.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق المادة 676 من القانون التجاري، التي تنص على الطلب من الجهة القضائية التي تنص على الطلب من الجهة القضائية، التي تبت بناء على عريضة موعد انعقاد الجمعية العادية والجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك¹.

9- معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان:

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأسمال الشركة ، وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء على المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل².

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفية تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.
- خلاصة تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال³.

11- معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال المعلومات التالية:

¹ القرار المؤرخ في 24 / 6 / 2013 . مرجع سابق . ص 19.18 .

² القرار المؤرخ في 24 / 6 / 2013 . مرجع سابق . ص 19 .

³ القرار المؤرخ في 24 / 6 / 2013 . مرجع سابق . ص 20 .

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

لا يصح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال¹

12- معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء مرفقة بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.
- الإشارة إلى استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.
- يحزر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- عند الانتهاء من العملية، يحزر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله:
- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها . يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة².

¹ القرار المؤرخ في 24 / 6 / 2013 . مرجع سابق . ص 20

² القرار المؤرخ في 24 / 6 / 2013 . مرجع سابق . ص 21

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن البيانات التالية :

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير¹.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها ، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة².

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من نصف رأسمال لشركة، خلال السنة المالية ، وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص :

الاسم و مقر شركة ، رأس المال الشركة ، الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان ، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء³.

¹ القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . مرجع سابق . ص 21 .

² القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . مرجع سابق . ص 22 .

³ القرار المؤرخ في 24 /6/ 2013 . مرجع سابق . ص 23 .

خلاصة الفصل الأول :

من خلال الإنتهاء من هذا الفصل الخاص بالإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر استخلصنا مايلي :

- مهنة محافظ الحسابات في الجزائر مرة بعدة مراحل مما ساعد هذا في تطوير وتحسين المهنة خاصة في أواخر الثمانينات و بداية التسعينات والتي شهدت إصلاحات و تطورات بالنسبة للمؤسسات العمومية الإقتصادية ، وصارت ممارسة هذه المهنة بكفاءة عالية و ينتظم من خلال صدور القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد ، والذي يعتبر أحد أهم و أقوى القوانين التي حرص المشرع الجزائري كل الحرص في ممارستها وهذا لي حساسية العمل فيها وخطورتها على الجانب التجاري و المالي بصفة خاصة و الإقتصاد بصفة عامة ، وأبرز ما جاء به هذا القانون 01-10 هو الفصل بين الهيئات الثلاث (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين) ، كما أصبح منح الإعتماد لمحافظي الحسابات من صلاحيات وزارة المالية ، والتي تعتبر في الأساس التي لها الحق في منح صلاحيات لممارسة المهنة و الإشراف على الهيئات الثلاث المتعلقة بالمهن وكذا المجلس الوطني للمحاسبة والذي يرأسه وزير المالية أو ممثله بالنيابة ، و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الذي يعتبر مع المجلس الوطني للمحاسبة من الهيئات التي تشرف على محافظي الحسابات ، وتسعى الى تطوير ممارسة هذه المهنة ، حيث يهتم المجلس الوطني للمحاسبة بالبحث في مجال المحاسبة و تطوير المعايير ، أما بالنسبة للمجلس الوطني لمحافظي الحسابات فاهتم على الخصوص بتسيير و تدريب محافظي الحسابات .
- محافظ الحسابات مهني محترف يتمتع بالشخصية المعنوية أو الطبيعية كما يمارس نشاطه بكل إستقلالية تامة و نزاهة ، هدفه الأساسي هو إبداء رأي في شكل تقرير يقوم بإعداده من أجل المصادقة على صحة وسلامة الوثائق السنوية والتي تتمثل في الكشوفات المالية ، لممارسة المهنة يجب أن تتوفر فيه شروط خاصة من ناحية الشخصية الطبيعية والتي يجب أن يتمتع بالجنسية الجزائرية ، أما بالنسبة للشخصية المعنوية فإن المشرع الجزائري حدد الشركات محافظة الحسابات في شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة ، أما بنسبة التنافس والموانع فإن المشرع الجزائري حدد هناك حالات لا يمكن على محافظ الحسابات القيام بالعمل بها ، كممارسة نشاط تجاري ، أو القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين ، وسبب حرمان محافظ الحسابات من هذه الأعمال ، هو أن المشرع الجزائري رأى أن إختلاط وكثرة الأعمال و النشاطات تبعد محافظ الحسابات عن تأدية مهامه في الأوقات التي تتطلب بدل جهد ، كما رأى أن تركيز على العمل في حدود المهنة يساهم في تعزيز و رفع من مستوى و مصداقية الأهداف المنشودة .

- يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق ، كما عليه مجموعة من الواجبات ، بالنسبة للحقوق فهي عديدة ، وأهمها أن محافظ الحسابات يمكنه الإطلاع في أي وقت على السجلات المحاسبية والمراسلات و محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة ، أما لواجباته فيجب أن يتحلى بأخلاقيات المهنة ، وأهم شيء هو السر المهني ، إلا في بعض الحالات يمكنه إفشاء السر ، وهذا وفق مانصت عليه المادة 72 من القانون 10-01 ،
- يتحمل محافظ الحسابات ثلاث أشكال من المسؤوليات (مدنية ، جزائية ، تأديبية) ، تكون المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه ، والعقوبات التي يمكن أن تتخذ إتجاهه هي الإنذار أو التوبيخ أو التوقيف المؤقت أو الشطب من الجدول ، وفي حالة تكرار الأخطاء وخروجه عن القاعدة المهنية وأن سلوكه لا يعبر عن أخلاقية المهنة فمن حق اللجنة تحويله الى أحد أقسام المحكمة ، أما المدنية يتحمل مسؤوليته إتجاه الشركة التي يمارس ويؤدي مهامه فيها ، أما الجزائية تكون نتيجة مخالفات يقوم بها محافظ الحسابات ، وتتخذ هذه المسؤولية صورتان فاعل رئيسي أو فاعل شريك .
- إن آخر مرحلة من مهمة محافظ الحسابات هو إعداد تقرير عام يعبر عن رأيه حول الكشوفات المالية (القوائم المالية) ، كما يمكنه إنجاز 14 معيار أخرى ، لكل تقرير محتوى خاص به .

الفصل الثاني

تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

تمهيد

إن فهم الوضعية المالية للمؤسسة والقدرة على قياس أداؤها المالي ، يحتاج مجموعة من الأدوات تتمثل في ما يعرف بالكشوفات المالية (القوائم المالية) ، والتي هي عبارة عن نواتج من المعلومات المالية في شكل وثائق ، تقوم المؤسسة بإعداد هذه الكشوفات لمعرفة أثارها المالية وقدرتها على الإستمرارية ، كما تقوم بتقديم هذه الوثائق لعدة أطراف الذين بحاجة الى إتخاذ قرارات ومعاملات ، يعتبر المسؤولين على الإدارة والمستثمرين والمساهمين و الجهات الحكومية و أصحاب المصالح (الموردين ، الدائنين ، العملاء ، الموظفين) ، الأكثر إهتمام بالمعلومة التي تقدمها هذه الكشوفات ، بالنسبة للتقرير تعتبر الكشوفات المالية من المتطلبات الرئيسية لعملية إعداده ، ويتم فحص هذه الكشوفات المالية من شخص مؤهل ومستقل يسمى المدقق (الخارجي) ، يتميز بالخبرة و الإستقلالية و الكفاءة المهنية والعلمية ، يتأكد من دقة وسلامة الكشوفات المالية وعلى خلوها من الإختلالات والمخاطر وفق معايير تضبط مهمته ، تتمثل هذه المعايير في مجموعة من المفاهيم و المبادئ والإرشادات تساعد المدقق في تأدية مهامه وتحديدها .

- في هذا الفصل سوف نقوم بتقديم الكشوفات المالية وإبراز خصائصها و أهدافها ، إضافة إلى الأطراف التي تستفيد من إستخدامها ، كما سنحاول تطرق بصفة شاملة ومختصرة الى معايير تدقيق بالخصوص المعايير تدقيق الدولية والجزائرية ، وفي الأخير سوف نقوم بمقارنة بين المعيارين الدولي والجزائري للتدقيق رقم 700 . وكل هذا في مبحثين

- المبحث الأول : عموميات حول الكشوفات المالية

- المبحث الثاني : معايير التدقيق

المبحث الأول : عموميات حول الكشوفات المالية

تعتبر الكشوفات المالية أو كما تعرف بالقوائم المالية ، أنها عبارة عن معلومات مالية يتم إنتاجها من خلال تصنيف وتحليل المعاملات المالية والتي يقوم بإعدادها غالبا المحاسب ، وهذا وفق النظام المحاسبي المعمول به في البلد ، تقوم المؤسسة بإصدار الكشوفات المالية لإعطاء صورة حقيقية و شفافة تصف قدرتها المالية ، حيث تعتبر من المصادر المهمة التي تقوم بتزويد العديد من الأطراف سواء كانوا يعملون داخل المؤسسة (أطراف داخلية) أو أشخاص تربطهم علاقة مع المؤسسة (أطراف خارجية) بإتخاذ القرارات الهامة والضرورية والتي تكون غالب ما تكون قرارات تخص الجانب الإستثماري والإقتصادي .

المطلب الأول : ماهية الكشوفات المالية

الفرع الأول : تعريف الكشوفات المالية

التعريف الأول : مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن الميزانية ، قائمة حساب النتيجة ، قائمة تدفقات الخزينة ، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق ، والهدف من هذه الكشوف تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل إتخاذ القرارات الإقتصادية¹.

التعريف الثاني : مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة ، وفي أشكال محددة كالميزانية ، و جدول حسابات النتائج ، و جدول تغيرات رؤوس الأموال أو الأموال الخاصة ، و جدول تدفقات الخزينة و تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعملها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات².

التعريف الثالث : هي نتاج للمحاسبة بعد معالجة العمليات المالية اليومية للمؤسسة وفق أسس و قواعد محددة و التي تقع على عاتق مسؤولية الإدارة خلال أربع الأشهر الموالية لإقفال الحسابات ، فهي تعطي الصورة الأمامية و الخلفية للمؤسسة اتجاه الأطراف ذات المصالح (داخلية ، خارجية) خاصة في عملية اتخاذ القرار ، كما تعتبر المادة الخام التي يبني عليها محافظ الحسابات رأيه لإعداد التقرير المالي النهائي³

- من خلال هذه التعاريف نستخلص أن الكشوفات المالية هي عبارة عن مجموعة كاملة من الوثائق التي تحتوي على معلومات مالية ، في شكل (ميزانية ، جدول حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق) ، تقيس وتعطي صورة الوضع المالي للمؤسسة ، وتساهم في مساعدة الأطراف ذوي المصلحة في إتخاذ القرارات المناسبة .

¹ هالي ، إسلام . (2021) ، الإفصاح عن الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي (scf) في الجزائر . المجلة الجزائرية للأمن والتنمية ، 10 (1) ، 304-313 . ص 308 .

² محمد الطيب خليل . (2015) ، إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة الشهيد حمد لخضر بالوادي ، ص 17

³ بلخروش ، سيف الدين . (2019) . محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوفات المالية . مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي . جامعة أم البواقي .

الفرع الثاني : خصائص الكشوفات المالية

تتميز الكشوفات المالية بجملة من الخصائص ، تساهم في تحسين نوعية المعلومة المالية وسهولة تقديمها للأطراف التي تستخدمها ، ومن بين أهم خصائص الكشوفات المالية كالتالي :

1- **القابلية للفهم** : تنص هذه الخاصية على أن المعلومات المالية في الكشوفات يجب أن تراعي قدرات المستخدمين وتكون سهلة الفهم ولا تحتوي على أي تعقيدات و مصطلحات صعبة ، وهذا مايدل على أن الذين قامو بالإشراف على إعداد المعلومات المالية تميزو بدقة والوضوح .

2- **الملائمة** : لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات ، وتمتلك المعلومات خاصة الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في الآتي:

- تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية .
- أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية¹ .

3- **الموثوقية** : حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتمتلك المعلومات خاصة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها

كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، وحتى تتسم المعلومات المالية بصفة الموثوقية يجب أن تكون :

- التمثيل الصادق : يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى.
- الحياد : يجب أن تكون محايدة خالية من التحيز.
- الحيطة والحذر: يعني تبني درجة من الحذر والاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية.
- الإكتمال : حيث يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كاملة دون أي حذف لبعض المعلومات².

4- **القابلية للمقارنة** : حسب هذه الخاصية يجب تقديم المعلومة المالية بشكل متسق وواضح حتى يسهل و يتمكن مستخدمي الكشوفات المالية من القدرة على المقارنة مع الكشوفات المالية للمؤسسات الأخرى ، وهذا للإستخلاص إستنتاجات تفيد معرفة أداء المؤسسة مع الوقت و قدرتهم على إتخاذ القرار .

¹ جمعة ، أحمد حلي . (2010) . نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد . دارالصفاء للنشر والتوزيع عمان . ص 41 .

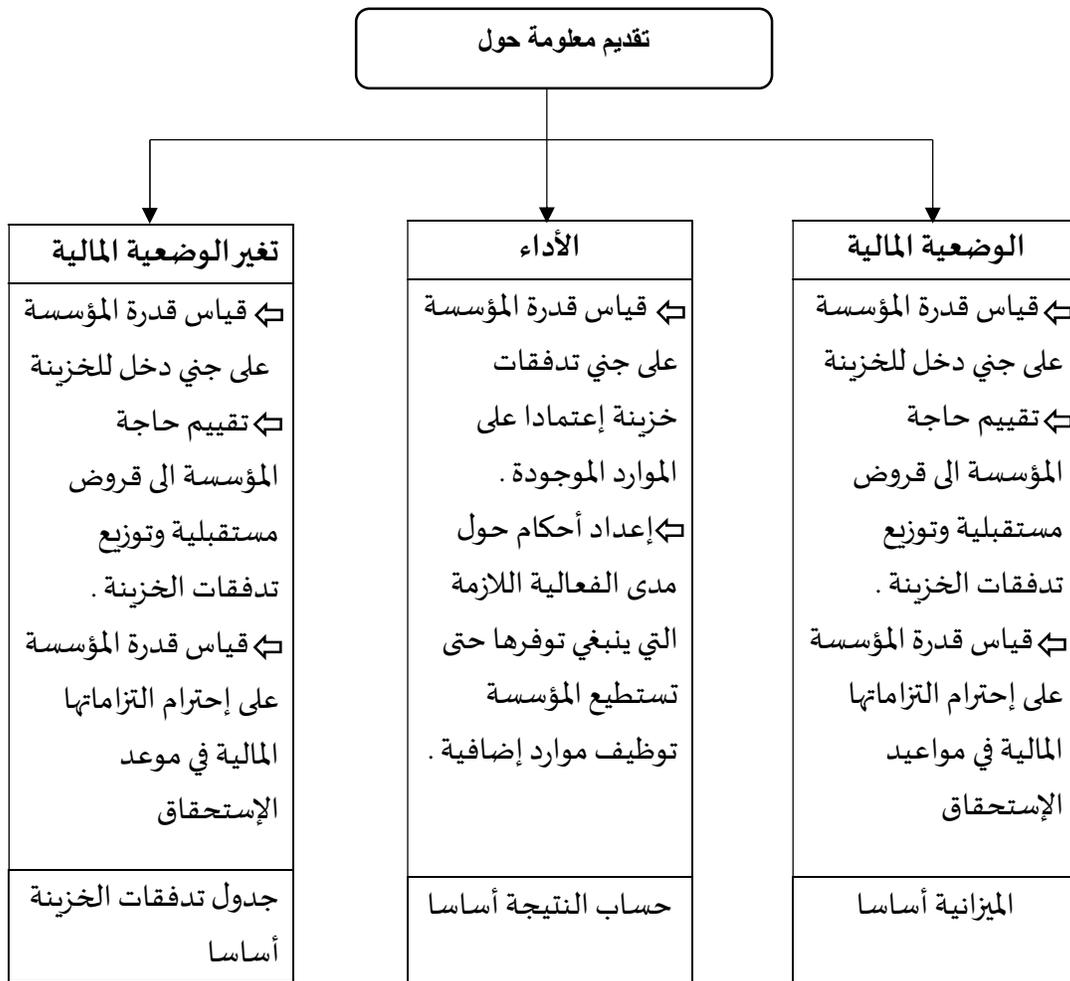
² قدوري، يسرى ؛ قندوز، أميرة . (2021) . محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية . مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي . جامعة مستغانم . ص 17 .

المطلب الثاني : أهداف الكشوفات المالية ومستخدميها

الفرع الأول : أهداف الكشوفات المالية

الهدف الأساسي من إعداد الكشوفات المالية هو معرفة الوضع المالي للمؤسسة من أجل إتخاذ قرارات مناسبة ، وأيضا توفير المعلومات حول الميزانية و جدول حساب النتيجة و جدول تدفقات الخزينة للأطراف التي تستخدمها سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية ، بغرض تقييم حالة المؤسسة والمخاطر التي قد تحيط بها ، ويمثل الجدول التالي ذلك :

شكل رقم (1-2) : أهداف الكشوفات المالية (القوائم المالية)



المصدر: بوتين ، محمد .(2015). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات . الصفحات الزرقاء . الجزائر . ص 51 .

