

Université Mohamed KHIDHER - Biskra

Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

## الموضوع

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية  
- دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبين:

الأستاذ المشرف:

أحمد قايد نور الدين

بركات نور الهدى

شريف كميليا

اللجنة العلمية

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
1	شناي عبد الكريم	أستاذ محاضر	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أحمد قايد نور الدين	أستاذ محاضر	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد	ممتحنا	جامعة بسكرة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ  
مِنْ طِينٍ ثُمَّ عَلَّمَهُ  
قُرْآنًا وَعَرَبِيًّا

# الشكر والعرفان

الحمد لله الذي بعثه ثم الصالحات  
نحمد الله عز وجل على عونه وتوفيقه على إنجاز هذا العمل  
فلك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا  
والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين

نتقدم بالشكر الجزيل والإمتنان للأفراد عائلتنا الكريمة.  
كما نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ البروفسور " أحمد قايد نور الدين"، المشرف على هذا البحث  
على تلبية خطوات البحث وتوجيهه ونصحه لنا.  
وشكر خاص لكل من الأستاذة سبيعي حكيمية، ومحافظ الحسابات حشاني عبد الحفيظ  
و ناصر بركات، حوحو خنساء.

وشكر موصول لكل من قدم لنا مساعدة معنوية أو مادية.

# الإهداء

إلهي لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، على توفيقك وإحسانك لي طوال مشواري الدراسي  
إلهيلا يطيب الليلد إلا بشكرك ولا يطيب النحر إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك...

لي من أحمده اسمه بكل عزة وإفتخار، لي من علمني العمل الصادق والإتقان والتفاني، وشقى وتعب لإسعادي وراحتي، والدي العزيز  
"عبد اللطيف"

لي منبع الحنان ومعنى الحب، ومن علمتني الرحمة والرأفة والعطاء بدون إنتظار، لي التي دعاءها سر نجاحي، والدي الحبيبة " منيرة "

لي أخي ورفيقي وسندي "عبد العزيز" ولي أخواني الأجداء "عبد الرحمان، عبد الحق"

لي أخواتي الحبيبات "هديل، دانيا، رانيا"

لي أرواح أجدادي "بركات عبد الرحمان، سبيعي بلقاسم، رشيد فاطمة" وجدتي أطل الله عمرها "قسمة زهرة"

لي كل أفراد عائلتي الكريمة .

لي ريفاتي وصدقاتي الغليات "نور الهدى، دنيا، كمليا، يناس"

بركات نور الهدى

## الإهداء

الحمد لله الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم، الحمد لله الذي وفقنا لإجازه هذا العمل والصلوة والسلام على سيدنا محمد سيد المرسلين وخاتم النبيين.

هذا العمل لي مذل صعبا ومنازة حياتي لي سند ظهري الذي رسم معالم ديني وعبد الطرقات أمامي فسرت بخطي ثابتة مرفوعة الرأس دون أن أخشي، لي أبي العزيز (عبد الرحمن)

لي القلب الكنون من كانت بجانبنا في كل المراحل التي مضت، ومن تلذفت بالمعاناة وكانت شمعة تحترق لتنير دني أبي الغالية (يمونة)

لي رفيق دني من وقف بجانبني في كل سراء وضراء وشجعني على طريق النجاح لي زوجي الشبيب (محمدي سويدي)

لي روح ابنتي الطاهرة التي ستكون طريقي لي الجنة (جنة)

لي جميع إخوتي الأعراء (طومة، سناء، محمد، عمار، حنين)

ولي أزواج أخواتي (حكيم ومراد)

ولي خالتي وبناتها اللاتي بمنازة أم وأخوات لنا أسأل الله أن يسعدهن ويبارك لهن في كل خير (وسيلة، طيممة، سارة، ليننا وهديل)

ولي صديقاتي ورفيقات عمري (الامية، هدى، يناس، هوز وودنيا)

شريف كميليا

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية مهنة محافظ الحسابات في دقة وموثوقية القوائم المالية . حيث تعد مهنة محافظ الحسابات مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل وما تمر به من صعوبات في التلاعب والتغيرات التي تأتي في القوائم المالية . ولضمان إستمرارية ونجاح المهنة يتطلب تنظيم ورقابة داخلية وخارجية على المعلومات المحاسبية إجمالاً والقوائم المالية خاصتها بما أنها محور دراستنا .

كلمات مفتاحية : محافظ الحسابات، تدقيق خارجي، قوائم المالية، النظام المحاسبي المالي.

## Résumé:

Cette étude vise à conclure à l'importance de la profession de portefeuilles de comptes dans l'exactitude et la fiabilité des états financiers.

Là où le métier de comptable est un métier très délicat en raison des obstacles qu'il contient et des difficultés qu'il traverse dans les manipulations et les changements qui interviennent dans les états financiers.

Et d'assurer la continuité et la réussite de la profession, l'organisation interne et externe et le contrôle de l'information comptable en général et des états financiers en particulier, tels qu'ils font l'objet de notre étude.

Mots clés: portefeuilles de comptes, audits externes, états financiers, système de comptabilité financière.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	الشكر والعران
	الإهداء
	ملخص
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
أ،ب،ت،ث	مقدمة
31-5	الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
6	تمهيد
13-7	المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات.
7	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات.
9	المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات.
11	المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات.
12	المطلب الرابع: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات.
30-14	المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.
14	المطلب الأول: الشروط اللازمة لممارسة المهنة في المؤسسة الجزائرية وتعيين محافظ الحسابات.
25	المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.
27	المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات.
29	المطلب الرابع: إجراءات إعداد تقرير محافظ الحسابات.
31	خلاصة الفصل.
78-32	الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.



33	تمهيد.
42-34	المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية.
34	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية.
38	المطلب الثاني: العناصر والإعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية.
40	المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية.
63-42	المبحث الثاني: أشكال القوائم المالية.
43	المطلب الأول: الميزانية.
49	المطلب الثاني: جدول حساب النتائج.
54	المطلب الثالث: قائمة سيولة الخزينة.
58	المطلب الرابع: قائمة تغيير الأموال الخاصة.
60	المطلب الخامس: المحلق
76-64	المبحث الثالث: محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات.
64	المطلب الأول: معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية ومعيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والمدمجة ومعيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة.
68	المطلب الثاني: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات ومعيار التقرير حول الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين ومعيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الإجتماعية.
70	المطلب الثالث: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية و معيار التقرير حول إستمرارية الاستغلال معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان
73	المطلب الرابع: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال و معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال و معيار فصل التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
75	المطلب الخامس: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم و معيار تقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم و معيار تقرير متعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة
78	خلاصة الفصل
93-79	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

80	تمهيد.
88-81	المبحث الأول: تحليل عناصر الميزانية
81	المطلب الأول: تحليل عناصر الأصول
85	المطلب الثاني: تحليل عناصر الخصوم
92-88	المبحث الثاني: تحليل جدول النتيجة
93	خلاصة الفصل.
94	الخاتمة.
97	قائمة المراجع.
101	الملاحق.

# قائمة الأشكال

رقم الشكل	إسم الشكل	رقم الصفحة
-----------	-----------	------------

29	مسؤوليات محافظ الحسابات	01
----	-------------------------	----

قا

نمّة الأشكال:

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول:

رقم الصفحة	إسم الجدول	رقم الجدول
45	ميزانية الأصول	01
46	ميزانية الخصوم	02
47	فصول ميزانية الأصول	03
48	فصول ميزانية الخصوم	04
51	نموذج حساب نتائج (حسب الطبيعة)	05
52	حساب نتائج حسب الوظيفة	06
53	محتوى فصول حساب النتائج	07
56	جدول سيولة الخزينة (طريقة المباشرة)	08
57	جدول سيولة الخزينة (غير مباشرة)	09
59	جدول تغيير الأموال الخاصة	10
61	تطور التثبيات وأصول مالية غير جارية	11
61	جدول الإهلاكات	12
62	جدول الخسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية	13
62	جدول المساهمات	14
63	جدول المؤونات	15
63	كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند اقفال السنة المالية	16
81	جدول يبين مقارنة بين سنتين 2014-2015 للصنف 2	17

	التثبيطات	
82	جدول يبين مقارنة بين سنتين 2014-2015 للصنف 3 المخزونات	18
86	جدول يبين المقارنة بين سنتين 2014-2015 للصنف 1 حسابات رأس المال	20
87	جدول يبين المقارنة بين سنتين 2014-2015 للصنف 4 الديون	21
88	جدول يبين المقارنة بين سنتين 2014-2015 لحسابات النتائج	22
90	جدول يبين حسابات الأعباء	23
91	جدول يبين حسابات المنتجات	24
92	جدول يبين الضرائب المؤجلة لسنة 2015	26

قائمة الملاحق



قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	إسم الملحق	رقم الملحق
22	قبول الوكالة	01
23	تقرير مراجعة الحسابات(1)	02
24	تقرير مراجعة الحسابات(2)	03

# مقدمة

## مقدمة

**تمهيد:** في ظل التطورات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، اصبح من الضروري على المؤسسة بالاستعانة بطرف اخر خارجي (محافظ الحسابات) سعيا منها لتحقيق اهدافها المسطرة والاداء الفعال ولتزييل التضليل او الاخطاء او الشك الذي قد يحصل في الحسابات خاصة اذا كان للمؤسسة عدة مساهمين او شركاء او مستثمرين، حيث يقوم محافظ الحسابات بازالة التضليل والغموض وازافة الدقة و المصدقية والوضوح للحسابات (القوائم المالية)، تعتبر مهنة محافظ الحسابات من بين اكثر المهن التي توفر للمؤسسة صدق وعدالة الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية وتقوم بتحديد الانحرافات واسبابها والعمل على رفع الاداء حيث تعتبر وسيلة قادرة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي المالي على الواقع الفعلي للمؤسسة وذلك من خلال التقارير الذي يقوم بها باعتبارها المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة بما يخدم غاياتها واهدافها.