الفرع الثاني : مستخدمي الكشوفات المالية

يستخدم الكثير من الأطراف الكشوفات المالية وهذا لإحتوائها على المعلومة المالية والتي هي لب الإستخدام في صنع وإتخاذ القرار ، ومعرفة الوضعية والأداء المالي للمؤسسة وقدرتها على تلبية رغباتهم ، يعتبر المستثمرين والمساهمين و المقرضون ، و الموردون والدائنون والتجارىون الآخرون ، والعملاء و الزبائن و الموظفون و البنوك و محافظو الحسابات و مصلحة الضرائب ، الأكثر إستخداما لهذه الكشوفات ، وكل منهم يستخدمها لغاية و لأسباب متنوعة و مختلفة كتالي :

- 3 المستثمرين والمساهمين : هم في حاجة الى المعلومات حتى تساعدهم في تحديد متى يمكنهم الشراء ، الإحتفاظ ، البيع ؛ و المساهمين هم أيضا يهتمون بالمعلومات التي تسمح لهم بتحديد قدرة المؤسسة على دفع أرباح أسهمهم¹.
- 4 المقرضون : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق².
- 5 الموردون والدائنون والتجارىون الآخرون : يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الإستحقاق ، ويهتم الدائنون التجارىون على الأغلـب بالمنشأة على مدى أقصر من أهتمام المقرضين إلا إذا كانوا المعتمدين على إستمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم³.
- 6 العملاء و الزبائن : يحتاج العملاء و الزبائن للمعلومات لتقييم المؤسسة ومعرفة صحتها المالية ، وكل هذا من أجل حصولهم على مستلزماتهم من السلع والخدمات .
- 7 الموظفين : يهتم الموظفين بالمعلومات لمعرفة ربحية المؤسسة وأداءها المالي ، حيث إن إستمرارية المؤسسة في تحقيق الأرباح يضمن الإستقرار الوظيفي لهم ، والقدرة على ترقيتهم ومنحهم للحوافز .
- 8 البنوك : تعتبر المعلومات في غاية الأهمية بالنسبة للبنك لتجنب مخاطر منح الإئتمان ، ومعرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بتسديد ديونها .
- 9 محافظو الحسابات : لتكوين رأي عن مدى سلامة وعدالة الكشوفات المالية و لتحقق من خلوها عن أي أخطاء أو إختلالات وأنها قد تمت وفق النظام المحاسبي المتفق والمعمول بها .
- 10 مصلحة ضرائب : تستخدم مصلحة الضرائب المعلومات لمعرفة الأرباح المحققة من طرف المؤسسة ومدى إمتثالها للقوانين والتشريعات ، و القدرة على إكتشاف تهريات ضريبية .

¹ بكاري ، بلخير. (2016) . أسئلة وتمارين محلولة في المحاسبة المعقدة حسب النظام المحاسبي المالي . ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. ص96 .

² السيد أحمد ، لطفي أمين . (2008) . إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة . الدار الجامعية . القاهرة . ص 44 .

³ السيد أحمد ، لطفي أمين . مرجع سابق . ص 44 .

المطلب الثالث : أنواع الكشوفات المالية حسب النظام المحاسبي المالي (scf)

الفرع الأول : الميزانية

أولاً : تعريف الميزانية

هي قائمة أو كشف بالموجودات (الأصول) التي تملكها المؤسسة والمطلوبات (الخصوم) ، التي تكون على المؤسسة في فترة زمنية معينة ، وتمثل ماديا في شكل جدول يبين من جهة أوجه استعمال ممتلكات المؤسسة وحقوقها و حسب نظام " SCF " فإن الميزانية يجب أن تصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم عند وجود عمليات تتعلق بهذه العناصر¹.

ثانياً : عناصر الميزانية² :

1- الأصول

- التثبيتات المعنوية
- التثبيتات العينية .
- الإهتلاكات .
- المساهمات .
- الأصول المالية .
- المخزونات .
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) .
- الزبائن ، و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) .
- خزينة الأموال الإيجابية و معادلات الخزينة الإيجابية .

2- الخصوم

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال ، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى .
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة .
- الموردون و الدائنون الآخرون .

¹ بوفليج ، نبيل . (2019) . دروس وتطبيقات في التحليل المالي حسب النظام المحاسبي المالي . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر . ص 23 .

² القرار المؤرخ في (2008 / 07 / 26) . متضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة والتقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .
الجريدة الرسمية . المؤرخة في (2009 / 03 / 25) . العدد 19 . المادة 1220 ، 3220 . ص 23.24 .

- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) .
- المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا) .
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية .
- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة .
- الفوائد ذات الأقلية .
- معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملاحق
 - وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات .
 - حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة .
 - مبالغ للدفع و الاستلام .
 - الشركة الأم .
 - الفروع .
 - الكيانات المساهمة في المجمع .
 - جهات أخرى مرتبطة (مساهمين ، مسيرين ...) .
 - في إطار شركات رؤوس الأموال ، و من أجل كل فئة أسهم .
 - عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة ، غير محررة كلياً .
 - القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية .
 - تطور عدد الأسهم التي يملكها الكيان ، فروع و الكيانات المشاركة .
 - الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع .
 - حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم .

ثالثا: نماذج الميزانية

الجدول رقم (1-2): نموذج عن الميزانية المالية للأصول ميزانية السنة المالية المقفلة في

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

المصدر: القرار المؤرخ في (26/07/2008). مرجع سابق. ص 28.

الجدول رقم (2-2) : نموذج عن الميزانية المالية للخصوم

ميزانية

السنة المالية المقفلة في

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

المصدر: القرار المؤرخ في (26/07/2008). المرجع سابق . ص 29 .

الجدول رقم (2-3): نموذج عن محتوى الميزانية المالية للأصول

محتوى فصول الميزانية

ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة في

إهتلاكات /أرصدة N	إجمالي N	الأصول المالية
2807 و 2907	207	الأصول المثبتة (غير الجارية) فارق الشراء (Ou goodwill)
280 (خارج 2807)	20 (خارج 207)	التثبيتات المعنوية
290 (خارج 2907)		التثبيتات العينية
281 و 282 و 291 و 292		التثبيتات الجاري إنجازها
293	23	التثبيتات المالية
	265	السندات الموضوعه موضع المعادله - المؤسسات المشاركة
	26 (خارج 265 و 269)	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقه
	271 و 272 و 273	السندات الأخرى المثبتة
	274 و 275 و 276	القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
		مجموع الأصول غير جارية
		الأصول الجارية
39	30 الى 38	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
		الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة
491	41 (خارج 419)	الزيائن
495 و 496	409 مدين [42 و 43 و 44	المدينون الآخرون
	(خارج 444 الى 448) 45 و 46	
	و 486 و 489]	
	444 و 445 و 447	الضرائب
	مدين 48	الأصول الأخرى الجارية
		الموجودات و ما يماثلها
	50 (خارج 509)	توظيفات و أصول مالية جارية
59	519 و غيرها من المدينين (51	أموال الخزينة
	و 52 و 53 و 54)	
		مجموع الأصول جارية
		المجموع العام للأصول

المصدر: القرار المؤرخ في (26/07/2008). المرجع سابق . ص 32.

الجدول رقم (2-4) : نموذج عن محتوى الميزانية المالية للخصوم

محتوى فصول الميزانية

ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة في

N	الخصوم
108 و 101	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
109	رأس المال غير المطلوب
106 و 104	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)
105	فارق إعادة التقييم
107	فارق المعادلة (1)
12	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
11	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ، ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1)
	حصة ذوي الأقلية (1)
	المجموع 1
	الخصوم الغير جارية
17 و 16	القروض و الديون المالية
155 و 134	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
229	الديون الأخرى غير الجارية
132 و 131 (155) خرج	المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا مجموع الخصوم الغير الجارية (2)
	الخصوم جارية
40 (خارج 409)	الموردون و الحسابات الملحقة
دائن 444 و 445 و 447	الضرائب
دائن 444 و 445 و 447	الديون الأخرى
419 و 509 دائن [42 و 43	
و 44 (خارج 444 الى 447) 45	
و 46 و 48	
519 و غيرها من الديون 51	خزينة الخصوم
و 52	
	مجموع الخصوم الجارية (3)
	المجموع العام للخصوم

المصدر: القرار المؤرخ في (26 / 07 / 2008). المرجع سابق . ص 32 .

الفرع الثاني : جدول حساب النتيجة

أولاً : تعريف جدول حساب النتيجة

عرفه (ن.م.م) بأنه "بيان ملخص للأعباء والمنتجات (أي النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية . ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب . ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح (الكسب) أو الخسارة ". أي أن نتيجة السنة المالية تمثل الفرق بين نواتجها وأعبائها . كما بين (ن.م.م) أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعاً لطبيعة الأعباء والنواتج غير أنه بإمكان المؤسسات (وإضافة الى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف (حساب النتائج) حسب الوظيفة .¹

ثانياً : المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج²

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال .
- منتجات الأنشطة العادية .
- المنتجات المالية و الأعباء المالية .
- أعباء المستخدمين .
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة .
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية .
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية .
- نتيجة الأنشطة العادية .
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء) .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .
- في حالة حساب النتائج المدمجة
- حصة المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية .
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية .

¹ عطية ، عبد الرحمن . المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي . الطبعة الأولى . ص 85 ، 86 .

² القرار المؤرخ في (26/07/2008) . المرجع السابق . المادة 2230 . ص 24 .

ثالثاً : نموذج حساب النتيجة

الجدول رقم (2-5) : نموذج حساب الطبيعة

N	البيان
70/ح	المبيعات و المنتوجات الملحقة
72/ح	تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
73/ح	الإنتاج المثبت
74/ح	إعانات الاستغلال
74/ح+73/ح+72/ح+70/ح	1- إنتاج السنة المالية
60/ح	المشتريات المستهلكة
62 و 61/ح	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
62/ح+61/ح+60/ح	2- استهلاك السنة المالية
(2-1)	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
64/ح-63/ح(3)	4- إجمالي فائض الاستغلال
75/ح	المنتوجات العملية الأخرى
65/ح	الأعباء العملية الأخرى
68/ح	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة
78/ح	استرجاع على خسائر القيمة
68/ح-65/ح-75/ح+(4)	5- النتيجة العملية
78/ح+	
76/ح	المنتوجات المالية
66/ح	الأعباء المالية
66/ح-76/ح	6- النتيجة المالية
(6+5)	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
698 و 695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
693 و 692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
	مجموع أعباء الأنشطة العادية
(7)- مجموع الضرائب الواجبة والمؤجلة	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77/ح	عناصر غير عادية - منتوجات

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

عناصر غير عادية - أعباء	ح / 67
9 - النتيجة غير العادية	ح / 77 - ح / 67
10 - صافي نتيجة السنة المالية	(8+9)

المصدر: عجيلة ، محمد بن مبروك؛ سعيداني، محمد السعيد .(2021). حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري:تمارين و حلول . النشر الجامعي الجديد . الجزائر . ص 104 ، 105 .

الفرع ثالث : جدول سيولة الخزينة

أولا : تعريف جدول سيولة الخزينة¹

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل و مخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصادرها):

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء . و تحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد و حصص أسهم ، تقدم كلا على حدة و ترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ، فالتريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:
- تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي .
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

¹ القرار المؤرخ في(26 / 07 / 2008) . المرجع سابق . المادة (1.240 ، 2.240 ، 3.240) . ص 26 .

- و الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافي للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:
- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين..).
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) .
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

ثانيا : نموذج جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة / الغير مباشرة)

الجدول رقم (2-6) : نموذج عن جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من الى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية
		التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
		المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين
		الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة
		الضرائب عن النتائج المدفوعة
		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
		المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية
		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية
		المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية
		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية
		الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
		الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولت و شبه السيولت تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. المرجع سابق . ص 35 .

الجدول رقم (2-7) : نموذج عن جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة الغير المباشرة)

الفترة من الى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة	
			من الأنشطة العملية تدفقات أموال الخزينة المتأتية صافي نتيجة السنة المالية تصححات من أجل : - الاهتلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - الدائنة الأخرى تغير الزبائن و الحسابات

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

			- تغير الموردين و الديون الأخرى
			- الصافية من الضرائب نقص أو زيادة قيمة التنازل
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			من عمليات الاستثمار تدفقات أموال الخزينة المتأتية
			مسحوبات عن اقتناء تثبيبات
			تحصيلات التنازل عن تثبيبات
			تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			من عمليات التمويل تدفقات أموال الخزينة المتأتية
			الحصص المدفوعة للمساهمين
			زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)
			إصدار قروض
			تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح
			أموال الخزينة عند الإقفال
			تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. المرجع سابق . ص 36.

الفرع الرابع : جدول تغير الأموال الخاصة

أولاً: تعريف جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس

الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية¹

ثانياً: المعلومات الدنيا التي يجب تقديمها في جدول تغير الأموال الخاصة²

● النتيجة الصافية للسنة المالية.

¹ القرار المؤرخ في (26 /07 /2008). المرجع سابق . المادة 1.250 . ص 26 .
² القرار المؤرخ في (26 /07 /2008). المرجع سابق . المادة 1.250 . ص 26،27 .

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

- تغيرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد) .
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الجدول رقم (2-8) : نموذج عن جدول تغير الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة

الإحتياطات والنتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأس مال شركة	ملاحظة	
						الرصيد في 31 ديسمبر N-2
						تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N-1
						تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: القرار المؤرخ في (26/07/2008). المرجع سابق . ص 37 .

الفرع الخامس : الملاحق

أولاً : تعريف الملحق

الملحق وثيقة تلخيص يعد جزءاً من الكشوف المالية .وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل ، ويتمم كلما إقتضت الحاجة ، المعلومات المفيدة لقرائي الحسابات .¹

ثانياً : محتوى ملحق الكشوفات المالية²

يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية ، متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية (المطبقة للمعايير موضحة و كل مخالفة لها مفسرة و مبررة) .
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية و حساب النتائج ، و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة .
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة ، و المؤسسات المشتركة ، و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات .
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيية .

¹ القرار المؤرخ في (2008 /07 /26) . المرجع سابق . الفصل 8 . ص 38 .
² بن يحي ، علي . (2023) . التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعلمي . ص 68

المبحث الثاني : معايير التدقيق

المطلب الأول : ماهية معايير التدقيق

تعتبر معايير تدقيق مجموعة من الإرشادات و الإلتزامات التي تحدد للمدقق طرق ومهام و مسؤوليات مزاوله مهنة تدقيق ، هناك العديد من معايير التدقيق ومن بينها نجد معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً صادرة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين ، أيضاً معايير تدقيق دولية والتي تعتبر مجموعة من المعايير الأكثر شمولاً و تداول في دول العالم والتي تم إصدارها من طرف مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي تابع للإتحاد الدولي للمحاسبين .

الفرع الأول : معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)

لقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) بوضع مجموعة من المبادئ والتي هي في شكل معايير ، تحت إسم معايير التدقيق المقبولة عموماً والمعروفة بإختصار (GAAS) ، تم تقسيم هذه المبادئ الى ثلاث معايير وهي كالتالي :

- ✓ المعايير العامة (الشخصية) .
- ✓ معايير العمل الميداني .
- ✓ معايير إعداد التقرير .

أولاً : معايير العامة

تنص هذه المجموعة على أنه يجب أن يتمتع الشخص الذي يمارس مهنة التدقيق على الكفاءة المهنية والفنية سواء من الناحية العلمية والعملية ، أيضاً أن يتمتع بالإستقلالية التامة والحياد ، وان يقوم بتأدية مهامه بكل دقة و إحترام ، وفق قواعد سلوك المهني .

ثانياً : معايير العمل الميداني

يتطلب هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يتحمل مسؤولية الإشراف والتخطيط على مساعديه ، و إعداد برنامج لمهمة التدقيق ، والقدرة الكافية لفهم بيئة المؤسسة من خلال فهم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإختلالات والمخاطر ، وذلك من أجل توفير أدلة كافية وملائمة .

ثالثا: معايير إعداد التقرير¹

يتمثل الهدف الرئيسي لتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية في إيصال الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات لمستخدمي القوائم المالية بحيث :

- 1- يجب أن يحدد التقرير إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- 2- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين فترة وأخرى .
- 3- إذا لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا .

الشكل رقم (2-2) : معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) :



المصدر: الشحنة ، رزق أبو زيد .(2015) . تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية . ط1 . دار وائل للنشر . ص 120.

¹ السويدي ، سهام محمد.(2010) . دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر . ط1 . الدار الجامعية . الإسكندرية مصر.ص 81.

الفرع الثاني : المعايير الدولية للتدقيق (ISA)

أولاً : مفهوم معايير تدقيق الدولية

تعتبر معايير تدقيق دولية والتي تعرف باختصار (ISA) مجموعة شاملة من معايير تدقيق و التي يتم إصدارها وتطويرها من طرف مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية (IAASB) الذي يعمل تحت وصية و إشراف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، تتمثل هذه المعايير في منح مدقق الحسابات إطار يمكنه من إنجاز مهمة التدقيق التي تنتهي بإضفاء ثقة في القوائم المالية .

ثانياً : الهيئة المكلفة بالإشراف و إصدار معايير تدقيق دولية

الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ¹ :

تأسس IFAC في 7 أكتوبر 1977 في ميونيخ ألمانيا ، في المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين لتعزيز مهنة المحاسبة العالمية للصالح العام من خلال :

- تطوير معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد ، محاسبة القطاع العام ، الأخلاقيات ، التعليم للمحاسبين المهنيين ودعم تبنيها واستخدامها ؛
- تسهيل الإشتراك والتعاون بين المنظمات الأعضاء فيها ؛
- الإشتراك والتعاون مع المنظمات الدولية الأخرى ؛
- العمل كمتحدث دولي لمهنة المحاسبة.

بدءاً من 63 عضواً مؤسساً من 51 دولة ، نمت عضوية IFAC لتشمل الآن 180 عضواً وشريكاً في 130 في جميع أنحاء العالم.

- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IPAC) :

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IPAC) إحدى لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد ، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دول يختارها مجلس الإتحاد ، ويعين أعضاء هذه اللجنة عادة لفترة خمس سنوات ، وهناك لجان فرعية منبثقة عن اللجنة الدائمة تضم ممثلين من دول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة ، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط ، في 1 أبريل 2002 تم إعادة هيكلة الإتحاد الدولي للمحاسبين ، بحيث تم استبدال لجنة ممارسة

¹ تاريخ الإطلاع 2023/05/8 ساعة 23 : 34 www.ifac.org

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

التدقيق الدولي (IAPC) بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) وقام هذا الأخير بتعديل وإعادة صياغة المعايير الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولي وعددها 32 معيار، كما أنه قام بإصدار أربعة معايير جديدة.¹

ثالثاً : قائمة معايير تدقيق الدولية (ISA) ومحتوياتها

الجدول رقم (2-10) : أهم معايير التدقيق الدولية (ISA) ومحتوياتها حسب إصدار 2021

المعايير الدولية للتدقيق International standards for auditing		
محتوى المجموعة	200 – 299 المبادئ والمسؤوليات	
تحدد هذه المجموعة والتي تتكون من ثمانية معايير المسؤولية العامة و الكلية للمدقق الخارجي أثناء تأدية عملية التدقيق ، وضرورة الإتفاق مع الإدارة على شروط أداء المهمة ، ومن مهامه تأكد من إجراءات رقابة الجودة - إعداد وثائق تدقيق البيانات- إكتشاف الغش و الإحتيال - الإمتثال للقوانين وللوائح وقواعد السلوك المهني - تواصل الفعال مع المكلفين بالحوكمة والإدارة وإبلاغهم بأي قصور ، وايضاح أثارها المحتملة حول إجراءات الرقابة الداخلية - تقديم لهم الإرشاد والتوضيحات و النتائج التي تم التوصل اليها وذلك من خلال بلاغ كتابي .	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا الدولية
	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
	220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
	230	وثائق التدقيق
	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية
	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
	260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
	265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الإدارة
محتوى المجموعة	300 - 499 تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء	
في هذه المجموعة ، يقع على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية التدقيق للقوائم المالية وتحديد و تقييم مخاطر الأخطاء ، وتضمنين الأهمية النسبية بما يتناسب مع تخطيط ، و الحصول على أدلة كافية حول المخاطر المقيمة - فهم بيئة وخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل تدقيق - الإستجابة للمخاطر	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
	315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
	320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
	330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

¹ زيادي و آخرون . (2020) . منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية ، مجلة العلوم الإدارية والمالية ، 4 (1) ، 19-36 ، ص 25-24 ،

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

وتقييمها وتأثير علمها سواء كانت محددة أو غير مصححة و كما يتوجب عليه إبلاغ الإدارة وطلب منها بتصحيحها .	إعتبرات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية	402
	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	450
محتوى المجموعة	599-500 أدلة التدقيق	
إن إتخاذ إجراءات تدقيق داخل المؤسسة تمكن المدقق على حصوله على أدلة كافية ومناسبة ، كما تعتبر الأرصدة الإفتتاحية أوالإستعانة الخارجية أدلة أكثر قناعة لعملية التدقيق ، كما تساعده الإجراءات التحليلية و العينات و الإقرارات الخطية المدقق في أدلة تدقيق مناسبة ، و تساهم أيضا التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق القوائم المالية ، كما أن حصول المدقق على أدلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق يمكنه من حصول على أدلة تعزز من القدرة على الإفصاح والشفافية ، وكل ماتوفرة أدلة كافية و مناسبة وإستنتاجات واقعية وسليمة حول مصدقية القوائم المالية ، كان هناك ضمان في إستمرارية المؤسسة	أدلة التدقيق	500
	أدلة التدقيق - إعتبرات محددة لبنود مختارة	501
	المصادقات الخارجية	505
	عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية	510
	الإجراءات التحليلية	520
	عينات التدقيق	530
	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	540
	الأطراف ذات العلاقة	550
	الأحداث اللاحقة	560
	استمرارية المؤسسة	570
	الإقرارات الخطية	580
	محتوى المجموعة	699-600 الإستفادة من عمل الآخرين
يشارك المدقق الخارجي وفق هذه المعايير عملية التدقيق مع مجموعة مدقي العناصر و يستفيد من خدمات المدققين الداخليين و المدقق الخبير ، حيث يستخدم أعمالهم لتسهيل عملية تدقيق والحصول على أدلة كافية	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدقي العنصر)	600
	استخدام عمل المدققين الداخليين	610
	استخدام عمل المدقق الخبير	620
محتوى المجموعة	799-700 نتائج وتقرير المدقق	
تتكون هذه المجموعة من خمسة معايير ، تحدد شكل و محتوى تقرير المدقق الخارجي ، وكيفية تكوين رأي وطرق	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	700
	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	تعديل عليه ، و الأمور الرئيسية و الضرورية التي يجب على المدقق وصفها والإبلاغ عنها ، كما تنص هذه المعايير على مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بالمعلومات المقارنة و المعلومات الأخرى أثناء عملية التدقيق للقوائم المالية
710	المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	
720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة	
800 - 899 الحالات المتخصصة		محتوى المجموعة
800	الاعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	وفق هذه المجموعة من المعايير فإن المدقق يقوم بإعداد تقرير حسب الضرورة وفي حالات إستثنائية كتدقيق القوائم المالية المفردة - المكونات - الحسابات- بنود محددة في القوائم المالية -القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة .
805	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم مالية منفردة و مكونات و حسابات أو بنود محددة في بين المالي	
810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة	

المصدر: IAASB: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related (2021) .

. Publication for web site : volume 1 . New York USA . Services Pronouncements . International Federation of Accountants

https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf

المطلب الثاني : المعايير الجزائية للتدقيق (NAA)

الفرع الأول : مفهوم المعايير الجزائية للتدقيق (NAA)

تعتبر معايير تدقيق الجزائرية معايير محلية تم تبنيها من معايير تدقيق دولية ، جاءت هذه المعايير والتي تتكون في المجمل من 16 معيار ، وفق دفعات متتالية و مختلفة المدة كتالي¹ :

1- المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 :

- إتفاق حول أحكام مهام التدقيق ؛
- التأكيدات الخارجية ؛
- أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة ؛
- التصريحات الكتابية .

2- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 :

- تخطيط تدقيق الكشوفات المالية ؛
- العناصر المقنعة؛
- مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية؛
- تأسيس رأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية .

3- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 :

- الإجراءات التحليلية ؛
- إستمرارية الإستغلال ؛
- إستخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق .

4- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 :

- وثائق التدقيق ؛
- العناصر المقنعة - إعتبرات خاصة ؛
- السبر في التدقيق؛
- تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

¹ الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) . مرجع سابق .

الفرع الثاني : قائمة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) ومحتوياتها

الجدول رقم (2-11) : قائمة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) ومحتوياتها

المعايير الجزائرية للتدقيق The Algerian standards for auditing		
رقم المعيار	إسم المعيار	محتوى المعيار
210	إتفاق حول أحكام مهام التدقيق	وفق هذا المعيار فإنه لبدء عملية التدقيق يجب أن يتم إتفاق بين الإدارة و المدقق الخارجي ، حول شروط مسبقة، تتلخص في نموذج رسالة يحررها محافظ الحسابات تحتوي على هدف ونطاق تدقيق الكشوفات المالية - مسؤولية محافظ الحسابات - مسؤولية المسيرين الإجتماعيين للكيان (الإدارة) - مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة - رسالة تأكيد - الأتعاب ..
505	التأكيدات الخارجية	حسب هذا المعيار يلجأ المدقق الخارجي للحصول على أدلة إثبات من أطراف خارجية (الغير)، من خلال رد خطي موجه مباشرة الى المدقق سواء كان رد في شكل (إلكتروني ، وري ، .. الخ) ،
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة	ينص هذا المعيار على تلك الأحداث التي وقعت بين تاريخ إقفال الحسابات (تاريخ إعداد الكشوفات المالية) و تاريخ تقرير المدقق، تتضمن بنود مذكرة مهمة في إطار (م.ج.ت) 210 - القيام بعملية تدقيق وجمع الأدلة والمعلومات الكافية - تقييم المخاطر - طلب تعديل الكشوفات المالية من طرف الإدارة إذا كانت الأخطاء محددة أو غير مصححة .
580	التصريحات الكتابية	عبارة عن نموذج رسالة من طرف المسيرين ذوي المصلحة (الإدارة) موجهة الى المدقق ، تحوي على المعلومات الضرورية والهامية في إطار مراجعة الكشوف المالية .
300	تخطيط تدقيق الكشوفات المالية	وفق لهذا المعيار فإن المدقق عليه أن يلتزم بتخطيط لتدقيق الكشوفات المالية كونه مسؤول عن عملية تدقيق ، حيث يترتب عليه وضع إستراتيجية للتدقيق وبرنامج للعمل يتمشى مع حجم الكيان ومدى تعقيده ، كما يقوم بتوثيق هذه الإستراتيجية التي قام بوضعها أو قام بتغيرها ، أيضا بالنسبة لبرنامج العمل المتبع .
500	العناصر المقنعة	في إطار تدقيق الكشوفات المالية يقوم المدقق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق لجمع المعلومات المتمثلة في عناصر مقنعة بغرض الوصول الى تأسيس رأي حول الكشوف المالية .

<p>تعتبر الأرصدة الإفتتاحية عن المبالغ الواردة في الكشوفات المالية للعناصر الموجودة في بداية المدة (الفترة) ، وفق نص هذا المعيار يتوجب على المدقق في مهمة التدقيق الأولية فحص الكشوفات المالية الأحدث و تقرير المدقق السابق إن وجد بغرض جمع عناصر مقنعة لضمان خلو الأرصدة الإفتتاحية من أي إختلالات .</p>	<p>مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية</p>	<p>510</p>
<p>وفق ما يقتضي هذا المعيار فإن المدقق إذا توصل أن الكشوفات المالية في جميع جوانبها قد تمت وفق نظام المحاسبي المعمول به يقوم بإبداء رأي غير معدل في تقريره ، أما إذا توصل الى وجود إختلالات ذات أهمية نسبية أو عدم قدرته على جمع عناصر مقنعة فإنه يقوم بإبداء رأي معدل في تقريره .</p>	<p>تأسيس رأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية</p>	<p>700</p>
<p>يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية للتعرف على الكيان و لتحديد وتقييم المخاطر ، كونهما تقنية مراقبة مادية في جوهرها ، تتمثل في تقدير المعلومة المالية من خلال ترابطها مع معلومة مالية أخرى صادرة أو غير صادرة عن الحسابات وذلك بإستخدام تقنيات إحصائية لتحليل التغيرات والإتجاهات الغير متوقعة .</p>	<p>الإجراءات التحليلية</p>	<p>520</p>
<p>يتم إعداد الكشوفات المالية للإستخدام العام على أساس فرضية إستمرارية الإستغلال بإستثناء حالات كتصفية / وقف نشاط ، ويتم تفسير قدرة الكيان على مواصلة إستغلال من خلال القدرة على تحصيل الأصول و دفع ديون و معرفة المخاطر و الإختلالات .</p>	<p>إستمرارية الإستغلال</p>	<p>570</p>
<p>وفق هذا المعيار يستخدم المدقق الخارجي أعمال المدققين الداخليين لإتمام عملية التدقيق التي بدأ فيها ، ويشمل ذلك متابعة المراقبة الداخلية - فحص المعلومات المالية العملية - إعادة النظر في الأنشطة العملية - الحوكمة - فحص مدى إحترام النصوص التشريعات و التنظيمية .</p>	<p>إستخدام أعمال المدققين الداخليين</p>	<p>610</p>
<p>يتضمن هذا المعيار حالات إستعانة المدقق بخبير للأعمال التي تطلب خبرة غير مجال المحاسبة والتدقيق ، لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة .</p>	<p>إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق</p>	<p>620</p>

الفصل الثاني : تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق

<p>يتمثل هذا المعيار في وثائق تدقيق التي يعدها المدقق في إطار عملية تدقيق الكشوفات المالية ، وتكون بشكل تدريجي مع أداء مهامه ، ويمكن إعداد هذه وثائق التدقيق وحفظها على الورق أو على دعامة إلكترونية أو دعامة أخرى ، على المدقق تجميع الوثائق في ملف التدقيق بعد تاريخ تقريره ، كما يجب عليه حمايته وحفظ ملكية و ملفات العمل .</p>	<p>وثائق التدقيق</p>	<p>230</p>
<p>ينص هذا المعيار على مدى إعتبار المدقق في الحصول على عناصر مقنعة وكافية في ما يخص : المخزونات ، القضايا و المنازعات التي تلزم الكيان ، تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للنظام المحاسبي المعمول به</p>	<p>العناصر المقنعة - إعتبرات خاصة</p>	<p>501</p>
<p>يستخدم المدقق السبر في التدقيق للحصول على إستنتاجات حول المجتمع الإحصائي ، وذلك من خلال خاصيتين : الإختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة - إستخدام نظرية الإحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة ، على المدقق الأخذ بالحسيان الأهدف ووضع إجراء التدقيق ، و إختيار حجم العينة المناسب لتقليل من المخاطر ، وعليه التحري وإستقراء الإختلالات إن وجدت ، في الأخير على المدقق تقييم نتائج السبر وفي حالة وجود إختلالات يعلم الإدارة بذلك مع القيام بتعديلات الضرورية أو يؤقلم طبيعة رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول الى الضمانات المراد تحقيقها</p>	<p>السبر في التدقيق</p>	<p>530</p>
<p>يطلق وفق هذا المعيار على بنود الكشوفات المالية التي لا يمكن قياسها بدقة فقط تقديرها " بالتقديرات المحاسبية " ، ويمكن أن تضم التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية ، وإن الهدف من التقديرات المحاسبية هو التنبؤ لنتيجة معاملة أو أكثر التي دفعت الى الحاجة لها ، بعض المرات يكون للتقديرات المحاسبية تأثير ينتج عنه إختلالات ومخاطر ، ما يستوجب على المدقق أن يكون ملم بأحكام المرجع المحاسبي المعمول به- المعرفة - الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات والأحداث التي يمكن أن تؤدي الى تقديرات محاسبية على أساسها تم إعدادها وفي مثل هذه الحالات يمكن لمدقق الحسابات القيام بإجراءات تقدير عقلانية لهذه الفرضيات - إختيار فعالية سير الرقابة حول كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية بالإشتراك مع الرقابات المادية المناسبة ، بالنسبة للتقديرات التي تنجم عنها مخاطر كبيرة يجب على المدقق جمع العناصر الكافية والمناسبة وتقييم هذه التقديرات وفق نظام المحاسبي المعمول به .</p>	<p>تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها</p>	<p>540</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) . مرجع سابق .

المطلب الثالث : مقارنة بين معيار تدقيق الدولي والجزائري رقم 700

الجدول رقم (2-12) : مقارنة بين معيار تدقيق الدولي والجزائري رقم 700

مقارنة	معيار تدقيق الدولي رقم 700	معيار تدقيق الجزائري رقم 700
إسم المعيار	تكوين رأي و إعداد التقرير حول البيانات المالية	تأسيس رأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
نطاق المعيار	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تكوين رأي ، و كيفية إعداد تقرير من ناحية (الشكل والمضمون) وفق المعايير الدولية للتدقيق	يحدد التزام المدقق في إبداء رأيه حول الكشوف المالية و طرق إعداد شكل ومضمون تقرير وفق المعايير الجزائرية للتدقيق
هدف المعيار	الهدف من هذا المعيار تكوين رأي حول البيانات المالية بناء على تقييم النتائج المستخلصة والمتحصل عليها ، والتعبير عن ذلك في تقرير خطي .	الهدف من هذا المعيار تشكيل رأي حول الكشوف لمالية من خلال تقييمات وإستنتاجات وفق عناصر المقنعة ، مع تعبير عن رأي في شكل تقرير كتابي .
محتوى تقرير	العناصر الأساسية في محتوى تقرير المدقق : 1- العنوان 2- المرسل اليه 3- الفقرة التمهيديّة 4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية 5- مسؤولية المدقق 6- رأي المدقق 7- مسؤوليات إعداد التقارير المالية الأخرى 9- توقيع المدقق 9- تاريخ تقرير المدقق 10- عنوان المدقق	العناصر الأساسية في محتوى تقرير المدقق : 1- العنوان (يشير أن التقرير لمدقق مستقل) 2- المرسل إليه 3- الفقرة تمهيدية 4- شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين (الإدارة) 5- شرح لمسؤولية المدقق 6- شرح تدقيق 7- هوية وتوقيع المدقق 8- تاريخ التدقيق 9- عنوان المدقق (مكان النشاط)

المصدر: من إعداد طالب بالإعتماد على

11 جمعة ، أحمد حلمي (2015) . المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق . ط 2 . دار الصفاء للنشر والتوزيع . عمان . ص 4 60 حتى 467 .

12 الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) . مرجع سابق .

13 مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية . (2018) . إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد

الأخرى والخدمات ذات العلاقة . الجزء الأول . المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين - https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/2018-IAASB-Handbook_Volume-1_Arabic_Secure.pdf

نلاحظ من الجدول السابق انه لا يوجد فرق بين معيار تدقيق الدولي رقم 700 و معيار تدقيق الجزائري رقم 700 من ناحية نطاق و الأهداف ، فكلاهما يلزم المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) بتشكيل رأي حول البيانات المالية (الكشوف المالية) ، و كذا محتوى و شكل تقرير ، هناك إختلافات بين المعيارين فقط من ناحية المصطلحات و تسمية ، كما أن معيار تدقيق الدولي يعتبر معيار شامل من كافة نواحي و متجدد على غرار المعيار الجزائري الذي يعتبر معيار محلي مستوحى من معايير تدقيق دولية ، بالنسبة لمحتوى تقرير المدقق فهناك تطابق شبه تام .

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هذا الفصل الذي بعنوان الكشوفات المالية (القوائم المالية) في إطار معايير التدقيق ، قد توصلنا الى النقاط التالية :

- الكشوفات المالية أو القوائم المالية أو البيانات المالية تعتبر مجموعة من الوثائق ، تقدم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة وتقيس أداءها المالي .
- تتكون الكشوفات المالية من الميزانية ، جدول حساب النتيجة ، قائمة تدفقات الخزينة ، قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق ، يتم عرضها وفق نظام المحاسبي المعمول به .
- يجب أن تتميز الكشوفات المالية بالعديد من المميزات و الخصائص ، أهمها القابلية للفهم ، الملائمة ، الموثوقية ، القابلية للمقارنة .
- تهدف الكشوفات المالية إلى تقديم المعلومات المالية ، التي يستفيد منها الأطراف الداخلية والخارجية والذين يتمثلون في الغالب من المستثمرين والمساهمين و المقرضون ، و الموردون والدائنون والتجارىون الأخرى ، والعملاء و الزبائن و الموظفون و البنوك و محافظو الحسابات و مصلحة الضرائب .
- تعتبر معايير تدقيق مجموعة من الإرشادات و الإجراءات و الإلتزامات و القوانين التي يعتمد عليها المدقق في كيفية تأدية مهامه .
- معايير التدقيق المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عموماً والتي تعرف بإختصار (GAAS) تم إصدارها من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين ، عبارة عن مبادئ تهتم بتحديد كيفية مزاوله مهنة التدقيق ، تنقسم الى ثلاث مجموعات رئيسية وهي معايير عامة أو شخصية والتي تنطبق الى تحديد صفة المدقق التي يجب أن يمتاز بها ، كالكفاءة المهنية والشهادة العلمية و الإستقلالية والحياد ، المجموعة الثانية وهي معايير العمل الميداني ، ينبغي على المدقق في هذه المجموعة إعداد برنامج يتمثل في خطة لمهمة التدقيق وكذا الإشراف على أعمال مساعديه ، أن يكون له فهم بيئته المؤسسة والقدرة على إكتشاف الإختلالات وتقييم المخاطر ، أيضا أن تكون له معرفة بنظام رقابة داخلية ، وأن يتحصل على الأدلة الكافية لتقديم رأيه حول القوائم المالية ، المجموعة الثالثة وتتمثل في معايير إعداد التقرير تنص على أنه يجب على المدقق أن يوضح في تقرير ما إدى كانت القوائم المالية تخلو من الأخطاء وقد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية .
- معايير التدقيق الدولية تم إصدارها من طرف مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية (IAASB) تابع الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، هي معايير دولية متجددة وواسعة نطاق ، تم تبنيها بنسبة كبيرة من مختلف دول العالم .

- معايير تدقيق الجزائرية تعتبر معايير محلية تم تبنيها من معايير تدقيق دولية في وقت جد متأخر ، كان أول إصدار لهذه المعايير في 4 فيفري 2016 ، وأخر إصدار في 24 سبتمبر 2018 ، يبلغ عددها حاليا 16 معيار ، يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بإصدار هذه المعايير ،
- من خلال القيام بمقارنة بين معيار تدقيق الدولي والجزائري رقم 700 ، إستخلصنا أن لهم نفس نطاق والأهداف تمام ، وحتى محتويات تقرير كان هناك تطابق شبه كلي ، غير أن المصطلحات كانت سبب رئيسي للإختلاف . لكن يبقى المعيار الدولي أكثر شمولاً وتوسعا كونه هو الأصل والذي تستمد منه دول الأخرى الإطار الكامل وتعديل عليه حسب بيئتها الإقتصادية .

الفصل الثالث

دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع " سونلغز " - مستغانم -

تمهيد

من خلال إنجاز الفصلين النظريين المتعلقين بالإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر و تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق ، و للإحاطة بالفصل الثالث المتعلق بالجانب التطبيقي والذي قمنا فيه بدراسة ميدانية في مديرية التوزيع والتي تعتبر من بين مديريات الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ، و يهدف التنسيق بين الفصول الأخرى والحصول على المعرفة الشاملة والأخذ بكل جوانب الموضوع وهذا نظرا لأهمية محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية بالإعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، سوف نتطرق الى مبحثين حيث يتمحور المبحث الأول بتقديم وجهة مكان تريض و هيكلها التنظيمي ، أما المبحث الثاني سوف نتناول فيه تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة محل الدراسة لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم -

المبحث الأول : تقديم مديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم -

المبحث الثاني : تقارير محافظ الحسابات

المبحث الأول : تقديم مديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

المطلب الأول : تعريف بمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

تعتبر مديرية التوزيع أحد مديريات الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز) - مستغانم - ، المتواجدة بشمال الغرب الجزائري ، مؤسسة تجارية تقوم بشراء الغاز و الكهرباء وإعادة بيعه على المستوى الإقليمي لولاية مستغانم .

الجدول رقم (1-3) : بطاقة فنية لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

الإسم	مديرية توزيع " سونلغاز"
العنوان	طريق وهران - مستغانم
عدد العمال	520
طبيعة العمل	توزيع الكهرباء و الغاز
التوزيع الجغرافي	تغطية كامل تراب الولاية

المصدر: (قسم الموارد البشرية) مديرية التوزيع محل الدراسة .

الجدول رقم (2-3) : مصالح وأقسام مديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

مديرية التوزيع -	مستغانم
الوكالات التجارية	مستغانم غرب
	مستغانم شرق
	حاسي ماماش
	ماسرة
	بوقيراط
	عين تدلس
	سيدي علي
	عشعاشة

المصدر: (قسم الموارد البشرية) مديرية التوزيع محل الدراسة .

المطلب الثاني : المهام والأهداف العامة لمديرية " سونلغاز" - مستغانم

الفرع الأول : المهام العامة لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

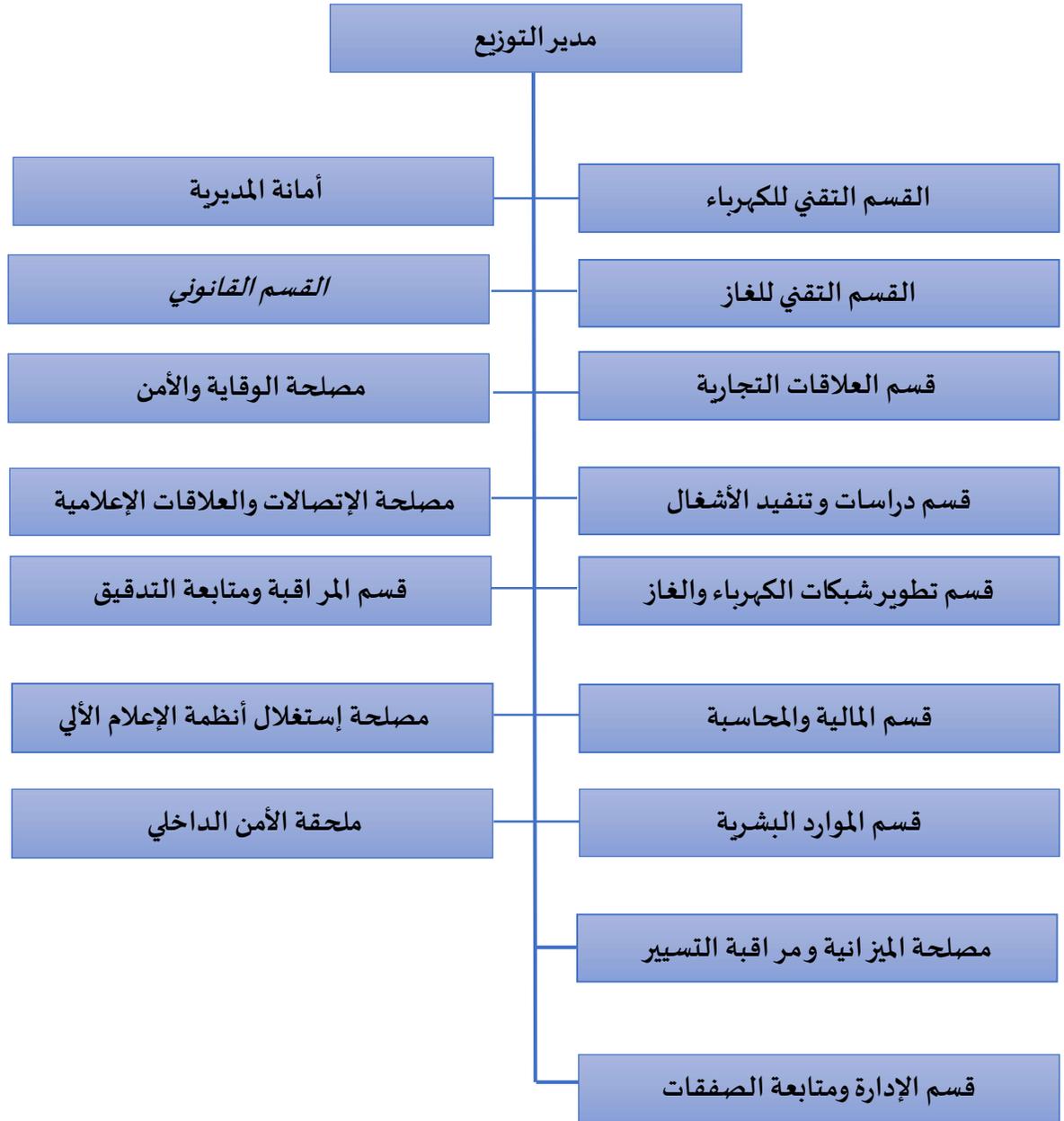
- توزيع الكهرباء و الغاز على مدار 24 ساعة في اليوم ،
- تكوين العمال من أجل تحسين وتطوير معارفهم ؛
- تدخل لتصليح و صيانة أعطاب شبكات الكهرباء والغاز ؛
- صيانة الشبكات الكهربائية والغازية من أجل الحفاظ على ممتلكات الأشخاص ؛
- توصيل الفواتير للزبائن وتحصيلها ؛
- وضع مخطط عمل من أجل تحسين نوعية وإستمرارية تزويد بالطاقة الكهربائية والغازية ؛
- تلبية طلبات الزبائن الجدد من إشتراكات وخدمات ؛
- إدارة وتشغيل شبكات الكهرباء والغاز .

الفرع ثاني : الأهداف العامة لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

- زيادة الإستثمار ،
- رفع من رقم الأعمال ؛
- تخفيض الطاقة ضائعة ؛
- تزويد أكبر عدد من الزبائن بالغاز و الكهرباء ؛
- تحصيل الديون المتراكمة ؛
- حفظ تحفظات محافظ الحسابات ؛
- تحسين الدائم لجودة الخدمات بالنسبة للزبائن ؛
- تطوير ربط الكهرباء والغاز ؛
- تطبيق اللوائح القانونية والبيئية والسلامة ومتطلبات الجودة لضمان أعلى معايير الأداء .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم



المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع محل الدراسة

1 - مدير التوزيع

يعتبر مدير التوزيع المسؤول الأول و صاحب القرار والذي له دور القيادة وتتمثل بعض مهامه في :

- مراقبة تفاصيل التي تحدث في المديرية ؛
- إتخاذ القرارات وتقديم توصيات ؛
- عقد الإجتماعات .

2 - أمانة المديرية

تتمثل مهامه ومسؤوليته في :

- نقطة وصل بين مدير مديرية التوزيع و الموظفين في المؤسسة ؛
- تقديم المواعيد ولقاءات ؛
- الإستقبال .

3- القسم القانوني

- تمثيل الشركة بتفويض من مدير التوزيع أمام القضاء واتخاذ الإجراءات الودية لصالح الشركة ؛
- مراقبة تنفيذ قرارات المحاكم ؛
- اتخاذ الإجراءات الكفيلة باسترداد الديون على اختلاف أنواعها ؛
- فحص ومعالجة دعاوى التعويض بكافة أنواعها ؛
- قيام بتعميم ونشر المعلومات القانونية حسب الحاجة ؛
- المشاركة في صياغة المواصفات والعقود الخاصة بعمولة الأسواق ؛
- الدفاع عن مصالح مديرية التوزيع أمام المحاكم ، كمدعي أو مدعى عليه ؛
- متابعة القضايا الخلافية المعروضة ؛

4 - مصلحة الوقاية والأمن

- تطبيق لوائح الوقاية و الأمن ،
- ضمان تنسيق أنشطة الوقاية و الأمن ؛
- تنفيذ حملات توعية لطرف ثالث حول المخاطر المرتبطة بإساءة استخدام الطاقة ؛
- نشر ملصقات للحوادث النموذجية ؛
- قيام بإعداد محاكاة لحوادث الغاز والكهرباء مع المناطق التجارية ؛

5 - مصلحة الاتصالات والعلاقات الإعلامية

مهام وواجبات قسم الاتصالات والعلاقات الإعلامية في مايلي :

- تحديد خطة العمل السنوية للاتصالات استنادا إلى خطة الاتصال التي اعتمدها منطقة التوزيع ،
- ضمان تطبيق إجراءات الاتصال على المستوى المحلي على النحو المحدد في دليل مسؤول الاتصال ؛
- الحفاظ على علاقات منتظمة مع ممثلي الصحافة والمجتمع المدني على المستوى المحلي ؛
- إبلاغ مديرية التوزيع بالمقالات الإخبارية غير المدرجة في الأخبار الصحفية؛
- تنظيم مؤتمرات ومناسبات إعلامية وكتابة نشرات صحفية ومجموعات مواد صحفية ؛
- تنظيم حملات توعية منتظمة ومخصصة ؛
- ضمان التنسيق مع الهياكل ذات الصلة لتنظيم مختلف إجراءات الاتصال المحلية ؛
- المساهمة في تطوير مواد اتصالات الشركة ؛
- المساهمة في تحديث موقع الشركة وصفحة الفيسبوك وقناة اليوتيوب ؛
- التأكد من التقارير الإعلامية والاتصالية لمديرية التوزيع .

6 - قسم المراقبة ومتابعة التدقيق

تتمثل مهام وتوزيعات قسم المراقبة و متابعة التدقيق في مايلي :

- متابعة توصيات التدقيق حتى تنفيذها بالكامل ؛
- تحقق من التنفيذ الفعال لتوصيات التدقيق ؛
- ضمان مساعدة ومراقبة الهياكل الملحقه بإدارة التوزيع ؛
- إعداد تقارير الأنشطة .

7 - مصلحة إستغلال أنظمة الإعلام الألي

مهام ومسؤوليات مصلحة إستغلال أنظمة الإعلام الألي كتالي :

- تسيير وصيانة حديقة الإعلام الألي ؛
- الحفاظ على قواعد البيانات الموجودة : التحسين والنسخ الاحتياطي والاستعادة ؛
- توفير التدريب لجميع الهياكل على استخدام الشبكة ؛
- تقديم المشورة والمساعدة للمستخدمين .

8 - ملحقه الأمن الداخلي

- التأكد من تنفيذ الأمن الداخلي على مستوى مديرية التوزيع ،
- التأكد من شروط إنشاء الخدمات العضوية للهيئة على مستوى مديرية التوزيع ؛
- تطبيق اللوائح المنظمة للنشاط ؛
- الإشراف على أنشطة الحماية على مستوى الموقع ؛
- تشغيل أنظمة المراقبة بالفيديو على مستوى مديرية التوزيع ؛

9 - قسم التقني للكهرباء

القسم التقني للكهرباء بإدارة مديرية التوزيع مسؤول عن ضمان استمرارية وجودة الخدمة وتشغيل وصيانة شبكات الكهرباء وفق الدليل التقني وشروط السلامة المطلوبة ، وبالتالي يجب :

- ضمان جودة واستمرارية الخدمة ،
- التأكد من تشخيص الشبكات وتطوير برنامج الصيانة؛
- التدخل في شبكة الكهرباء بالكامل ؛
- نص على اقتناء معدات محددة ؛
- تأكد من تطبيق الدليل التقني لتوزيع الكهرباء (GTDE) ؛
- المساهمة في تحقيق دراسات الخطة الرئيسية ؛
- اقتراح إجراءات لتحديث الهياكل العاملة (إعادة تأهيل ، تكنولوجيا جديدة) ؛

10 - قسم تقنيات الغاز

تتمثل مهمة القسم التقني للغاز بإدارة مديرية التوزيع في ضمان استمرارية وجودة الخدمة وكذلك تشغيل شبكات الغاز وفقا للدليل التقني وشروط السلامة المطلوبة. على هذا النحو ، يجب عليها :

- ضمان جودة واستمرارية الخدمة ؛
- التأكد من تشخيص الشبكات وتطوير برنامج الصيانة ؛
- التدخل في شبكة الغاز بالكامل ؛
- نص على اقتناء معدات محددة ؛
- إدارة وضمان صيانة معدات محددة ؛
- تأكد من تطبيق الدليل التقني لتوزيع الغاز (GTDG) ؛

11 - قسم العلاقات التجارية

مهام ومسؤوليات القسم التجاري كالتالي :

- إجراء استبيانات رضا العملاء ؛
- استغلال تقارير الاستغلال لتوقع الشكاوى على جودة الخدمة ؛
- محلل شكاوى العملاء ؛
- إعداد تقارير أسبوعية تتعلق بالإبلاغ ، ومتابعة شكاوى العملاء ، وبرنامج قطع الفواتير غير المسددة والمبيعات والمشتريات .. الخ ؛
- تقديم المشورة والتوجيه وتطوير مساحة الاستماع والتعبير مع العملاء للاتصال وفواتير استهلاكهم ؛
- مراقبة ملفات تأهيل المعدات ؛
- حث العملاء على الالتزام بتسهيلات ومزايا أنظمة المعلومات الجديدة (الدفع الإلكتروني ، استشارة الفواتير عبر الإنترنت ، الرسائل القصيرة ...).

12 - قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال (الكهرباء والغاز)

مهام ومسؤوليات قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال (الكهرباء والغاز)

- دراسة الطلبات الواردة ،
- جمع الملفات الفنية للأعمال المراد تنفيذها ؛
- ضمان الامتثال للمعايير التقنية والسلامة ؛
- تحليل تقارير موقع البناء ؛
- التعامل مع الشكاوى المتعلقة بالإنجازات ؛
- نشر قبول الوظائف والموافقات لعمليات التفتيش والمشرفين على أعمال الكهرباء / الغاز ؛
- إبلاغ رئيس القسم بأي خلل يتم ملاحظته على المواد / المعدات ؛
- كتابة تقارير التقدم (يومية - أسبوعية) ؛
- خطط مع مدير المنطقة لبرنامج الاستقبال للأعمال الجديدة ؛

13 - قسم تطوير شبكات الكهرباء والغاز

يتولى قسم تطوير شبكات الكهرباء والغاز المهام التالية :

- التحقق من أوضاع ربط ؛
- حساب قيم الحماية التي سيتم عرضها على مستوى الوظيفة ؛
- ضمان الامتثال للخطط الرئيسية وخطط تطوير الشبكة من خلال التحقق من صحة نقاط ربط الشبكة ؛
- التموضع على الخطط ومنشورات التوزيع العام وتلك الخاصة بالعملاء المهمين ؛
- تحقق من الدراسات التي أجراها هيكل الدراسات والأشغال ؛

14 - قسم المالية والمحاسبة

من مهام ومسؤوليات قسم المالية والمحاسبة :

- ضمان تطبيق اللامركزية في الأنظمة ،
- ضمان تحكم في العمليات المحاسبية و المبيعات (الكهرباء / الغاز) ؛
- وضع توقعات للتدفقات النقدية قصيرة الأجل ؛
- إجراء تسويات الحسابات البنكية والحسابات البريدية ؛
- متابعة الحسابات النقدية ومراقبة الحسابات البنكية والحسابات البريدية ؛
- متابعة إلتزامات العقود (تسيير الإلتزامات) ؛
- التحقق من صحة البيانات اليومية للخزينة ؛
- إنجاز لوحة القيادة وسجل الأنشطة الخاص بمديرية التوزيع ؛
- مراقبة الأموال الواردة من الوكالة التجارية للمديرية ؛
- إعداد نتائج المحاسبة الخاصة بمديرية التوزيع ؛
- تسوية الحسابات وتبريرها والتأكد من تصفيتها ؛
- الاحتفاظ بالوثائق التي تتعلق بإثبات تسجيلات المحاسبية .