### الاشكالية:

- ما هو دور محافظ الحسابات في تحسينه لجودة القوائم المالية؟

ومن خلال هذا السؤال الرئيسي تتفرع بعض الاسئلة التالية:

1. ما هو واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
2. كيف يقوم محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية و تحقيقه لمصداقيتها؟
3. هل تعتبر مهنة محافظ الحسابات مهنة يعتمد عليها في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية؟

### فرضيات الدراسة:

1. ان استقلالية مهنة محافظ الحسابات و التزامه بالسر المهني والامانة في ممارسة عمله، يبدي رؤية المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية.
2. تطبيق محافظ الحسابات لمعايير تقارير المنصوص عليها في القانون من شأنه تعزيز الثقة في القوائم المالية، وتحسين جودتها وجعلها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.
3. يساهم محافظ الحسابات في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

## مقدمة

### ميررات الدراسة:

1. الموضوع له علاقة بتخصصي.
2. اهمية مهنة محافظ الحسابات و القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات.
3. التعرف على ما ينص عليه القانون الجزائري بخصوص مهنة محافظ الحسابات.

### اهمية الدراسة:

تكمن اهمية هذه الدراسة في ابراز مدى اهمية مهنة محافظ الحسابات وتأثيره ودوره الكبيرين على القوائم المالية وايضا تبين الواقع الفعلي للمؤسسة يساعدها على تحسين اداءها.

### اهداف الدراسة

- ✚ محاولة التعرف على مهنة محافظ الحسابات ودورها في كشف الاخطاء والانحرافات وتعزيز الموثوقية لمستخدمي القوائم المالية.
- ✚ اهمية المراجعة الخارجية التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة وصدق المعلومة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية.

### حدود الدراسة:

- ✚ من أجل الإجابة على الإشكالية والوصول إلى معلومات كافية لهذه الدراسة واجهتنا بعض الحدود إرتبطت بحدود مكانية حيث كان بسبب وباء covid-19 تم غلق جميع مكاتب محافظي الحسابات ولم نتمكن من إجراء التريص أو أخذ أي معلومات متعلقة بدراستنا.

### صعوبات البحث:

- ✚ من بين الصعوبات التي واجتينا أثناء دراستنا هي الطريقة الجديدة المعمول بها في إعداد المذكرات (طريقة APA)، بالإضافة إلى نقص المصادر والمراجع والصعوبة في التوصل إليها.

### منهج الدراسة:

نتبع في دراستنا هذه منهج الوصفي التحليلي، واسلوب دراسة حالة "دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات" باستخدام أداتين تتعلقان بالمقابلة والمستندات.

## مقدمة

### هيكل الدراسة:

لمعالجة الأشكال المطروح ومن اجل اختيار صحة الفرضيات استهل موضوعنا بمقدمة و الخاتمة و الموضوع في ثلاث فصول:

يعالج **الفصل الاول** ماهية مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تم تقسيمه الى مبحثين المبحث الاول يبين الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات، والمبحث الثاني الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

وقمنا في **الفصل الثاني** بعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، حيث تم تقسيمه الى ثلاث مباحث، المبحث الاول تناول ماهية القوائم المالية و المبحث الثاني اساسيات القوائم المالية، والمبحث الثالث محتوى تقارير.

أما **الفصل الثالث** فقمنا بدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات، وقسمنا هذا الفصل الى مبحثين، المبحث الأول قمنا بتحليل عناصر الميزانية وإبداء الرأي فيها، والمبحث الثاني قمنا بتحليل جدول حساب النتيجة وإبداء الرأي فيها.

# الفصل الأول:

مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

---

### تمهيد:

تعمل المؤسسات الإقتصادية من أجل تحقيق أهدافها المسطرة، وللقيام بذلك عليها إتخاذ القرارات السليمة، بتزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات المحاسبية الصادقة، ولذلك فهي تقوم بالإستعانة بطرف خارجي مستقل محافظ الحسابات من أجل تدقيق حساباتها وتؤكد مدى سلامتها وأيضا كشف الغش لكي تكون هذه المعلومات لها الشرعية والمصادقية وذلك بالتقارير التي يبدي رأيه المحايد والمصادقة عليها.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين كمايلي:

- ❖ المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات.
- ❖ المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

### المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات دورا هاما في الحياة الإقتصادية، حيث يعتبر التقرير الذي يقوم بإعداده نهاية نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة فهو يعطي ملخصا كاملا وافيا لمحتوى المعلومات التي تؤكد نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ويتوقف شكل التقرير على القدرة على التعبير عن النشاط والنتائج التي تحققت خلال هذه الفترة.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات

كان التطور التاريخي لمحافظ الحسابات كالتالي: (نظمي و العزب، 2012، صفحة 11)

لقد نشأت هذه المهنة منذ القدم اذ نجد أن الحضارات القديمة قد مارست هذه المهنة ولكن باسماء وكيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن، والغاية من هذه المهنة هي من أجل فرض الرقابة من طرف الزعماء ورؤساء القبائل أو الملاك على من يقوم بتحصيل أموالهم.

حيث نجد أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تمارس هذه الوظيفة ففي العصر الروماني كانت تنفذ من قبل موظفين مختصين هم القضاة تم تكليفهم من طرف الإمبراطور بالذهاب إلى مختلف مقاطعات روما لمراقبة نشاط الإدارات العمومية، الحرفيين، والتجار حيث كانت تتم هذه المراقبة بواسطة أسئلة شفوية، ويقوم القضاة في نهاية المهمة بتقديم تقرير شفوي يقدم للإمبراطور يهدف عادة لفرض عقوبات.

كما نجد أنه في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة التدقيق الخارجي حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب رضى الله عنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها وكان الغرض الرئيسي من هذه الوظيفة هو اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها وقد لخصت اهداف هذه الوظيفة في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية.

لقد تطورت هذه الوظيفة عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين وهذا التطور راجع الى تطور اقتصاد السوق وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة، والزيادة في أنشطة



## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المؤسسات والشركات المساهمة، وفي هذا الإطار أصدرت بعض الدول الصناعية الكبرى مثل بريطانيا وفرنسا نصوصا تشريعية تلزم الشركات المساهمة بتعيين خبراء مستقلين لمراجعة الوثائق المحاسبية والمالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد تقرير كتابي يكون دوري ويتم بعد إنتهاء المؤسسة من إعداد الحسابات الختامية ويبيد في المدقق الخارجي رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة الحسابات المالية.

لقد اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي وأن التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي والعينات التي يعتمد عليها تتوقف على جودة نظام المراقبة الداخلية.

1. مر تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر على عدة مراحل هي: (فاتح، 2015/2014، صفحة 258)

### 1. مرحلة تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر قبل سنة 1969م:

شهدت هذه المرحلة غموض وغياب التنظيم لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، ويمكن تقسيمها إلى مرحلتين قبل وبعد الإستقلال الوطني، حيث تميزت مرحلة ما قبل الإستقلال الوطني بكون مهنة المراجعة والمحاسبة تابعة لتنظيميا للإستعمار الفرنسي وكذا مجمل القوانين التي تحكمها، أما بالنسبة إلى المرحلة التي تلت الإستقلال شهدت غموضا في التسيير على مستوى مختلف الهيئات بما فيها مهنة المراجعة والمحاسبة، حيث كانت تخضع للمراسيم المستخلصة من إتفاقية إيفيان والقانون الأساسي.

### 2. مرحلة تنظيم مهنة محافظ الحسابات من سنة 1969 إلى 1991.

بدأ تنظيم هذه المهنة سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 على أنه " يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها".

كما إشتمل المرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 على تحديد واجبات ومهام مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص مندوبي الحسابات بصفتها

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة مندوبي الحسابات في مادته الاولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية.

شهدت هذه المرحلة التي دامت 20 سنة نقص في التشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وهياكلها، حيث أن هذه المرحلة لم تحقق أي تطور.

### 3. مرحلة الإصلاحات في تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 1991 إلى 2010.

تم في هذه المرحلة إصدار جملة من النصوص التشريعية والمراسيم في إطار قانون 91/08 لتنظيم الممارسة المهنية لمهنة محافظ الحسابات من خلال تحديد المسؤوليات والمهام للهيئة المهنية للمراجع الخارجي، وتحديد سلم أتعابه، إضافة إلى قانون أخلاقيات المهنة، وتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين.

### 4. مرحلة الإصلاحات في تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بصدور قانون رقم 10/01 ابتداء من سنة 2010.

صدر قانون رقم 10/01 المتعلق بتنظيم مهنة كل من الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وأهم ماصدرفي هذا القانون بخصوص مهنة محافظ الحسابات هي:

- إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئة المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

- إنشاء لجان على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.

- التكفل بتكوين محافظي الحسابات من طرف معهد مختص تابع لوزارة المالية.

- كما صدر العديد من القوانين و المراسيم التنظيمية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات التي سنقدمها في هذا البحث.

## المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات

### اولا: تعريف محافظ الحسابات

يعرف تحت اسم المدقق الخارجي المستقل على انه: الشخص الذي يمارس المهنة كعضو في شركة أو مكاتب مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويتميز هؤلاء المدققين بتأهيلهم العلمي و العملي و إستقلاليتهم أو

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

معايير التدقيق المالي بناء على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة عموماً (النزلي، 2012، صفحة 32).

وحسب القانون الجزائري رقم (01/10) الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 22: "يعد محافظ الحسابات، في في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و إنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 07).

من خلال ما سبق يمكننا القول أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته مهمة الفحص والمراقبة والتدقيق لحسابات المؤسسة وقوائمها المالية والمصادقة على صحة وصدق هذه الحسابات ثم يبدي رأيه الفني والمحايد في شكل تقرير.

### ثانياً: مبادئ محافظ الحسابات

و تتمثل في مجموعة من المبادئ التي يجب على محافظ الحسابات أخذها بعين الإعتبار وهي: (نظمي و العزب، 2012، صفحة 47)

1. الموضوعية: وتعني الابتعاد عن التحيز وتأثيرات الآخرين، وتعارض المصالح في مختلف الظروف التي يعمل بها، وهي تتطلب من العضو أن يكون محايداً ومتمتعاً بإستقلال فكري في كل ما يتعلق بخدماته المهنية، والإبتعاد عن أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته وإستقلاله عند تقديم خدماته المهنية.
2. النزاهة: وتعني أن يكون أميناً عند القيام بخدماته الوظيفية والعدالة في التعامل.
3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: وتعني أن يقوم بعمله بكل كفاءة وإقتدار، وذلك من خلال الخبرات الكافية والتجارب العملية التي يمتلكها، والتي يجب عليه السعي دائماً للحفاظ عليها وزيادتها عن طريق معرفة ما يتطور في المهنة، لأن ذلك يؤدي به إلى القيام بواجباته المهنية على أكمل وجه، ويصل إلى الكفاءة المهنية عن طريق التدريب والخبرة العملية وإجتياز الإمتحانات الخاصة.

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

4. السرية: يجب أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالافصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب أو الأطراف الثالثة.

كما تتمثل هذه المبادئ في: (جمعة، 2009، صفحة 100)

1. السلوك المهني: يجب أن يلتزم بالقوانين و الأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.
2. المعايير الفنية: وتعني أن ينفذ خدماته المهنية حسب المعايير الفنية والمهنية ذات العلاقة، وأن ينفذ تعليمات العميل أو صاحب العمل بكل حرص ومهارة وبما يتفق مع متطلبات النزاهة.

### المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بمهام تتمثل في: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 07)

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين 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 الإتفاقيات 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 .

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة .
- كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :
  - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة .
  - تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة .
  - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .
  - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية .
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال .

بالإضافة إلى قيامه بمهام أخرى وهي:(تمار ، 2016، صفحة 346)

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم إنتظامية ودقة الحسابات.
- في حالة إكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة.
- فحص حصص المساهمين.
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الإجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للإجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.

### المطلب الرابع: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

تم تحديد ستة إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها، وعلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات السهر على تطبيقها من طرف أعضائه.

تتمثل معايير ممارسة محافظ الحسابات في الجزائر كما يلي:(تمار ، 2016، صفحة 356)

1. قبول المهمة بداية العمل: على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توفر عدة شروط أهمها:

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- ✓ سلامة تعيينه أنه يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- ✓ عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- ✓ التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة خاصة تجاه المؤسسة التي سيراقبها.
2. ملفات العمل: أن كون المراجعة المستمرة، فإن ذلك يجعله مضطر مسك ملفي ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف السنوي والملف الدائم، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعدين ودليل على إتباع الأداء المهني المتفق عليه دوليا ووجوبيا.
3. التقارير: أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الصادر عن وزير المالية، المحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ثلاث مراحل، على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على حسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق معلومات لتحرير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.
4. التصريح بإعمال غير قانونية: قد يعثر محافظ الحسابات الأعمال غير القانونية أثناء المراجعة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعليه بإعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم إلى الجمعية العامة للمساهمين .
5. إجراءات محافظ الحسابات: توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المحافظ وهي:
- ✓ مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانيات من جميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة.
- ✓ مرحلة فحص تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ مرحلة فحص الحسابات وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان "الإجتهاادات المهنية الخاصة بمحافظ الحسابات"
6. فحص الحسابات: وهي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات في المرحلتين السابقتين

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

### المبحث الثاني : الإطار القانوني لمحافظ الحسابات

حتى يتمكن محافظ الحسابات من مزاوله المهنة عليه أن يكون على دراية تامة كل خطواتها من طريقة تعيينه إلى ماسيواجهه من مسؤوليات وواجبات كما أنه سيتمتع من حقوق فرضها القانون، لذلك عليه أن يكون حريصا أثناء ممارسته للمهنة.

**المطلب الأول: الشروط اللازمة لممارسة المهنة في المؤسسة الجزائرية وتعيين محافظ الحسابات.**

**أولاً: الشروط اللازمة لممارسة مهنة محافظ الحسابات في المؤسسة الجزائرية**

1) شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة :

إن المعرفة المتخصصة للمهنة تقتضي الحصول على تأهيل علمي وتأهيل عملي، وتشمل شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة ثلاثة عناصر رئيسية وهي: (تمار، 2016، صفحة 351)

- التعليم للحصول على التأهيل العلمي .
- التدريب للحصول على التأهيل العملي .
- الامتحان التأهيلي لتقييم مدى إكتساب الطالب للعنصرين السابقين .

**أولاً: التأهيل العلمي:**

على المدقق أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجالي المحاسبة و التدقيق والذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات والمراكز المختصة بذلك، إذ يجب أن يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دولياً. والقاعدة العامة ترى و أن الحصول على هذه الشهادة قد لا يكفي بل يجب مواصلة التكوين وتجديد المعارف باستمرار، فالمدقق الناجح هو الذي يدرك أن مستوى التعليم الذي حصل عليه ربما لا يكون كافياً لمقابلة متطلبات الدولية. فالمحاسب والمدقق على حد سواء مطالبان وبصفة مستمرة، بتحديث معلوماتهما والإلمام بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية في محيط المهنة، وتقوم المنظمات المهنية خاصة في أوروبا، اليابان والولايات المتحدة، بجهد كبير في هذا الغرض عن طريق تقديم برنامج دائم يضمن التعليم المستمر للأعضاء العاملين بالمهنة، إيماناً بأن المحاسب والمدقق يجب أن يكون مواكبا للتغيرات البيئية بكل أبعادها وأن يكون أيضاً على معرفة تامة بالإصدارات الجديدة التي تصدر عن

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

هيئة معايير المحاسبة والتدقيق التي تصدر عن لجنة معايير دولية والإصدارات التي تنشرها المنظمات والهيئات الأخرى محلية كانت أو دولية .

وكل ما يتعلق بأداب وسلوك المهنة وجميع البيانات الرسمية الأخرى الصادرة. وكما يتطلب الأمر من المؤسسات الأكاديمية خاصة تجديد المقررات الدراسية بما يوافق تغير البيئة المحاسبية، كوسيلة فعالة للإحتفاظ بالكفاءة المطلوبة للمحاسبة والمدقق في مجالات التخصص، إذ نجد بعض الولايات في أمريكا لا تجدد ترخيص المحاسب إلا إذا قدم ما يثبت حضوره عددا من المقررات الدراسية الإضافية المعدة مثلا (120 ساعة دراسية كل 3 سنوات ) للتعليم المستمر .

وسواء كان هذا الإلتزام قانونيا أو غير ذلك، فيجب على المحاسب والمراجع أن يقبل الإلتزام بأن يكون على درجة عالية من الكفاءة في جميع أوجه عمله .

ثانيا: التأهيل العملي (الخبرة المهنية) : (تمار، 2016، صفحة 352)

إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة والمستوى الأكاديمي للمحاسب والمدقق ومن ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية التالية، إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاولي المهنة. أي يجب أن يحصل على مهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية، فالإختلافات في الممارسة و تطبيق العملي تنشأ من تفاوت خبرات الأشخاص، من ثم فعلى الأستاذ المشرف أن يحيط المتربص بعناية وإشرافه جيد وتقديم العون له خلال فترة التدريب وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتكون العمل بعد فترة تدريب لمزاولة أو العمل لدى مكاتب تدقيق أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى .

ومع ذلك فيجب على المدرب تزويدهم بالخبرة اللازمة لأداء الأعمال المتعلقة بمهنتهم كما لو كان موقنا من بقاءهم في مكتبة، فالمدرّب عليه إلتزام مهني بمشاطرة آخرين لمعلوماته مخبرته وفي مساعدة المتدربين على الحصول على الخبرة الكافية لكي يصبحوا محاسبين متميزين ومراجعين ومؤهلين.



## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

إن التأهيل العلمي والعملية يكمل كل منهما الآخر عند قيام المدقق بأداء مهمته، ويجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدق التطورات ويدرس ويطبق توصيات التي تصورها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية وإجراءات التدقيق.

### ثالثا: الإمتحان التأهيلي :

يعتبر الإمتحان كآخر مرحلة بالنسبة للمتشرح لممارسة المهنة، حيث أنه الوسيلة لإختبار مدى إستيعاب الطالب للمعرفة المهنية المتخصصة ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة للممارسة المهنية، وبالتالي قدرته على مواجهة المشاكل العملية واستعداده لإيجاد الحلول اللازمة لها. (تمار، 2016، صفحة 352)

(2) الشروط العامة لممارسة المهنة: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 05)

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية :

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية.
- ✓ أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها.
- ✓ التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية .
- ✓ الا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جنائية أو جنحة أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ✓ أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا .
- ✓ أن يؤدي يمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات، والمنصوص عليه في المادة رقم 06 من قانون رقم 10-01 أعلاه بالعبارات التالية:  
"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملية أحسن قيام واتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتب سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد "  
لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص، ويمكن له ممارسة المهنة في كامل التراب المهني .

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

رابعاً: الإجازات والشهادات: (تمار، 2016، صفحة 354)

أصدر المشرع الجزائري أهمية بالغة لها وذلك من خلال إصداره لقرار خاص بها مؤرخ في 24 مارس 1999م، بالإضافة إلى قرار يتضمن كفاءات نشر وتقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

لمزاولة مهنة محافظ الحسابات لابد من توفير معايير التالية :

الحائزون على إحدى شهادات التعليم الآتية أو اي شهادة أجنبية معادلة لها:

- ليسانس في العلوم المالية .
- الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا.
- ليسانس في العلوم التجارية فرع (المالية و المحاسبة) .
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المحاسبة .
- ليسانس في العلوم التسيير فرع محاسبة.
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية.
- ليسانس في العلوم التسيير فرع المالية .

ويجب عليها زيادة على ذلك:

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يمنح على إثره شهادة نهاية تربص القانوني.
- إثبات خبرة تقدر بعشرة سنوات في ميدان المحاسبة و المالية والقيام بتدريب مهني مدته 6 أشهر.

الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية :

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع آخر غير فرع المالية والمحاسبة).
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة ( فروع المراجعة والمراقبة وفرع الإقتصاد والمالية).
- ليسانس في العلوم الإقتصادية (النظام القديم) .

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- ليسانس في التسيير .
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات).
- شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب).
- شهادة معهد الإقتصاد الجمركي والمالية بالجزائر .
- شهادة المعهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس.
- شهادة الجامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.
- شهادة التحكم في المحاسبة .