15 - قسم الموارد البشرية

قسم الموارد البشرية مسؤول عن التطبيق والامتثال للقواعد والإجراءات في هذا المجال ولديه المهام

التالية :

- تسيير أجور الموظفين ،
- تعزيز المهارات الموجودة لتطوير الأنشطة الجيدة ؛
- التأكد من ملائمة الموارد البشرية الحالية (المهارات والإمكانات) وتطوير الأنشطة ؛
- ضمان تنسيق أنشطة الموظفين المختلفة داخل مديرية التوزيع ولاسيما التوظيف والأستقبال ، التكامل ، الإستخدام ، الترقية والنقل وما إلى ذلك ؛
- وضع خطط التوظيف والتدريب السنوية ؛
- تطبيق سياسات إدارة الموارد البشرية التي بدأتها مديرية التوزيع .

16 - مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير

من مهام وتخصيص مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير :

- إعداد الميزانية ،
- المشاركة في إنشاء ومتابعة تنفيذ الميزانيات النقدية للجزء الاستثماري؛
- تنفيذ عملية الميزانية ومراقبة التسيير وتخطيط الميزانية داخل مديرية التوزيع ؛
- إعداد لوحة القيادة والتقارير ؛
- متابعة تسيير الإلتزامات ؛
- تنفيذ أنظمة وأدوات مراقبة التسيير ؛

17 - قسم الإدارة ومتابعة الصفقات

مهام ومسؤوليات قسم الإدارة ومتابعة الصفقات هي كالتالي :

- متابعة تنفيذ الإلتزامات ؛
- استلام وجدولة جميع الفواتير من شركات البناء ؛
- اتباع إجراءات الحصول على تصاريح البناء ؛
- تحديد العناصر الإحصائية للبناء ؛
- مراقبة إجراءات تسيير الانتماء ؛
- جمع البيانات اللازمة لتنفيذ الدراسة المنبثقة عن الأعمال ؛
- إبرام العقود والاتفاقيات للبناء ، وفقاً للأنظمة النافذة ؛

المبحث الثاني : تقارير محافظ الحسابات

المطلب الأول : الكشوفات المالية لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم

الفرع الأول : الميزانية

أولا : أصول الميزانية

الجدول رقم (3-3) : أصول الميزانية لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020

2020	2021	إهلاك 2021	إجمالي 2021	ملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية
					فارق الإقتناء
					التثبيات المعنوية
					مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
0	0	667305191	667305191		برمجيات المعلوماتية وماشبهها
					التثبيات العينية
56733176	56733176		56733176		أراضي
848770537	802495161	1288840024	2091335185		عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي
25523267106	24794743337	10136824179	34931567516		البناءات
1169906661410	1209952140325	1089779170287	2299731310612		المنشآت التقنية ، المعدات والأدوات
115819949827	52444283314	157541378652	209985661966		التثبيات العينية الأخرى
71328498877	143930716186		143930716186		التثبيات الجاري إنجازها
					التثبيات المالية
					سندات موضوعة موضع معادلة - المؤسسات المشاركة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
					سندات المساهمة الأخرى

الفصل الثالث :دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم -

					قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
					حسابات الإرتباط
1383483880933	1431981111499	1259413518333	2691394629832		مجموع الأصول الغير الجارية
					أصول الجارية
9133126	2126981		2126981		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
361669732966	475648999816	30622274535	506271274351		زبائن
0	0		0		الحسابات الدائنة عن شركة مجموعة و الشركاء
7102047437	20803688770	0	20803688770		المدينون الآخرون
8269447164	8057765776		8057765776		الضرائب
					الموجودات وماشائها
					الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية
17561976069	19117571543	893841941	20011413484		الخبزينة
394612336762	523630152886	31516116476	555146269362		مجموع الأصول الجارية
1778096217695	1955611264385	1290929634809	3246540899194		المجموع العام للأصول

المصدر: (قسم المالية والمحاسبة) مديرية التوزيع

ثانيا : خصوم الميزانية

الجدول رقم (3-4) : خصوم الميزانية لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020

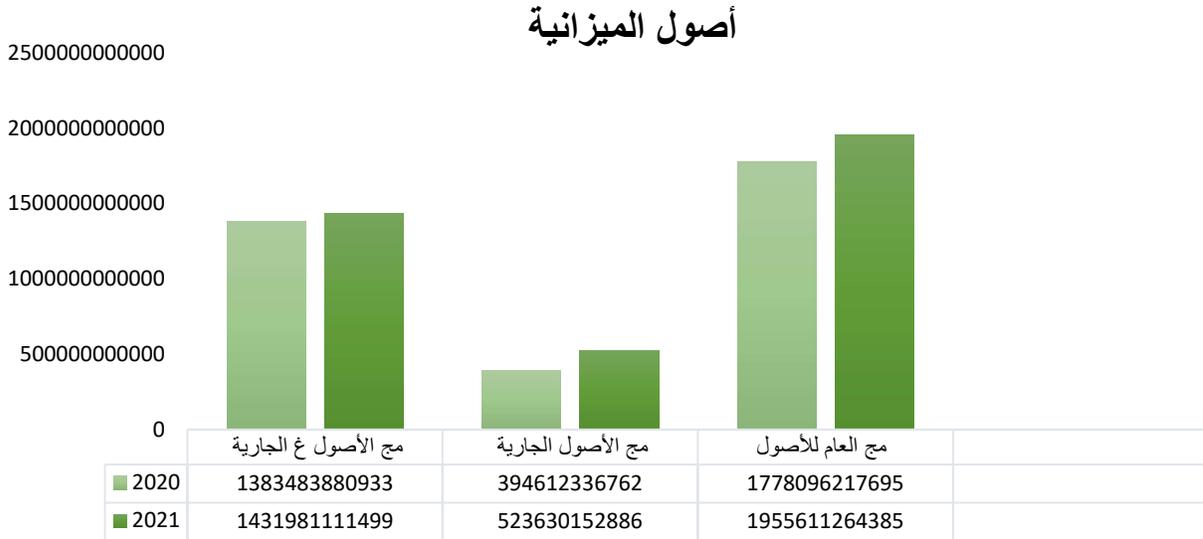
2020	2021	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس المال الغير مستعان به
			علاوات وإحتياطات (إحتياطات مدمجة)
38721674215	38721674215		فوارق إعادة التقييم
0	0		نتيجة صافية
0	0		رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد
1083937766523	1094962383037		حسابات الإرتباط**
1122659440738	1133684057252		مجموع رؤوس الأموال الخاصة
			الخصوم الغير جارية
22661611326	24046831816		قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
407157333995	453561123931		مؤونات والأعباء المسجلة مسبقا
429818945321	477607955747		مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
77241175407	110474466249		موردون وحسابات ملحقة
21693738861	23759339126		ضرائب
0	0		ديون عن شركة مجموعة و الشركاء
126682917368	210013831712		ديون اخرى
0	71614299		خزينة الخصوم
225617831636	344319251386		مجموع الخصوم الجارية
1778096217695	1955611264385		المجموع العام للخصوم

المصدر: (قسم المالية والمحاسبة) مديرية التوزيع

ثالثا : تحليل الميزانية

1- أصول الميزانية

الشكل رقم (2-3) : أعمدة بيانية توضح أصول الميزانية لسنة 2020-2021 لمديرية التوزيع



المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديرية التوزيع

من خلال الشكل يظهر أن هناك زيادة في مجموع العام الأصول لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020 بمقدار 177,515,046,690 ، أي إرتفاع بنسبة تقريبيية 10% .

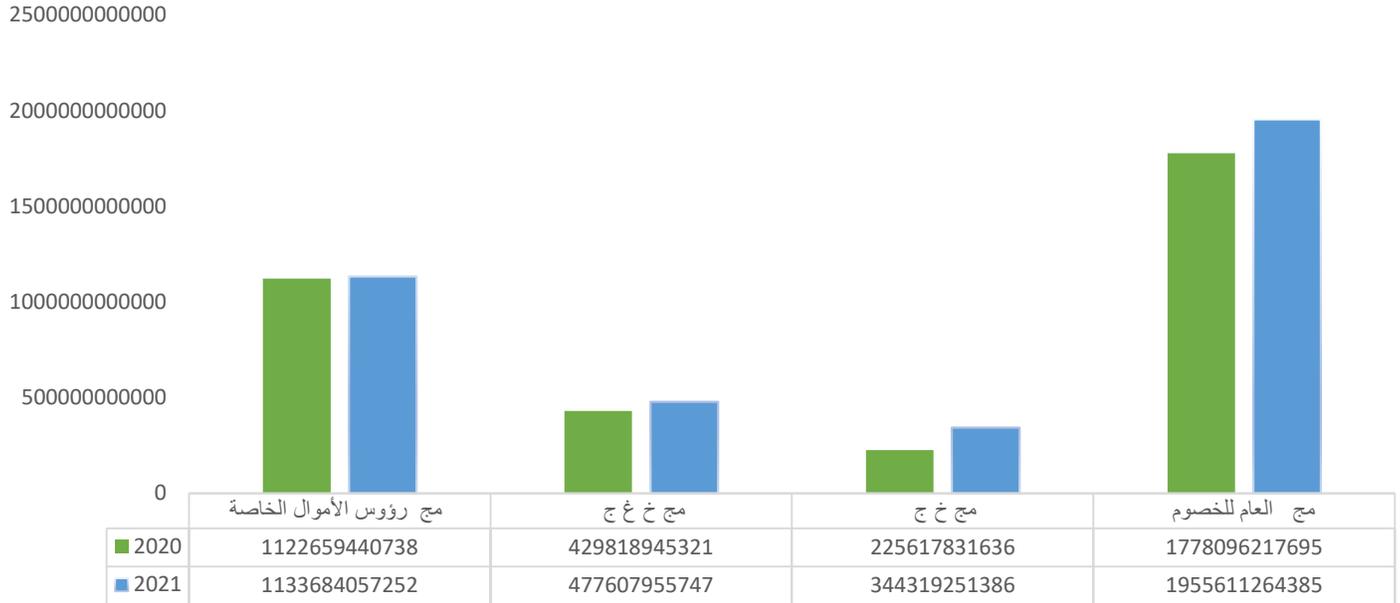
مجموع الأصول الغير الجارية : كانت هناك زيادة لسنة 2021 بمقدار 48,497,230,566 مقارنة بسنة 2020 ، أي بنسبة 3.51% ، وهذا راجع إلى زيادة في المنشآت التقنية و المعدات والأدوات و التثبيتات العينية و الجاري إنجازها ، وهذا لعدة عوامل ، كتقديم خدمات أو القيام بمشاريع ،

مجموع الأصول الجارية : فيما يخص مجموع الأصول الجارية ، إرتفعت من 394,612,336,762 لسنة 2020 إلى 523,630,152,886 سنة 2021 ، مما يدل على نمو الأصول بنسبة 32.69% ، كان هناك زيادة في قيمة الزبائن بين سنة 2020 و 2021 بمقدار 113,979,266,850 ، وهذا يشير إلى زيادة في حجم المبيعات و المعاملات التجارية ، كما أن هناك زيادة في حساب المدينون الآخرون بمقدار 13,701,641,333 وهذا رجع للإلتزامات المستحقة للدفع من طرف المدينون ، نلاحظ أيضا أن خزينة الأصول تحصلت على زيادة ملحوظة في النقد لسنة 2021 مقارنة ب 2020 بمقدار 1,555,595,474 أي بنسبة 8.86% . وبناء على المعلومات المقدمة يمكن القول أن المؤسسة حققت تحسنا في أدائها المالي خلال سنة 2021 مقارنة ب 2020 .

2- خصوم الميزانية

شكل رقم (3-3) : أعمدة بيانية توضح خصوم الميزانية لسنة 2020-2021 لمديرية التوزيع

خصوم الميزانية



المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديرية التوزيع

يتبين لنا من خلال الشكل أن المجموع العام للخصوم إرتفع من 1,778,096,217,695 سنة 2020 إلى 1,955,611,264,385 سنة 2021 بمقدار 177,515,046,690 و بنسبة تقريبية 10% مجموع رؤوس الأموال الخاصة : تم تسجيل زيادة طفيفة في مجموع رؤوس الأموال الخاصة ، بمقدار 11,024,616,514 ، و بنسبة 0.98% ، حيث سنة 2020 كان المجموع يقدر ب 1,122,659,440,738 ، وفي سنة أصبح يقدر ب 1,133,684,057,252 ، وفقا للمعلومات المقدمة في ميزانية الخصوم ، فإن النتيجة الصافية للمديرية كانت صفرا لكل من سنتين 2020 و 2021 ، وفوارق إعادة التقييم لم تتغير ، إلى أنه كانت هناك زيادة ضئيلة في حسابات الإرتباط ، حيث كانت سنة 2020 تقدر ب 1,083,937,766,523 و أصبح سنة 2021 تقدر ب 1,094,962,383,037 .

مجموع الخصوم الغير الجارية : يوضح المجموع العام للخصوم الغير الجارية زيادة من 429,818,945,321 في سنة 2020 إلى 477,607,955,747 في سنة 2021 ، بنسبة تقريبية ب 11.19% ، وفق للمعلومات ، فإن نسبة زيادة ظهرت في حسابين ، أولا في حساب القروض و الديون المالية ، حيث كانت سنة 2020 تقدر ب 22,661,611,326 ، سنة 2021 أصبحت تقدر ب 24,046,831,816 ، تشير زيادة إلى تمويل الخارجي ، وثانيا حساب المؤونات والأعباء المسجلة مسبقا ، بزيادة من 407,157,333,995 سنة 2020 إلى 453,561,123,931 سنة 2021 .

الفصل الثالث : دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم -

مجموع الخصوم الجارية : كان مجموع الخصوم الجارية سنة 2020 يقدر ب 225,617,831,636 ، في سنة 2021 أصبح يقدر ب 344,319,251,386 ، أي فارق يقدر ب 118,701,419,750 ، وبنسبة كبيرة 52.61 % ، راجع هذا الإرتفاع نتيجة زيادة في الإلتزامات لسنة 2021 ، حيث كان هناك إرتفاع في حساب موردين وحسابات ملحقة ب 33,233,290,842 ، ضرائب ب 2,065,600,265 ، الديون الأخرى ب 83,330,914,344 ، أما فيما يخص خزينة الخصوم وفق المعلومات المقدمة ، إرتفعت من 0 سنة 2020 إلى 71,614,299 في سنة 2021 ، كجزء مالي مخصص لتلبية إلتزامات المديرية .

الفرع الثاني : جدول حسابات نتائج

أولا : عرض حسابات نتائج

الجدول رقم (3-5) : جدول حسابات نتائج لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020

البيان	الملاحظة	2021	2020
المبيعات والمنتوجات الملحقة		55701133252	570092363624
الإنتاج المثبت		2060796.59	0
الإنتاج المثبت		0	
1- إنتاج السنة المالية		557217412179	570092363624
المشتريات المستهلكة		- 3417868482	- 3686081678
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		- 31570394461	- 30822931775
2- إستهلاك السنة المالية		- 575367215002	-550588800915
3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)		- 18149802823	19503562709
أعباء المستخدمين		- 104176305037	- 80662553276
ضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		-1032026032	-10551181399
4- إجمالي فائض الإستغلال		-132646368180	-71710171966
المنتجات العملياتية الأخرى		22428829667	23720141790
الأعباء العملياتية الأخرى		- 1818845583	- 105553971
لمخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة		- 89765915443	- 94402956848
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		321851543	13073100973
5- النتيجة العملياتية		- 201480447996	- 130375425761
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)		-201480447996	- 130375425761
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			

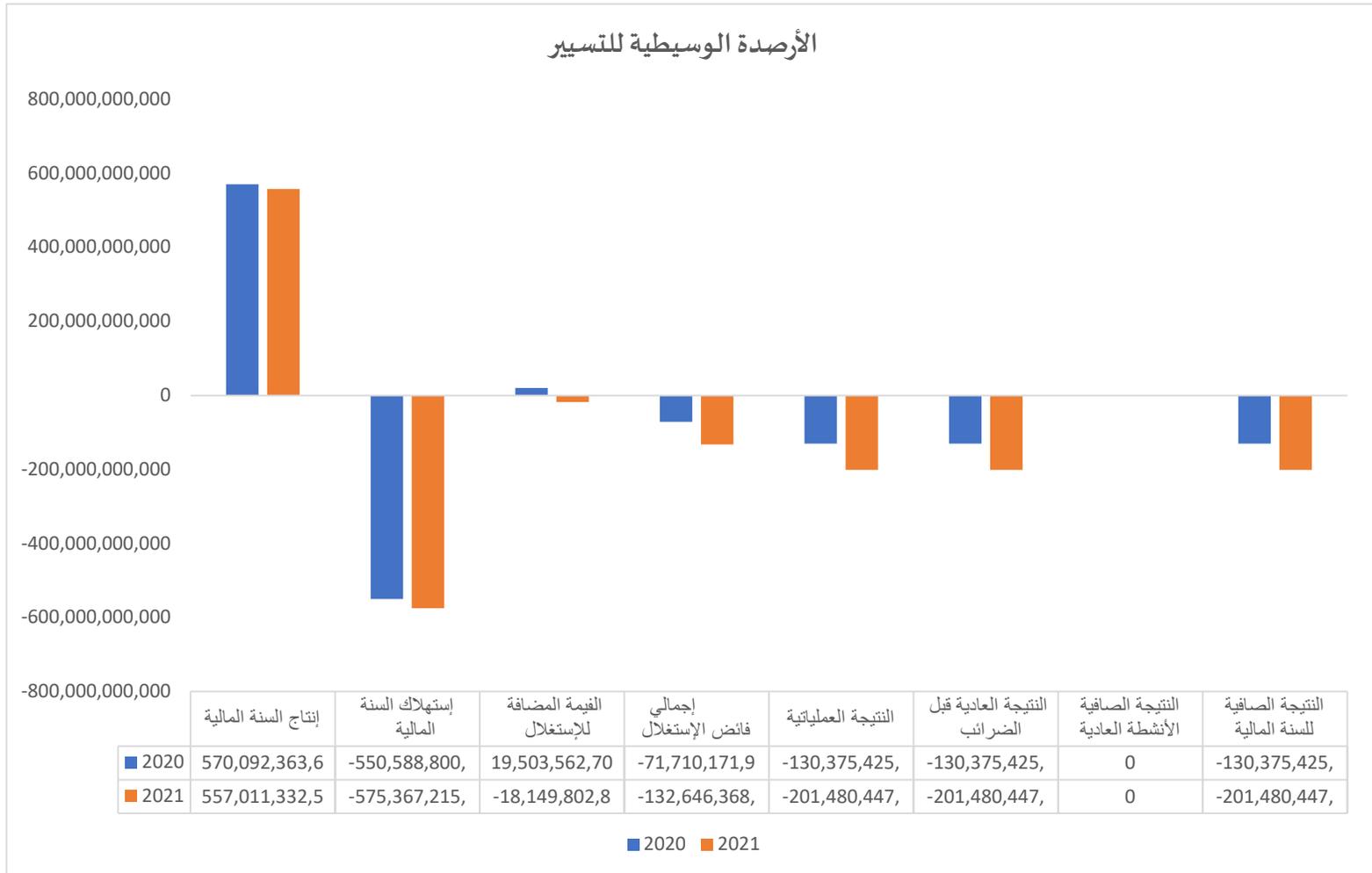
الفصل الثالث : دراسة حالة تدقيق مديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم -

			ضرائب أخرى عن النتائج
606885606387	600345402981		مجموع منتجات الأنشطة العادية
- 737261032148	- 801825850977		مجموع أعباء الأنشطة العادية
- 130375425761	- 201480447996		8- النتيجة الصافية الأنشطة العادية
0	0		العناصر الغير عادية (الأعباء)
0	0		9- النتيجة غير العادية
- 130375425761	- 201480447996		10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع.