فضلا عن ذلك يأتي :

- ادریب مهني مدة سنتان في مكتب خبير محاسب أو محافظ الحسابات .
- عشر سنوات من خبرة في خبرة في الميدانيين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته 6 أشهر .

**المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية:** عند نهاية التاريخ المدة واللذين نجحوا في إمتحانات الإندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث سنوات .

**أعوان المفتشية العامة للمالية:** الحاصلون على رتبة المفتش المالية في الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة .

**خامسا: كيفية الإعتماد لممارسة المهنة:** (تمار ، 2016 ، صفحة 356)

يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإرسال طلب الإعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق الإدارية اللازمة، وتقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق، تمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل إستلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات:

1) يعين محافظ الحسابات وفقا لقانون رقم 351/01 كمايلي:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2001، صفحة 15)

يؤهل لمراجعة حالة نفقات الخاصة بالإعانات الممنوحة للجمعيات، محافظو الحسابات المسجلون بصفة منتظمة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، يتعين على الهيئة الإدارية للجمعية العامة للمنخرطين، تعيين محافظ مسجل في قائمة المهنيين لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية قابلة للتجديد مرة واحد، قصد الشروع في مراجعة حسابات نفقات الإعانات الممنوحة للجمعية. يجب أن ترسل الهيئة الإدارية نسخة من المحضر المتضمن تعيين محافظ الحسابات إلى أمين الخزينة التابعة وإلى السلطات المانحة (الدولة و/أو الجماعات المحلية) في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوما بعد التعيين. يوقع محافظ الحسابات عند إستلام مهامه على رسالة القبول حسب النموذج المرفق في الملحق الأول المبين في الأسفل. ويمكنه أن يستقيل غير أنه يتعين عليه إعلام الهيئة الإدارية وأمين الخزينة التابعة والسلطات المانحة وإرسال تقرير عن مدى تقدم الأشغال التي أنجزها في إطار مهمته قبل ذهابه. وفي حالة إستقالة محافظ الحسابات أو وجود عائق مستديم أيا كانت الأسباب أثناء توكيله أو في حالة وفاته، تقوم الهيئة الإدارية بإستخلافه في أجل لايتعدى (30) يوما مع مراعاة التنافي المنصوص عليه. يجب تبليغ أمين الخزينة التابعة والسلطات المانحة بقرار تعيين محافظ الحسابات الجديد فورا مع نسخة من رسالة قبوله.

يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا تتحملها الجمعية وتحدد بإتفاق مشترك على اساس الإقتراح الذي توافق عليه الجمعية الإدارية للجمعية وتصادق عليه الجمعية العامة التي عينته. يبين إقتراح الأتعاب حجم الساعات الضرورية لإنجاز مهمته وفقا لتكلفة الساعة المحددة عن طريق التنظيم.

في حالة ما إذا تبين لمحافظ الحسابات تصرفات جنائية في إستعمال الإعانات الممنوحة، يعين عليه تطبيق الإجراءات القانونية المعمول بها. يعد أيضا وفقا للمعايير والإجتهاادات المنصوص عليها في التنظيم المعمول به، عند نهاية أشغاله، تقريرا كتابيا عن مراجعة الحسابات يبين فيه الطريقة المتبعة ويبيد رأيه طبقا للنماذج

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الملحقة والمذكورة في الأسفل ( قائمة الملاحق)، وكذا تفاصيل نتائج مراجعة الحسابات التي قتم بها مع توضيح ما يأتي:

1. السلطة أو السلطات المانحة للإعانات.
  2. شروط المنح حسب الغاية التي ترتبط بها هذه الإعانات والوثائق التي تقدمها الجمعية.
  3. قائمة المكلفين بطلب الإعانات والأشخاص المكلفين بالالتزام بالنفقات وتحديد هويتهم.
  4. الإستعمال الحقيقي للإعانة.
  5. تطابق إستعمال الإعانة الممنوحة مع الغرض الذي خصصت من أجله.
  6. جرد مادي للأموال المنقولة وغير المنقولة المكتسبة أو موضوع الإعانة.
- ترسل الهيئة الإدارية تقرير محافظ الحسابات إلى أمين الخزينة التابعة وإلى كل سلطة مانحة معينة وإلى الجمعية العامة للجمعية في أجل أقصاه 31 مارس من السنة الموالية.

- (2) تحديد كفاءات تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2011، صفحة 23)

طبقا لأحكام المادتين 600 و609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراءات المنصوص عليه في هذا المرسوم، خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة، كما يجب أن يتضمن دفتر الشروط على:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادر عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ الحسابات أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشيح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الإستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، كما يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة 3 سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافس ومبدأ الإستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس الشبكة المهنية. كما يجب أن يتضمن أيضا كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض المالي والعرض التقني من أجل إختيار محافظ الحسابات، غير أنه يجب أن لا يقل تنقيط العرض التقني على ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي، ثم تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، تقوم اللجنة بعرض النتائج، حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقنين مسبقا، غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل 3 مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهما، يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة القبول للعهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعينة، خلال أجل أقصاه 8 أيام بعد التاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه، طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري إذ فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو مؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذ تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق قضاء طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

الملحق رقم 01: يبين قبول الوكالة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2001، صفحة 17)

الملحق الأول
تحديد الهيئة * : .....
اعتماد رقم ..... المؤرخ في .....
قبول الوكالة
تطبيقاً للقرار رقم ..... للجمعية العامة المنعقدة بتاريخ .....
(المكان) السيد (ة) ..... عين (ت) كمحافظ حسابات لجمعية .....
لوكالة محافظ الحسابات للسنة المالية ..... إلى السنة المالية ..... وهذا طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 24 شعبان عام 1422 الموافق 10 نوفمبر سنة 2001 والمتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.
يصرح محافظ الحسابات أنه لم يتعرض لأي تناهي منصوص عليه في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- السيد (ة) : الاسم واللقب : .....
- رقم التسجيل في قائمة جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين : .....
- العنوان : .....
- الهاتف : ..... فاكس : .....
حررَ بـ .....
في .....
إمضاء مسبوق بعبارة "صالحة للقبول"
(*) تحديد كلي للهيئة جمعية اتحاد فيدرالية، كنفدرالية

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الملحق رقم 02: يبين تقرير مراجعة الحسابات (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2001، صفحة 18)

### المعلق 2

#### تقرير مراجعة الحسابات

(يشار في هذا الموقع إلى المرسل إليه بالتقرير)

في إطار مهمة المراجعة التي كلفنا بها، لقد فحصنا حالة استعمالات الإعانة (أو الإعانات) الممنوحة للجمعية ..... للسنة المالية من ..... إلى .....

تم الفحص الذي قمنا به حسب قواعد المهنة وطبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 24 شعبان عام 1422 الموافق 10 نوفمبر سنة 2001 والمتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يكمن هذا الفحص في مراجعة استعمال الإعانة (أو الإعانات) الممنوحة للجمعية نقدا و/أو عينا باستخدام المراقبات حسب البيانات بالاثبات وبفحص تحليلي وبإجراء محادثات مع الهيئة الإدارية والمعلومات المحصل عليها من الغير.

عقب انتهاء أعمالنا، لم نسجل أية مخالفة للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها أو أي عنصر يطرح مسألة تطابق النفقات مع الأهداف التي منحت من أجلها هذه الإعانة (أو الإعانات) عند نهاية السنة المالية.

تفصيل الإعانة (أو الإعانات) المستلمة من طرف الجمعية ..... بمبلغ نقدي إجمالي قدره ..... ومبلغ قدره ..... عينا مع الاستعمالات التي تمت والملحقة بهذا التقرير.

حرر بـ.....

في.....



## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الملحق رقم 03: يبين تقرير مراجعة الحسابات (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2001، صفحة 19)

### المحلق 3

#### تقرير مراجعة الحسابات

(يشار في هذا الموقع إلى المرسل إليه بالتقرير)

في إطار مهمة المراجعة التي كلفنا بها، لقد فحصنا حالة استعمالات الإعانة (أو الإعانات) الممنوحة للجمعية ..... للسنة المالية من ..... إلى ..... تم الفحص الذي قمنا به حسب قواعد المهنة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 24 شعبان عام 1422 الموافق 10 نوفمبر سنة 2001 والمتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يكن هذا الفحص في مراجعة استعمال الإعانة (أو الإعانات) الممنوحة للجمعية نقدا و/أو عينا باستخدام المراقبات حسب البيّنات بالإثبات وبفحص تحليلي وبإجراء محادثات مع الهيئة الإدارية والمعلومة المحصل عليها من الغير.

سمحت لنا مراقبتها باكتشاف العيوب الآتية :

-  
-  
-

نظرا لأهمية هذه العيوب، لا نستطيع تأكيد تطابق النفقات مع الأهداف التي منحت من أجلها هذه الإعانة (أو الإعانات) عند نهاية هذه السنة المالية.

تفصيل الإعانة (أو الإعانات) المستلمة من طرف الجمعية بمبلغ نقدي إجمالي قدره ..... ومبلغ قدره ..... عينا مع الاستعمالات التي تمت، و الملحق بهذا التقرير.

حرر بـ.....

في.....

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

### المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات من حقوق وواجبات كما يلي:

#### أولاً: حقوق محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق التي تساعده من أجل الممارسة الجيدة في إنجاز مهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفاعلية وهي: (بن موفقي، 2019، صفحة 71)

- الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات والمحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.
- طلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

من حقوق محافظ الحسابات أيضا: (سرايا، 2002، صفحة 68)

- من حقوق محافظ الحسابات أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم أو سندات) محفوظة فيها أو أوراق النقدية وفتاتها المختلفة.
- حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على إختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الإلتزامات المستحقة على الشركة، وحق الإتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الإمتزامات.

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الإستعجال.
- حق حضور إجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.

### ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ وإحترام واجباته أثناء تأديته لمهامه، وتتمثل هذه الواجبات فيمايلي: (بن موقفي، 2019، صفحة 71)

- يجب عليه أن يحضر الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقرير، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- يجي عليه أثناء ممارسته لمهامه إستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لمحافظي الحسابات، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع الغرفة الوطنية.
- عليه أيضا منح أجرة للمتربصين الذين يتكفل بهم.

ومن واجباته أيضا : (سرايا، 2002، صفحة 68)

- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية ودفتر الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- يجب عليه التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والإلتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر.
- يجب عليه أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق قواعد المحاسبي المتعارف عليها وأيضا التأكد من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

### المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

يمكن تقسيم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى الأنواع التالية: (سرايا، 2002، صفحة 73، 72)

أ- المسؤولية الفنية : وهي التي تدخل في صميم عمله كمحافظ حسابات قانوني للشركة، وتتخلص في مجالين رئيسيين هما :

- مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما .
- مسؤوليته في التحقيق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة للشركة قد روعيت وطبقت تطبيقا سليما .
- ب- المسؤولية الأخلاقية : وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك مايلي :
- إخفاء المحافظ حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة .
- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية .
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر .
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله .
- إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين .
- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها .

ت- المسؤولية المدنية : هي التزام محافظ الحسابات بعد رفع دعوة قضائية ضده بتعويض الضرر المادي

والمعنوي الناجم عن كل خطأ إهمال في أداء واجباته المهنية وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، ولكي

يكون مسؤولا يجب توفر أركان المسؤولية وهي: (سيد، 2016 ، صفحة 85)

- أن يكون هناك خطأ أو إهمال وتقصير من طرف محافظ الحسابات أو من طرف مساعديه .
- أن يحدث ضرر لموكله أو لمستخدمي القوائم المالية .
- وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، بحيث يقع الضرر كنتيجة مباشرة لخطأ المحافظ الحسابات .

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

توفر هذه الأركان لا يعني دائما وجود مسؤولية مدنية، فالمشرع الجزائري قام بالمادة 59 من القانون 10-01 " أن محافظ الحسابات يوفر الوسائل دون النتائج" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 10)، فإن اتبع المعايير والإجراءات المهنية اللازمة ولم يكتشف خطأ أو غش بالقوائم المالية فلن يكون مسؤولا كونه مطالب بتقديم رأي معقول وليس جازم . وإن مدانا فسيتمثل المسؤولية باتجاه كل الأطراف ذات العلاقة بخدماته، باتجاه الشركة التي يدققها وباتجاه الجهة التي عينته كوكيل عنها، بالإضافة لتضامنه مع كل طرف تضرر بسبب خطئه، ولتقليل تداعيات المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات ألزمه المشرع باكتتاب عقد تأمين لتغطية تعويض الضرر في حالة وقوعه (سيد، 2016 ، صفحة 85) .

ث- المسؤولية الجزائرية : ما يميزها لمحافظ الحسابات عن مسؤوليته المدنية هو أن هذه الأخيرة تنشأ بسبب إهمال أو خطأ غير مقصود منه وعليه سيطالب بتعويض المتضررين بسبب خطئه فقط، أما المسؤولية الجنائية فتنشأ بسبب ارتكابه أو مشاركته في جريمة معينة أو التستر عليها بشكل مقصود، وفي هذه الحالة لن يطالب بتعويض لشخص معين فالمتضرر هو المجتمع برمته لذا سيعاقب وفق القوانين ذات العلاقة . (سيد، 2016 ، صفحة 86)

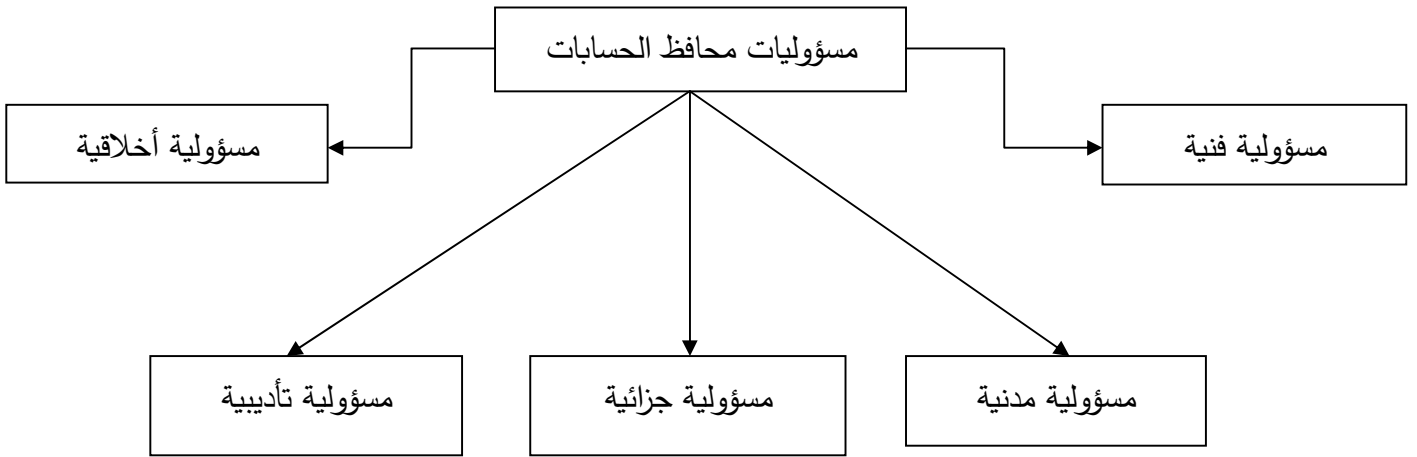
ولقد المشرع الجزائري في المادة رقم 62 من القانون 10-01 "أن المحافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائرية عن كل تقصير في التزاماته القانونية" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 10)، كما حدد عدة أسباب ووقائع منشأة لها وحدد عقوبة كل واحدة منها من خلال نفس القانون أو بالقانون تجاري وقانون العقوبات، كانتحال صفة محافظ الحسابات، عدم إحترام موانع التعيين، إفشاء السر المهني حول معلومات الشركة، عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، إعطاء معلومات كاذبة بتقرير التدقيق وغيرها . (سيد، 2016 ، صفحة 86)

ج- المسؤولية التأديبية : تنشأ هذه المسؤولية من كون محافظ الحسابات عضو في منظمة مهنية، فنظرا للأهمية الإجتماعية لخدمات محافضي الحسابات دفعهم لتنظيم أنفسهم تحت لواء منظمة مهنية واحدة، هذه المنظمة تكون حريصة على صون كرامة المهنية وتحسين صورتها لدى المجتمع بوضع قواعد وأخلاقيات للسلوك المهني، بحيث يتوجب على كل عضو فيها الإلتزام بها وإلا تعرض للمساءلة من طرفها . (سيد، 2016 ، صفحة 86)

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

في الجزائر محافظ الحسابات مسؤول تأديبيا باتجاه لجنة الإنضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي بالقواعد المهنية عند ممارسته لمهامه أو حتى بعدم إستقالته من مهامه، بحيث تعمل هذه اللجنة على مساءلته عن كل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والأخلاقية للمهنة باتجاه عملائه أو باتجاه زملائه بالمهنة، وفي حالة إدانته يكون محل عقوبات صنفها المشرع لأربعة درجات، الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر أو الفصل والشطب النهائي من جدول المهنيين . (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 10)

### الشكل رقم 01(مسؤوليات محافظ الحسابات)



المصدر: من إعداد الطالبتين شريف كميليا، بركات نور الهدى

### المطلب الرابع: إجراءات إعداد تقرير :

بعد أن ينهي مدقق الحسابات فحص أوراق التدقيق والإجراءات التدقيقية كاملة يقوم بإعداد التقرير، ويجب أن يحدد المدقق بداية نوع التقرير الذي سيقوم بإعداده عند البدء بعملية الفحص .(المطارنة، 2006، صفحة 123)

عند قيام المدقق بإجراءات الفحص يجب أن يتأكد بأن البيانات اللازمة لإعداد التقرير موجودة ومدعمة بأوراق العمل والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقرير .(المطارنة، 2006، صفحة 123)

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الخطوات التالية توضح طريقة اعداد تقرير مختصر بنتيجة فحص قام به مدقق الحسابات : (سرايا، 2002، صفحة 123)

أ- تحضير القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها، والحصول على موافقة المنشأة عليها بعد الانتهاء الكامل من فحصها، وغني عن البيان أن هذه القوائم ينبغي أن تكون معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

ب- كتابة رأي المدقق أو شهادة ،وفقا للنموذج النمطي المتعارف عليه والسابق عرضه .

ت- إعداد قائمة بالأمر التي مازالت تحتاج إلى مناقشة مع المسؤولين بالمنشأة في الإجتماع النهائي الذي سيعقد معهم .

ث- إعداد جدول بمحتويات تقرير المدقق، وعادة ما تكون محتويات التقرير المختصر هي :

- شهادة المدقق أو رأيه .
- الميزانية المالية .
- الحسابات الختامية .
- قائمة الأرباح المحتجزة .
- قائمة التدفقات النقدية .
- الملاحظات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .

وقد تكتب الملاحظات في قائمة خاصة اذا لم تكن مدرجة في نفس القوائم المالية، وقد تم ترتيب هذه الملاحظات في مجموعات متعلقة بكل قائمة، تتبع كل مجموعة القائمة الخاصة بها .

ج- إستكمال الإجراءات المتعلقة بإعداد التقرير، وعادة ماتكون الإجراءات موجودة في دليل يوضح إجراءات إعدادات التقرير، ويختلف الدليل من مكتب تدقيق إلى آخر .

## الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

---

### خلاصة الفصل:

وفي نهاية الفصل الأول نستنتج أن محافظ الحسابات يقوم بكافة عمله وفقا لأحكام والتنظيمات التشريعية التي ينص عليها القانون الذي ينظم مهنته، و نرى أن مهمته لا تقتصر فقط على إكتشاف الأخطاء أو الغش الذي يحدث في حسابات المؤسسات الإقتصادية إنما أيضا على مدى تطبيقها للقوانين والتشريعات القانونية والمبادئ المحاسبية من خلال التقارير التي يقدمها، ويقوم أيضا بمساعدتها على إتخاذ القرارات الإقتصادية من خلال إعداده لتقرير الذي يبرز فيه رأيه الفني والمحايد والموضوعي حولها.