ثانيا: تحليل جدول حسابات النتائج

شكل رقم (3-4): أعمدة بيانية توضح أرصدة التسيير لحساب النتائج لسنة 2020-2021 لمديرية التوزيع "



المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديرية التوزيع

من خلال الشكل أعلاه وحسب المعلومات المقدمة في جدول حساب النتائج ، يتبين لنا كالتالي :

- 1- إنتاج السنة المالية : يشير إنتاج السنة المالية 2021 بقيمة 557,217,412,179 إلى إنخفاض مقارنة بإنتاج السنة المالية 2020 بقيمة 570,092,363,624 ، وهذا راجع لعدة عوامل أبرزها فيروس كورونا ، ما أثر ذلك في إنخفاض في رقم الأعمال .
- 2- إستهلاك السنة المالية : توجد هناك خسارة في كلا السنتين الماليتين ، حيث كانت الخسارة سنة 2020 بقيمة 550,588,800,915 ، إرتفعت الخسارة سنة 2021 لتصبح بقيمة 575,367,215,002 ،
- 3- القيمة المضافة للإستغلال : سنة 2020 كانت القيمة المضافة للإستغلال تقدر ب 19,503,562,709 ، أما سنة 2021 فقد سجلت خسارة بقيمة 18,149,802,823 ، ويرجع تدني هذه القيمة نتيجة إنخفاض في إنتاج السنة المالية ، مما يستوجب عليها تحكّم في المشتريات المستهلكة و تقليل من الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى .
- 4- إجمالي فائض الإستغلال : نمو إجمالي فائض الإستغلال بقيمة سالبة لسنتين متتاليتين ، حيث سنة 2020 قدر بقيمة 71,710,171,966 ، و سنة 2021 قدر ب 132,646,368,180 ، وهذا راجع بالخصوص في تدهور القيمة المضافة و إنخفاضها سنة 2021 .
- 5- النتيجة العمليانية : نلاحظ من خلال الشكل السابق و جدول حسابات النتائج ، أن النتيجة العمليانية حققة تدهور في سنة 2020 و 2021 ، وهذا راجع إلى القيم السالبة المتحصل عليها في إجمالي فائض الإستغلال .
- 6- النتيجة المالية : وفق ما يظهره جدول حسابات النتائج ، فإنه خلال السنتين المتتاليتين لم تقوم المديرية بأي نشاط مالي . وهذا يرجع بشكل كبير إلى القيم السالبة التي تكبدها .
- 7- النتيجة العادية قبل الضرائب : بما أن النتيجة المالية معدومة ، فهذا يعني أن المبالغ المحصل عليها في سنتين المتتاليتين في النتيجة العمليانية، هما النتيجة العادية قبل الضرائب .
- 8- النتيجة الصافية للإنشطة العادية : نلاحظ من خلال الشكل السابق و جدول حسابات النتائج ، أن المبالغ لم تتغير ، مما يدل على عدم وجود خصم للضرائب أو ضرائب مؤجلة .
- 9- النتيجة غير العادية : بما أن القيمة 0 في كل من سنة 2020 و سنة 2021 ، فهذا يدل على عدم وجود نشاط (متكرر) .
- 10- النتيجة الصافية للسنة المالية : توضح الأرقام السالبة في جدول حسابات النتائج و الإنخفاضات في الشكل السابق ، أن النتيجة الصافية للسنة المالية سجلت خسائر في السنتين الماليتين المتتاليتين 2020 و 2021 ، مما يجعل المديرية أماما وضعية صعبة تتطلب إتخاذ إجراءات من أجل تحسينها ،

الفرع الثالث : جدول تدفقات الخزينة

أولاً : عرض جدول تدفقات الخزينة

الجدول رقم (3-6) : جدول تدفقات الخزينة لمديرية التوزيع لسنة 2021/2020

2020	2021	الملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
342209163993	419258762459		التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
8215607334	3189568445		تحصيلات الأخرى
27729553113	32455416283		المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
23943449633	26941429562		المدفوعات الأخرى
52321826	79673019		الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
7637901200	10679738400		ضرائب الأخرى المدفوعة
291061545555	352292073640		صافي تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير عادية
0	0		العناصر غير العادية
0	0		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
291061545555	352292073640		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار
86258708578	129321108138		المسحوبات عن إقتناء تثبيبات عينية أو معنوية
0	0		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية
			المسحوبات عن إقتناء تثبيبات مالية
			التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية
0	0		تحصيل إعانات الإستثمار
			الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			تحصيل المنتجات المالية الأخرى
-86258708578	-129321108138		صافي أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
			التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
			الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
89613679	0		التحصيلات المتأتية من القروض
89613679	0		تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة

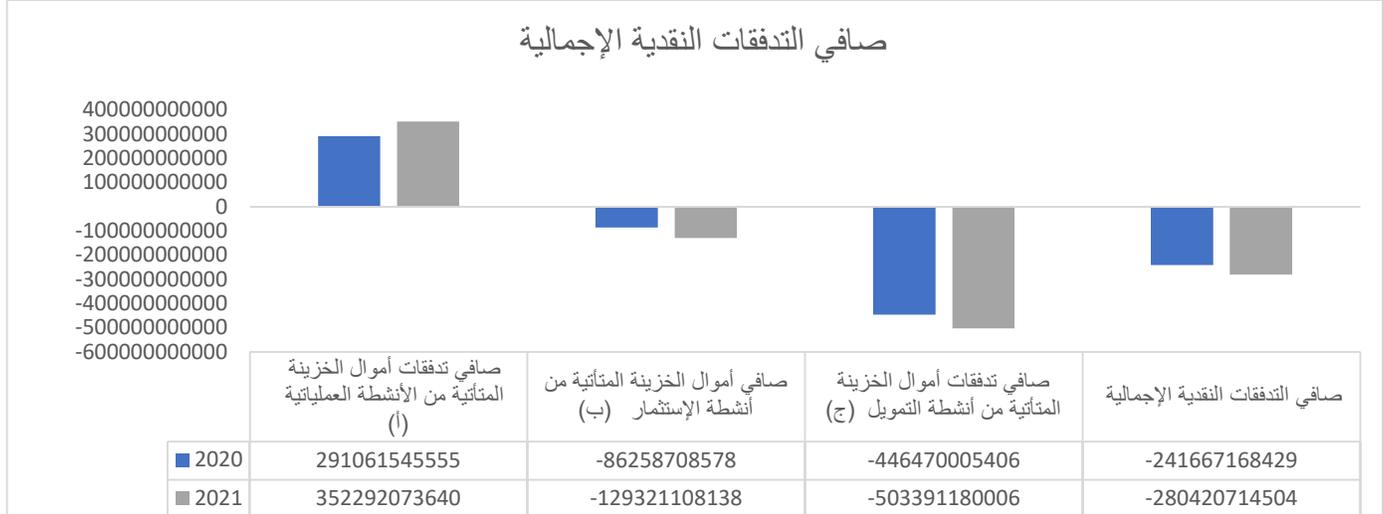
الفصل الثالث : دراسة حالة تدقيق مديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم -

			تحصيل إعانات الإستغلال
			تحصيلات العائد من خزينة المجمع
0	0		جمع الأموال لخرينة المجمع
400322171439	196618346051		التحصيلات بين الوحدات
846792176845	700009526057		المسحوبات بين الوحدات
-446470005406	-503391180006		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
0	-500000		فارق ناتج عن أخطاء محاسبية
-241667168429	-280420714504		تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
34762915842	18455818010		أموال الخزينة ومعدلاتها عند إفتتاح السنة المالية
18455818010	19939799185		أموال الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية
16307097832	1483981175		تغير أموال الخزينة خلال الفترة

المصدر: (قسم المالية والمحاسبة) مديرية التوزيع

ثانيا : تحليل جدول تدفقات الخزينة

شكل رقم (3-5) : صافي التدفقات النقدية الإجمالية لسنة 2021-2020 لمديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم



المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديرية التوزيع

من خلال جدول تدفقات الخزينة و الشكل أعلاه نلاحظ :

- 1- صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية : هناك تدفق نقدي موجب في كلتا سنتين (2020 ، 2021) ، مع إرتفاع في سنة 2021 بنسبة تقريبيه تقدر ب 21.04 % ، مما يدل على تحقيق فائض في الخزينة وهذا راجع إلى كون التحصيلات أكبر من المدفوعات .

الفصل الثالث :دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم -

2-صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار : هناك تدفق نقدي سالب في كلتا سنتين (2020 ، 2021) مع زيادة في انخفاض سنة 2021 بنسبة 4.99% ، ويراجع هذا أن المديرية قامت بإقتناء تثبيبات .

3-صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل : نلاحظ من خلال جدول تدفقات الخزينة و شكل سابق أن صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل سالبة في كلتا السنتين ، وهذا راجع إلى أن المسحوبات أكبر من تحصيلات .

4-صافي التدفقات النقدية الإجمالية : وفق المعلومات المقدمة و الشكل السابق ، نلاحظ أن صافي التدفقات النقدية سالب ، على رغم من أن الأنشطة العملية حققت فائض إلى أنها لم تغطي العجز في أنشطة الإستثمار و أنشطة التمويل في كلتا السنتين المتتاليتين 2020 و 2021 .

الفرع الرابع : عرض جدول تغير الأموال الخاصة

الجدول رقم (3-7) : جدول تغير الأموال الخاصة لمديرية التوزيع " سونلغاز" - مستغانم لسنة 2020/2021

الإحتياطات والنتيجة	فارق إعادة تقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأس مال	الملاحظة
821032029	38721674215				الرصيد في 31 ديسمبر 2019
	0				إعادة تقييم التثبيبات
					الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
				0	صافي نتيجة السنة المالية
0	38721674215				الرصيد في 31 ديسمبر 2020
	0				إعادة تقييم التثبيبات
					الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
				0	صافي نتيجة السنة المالية
0					الرصيد في 31 ديسمبر 2021

المصدر: (قسم المالية والمحاسبة) مديرية التوزيع محل الدراسة .

الفصل الثالث : دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم -

المطلب الثاني : دراسة الوضعية المالية لمديرية التوزيع " سونلغاز " - مستغانم

الفرع الأول : الميزانية الوظيفية

الجدول رقم (3-8) : الميزانية الوظيفية لجدول الأصول و الخصوم لسنة 2021

الأصول	2021	%	الخصوم	2021	%
الإستخدامات الثابتة	2691394629832	82.90	الموارد الثابتة	2902221647808	89.39
التثبيات العينية	667305191		الموارد الخاصة	2424613692061	74.68
التثبيات المعنوية	2690727324641		مجموع رؤوس الأموال الخاصة	1133684057252	
التثبيات المالية	0		الإهتلاكات	1290929634809	
الأصول المتداولة	555146269362	17.10	الديون المالية	477607955747	14.71
للإستغلال	506273401332	15.59	الخصوم المتداولة	344319251386	10.61
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	2126981		للإستغلال	134233805375	4.13
زبائن	506271274351		موردون وحسابات ملحقة	110474466249	
خارج الإستغلال	28861454546	0.89	ضرائب	23759339126	
المدينون الآخرون	20803688770		خارج الإستغلال	210013831712	6.46
الضرائب	8057765776		ديون اخرى	210013831712	
خزينة للأصول	20011413484	0.62	خزينة الخصوم	71614299	0.02
مجموع الأصول	3246540899194	100	مجموع الخصوم	3246540899194	100

المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديريةية التوزيع

الفرع الثاني : تقييم الأداء المالي

أولا : مؤشرات التوازن المالي

الجدول رقم (3-9) : حساب مؤشرات التوازن المالي لسنة 2021

البيان	2021
الموارد الثابتة	2,902,221,647,808
14 الإستخدامات الثابتة	2,691,394,629,832
رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG	210,827,017,976
إحتياج رأس المال العامل للإستغلال	372,039,595,957
15 إحتياج رأس المال العامل خارج الإستغلال	162,025,764,245

الفصل الثالث :دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم -

190,887,218,791	إحتياجات رأس المال العامل BFR
210,827,017,976	رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG
190,887,218,791	16 إحتياجات رأس المال العامل BFR
19,939,799,185	الخزينة الصافية TN

المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديرية التوزيع .

من خلال الجدول أعلاه ، يظهر أن رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG ، موجب ، مايعني أن الموارد الثابتة قامت بتغطية كل الإستخدامات الثابتة ، مما يدل هذا على إشارة إيجابية عن أمان المديرية . لكن هذا لا يكفي لتقييم شامل للوضعية المالية .

إحتياجات رأس المال العامل BFR : بما أن إحتياجات رأس المال العامل كما يظهر في الجدول أعلاه موجب ، فهذا يدل على حاجة المديرية إلى تغطية إحتياجاتها خلال دورة الإستغلال بقيمة 190887218791 .
الخزينة الصافية TN : بما أن رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG أكبر من إحتياجات رأس المال العامل BFR ، و الخزينة الصافية أكبر من صفر ، فإن هذا مؤشر إيجابي ، يدل على توفر رصيد نقدي يمكن المديرية من تلبية إلتزاماتها مع الغير ، و تمويل مشاريعها .
الفرع الثالث : تقييم الأداء المالي

ثانيا : نسب الهيكلية المالية

الجدول رقم (3-10) : حساب نسب الهيكلية المالية لسنة 2021

البيان	2021
الموارد الثابتة	2902221647808
الإستخدامات الثابتة	2691394629832
نسبة تمويل الإستخدامات الثابتة	1.08
الإستدانة المالية (الديون المالية + خزينة الخصوم)	477679570046
الموارد الخاصة	2424613692061
نسبة التحرر المالي	0.20

المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديرية التوزيع .

من خلال الجدول أعلاه ، يتبين لنا : نسبة تمويل الإستخدامات الثابتة أكبر من 1 ، مايدل على أن الموارد الثابتة قامت بتغطية كل الإستخدامات الثابتة إضافة إل وجود فائض مولت به أصولها المتداولة . أما بالنسبة للتحرر المالي فإن لدينا نسبة ب 0.20 ، وهذا يدل على أن المديرية متحررة من ديونها .

المطلب الثالث : تحفظات محافظ الحسابات

الفرع الأول : ناحية شلف

أولا : تحفظات محافظ الحسابات لوحدة شلف

جدول رقم (3-11) : تحفظات محافظ الحسابات لوحدة شلف

وحدة شلف				
الأولية	النسبة	الحقيقي	مديرية التوزيع الجهوية	
0	%45	5	11	السجلات القانونية
3	%100	7	7	الحسابات المالية
2	%100	6	6	الديون و الحسابات دائنة
1	%100	5	5	الحسابات الجبائية و الشبه جبائية
1	%75	3	4	المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد
2	%50	1	2	الحسابات الشخصية
0	%50	1	2	ملفات ثانوية
0	%100	1	1	ملفات رئيسية
0	-	-		تطهير الأظرفة المالية (البرنامج المسموح)
0	%88	7	8	المخزونات
0	-	-		رؤوس الأموال
0	%100	4	4	متنوع
9	%80	40	50	مجموع التحفظات لسنة 2021

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع .

ثانيا: تحفظات محافظ الحسابات لوحدة تيارت

جدول رقم (3-12): تحفظات محافظ الحسابات لوحدة تيارت

وحدة تيارت				
الأولية	النسبة	الحقيقي	مديرية التوزيع الجهوية	
0	65%	11	11	السجلات القانونية
3	100%	7	7	الحسابات المالية
2	100%	6	6	الديون و الحسابات دائنة
1	100%	5	5	الحسابات الجبائية و الشبه جبائية
1	75%	3	4	المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد
	50%	1	2	الحسابات الشخصية
-	50%	1	2	ملفات ثانوية
-	100%	1	1	ملفات رئيسية
	-	-		تطهير الأظرفة المالية (البرنامج المسموح)
-	88%	7	8	المخزونات
-		-		رؤوس الأموال
-	100%	4	4	متنوع
7	92%	46	50	مجموع التحفظات لسنة 2021

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع .

ثالثا: تحفظات محافظ الحسابات لوحدة مستغانم

جدول رقم (3-13): تحفظات محافظ الحسابات لوحدة مستغانم

وحدة مستغانم				
الأولية	النسبة	الحقيقي	مديرية التوزيع الجهوية	
-	65%	11	11	السجلات القانونية
3	100%	8	8	الحسابات المالية
2	100%	6	6	الديون و الحسابات دائنة
1	100%	5	5	الحسابات الجبائية و الشبه جبائية
1	75%	3	4	المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد
-	50%	1	2	الحسابات الشخصية
-	0%	0	1	ملفات ثانوية
-	100%	1	1	ملفات رئيسية
-		0		تطهير الأظرفة المالية (البرنامج المسموح)
-	88%	7	8	المخزونات
-		0		رؤوس الأموال
-	100%	4	4	متنوع
7	92%	46	50	مجموع التحفظات لسنة 2021

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع .

رابعاً: تحفظات محافظ الحسابات لوحدة عين الدفلى

جدول رقم (3-14): تحفظات محافظ الحسابات لوحدة عين الدفلى

وحدة عين الدفلى				
الأولوية	النسبة	الحقيقي	مديرية التوزيع الجهوية	
-	65%	11	11	السجلات القانونية
3	100%	7	7	الحسابات المالية
2	100%	6	6	الديون و الحسابات دائنة
1	100%	5	5	الحسابات الجبائية و الشبه جبائية
1	75%	3	4	المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد
-	50%	1	2	الحسابات الشخصية
-	50%	1	2	ملفات ثانوية
-	100%	1	1	ملفات رئيسية
-		0		تطهير الأظرفة المالية (البرنامج المسموح)
-	88%	7	8	المخزونات
-		0		رؤوس الأموال
-	100%	4	4	متنوع
7	92%	46	50	مجموع التحفظات لسنة 2021

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع .

خامس : تحفظات محافظ الحسابات لوحدة تيسمسيلت

جدول رقم (3-15) : تحفظات محافظ الحسابات لوحدة تيسمسيلت

وحدة تيسمسيلت		الحقيقي	مديرية التوزيع الجهوية	
الأولية	النسبة			
-	65%	11	11	السجلات القانونية
3	100%	7	7	الحسابات المالية
2	100%	6	6	الديون و الحسابات دائنة
	100%	5	5	الحسابات الجبائية و الشبه جبائية
1	75%	3	4	المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد
-	100%	2	2	الحسابات الشخصية
-	50%	1	2	ملفات ثانوية
-	100%	1	1	ملفات رئيسية
-		0		تطهير الأظرفة المالية (البرنامج المسموح)
-	88%	7	8	المخزونات
-		0		رؤوس الأموال
-	100%	4	4	متنوع
6	94%	47	50	مجموع التحفظات لسنة 2021

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع .

سادس : تحفظات محافظ الحسابات لوحدة غليزان

جدول رقم (3-16) : تحفظات محافظ الحسابات لوحدة غليزان

وحدة غليزان				
الألوية	النسبة	الحقيقي	مديرية التوزيع الجهوية	
-	100%	11	11	السجلات القانونية
3	100%	7	7	الحسابات المالية
2	100%	6	6	الديون و الحسابات دائنة
1	100%	5	5	الحسابات الجبائية و الشبه جبائية
1	100%	4	4	المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد
-	100%	2	2	الحسابات الشخصية
-	100%	2	2	ملفات ثانوية
-	100%	1	1	ملفات رئيسية
-	0%	0		تطهير الأظرفة المالية (البرنامج المسموح)
1	88%	7	8	المخزونات
-	0%	0		رؤوس الأموال
-	100%	4	4	متنوع
8	98%	49	50	مجموع التحفظات لسنة 2021

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع .

الفرع الثاني : مجموع الناحية (ناحية شلف)

أولاً : تحفظات محافظ الحسابات لمجموع الناحية (ناحية شلف)

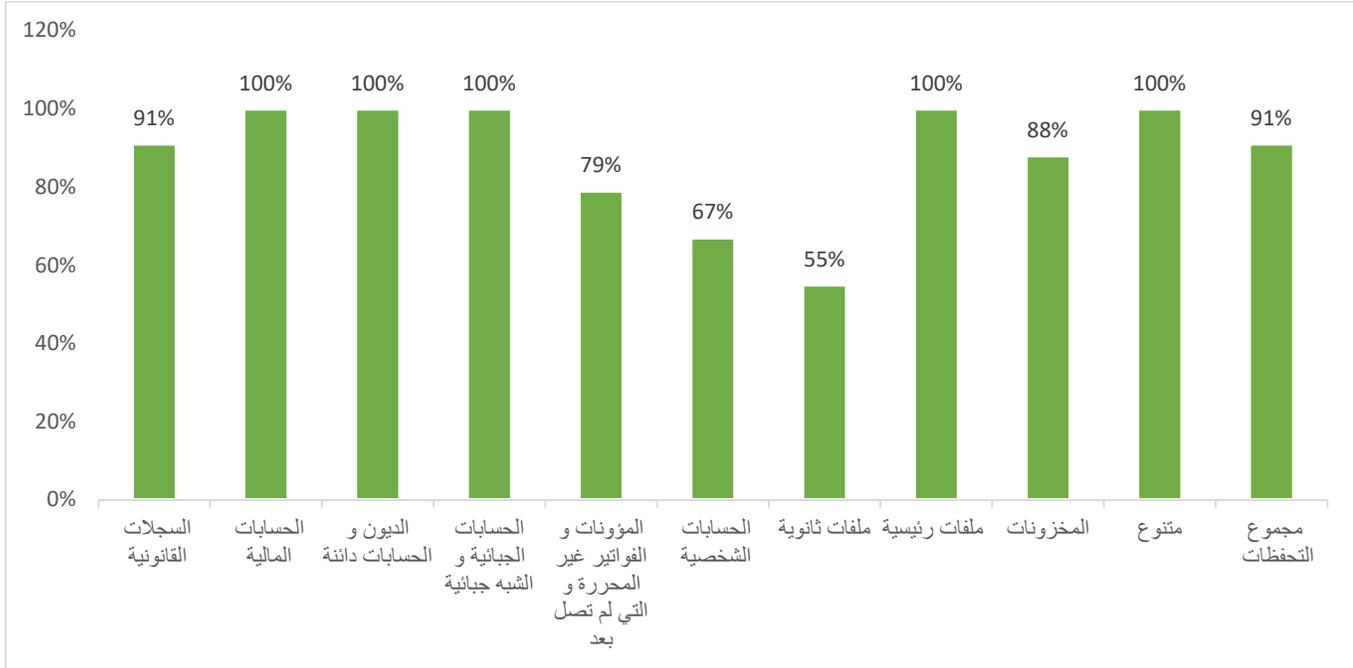
جدول رقم (3-17) : تحفظات محافظ الحسابات لمجموع الناحية (ناحية شلف)

مجموع الناحية				
الأولية	النسبة	الحقيقي	الناحية الجبهية	
-	91%	10	11	السجلات القانونية
3	100%	7	7	الحسابات المالية
2	100%	6	6	الديون و الحسابات دائنة
1	100%	5	5	الحسابات الجبائية و الشبه جبائية
1	79%	3	4	المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد
0	67%	1	2	الحسابات الشخصية
-	55%	1	2	ملفات ثانوية
-	100%	1	1	ملفات رئيسية
-	0%	0	0	تطهير الأظرفة المالية (البرنامج المسموح)
0	88%	7	8	المخزونات
-	-	0	0	رؤوس الأموال
-	100%	4	4	متنوع
7	91%	46	50	مجموع التحفظات لسنة 2021

المصدر: (قسم المالية و المحاسبة) مديرية التوزيع .

ثانيا : تحليل نسب تحفظات محافظ الحسابات لمجموع الناحية (ناحية شلف)

الشكل رقم (3-6) : نسب تحفظات محافظ الحسابات لمجموع الناحية (ناحية شلف)



المصدر: من إعداد طالب بالأعتماد على وثائق مديريةية التوزيع

من خلال الجدول السابق رقم (3-17) و الشكل أعلاه يتضح أن تحفظات محافظ الحسابات في ما يخص :

1-السجلات القانونية : توصل محافظ الحسابات إلى 10 تحفظات من أصل 11 بنسبة 91% ، ويعتبر هذا العدد من تحفظات ، أكبر مقارنة بعدد التحفظات الأخرى في مختلف الحسابات و الملفات . يراجع تحفظ محافظ الحسابات حول السجلات القانونية لعدة أسباب ، كعدم تحديث الكتب و السجلات القانونية ، وجود صفحات غير ملغاة... إلخ ، يجب أخذ الملاحظة و الإمتثال للقوانين و الأنظمة ، مع الإلتزام بتصحيح الأخطاء و تحديث القوانين .

2-الحسابات المالية : توصل محافظ الحسابات إلى 7 تحفظات من أصل 7 أي بنسبة 100% ، وهذا راجع نتيجة أخطاء في تسجيل العمليات المالية تتعارض مع القواعد والمبادئ المحاسبية . يجب تسويتها .

3-الديون و الحسابات دائنة : توصل محافظ الحسابات إلى 6 تحفظات من أصل 6 أي بنسبة 100% ، كانت نتيجة عدة أسباب من بينها وجود أرصدة غير طبيعية يجب فحصها وتسويتها .

4-الحسابات الجبائية و الشبه جبائية : توصل محافظ الحسابات إلى 5 تحفظات من أصل 5 أي بنسبة 100% ، نتيجة أخطاء محاسبية غير متعمدة و عدم إمتثال للأحكام و القوانين الضريبية ، كتسجيل عمليات مالية تتعلق بالضريبة ، خطأ في تصريحات ضريبية يجب تصحيحها .

5-المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد : توصل محافظ الحسابات إلى 3 تحفظات من أصل 4 بنسبة 79% ، وقد رجع لعدة اسباب و ملاحظات ، مثل وجود أرصدة مدينة غير طبيعية في بعض الوحدات ، وجود فواتير تعود إلى فترات سابقة لم يتم ذكرها ، تكرار استرداد ضريبة القيمة المضافة على الفواتير المسجلة .

6-الحسابات الشخصية : توصل محافظ الحسابات إلى تحفظ واحد من أصل 2 بنسبة 67% ، من بين الأسباب التي تعود إليها نسبة قد تكون في وجود عدة حسابات في هذا البند تعرض رصيّدًا غير طبيعيًا بمستوى بعض الوحدات التابعة ، يجب تحديده وتسويتها .

7-ملفات ثانوية : فيما يخص ملفات الثانوية فقد توصل محافظ الحسابات إلى تحفظ واحد من أصل 2 بنسبة 55% ، قد تعود الأسباب تحفظ إلى وجود خطأ في تصنيف و تسجيل الحسابات

8- ملفات رئيسية : تعتبر الملفات الرئيسية مهمة جدا وحساسة ، توصل فيها محافظ الحسابات إلى تحفظ واحد من أصل 1 بنسبة 100% ويعبر هذا عن أقل تحفظ من حيث العدد مقارنة بعدد تحفظات الأخرى في مختلف الحسابات ، ويعود سبب هذا تحفظ إلى ملاحظات قدمها محافظ الحسابات ، على سبيل المثال ملفات مقدمة لا تعرض تأمينات ، أراض إستفادات من ترخيصها وقد تم تسجيلها بالخطأ في دفاتر المحاسبية تمنح صفة الملكية ، على الوحدات تدارك مثل هذه الأخطاء و تصحيحها .

9-المخزونات : توصل محافظ الحسابات إلى 7 تحفظات من أصل 8 بنسبة 88% ، هناك عدة أسباب أدت إلى إبداء رأي بتحفظات فيما يخص المخزونات ، كتوثيق حركات المخزون المسجلة بواسطة أوامر الشراء أو إيصالات الاستلام وما إلى ذلك ، إستخدام برنامج مثل الإكسال على غرار برنامج مخصص للمخزونات مما يضطر الموظفين إلى تتبع المخزونات على ملفات .

10-متنوع : توصل محافظ الحسابات إلى 4 تحفظات من أصل 4 بنسبة 100% ، يشير ذلك إلى وجود إختلالات و أخطاء في بعض الحسابات ، والتي قد تتمثل في إكتشاف أرصدة لم يتم تسويتها حاليا أو في فترة زمنية سابقة ، ما يستلزم ذلك تصحيحها .

.مجموع تحفظات : تتمثل مجموع تحفظات في ناحية شلف التي تشمل الوحدات الستة (شلف ، تيارت ، مستغانم ، عين دفلى ، تيسمسيلت ، غليزان) ، ومن خلال تحليلنا للجداول المقدمة لنا من طرف المديرية والنسب ، تبين أن هذه تحفظات التي قام بها محافظ الحسابات بتعبير عنها والتي توصل فيها إلى 46 من أصل 50 ، يمكن إعتبارها نسبة عالية ، تدل على أن محافظ الحسابات يتخذ تدابير قوية و إحترافية توحى بالمهنية و الإهتمام بالتفاصيل ، وعلى أنه يعمل بكفاءة في ضمان حماية الحسابات و الملفات ، مما يستوجب على الوحدات إتخاذ الإجراءات لتصحيح الأخطاء و الإختلالات في السنة المالية القادمة (2021) .

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي بعنوان دراسة حالة تدقيق لمديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم - ، و بعد الإحاطة بكل جوانبه إستخلاصنا مايلي :

- تعتبر مديرية التوزيع جزء من هيكل الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز المعروفة بإسم سونلغاز ، تمارس نشاط تجاري يتمثل في شراء الغاز و الكهرباء و إعادة بيعه للسكانات و المؤسسات عن طريق عملية التوزيع ، من مهامها الأساسية توزيع الغاز و الكهرباء 24/24 ساعة في مجالها الإقليمي بولاية مستغانم ، حيث تعتبر مسؤولة عن توفير هذه الخدمة ، ومن بين أهدافها المسطرة هي سعي في تقديم خدمات مستمرة بجودة ترضي زبائنهم ، و تحصيل الفواتير ، وتطوير شبكات الغاز والكهرباء ، وزيادة إستثماراتها داخلية و الخارجية .
- الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع "سونلغاز" تابعة لولاية مستغانم ، هو نفس الهياكل التنظيمية المتواجدة في كافة المديريات الأخرى ، مع قليل من تغيرات طفيفة، وهذا راجع للبيئة المحيطة بهم ، لكنهم يشتركون في نفس المهام و الأهداف .
- الكشوف المالية المقدمة من طرف مديرية التوزيع (قسم المالية و المحاسبة) لسنة 2020 و 2021 ، والتي تمثلت في الميزانية ، جدول حساب النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، و جدول تغير الأموال الخاصة ، بعد قرأتنا المالية لها ، تبين لنا أن الميزانية في تطور ملحوظ بنسبة 10% لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020 ، أما بالنسبة لجدول حسابات النتائج فإن النتيجة الصافية للسنة المالية سجلت خسارة في كلتا السنتين الماليتين (2021 و 2020) ، وهذا راجع لعدة أسباب من اهمها فيروس كورونا ، ما أثر ذلك على رقم الاعمال و إنخفاض القيمة المضافة ، أما فيما يخص جدول تدفقات النقدية فقد كانت تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية موجبة في كلتا السنتين (2020 و 2021) ، أما فيما يخص تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية و التمويلية لسنة 2020 و 2021 ، فكانت نتيجة سالبة ، و سبب وراء نتيجة السلبية لصافي التدفقات النقدية الإجمالية ، هو أن الأنشطة التشغيلية لم تقدر من خلال نشاطها العملياتي من تغطية العجز في الأنشطة الإستثمارية و الأنشطة التمويلية .
- من خلال المعلومات المقدمة تمكنا من القيام بدراسة عن الوضعية المالية لمديرية التوزيع "سونلغاز" - مستغانم ، لسنة 2021 ، حيث قمنا بإعداد ميزانية وظيفية توضيح نسبة الموارد الثابتة و الإستخدامات و كذا الأصول و الخصوم المتداولة ، ومن خلال هذه الميزانية قمنا بتقييم الأداء المالي للمديرية من خلال مؤشرات التوازن المالي و نسب الهيكلية ، وكانت نتائج إيجابية تعبر عن الوضعية الجيدة للمديرية ، حيث في ما يخص مؤشرات التوازن المالي ، كانت الخزينة صافية موجبة ، ما يدل هذا على ان رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG أكبر من إحتياجات رأس المال العامل BFR ، ما يعطي هذا المديرية توازن صحي .

- تشير مهمة التدقيق أن محافظ الحسابات قام بإبداء رأي بتحفظات في مختلف الوحدات (شلف ، تيارت ، مستغانم ، عين الدفلى ، تيسمسيلت ، غليزان) و المعبر عنها من خلال الفحص و التحقق في السجلات القانونية و الحسابات المالية ، الديون و الحسابات دائنة ، الحسابات الجبائية و الشبه جبائية، المؤونات و الفواتير غير المحررة و التي لم تصل بعد ، الحسابات الشخصية ، ملفات ثانوية ، ملفات رئيضية ، مخزونات ، و الحسابات المتنوعة .
- على رغم من عدم حصولنا على شكل و رأي تقرير محافظ الحسابات وهذا راجع للخصوصية المديرية و سريتها ونحترم ذلك ، إلى أن تحفظات محافظ الحسابات المقدمة في شكل جداول من طرف المديرية وكذا الكشوفات المالية ، كان ذلك كافيا لجعلنا نصل إلى نتائج و الأهداف التي كنا نسعى نحو تحقيقها .
- فمن خلال المعلومات المقدمة من مديريةية التوزيع -سونلغاز- مستغانم ، قسم المحاسبة والمالية ، قد توصلنا إلى أن محافظ الحسابات يلعب دور حاسما في تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، وذلك من خلال فحص البيانات الواردة في الكشوفات المالية و مسك الحسابات و الملفات السنوية و تقييم المخزونات ، و تحقق من أن العمليات قد تمت وفق القواعد و المبادئ المحاسبية ، و أنه تعرف على المؤسسة محل التدقيق و تأكد عن مدى أمثالها للقوانين و الأحكام من خلال السجلات القانونية و المحاسبية ، وبعد حصول محافظ الحسابات على عناصر مقنعة (أدلة تدقيق) ، ووفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 فإنه قام بتأسيس رأي حول الكشوفات المالية في شكل معدل (بتحفظات) و المتمثلة في بعد الملاحظات و الأخطاء و الإختلالات التي يجب تصحيحها و تحقق منها ، مما يحسن هذا من جودة الكشوفات المالية ويجعلها تتضمن المصدقية و الإفصاح الجيد .

خاتمة عامة

في الختام ، يمكن القول أن قيام المشرع الجزائري بمجموعة من الإصلاحات في ما يتعلق بمهنة المحاسبة على الحسابات ، خاصة في الجهود المبذولة في القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 ، أعطى صورة جديدة في ممارسة هذه المهنة الحساسة ، حيث منحها الإستقلالية التي تمكن محافظ الحسابات من الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها . كما إن إعداد الكشوفات المالية (الميزانية ، حسب النتائج ، جدول سيولة الخزينة أو كما يعرف بجدول تدفقات الخزينة ، جدول تغير الاموال الخاصة ، الملحق) وفق القواعد و المبادئ التي تخضع للنظام المحاسبي المالي ، يميزها بجملة من الخصائص أهمها الملائمة و الوثوقية و القابلية للفهم و المقارنة ، وهذه الأهمية الكبيرة تكمن في كونها أداة قياس ، الهدف منها معرفة الوضعية و الأداء و التدفق المالي الذي يستفيد منه العديد من الأطراف التي تستخدمها ، خاصة أصحاب المصالح . ولغرض ضمان سلامتها من أي إختلالات و أخطاء ، و للإفصاح الجيد عنها ، تم الوقوف على الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات من خلال تطبيقه لمعايير الجزائري للتدقيق رقم 700 في تحسين جودة الكشوفات . والذي ينص هذا المعيار في تأسيس رأي و تقرير التدقيق حول الكشوف المالية .

ومن خلال دراستنا لهذا البحث والذي تطرقنا فيه إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر في الفصل الأول ، و تدقيق الكشوفات المالية في إطار معايير التدقيق في الفصل الثاني ، ودراسة حالة في مديرية توزيع حول الكشوفات المالية و نحفظات محافظ الحسابات في الفصل الثالث ، و بعد إستخلاص لمجمل الفصول ، توصلنا إلى عدة نتائج مهمة و توصيات التالية

النتائج و إختبار صحة الفرضيات

من خلال النتائج المتوصل إليها ، تم إختبار صحة الفرضيات كالتالي :

الفرضية الأولى : إن ممارسة مهنة المحاسبة على الحسابات في الجزائر تخضع لقوانين و مراسيم تنفيذية جاءت لحماية هذه المهنة ، و منحها كل الإستقلالية التامة . و الغرض من الكشوفات المالية هو معرفة الأداء المالي والوضعية المالية بالنسبة للمؤسسة أو الشركة .

- تعزز الدراسات السابقة و المعلومات المقدمة في البحث ، وعلى ضوء القوانين خاصة القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 صحة الفرضية التي تفيد بأن ممارسة مهنة المحاسبة على الحسابات في الجزائر تخضع لقوانين و مراسيم تنفيذية جاءت لحماية هذه المهنة ، و منحها الإستقلالية التامة ، كما أن الكشوفات المالية تساهم في تقديم صورة شاملة و دقيقة للوضعية و الأداء المالي إذا تم إعدادها وفق القواعد و المبادئ المحاسبية ، وبواسطتها يتم توفير الملائمة و المصداقية التي تساعد في خدمة الأطراف الداخلية و الخارجية خاصة أصحاب المصالح ، وهذا ما يؤكد على صحة الفرضية أعلاه .

الفرضية الثانية : معايير تدقيق هي مجموعة من الإرشادات والقوانين ، بالنسبة لمحافظ الحسابات يلتزم بتطبيق معايير تدقيق المحلية (الجزائرية) ، و الغاية من تطبيقها لتحسين جودة الكشوفات المالية هو ضمان الدقة والموثوقية والشفافية في التقرير المتعلق بمحافظ الحسابات .

تم إستنتاج من خلال هذه الدراسة أن تطبيق هذه المعايير يحسن من جودة الكشوفات المالية من خلال ضمان الدقة والشفافية في التقارير المتعلقة بمحافظ الحسابات ، ويتم تطبيق هذه المعايير للتأكد من ضمان توافق الكشوفات المالية مع القواعد و المبادئ المحاسبية و القوانين وتنظيمات ، كما تعمل معايير تدقيق المحلية على توفير إطار قوي لعملية التدقيق وفحص الكشوفات المالية بطريقة منهجية ومنظمة .

الفرضية الثالثة : يكون دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في المؤسسة محل الدراسة .
من خلال الدراسة الميدانية في مديرية التوزيع (سونلغاز) و الوثائق و المعلومات المقدمة ، صحة الفرضية تتجلى في أن محافظ الحسابات له دور حاسم في تحسين جودة الكشوفات المالية وذلك من خلال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، حيث بعد مهمة تدقيق وعلى أساس العناصر المقنعة (أدلة التدقيق) قام محافظ الحسابات بتعبير بتحفظات في فقرة تسبق التعبير عن الرأي وهذا وفق ماينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في تشكيل رأي حول مدى حقيقية الكشوفات المالية ، مايدل هذا على وجود بعد الملاحظات و الإختلالات التي يجب تسويتها و تصحيحها لتحسين جودة الكشوفات المالية.

أفاق البحث

بعد دراستنا لموضوع دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، يمكن تحديد بعض الأفاق المستقبلية للبحوث و الدراسة :

- 1- صعوبات التي تواجه محافظ الحسابات في تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 .
- 2- الإستعانة بالإجراءات التحليلية لإبداء رأي حول الكشوفات المالية .

قائمة المصادر و المراجع

أ / الكتب

- 1- مولود ، ديدان . مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد . (ط 2014 مصححة ومحينة) دار بلقيس للنشر .
- 2- بلعروسي ، أحمد التيجاني . (2012) . النظام المحاسبي المالي . ط الثانية. دار هومة . الجزائر .
- 3- جمعة ، أحمد حلي . (2010) . نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد . دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان .
- 4- بوتين ، محمد . (2015) . المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات . الصفحات الزرقاء . الجزائر .
- 5- بكاري ، بلخير . (2016) . أسئلة وتمارين محلولة في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر .
- 6- السيد أحمد ، لطفي أمين . (2008) . إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة . الدار الجامعية . القاهرة .
- 7- بوفليح ، نبيل . (2019) . دروس وتطبيقات في التحليل المالي حسب النظام المحاسبي المالي . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر .
- 8- عطية ، عبد الرحمن . المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي . الطبعة الأولى .
- 9- عجيلة ، محمد بن مبروك؛ سعيداني، محمد السعيد . (2021) . حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري: تمارين و حلول . النشر الجامعي الجديد . الجزائر .
- 10- بن يحي ، علي . (2023) . التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي .
- 11- لسويدي ، سهام محمد . (2010) . دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر . ط 1 . الدار الجامعية . الإسكندرية مصر .
- 12- الشحنة ، رزق أبو زيد . (2015) . تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية . ط 1 . دار وائل للنشر .
- 13- جمعة ، أحمد حلي (2015) . المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق . ط 2 . دار الصفاء للنشر والتوزيع . عمان .

ب / المجلات

- 1- بن نعمة ، سليمة ، مخفي ، أمين . (2017) . واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر . مجلة مجاميع المعرفة . (2)3 . 164-154 .
- 2- حجاج ، زينب . (2016) . مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية . مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات . (2)5 . 193-181 .

- 3- سفاحلو، رشيد، كتوش، عاشور. (2017). مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الإقتصاد الجزائري. 8(1). 85 - 109.
- 4- هلايلي، إسلام. (2021)، الإفصاح عن الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي (scf) في الجزائر، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، 10(1)، 313-304.
- 5- زيادي و آخرون. (2020). منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 4 (1) 36-19.

ت/ الرسائل الجامعية

- 1- طيب باي، خيرة، سماعيلين صابرينة. (2021). مساهمة التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 210 في المؤسسة الاقتصادية. مذكرة لنيل ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم.
- 2- تمار، خديجة. (2017). تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية. أطروحة دكتوراه. جامعة عبد الحميد ابن باديس.
- 3- شميريك محمد. (2016). دور المدقق الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش. مذكرة لنيل ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم.
- 4- سحنون، محمد الأمين. (2017). واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق. مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي. جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
- 5- بوعديس، سامية (2016). المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات. مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر. جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي. ص 13، 14.
- 6- محصول، بلال، لعويسي، مروان. (2022). إستخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية و دوره في إكتشاف الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية. مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة. جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل.
- 7- بن جبور، سهيلة. (2018). واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر. مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم.
- 8- محمد الطيب خليل. (2015)، إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمد لخضر بالوادي.
- 9- بلخرشوش، سيف الدين. (2019). محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية. مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي. جامعة أم البواقي.
- 10- قدوري، يسرى؛ قندوز، أميرة. (2021). محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية. مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي. جامعة مستغانم.

ث / القوانين والمراسيم

- 1- مرسوم تنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في (1996/09/25). الجريدة الرسمية. المؤرخة في (1996/09/29). العدد 56.

قائمة المصادر والمراجع

- 2- قانون رقم 10-01. مؤرخ في (29/06/2010). . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (11/07/2011). العدد 42 .
- 3- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 . مؤرخ في(27/01/2011) . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (02/02/2011) . العدد 07 ..
- 4- مرسوم تشريعي رقم 93-08 .(25/04/1993) . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (27/04/1993) . العدد 27 .
- 5-القرار المؤرخ في(26 /07 /2008) . متضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة والتقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها . الجريدة الرسمية . المؤرخة في (25/03/2009) . العدد 19 .

ج / المواقع الإلكترونية

- 1- الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة ، <http://www.cnc.dz/presentation.asp>
- 2- [/ https://chti2014.blogspot.com](https://chti2014.blogspot.com)
- 3- www.ifac.org
- 4- مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية . (2018) . إصدارت المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة . الجزء الأول . المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/2018-IAASB-Handbook_Volume-1_Arabic_Secure.pdf

ثانيا : قائمة المصادر والمراجع بلغة الإنجليزية

مواقع إلكترونية

- 1- IAASB . (2021) . Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements . International Federation of Accountants volume 1. New York USA. Publication for web site :https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf

الملاحق

الملاحق

ORGANISATION ACTUELLE DE LA DD



SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD MOSTAGHANEM

DATE 15/03/2023 14.45.29

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		6 673 051,91	6 673 051,91	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		567 331,76		567 331,76	567 331,76
Agencements et aménagements de terrains		20 913 351,85	12 888 400,24	8 024 951,61	8 487 705,37
Constructions (Batiments et ouvrages)		349 315 675,16	101 368 241,79	247 947 433,37	255 232 671,06
Installations techniques, matériel et outillage		22 997 313 106,12	10 897 791 702,87	12 099 521 403,25	11 699 066 614,10
Autres immobilisations corporelles		2 099 856 619,66	1 575 413 786,52	524 442 833,14	1 158 199 498,27
Immobilisations en cours		1 439 307 161,86		1 439 307 161,86	713 284 988,77
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		26 913 946 298,32	12 594 135 183,33	14 319 811 114,99	13 834 838 809,33
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		21 269,81		21 269,81	91 331,26
Créances et emplois assimilés					
Clients		5 062 712 743,51	306 222 745,35	4 756 489 998,16	3 616 697 329,66
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		208 036 887,70	0,00	208 036 887,70	71 020 474,37
Impôts		80 577 657,76		80 577 657,76	82 694 471,64
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		200 114 134,84	8 938 419,41	191 175 715,43	175 619 760,69
TOTAL ACTIF COURANT		5 551 462 693,62	315 161 164,76	5 236 301 528,86	3 946 123 367,62
TOTAL GENERAL ACTIF		32 465 408 991,94	12 909 296 348,09	19 556 112 643,85	17 780 962 176,95

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD MOSTAGHANEM

DATE 15/03/2023 14.45.29

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		387 216 742,15	387 216 742,15
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
compte de liaison**		10 949 623 830,37	10 839 377 665,23
TOTAL CAPITAUX PROPRES		11 336 840 572,52	11 226 594 407,38
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		240 468 318,16	226 616 113,26
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 535 611 239,31	4 071 573 339,95
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 776 079 557,47	4 298 189 453,21
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 104 744 662,49	772 411 754,07
Impôts		237 593 391,26	216 937 388,61
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 100 138 317,12	1 266 829 173,68
Trésorerie passif		716 142,99	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 443 192 513,86	2 256 178 316,36
TOTAL GENERAL PASSIF		19 556 112 643,85	17 780 962 176,95

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD MOSTAGHANEM

DATE 20/04/2023 09.51.04

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		5 570 113 325,20	5 700 923 636,24
Production immobilisée		2 060 796,59	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		5 572 174 121,79	5 700 923 636,24
Achats consommés		- 34 178 684,82	- 36 860 816,78
Services extérieures et autres consommations		- 315 703 944,61	- 308 229 317,75
II - Consommation de l'exercice		- 5 753 672 150,02	- 5 505 888 009,15
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 181 498 028,23	195 035 627,09
Charges de personnel		- 1 041 763 050,37	- 806 625 532,76
Impôts, taxes et versements assimilés		- 103 202 603,20	- 105 511 813,99
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 326 463 681,80	- 717 101 719,66
Autres produits opérationnels		224 288 296,67	237 201 417,90
Autres charges opérationnelles		- 18 188 455,83	- 10 555 397,10
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 897 659 154,43	- 944 029 568,48
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 218 515,43	130 731 009,73
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 014 804 479,96	- 1 303 754 257,61
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 014 804 479,96	- 1 303 754 257,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 003 454 029,81	6 068 856 063,87
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 8 018 258 509,77	- 7 372 610 321,48
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 014 804 479,96	- 1 303 754 257,61
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 014 804 479,96	- 1 303 754 257,61

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD MOSTAGHANEM

DATE 15/03/2023 14.52.11

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Définitif

	note	2021	2020
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		4 192 587 624,59	3 422 091 639,93
Autres encaissements		31 895 684,45	82 156 073,34
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		324 554 162,83	277 295 531,13
Autres décaissements		269 414 295,62	239 434 496,33
Intérêts et autres frais financiers payés		796 730,19	523 218,26
Autres impôts payés		106 797 384,00	76 379 012,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		3 522 920 736,40	2 910 615 455,55
Eléments extraordinaires		0,00	0,00
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		3 522 920 736,40	2 910 615 455,55
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 293 211 081,38	862 587 085,78
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		0,00	0,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		0,00	0,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 1 293 211 081,38	- 862 587 085,78
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	896 136,79
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	896 136,79
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		0,00	0,00
inter-unité encaissements		1 966 183 460,51	4 003 221 714,39
inter-unité décaissements		7 000 095 260,57	8 467 921 768,45
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 5 033 911 800,06	- 4 464 700 054,06
Ecarts dus à des erreurs de comptabilisation		- 5 000,00	0,00
Variation de trésorerie de la période		- 2 804 207 145,04	- 2 416 671 684,29
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		184 558 180,10	347 629 158,42
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		199 397 991,85	184 558 180,10
Variation de trésorerie de la période		14 839 811,75	- 163 070 978,32

	Concession CHLEF			Concession TIARET			Concession MOSTA			Concession AIN DEFLA		
	R/DD	REAL	TAUX	dont Priorita	R/DD	REAL	TAUX	dont Priorita	R/DD	REAL	TAUX	dont Priorita
Livres Légaux	11	5	45%	0	11	11	65%	0	11	11	65%	-
Comptes financiers	7	7	100%	3	7	7	100%	3	8	7	100%	3
Dettes et créances	6	6	100%	2	6	6	100%	2	6	6	100%	2
Comptes fiscaux et parafiscaux	5	5	100%	1	5	5	100%	1	5	5	100%	1
Provisions anisique les factures à recevoir	4	3	75%	1	4	3	75%	1	4	3	75%	1
Comptes personnels	2	1	50%	2	2	1	50%	-	2	1	50%	-
Fichier Auxiliaire	2	1	50%	0	2	1	50%	-	1	0	0%	-
Fichier Central	1	1	100%	0	1	1	100%	-	1	1	100%	-
Assainissement des AP		-	#DIV/0!	0		-		-		0		-
Stock	8	7	88%	0	8	7	88%	-	8	7	88%	-
Capitaux		-	#DIV/0!	0		-		-		0		-
Divers	4	4	100%	0	4	4	100%	-	4	4	100%	-
Total reserves sur 2021	50	40	80%	9	50	46	92%	7	50	46	92%	7

TISSEMSILT				Concession RELIZANE				Total POLE			
R/DD	REAL	TAUX	dont Prioritair	R/DD	REAL	TAUX	dont Prioritair	R/pole	REAL	TAUX	Dont priorita
11	11	65%	-	11	11	100%	-	11	10	91%	-
7	7	100%	3	7	7	100%	3	7	7	100%	3
6	6	100%	2	6	6	100%	2	6	6	100%	2
5	5	100%		5	5	100%	1	5	5	100%	1
4	3	75%	1	4	4	100%	1	4	3	79%	1
2	2	100%	-	2	2	100%	-	2	س	67%	0
2	1	50%	-	2	2	100%	-	2	1	55%	-
1	1	100%	-	1	1	100%	-	1	1	100%	-
	0				0	0%	-	0	0	#DIV/0!	-
8	7	88%	-	8	7	88%	1	8	7	88%	0
	0		-		0	0%	-	0	0	#DIV/0!	-
4	4	100%	-	4	4	100%	-	4	4	100%	-
50	47	94%	6	50	49	98%	8	50	46	91%	7

محافظ الحسابات ، المعروف أيضا بالمدقق الخارجي ، أو مندوب الحسابات ، هو محترف يمارس مهنة التدقيق في الجزائر. يتحملون مسؤولية فحص والتحقق من الكشوفات المالية لضمان دقتها وموثوقيتها. وفقا للتشريعات و القوانين خاصة القانون رقم 01-10 . المؤرخ في 29 / 06 / 2010 ، المنظم لمهن الخبير المحاسبي ، محافظ الحسابات ، المحاسب المعتمد ، و تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق ، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الكشوفات المالية بالإعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس رأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ."

توصلت الدراسة أن محافظ الحسابات يلعب دور هام في تحسين جودة الكشوفات من خلال إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي يقوم بفحصها و تحقق منها ، وذلك من خلال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، الذي نص على تعبير بوضوح عن رأي في تقرير يصف أساس ذلك الرأي ، يبين مدى صدق الحسابات السنوية الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات ، الكشوفات المالية ، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 .

Abstract

The governor of accounts, also known as an external auditor, or representative of accounts, They are professionals who practice the profession of auditing in Algeria. They are responsible for examining and verifying financial statements to ensure its accuracy and reliability , in accordance with legislation and laws, especially Law N° 10-01 dated 29/06/2010 , regulating the professions of accounting experts, governor of accounts, professions of certified ,and applying Algerian auditing standards, and this study aimed to know the role of governor of accounts in improving the quality of financial statements by relying on Algerian standard for auditing number 700 " Establishing an opinion and audit report for financial statements."

The study found that governor of accounts play an important role in improving the quality of financial statements by instilling confidence in the financial information they examine and verify. this is done by applying Algerian auditing standard number 700, which stipulates clearly expressing an opinion in a report that describes the basis of that opinion and shows the accuracy of the annual accounts .

Keywords : governor of accounts , financial statements , Algerian standard for auditing number 700 .