# الفصل الثاني:

## القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية من أهم التقارير المالية والتي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية المختلفة لمختلف الأطراف المهتمة بأعمال الوحدة المحاسبية، حيث تختلف مفاهيم محتويات القوائم المالية التي تعدها المؤسسات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، وإختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما أن المؤسسة يجب أن تفصح عن كل ما من شأنه أن يجعلها غير مضللة.

قد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- ❖ المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية.
- ❖ المبحث الثاني: أشكال القوائم المالية.
- ❖ المبحث الثالث: محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية

إن القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي تتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF): الميزانية، قائمة حساب النتائج، قائمة سيولة الخزينة، قائمة تغيير الأموال الخاصة والملحق.

### المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

#### 1. تعريف القوائم المالية :

عرفت الجريدة الرسمية الجزائرية القوائم المالية على أنها: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 85) مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغيير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات. وتشمل: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009)

- ميزانية.
- حساب نتائج .
- جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة .
- جدول سيولة الخزينة .
- ملحق .

تعرف القوائم المالية أنها الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة إقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الإقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفاد منها في إتخاذ القرارات المختلفة (مرعى، ابو زيد، و سليمان، 2001، صفحة 25).

عرفت القوائم المالية بأنها إعلان يعتقد بصحته، ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية، وعند إعدادها يعتقد تعبيرها عن خصائص المنشأة بعدالة عن أنشطتها المالية، كما أن الزمن يعتبر عاملا هاما عندها، في

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

القوائم المالية التي تعد لمدة عام تسمى بالقوائم المالية السنوية، أما عندما يتم إعدادها لفترات أقل من العام "شهر أو ثلاثة أشهر" تسمى بالقوائم المالية الفترية أو المرحلية (حماد، 2006، صفحة 166).

### 2. أهداف القوائم المالية :

إن القوائم المالية مصدرها من مصادر المعلومات داخل المنشأة وبالتالي فإن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو مساعدة متخذي القرارات في التعرف على المركز المالي ومقدار الأرباح المحققة والتوقعات المستقبلية للوحدة الاقتصادية ومن ثم فإن المديرين، والمستثمرين، والعملاء، والموردين، والعمال جميعهم ذو مصلحة مباشرة في هذه التقارير. وعادة ما تقوم كل شركة كبيرة بإعداد قوائم سنوية توزعها على الملاك، علاوة على تقديمها إلى بعض الأجهزة الحكومية المختصة (خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة .. بميك، 2014، صفحة 2).

كما تتمثل أهداف القوائم المالية بالآتي: (عبد الرحمن، 2016، الصفحات 167-168)

- توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدمي القوائم المالية.
- تقييم المقدرة الكسبية للمشروع "أداء المشروع" وتقييم أداء الإدارة.
- توفير معلومات ملائمة ودقيقة عن نشاط المنشأة للحصول على تقديرات أكثر واقعية وملائمة لظروف المنشأة.
- بيان إنجاز الإدارة في التصرف في الأموال المكلفة بها باعتبارها وكيلا عن أصحاب المنشأة.
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من إجراء المقارنات ومن ثم إتخاذ القرارات المتعلقة بالإستغلال الأمثل لموارد المنشأة.
- مساعدة المحللين والمستثمرين في فهم قيمة المنشآت.
- توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الإستثمارية ومنح القروض المالية.
- توفير المعلومات لتحقيق الرفاهية الاجتماعية للمجتمع.
- توفير المعلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة والتزاماتها والتغييرات التي تطرأ عليها.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### 3. الخصائص النوعية للقوائم المالية:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وهي كما يلي:(الحبيطي و يحي، 2011، الصفحات 88-89-90-91-92)

- القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.
- الأهمية النسبية: تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة.
- الحيطة والحذر: يقصد بها تبني درجة من الحذر في التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات. إن ممارسة الحيطة والحذر لا تعني مثلاً خلق احتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة وعليه لن تمتلك خاصية الموثوقية.
- الاكتمال: يجب أن تكون القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. أي أن حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهطذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.
- القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت لمنشآت مختلفة.

كما تتمثل الخصائص أيضا في: (نور و ابراهيم، 2011، الصفحات 28-29-30)

- الموثوقية : لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة، تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة (التمثيل الصادق) والتحيز (الحياد)، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول. وتتكون هذه الخاصية من المكونات التالية:
  - أ. التحقق: لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملائمتها .
  - ب. الصدق بالعرض: لتكون موثوقة، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية، والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول.
  - ت. الحيادية : إن المعلومات الظاهرة في القوائم المالية يجب أن تكون محايدة، أي خالية من التحيز. ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.
- الملائمة: تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحاضرة والمستقبلية أو تأكيد تقييماتهم الماضية، لا بد أن تحتوي المكونات التالية:
  - أ. التوقيت المناسب: إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملائمتها لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

ب. التغذية الراجعة: إذا توفرت المعلومة بالوقت المناسب فتعد هي ذاتها تغذية راجعة لمتخذ القرار يبني عليها قراره.

ت. التنبؤ: بحصول متخذ القرار على المعلومة بالتوقيت المناسب سيتمكن من إتخاذ القرار المستقبلي أي التنبؤ بالقرار وأثره.

- الثبات (الإتساق): الإفصاح عن أي تغيرات في السياسات المحاسبية وأثار هذه التغيرات، يجب أن يمكن المستخدمين من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين مشاريع المختلفة، إن الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن أثر تغيير سياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

### المطلب الثاني: عناصر والإعتبرات العامة لإعداد القوائم المالية

#### أولاً: عناصر القوائم المالية:

إن القوائم المالية تتألف من مختلف الوثائق والعناصر من الأصول والخصوم والمركز الصافي والمداخل والأعباء والنتائج، ذلك أنها تصور آثار العمليات وغيرها من الأحداث عن طريق تبويبها في مجموعات عامة حسب خصائصها الإقتصادية، ويطلق على هذه المجموعات العامة عناصر القوائم المالية، والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الإيرادات والمصروفات، أما قائمة التغير في المركز المالي فعادة ما يعكس عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية (سعيد، 2015/2014، صفحة 62).

وإيكم توضيح لعناصر القوائم المالية: (نور و ابراهيم، 2011، صفحة 31)

1. الأصول والموجودات: هي عبارة عن المنافع إقتصادية مستقبلية محتملة تسيطر عليها أو تمتلكها وحدة إقتصادية نتيجة عمليات أو أحداث سابقة.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

2. **الإلتزامات أو المطلوبات:** وهي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع إقتصادية ناتجة عن التعهدات الحالية لوحدة إقتصادية بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل كنتيجة لعمليات أو أحداث سابقة.
3. **الحقوق:** هي الحقوق الملكية المتبقية في أصول الوحدة الإقتصادية بعد طرح الإلتزامات (صافي الأصول).
4. **إستثمارات المالكين:** وهي عبارة عن الزيادة في صافي الأصول لوحدة معينة والناجمة عن تحويل أي شئ ذا قيمة من وحدات أخرى لإمتلاك حصة في الملكية، وهذا قد يكون على شكل تقديم أصول أو خدمات للوحدة أو تحمل إلتزاماتها.
5. **التوزيعات للمالكين:** النقص في صافي الأصول لوحدة معينة والناجم عن طريق تحويل أصول أو خدمات أو تكبد لإلتزامات من قبل المنشأة لمالكيها، وتؤدي هذه التوزيعات إلى نقص حقوق المالكين في الوحدة الإقتصادية.
6. **الدخل الشامل:** التغير في صافي الأصول لوحدة خلال فترة معينة والناجم عن العمليات والأحداث والظروف عدا تلك المتعلقة بالمالكين، ويشمل ذلك على التغيرات في الملكية خلال الفترة عدا تلك الناتجة عن إستثمارات المالكين والتوزيعات للمالكين
7. **الإيرادات:** تدفقات داخلية أو تحسينات على الأصول أو تسوية للإلتزامات الوحدة أو مزيج منها خلال فترة معينة والناجمة عن تقديم خدمات أو بضائع أو أنشطة أخرى تتمثل العمليات المستمرة والمركزية للوحدة.
8. **المصاريف:** تدفقات خارجية أو إستخدام لأصول أو إستحقاق للإلتزامات على الوحدة أو مزيج منها خلال فترة معينة والناجمة عن تقديم خدمات أو بضائع أو أنشطة أخرى تمثل العمليات المستمرة والمركزية للوحدة.
9. **المكاسب:** زيادة في صافي الأصول ناتجة عن عمليات خارجية عن النشاط الإعتيادي للمنشأة أو عمليات عرضية أو عن جميع الأحداث والعمليات الأخرى التي تؤثر على الوحدة خلال فترة معينة عدا تلك الناتجة عن الإيرادات وإستثمارات المالكين.



## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

10. الخسائر: نقص في صافي أموال الأصول ناتج عن عمليات خارجة عن النشاط الإعتيادي للمنشأة أو عن عمليات عرضية أو عن جميع الأحداث والعمليات التي تؤثر على الوحدة خلال فترة معينة عدا الناتجة عن المصاريف والتوزيعات للمالكين.

### ثانياً: الإعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية

لكي تحقق القوائم المالية الفائدة لمستخدميها، يجب أن تراعي في إعدادها مجموعة من الإعتبارات أهمها مايلي:(مايدة، 2017/2016، صفحة 69)

- ✓ التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد هذه القوائم، كالحرص مثلاً على إيضاح إسم الشركة وشكلها القانوني وتاريخ القائمة وكذلك الفترة المالية التي تغديها تلك القوائم المالية.
- ✓ الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ أن يتم تصنيف وعرض المعلومات المحتواة في تلك القوائم على أسس منطقية تسهل مهنة المحلل المالي في إشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات.
- ✓ أن يراعي في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية(المادية)، بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم.
- ✓ أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم، بكيفية تيسر قابليتها للمقارنة ويتطلب الأمر تعديل عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بمقدار التغير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك من خلال الفترات المالية التي يسودها معدلات مرتفعة من التضخم الإقتصادي.
- ✓ التأكد من المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالمواصفات الرئيسية الواجب توافرها فيها مثل: (الموضوعية، المصدقية، الملائمة، الشمول، الإفصاح الكافي).

### المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية

تعرف المحاسبة على أنها لغة الأعمال وذلك لأن المحاسبة تقوم بتوصيل المعلومات المالية حول أداء مشروع الأعمال. وتعتمد المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية على نوع القرارات التي يتخذها

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

هؤلاء المستخدمين (الدهراوى، 2008، صفحة 12). ويمكن تصنيف المستخدمين للقوائم المالية حسب نوع القرارات المتخذة إلى نوعين: (حنان، الحارس، و ابو جاموس، 2004، صفحة 26)

1. **المستخدميون الداخليون:** تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المنشأة وإستخدام مواردها الإقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية. فالمدبرون يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المنشأة وتقييم أداء المسؤولين، وينطبق ذلك على فئة المدبرين بكافة مستوياتهم: المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة، مدير التسويق، مشرفو الإنتاج، المدير المالي، موظفو المنشأة.
2. **المستخدمون الخارجيون:** توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيون. ويمكن تقسيمهم إلى نوعين:
  - فئات لها مصالح مباشرة في المنشأة، وفئات لها مصالح مالية غير مباشرة.
  - وتتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف التالية:
    - أ. **المستثمرون الحاليون والمرقبون** (ملاك المنشأة: فرد أم شركاء أم مساهمون)، وهم يستخدمون المعلومات المالية لإتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو إستمرارية الإحتفاظ بها أو بيعها. ويهم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم المنشأة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المنشآت الأخرى المماثلة.
    - ب. **المقرضون الحاليون والمرقبون** (البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملو سندات الدين)، وهم يستخدمون المعلومات المالية لتقييم مخاطر منح الإئتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المنشأة على سداد ديونها والتزاماتها.
    - ت. **العاملون الحاليون والمرقبون**، فهم يستخدمون المعلومات المالية لمعرفة المركز المالي للمنشأة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على إستمرارية تلك المنشأة. فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.
    - ث. **النقابات العمالية:** فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المنشأة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل.
  - أما الفئات ذات المصالح المالية غير مباشرة فتتمثل في الأطراف التالية:

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- أ. الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة، مثل: دائرة ضريبة الدخل التي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن المنشأة ( الميزانية وقائمة الدخل) لإستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة، دائرة ضريبة المبيعات، دائرة الإحصاءات العامة، فهي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة لمراعاتها في حسابات الدخل القومي في مختلف القطاعات الإقتصادية.
- ب. السلطات القضائية، فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المالية المحاسبية الفصل في أمور التفلسية والمنازعات القضائية.
- ت. المحللون الماليون والوسطاء الماليين، فهم يحتاجون إلى البيانات والقوائم المالية بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الإستثمارات لاتخاذ قرارات إستثمارية.
- ث. المستهلكون أو العملاء، حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وبأسعار معقولة. كما يهمهم تقييم مقدرة المنشأة في الإستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمات ضمان المنتج.
- ج. المخططون الإقتصاديون، فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الإقتصادي والتنبؤ بتطوره وإتجاهاته.

### المبحث الثاني: أشكال القوائم المالية.

تمثل القوائم المالية الجزء الرئيسي في مكونات التقارير المالية، وتمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية عن نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة، بالإضافة إلى المركز المالي والتغيرات التي حدثت عليه ذات الفترة. وتشمل القوائم المالية ( الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، الملحق).

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: الميزانية.

أولاً: تعريف الميزانية.

تسمى أيضا قائمة المركز المالي وهي قائمة توضح الوضع المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ماتملكه المنشأة (أصول) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات تجاه الغير (التزامات) وكذلك ما يستحق عليها تجاه الملاك أو أصحاب المنشأة (حق الملكية)(حنان، الحارس، و ابو جاموس، 2004).

**تعريف 2:** هي تلك القائمة التي تعد بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة إستثمارات المنشأة متمثلة بالأصول ومصادر هذه الإستثمارات متمثلة بالتزامات وحقوق أصحاب الملكية(الرفاعي، الخطيب، ابراهيم، و الرمحي، 2009، صفحة 386).

ثانياً: محتوى الميزانية.

تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، وينبغي أن تحتوي الميزانية على العناصر التالية:(شنوف، 2016، صفحة 77)

1. الأصول: تضم الأصول العناصر التالية:

**الأصول غير المتداولة:** القيم الثابتة المعنوية، شهرة المحل، قيم معنوية أخرى، القيم الثابتة المادية تضم: الأراضي، المباني، قيم ثابتة أخرى قيم للتنازل، القيم الثابتة الجارية، الأصول المالية وتضم: سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، مساهمات وحقوق مماثلة، قروض وأصول مالية غير متداولة، أصول ضريبة مؤجلة.

**الأصول المتداولة أو الجارية:** المخزونات والحسابات الجارية، الزبائن ومدينون آخرون، مدينون آخرون، حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها.

2. الخصوم: تضم الخصوم العناصر التالية:

**الأموال الخاصة:** رأس المال المطلوب، رأس المال غيرالمطلوب، الإحتياطات، فرق إعادة التقدير، الأموال الخاصة-محول من جديد، نتيجة الدورة.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

---

**الخصوم غير المتداولة:** قروض وديون مالية، إلتزام ضريبي مؤجل، خصوم أخرى غير متداولة، مؤونات وإيرادات مقدمة والخصوم المماثلة.

**الخصوم المتداولة:**الموردين والحسابات الملحقة، ضرائب، ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها.

تقدم عناصر الميزانية وتقسم إلى مجموعتين بحيث يكون:

**الأصول:**أصول متداولة، أصول غير متداولة.

**الخصوم:**الأموال الخاصة، الخصوم طويلة الأجل، الخصوم قصيرة الأجل.

حيث تكون **الأصول = الخصوم**.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

ثالثا: نموذج الميزانية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 28، 29)

جدول رقم 01: يبين ميزانية الأصول: السنة المالية المقفلة في .....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			<b>رؤوس الاموال الخاصة</b>
			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
			<b>حصة الشركة المدمجة (1)</b>
			<b>حصة ذوي الاقلية (1)</b>
			<b>المجموع 1</b>
			<b>الخصوم غير الجارية</b>
			قروض و ديون مالية
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>
			<b>الخصوم الجارية</b>
			موردون و حسابات ملحقه
			ضرائب
			ديون أخرى
			خزينة سلبية
			<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>
			<b>مجموع عام للخصوم</b>

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم 02: يبين ميزانية الخصوم: السنة المالية المقفلة في ....

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

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

محتوى فصول الميزانية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 32،33)

جدول رقم 03: يبين محتوى فصول الميزانية (أصول): السنة المالية المقفلة في .....

N اهلاكات / أرصدة	N إجمالي	الأصول المالية
		<b>الأصول المثبتة (غير الجارية)</b>
2907 و 2807	207	فارق الشراء (ou goodwill)
280 (خارج 2807)	20 (خارج 207)	التشبيكات المعنوية
290 (خارج 2907)	21 و 22 (خارج 229)	التشبيكات العينية
281 و 282 و 291 و 292	23	التشبيكات الجارية إنجازها
293	265	التشبيكات المالية
	26 (خارج 265 و 269)	السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة
	271 و 272 و 273	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقه
	274 و 275 و 276	السندات الأخرى المثبتة
		القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
		<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>
		<b>الأصول الجارية</b>
	30 إلى 38	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
39	41 (خارج 419)	الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة
491	409 مدين [42 و 43 و 44	الزبائن
495 و 496	(خارج 444 إلى 448) 45 و 46 و	المدينون الآخرون
	486 و 489]	
	444 و 445 و 447	الضرائب
	مدين 48	الأصول الأخرى الجارية
	50 (خارج 509)	<b>الموجودات وما يماثلها</b>
	519 وغيرها من المدينين (51)	توظيفات و أصول مالية جارية
59	و 52 و 53 و 54)	أموال الخزينة
		<b>مجموع الأصول الجارية</b>
		<b>المجموع العام للأصول</b>



## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم 04: يبين محتوى فصول الميزانية (خصوم): السنة المالية المقفلة في ....

N	الخصوم
	<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>
101 و 108	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
109	رأس المال غير المطلوب
104 و 106	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)
	<b>المجموع 1</b>
	<b>الخصوم غير الجارية</b>
16 و 17	القروض و الديون المالية
134 و 155	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
229	الديون الأخرى غير الجارية
132 و 131 (155 خارج)	المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
	<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>
	<b>الخصوم الجارية</b>
40 (خارج 409)	الموردون و الحسابات الملحقه
داثن 444 و 445 و 447	الضرائب
419 و 509 داثن [ 42 و 43	الديون الأخرى
و 44 (خارج 444 إلى 447) 45	
و 46 و 48 ]	
519 و غيرها من الديون 51	خزينة الخصوم
و 52	
	<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>
	<b>المجموع العام للخصوم</b>

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني: جدول حساب النتائج.

أولاً: تعريف جدول حساب النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 24).

ثانياً: محتوى قائمة حساب النتائج.

يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، ويعتبر حسابات النتائج وثيقة تلخيصية للأعباء و المنتجات الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية (شنوف، 2016، صفحة 77)، أما العناصر التي يجب أن تتضمنها حسابات النتائج فهي كما يلي: (بن رحمون، 2013/2012، صفحة 90)

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال.
- ✓ منتجات الأنشطة العادية.
- ✓ المنتجات المالية والأعباء المالية.
- ✓ أعباء المستخدمين.
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- ✓ المخصصات للإهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- ✓ المخصصان للإهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية نتيجة الأنشطة العادية.
- ✓ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى الشركات المساهمة.

تتم المقاصة بين عناصر المنتجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج:

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- ✓ إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة.
  - ✓ إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة.
  - ✓ إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها.
- وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتجات حسب النوع، مدونة حسابات حسب الوظيفة كيفية مع خصوصيتها واحتياجها(سعيد، 2015/2014).

هناك طريقتان لتقديم جدول حسابات النتائج هما:(سعيد، 2015/2014)

- ✓ طريق توزيع النفقات حسب الطبيعة (المواد المستهلكة، أعباء الموظفين، ..إلخ).
- ✓ إما تجميعها حسب الوظيفة (نفقات التوزيع، والمصروفات الإدارية، ...)

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

ثالثا: نماذج حساب النتائج(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 31،30)

### حساب النتائج حسب الطبيعة

جدول رقم 05: يبين حساب النتائج حسب الطبيعة: الفترة من .... الى ...

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

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### حساب النتائج حسب الوظيفة

جدول رقم 06: يبين حساب النتائج حسب الوظيفة: الفترة من .... الى ....

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

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

محتوى فصول حساب النتائج(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة

(34

### جدول رقم 07: يبين حساب نتائج (حسب الطبيعة)

N	
70	المبيعات والمنتجات الملحقة
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
73	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
	<b>1 - إنتاج السنة المالية</b>
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
	<b>2 - استهلاك السنة المالية</b>
	<b>3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)</b>
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
	<b>4 - إجمالي فائض الاستغلال</b>
75	المنتجات العملياتية الأخرى
65	الأعباء العملياتية الأخرى
68	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
78	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
	<b>5 - النتيجة العملياتية</b>
76	المنتجات المالية
66	الأعباء المالية
	<b>6 - النتيجة المالية</b>
	<b>7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)</b>
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
692 و 693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	<b>مجموع منتجات الأنشطة العادية</b>
	<b>مجموع أمباء الأنشطة العادية</b>
	<b>8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
77	عناصر غير عادية (منتجات) ( يجب تبيانها )
67	عناصر غير عادية (أعباء) ( يجب تبيانها )
	<b>9 - النتيجة غير العادية</b>
	<b>10 - صافي نتيجة السنة المالية</b>
	حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
	<b>11 - صافي نتيجة المجموع المدمج (1)</b>
	و منها حصة ذوي الأقلية (1)
	حصة المجمع (1)

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث: قائمة سيولة الخزينة.

أولاً: تعريف قائمة سيولة الخزينة.

كما تسمى أيضا بقائمة التدفقات النقدية. وهي عبارة عن كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المنشأة سواء بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات بمعنى أنها تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة و مجموع المعاملات النقدية الخارجة.

بمعنى آخر أن قائمة توضح المبالغ المقبوضة والمدفوعة، وصافي التغير في النقد الناتج عن النشاطات التشغيلية والتمويلية والإستثمارية للمنشأة خلال فترة معينة. عليه فإن التدفقات النقدية تعطينا صورة واضحة عن الأمور التالية:

1. مصادر النقد خلال فترة معينة.

2. إستخدامات النقد خلال فترة معينة.

3. الغير في رصيد النقد خلال فترة معينة.

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية.

ثانيا: محتوى قائمة سيولة الخزينة.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل و مخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية منشأها (مصدرها):

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العمليائة (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال ن إقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل).

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

---

- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم أو بنية الأموال الخاصة أو القروض).
  - تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.



## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

ثالثا : نموذج جدول سيولة الخزينة(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009،  
صفحة 35،36)

### جدول رقم 08: جدول سيولة الخزينة: (الطريقة المباشرة)

الفترة من .... الى ....

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية</b> التحصليات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
		<b>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية</b> تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)</b>
		<b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</b> المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصليات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصليات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</b>
		<b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</b> التحصليات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصليات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b> تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات 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

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم 09: جدول سيولة الخزينة: (الطريقة الغير مباشرة)

الفترة من .... الى ....

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

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### المطلب الرابع: قائمة تغيير الأموال الخاصة

أولاً: تعريف قائمة تغيير الأموال الخاصة:

يقدم جدول تغييرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول: النتيجة الصافية، حركة رأس المال (زيادة، نقصان، إسترجاع)، مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)، نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال، تغييرات في الطرائق المحاسبية أو التصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال (شنوف، 2016، صفحة 79).

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 26)

ثانياً: محتوى قائمة تغيير الأموال الخاصة: المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، الصفحات 26-27)

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الإنخفاض، التسديد...).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.



## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### المطلب الخامس: الملحق

#### أولاً: تعريف الملحق:

كما يسمى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، يعتبر جزء لا يتجزء من القوائم المالية وتتمثل هذه الإيضاحات في مجموعة من الملاحظات المرفقة أو الجداول المفصلة أو المساعدة والتي غالباً ما تتضمن الإشارة إلى الإلتزامات المحتملة غير المؤكدة أو طرق التقويم والسياسات المحاسبية المتبعة والعقود التجارية والتعهدات والأحداث اللاحقة أو التالية على تاريخ الميزانية (راضي، 2015، صفحة 21).

#### ثانياً: محتوى الملحق:

يشمل ملحق الكشوف المالية على المعلومات الآتية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 27)

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك محاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

ثالثا : نموذج الملحق (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 41،42،43)

### جدول رقم 11: تطور التثبيات وأصول مالية غير جارية

القيمة الاجمالية معد إقفال السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	زيادات السنة المالية	القيمة الاجمالية مند افتتاح السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					التثبيات المعنوية التثبيات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية

### جدول رقم 12: الإهتلاكات

اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	زيادات في مخصصات السنة المالية	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					Good will تثبيات معنوية تثبيات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم 13: الخسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					Good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية

جدول رقم 14: المساهمات ( فروع وكيانات مشاركة )

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### جدول رقم 15: المؤونات

أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	مخصصات السنة المالية	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					مؤونات خصوم مالية غير جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات الماثلة مؤونات للضرائب مؤونات للنزاعات المجموع
					مؤونات خصوم مالية جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات الماثلة مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤونات الضرائب المجموع

### جدول رقم 16: كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند اقفال السنة المالية

المجموع	لاكثر من 5 أعوام	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لمدة عام على الأكثر	ملاحظات	الفصول والأقسام
					الحسابات الدائنة القروض الزيائن الضرائب المدينون الآخرون المجموع
					الديون الاقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون المجموع



## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### المبحث الثالث: محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات

قام المشرع الجزائري بوضع مجموعة من المعايير التي يجب على محافظي الحسابات إتباعها لإعداد وتحرير التقارير حول مصداقية وشرعية الحسابات وإنتظامها بالنسبة للمؤسسة والمصادقة على التقارير وإعلام الجهات المعنية، وذلك لضمان صدق ومصداقية المعلومات.

**المطلب الأول: معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية ومعيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والمدمجة ومعيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة.**

**1. معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية**

الشعبية، 2014، صفحة 13)

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

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 بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظامية وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

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.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقويم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعترف للاختلالات التي إكتشفها.

حدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوصة في القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول التسيير المؤهل، يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

لا يسر رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعينة، وحتى تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة كما نص القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

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

✚ اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم إعماده ورقم التسجيل في الجدول.

✚ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص

سنة مالية مغلقة يتاريخ إقفال دقيق.

**2. معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:**(الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 15)

يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري و النقاط 1.2،1.3،1.4،1.5،1.6،1.7 على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

يتم إعداد هذا التقرير وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

لا يختلف تقرير عن الرأي 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 إلزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومات.

### 3. معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،

2014، صفحة 15)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الإتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الإتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهومه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي إستخرجت منها.

تعد الإتفاقيات منظمة كل الإتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو 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،

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

الأشخاص المعنويون المتصرفون، المسيرون والمسرون المتصرفون، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.)

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالإتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الواقع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

يعد التبليغ الإلجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الإجماعية وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الإتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الإقتضاء تحديد الإتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنويين ويمكنه تشكيل إتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينهما حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

إذا تم إخطار محافظ الحسابات بإتفاقيات أو قام بإكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية.

يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الإتفاقيات المنظمة، موجه الإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي إستدعاه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية، يتضمن هذا التقرير الخاص بالإتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي إكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه، كما لا يجب عليه في أي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة ملائمة الإتفاقيات.

يجب عليه أيضا أن يقوم في تقريره الخاص بالتذكير بوجود إتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يشير في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه بإتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص.

**المطلب الثاني: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات ومعيار التقرير حول الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين ومعيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.**

**1. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:**(الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 17)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

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 الإمتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها

وصفتها، بإستثناء المصاريف غير الجزافية.

✚ التعويضات المدفوعة لأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني

والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل

عليها التي دقق فيها مسبقا ويعد التقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في

الأحكام القانونية.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

2. معيار التقرير الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 17)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالإمتيازات الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يفحص محافظ الحسابات جميع الإمتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقها للواجبات المهنية.

تتمثل الإمتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنويا إسميا لإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

تم المصادقة على مبالغها الإجمالية من طرف محافظ الحسابات، إستنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل إرتباطها خلال مهمته.

عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين إستفادوا من الإمتيازات الخاصة المنصوص عليها او غير المنصوص عليها في عقد العمل.

3. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 17)

طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة 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 الإجتماعية المكونة لرأس المال الإجتماعي.

➤ النتيجة حسب السهم أو الحصة الإجتماعية.

**المطلب الثالث: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية و معيار التقرير حول إستمرارية الاستغلال معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان**

**1. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية**

الشعبية، 2014، صفحة 18)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

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

➤ عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته .

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- ✚ 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 التقرير .

2. معيار التقرير حول إستمرارية الاستغلال:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 18)

يهدف هذا المعيار إلى تعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية .

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع التي تأخذ بعين الإعتبار التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، ومن هذه المؤشرات :

### 1. مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الإستحقاق.
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ إستحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد حول إمكانية التسديد.
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية .
- خسائر الإستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة اصول الإستغلال.
- توقيف سياسة توزيع ارباح الأسهم .



## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو إستثمارات حيوية أخرى.

2. مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون إستخلافهم.
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي.
- نزاعات إجتماعية خطيرة.
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

3. مؤشرات أخرى

- عدم إحترام الإلتزامات المتعلقة برأس المال الإجتماعي أو التزمات قانونية أساسية أخرى.
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها .

4. معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية

الشعبية، 2014، صفحة 19)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات تطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يجوز عليها متصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركة الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، إحترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الإجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الإقتضاء، إلى المخلفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مثبتة بحياسة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء المجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة لذلك، حسب الحالة، يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة .

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الإجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

**المطلب الرابع: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال و معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال و معيار فصل التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى**

**1. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:**(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 19)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بالتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الإجتماعي وكذا محتوى التقرير بالمحافظ الحسابات .

يتأكد محافظ من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم في تقرير الهيئة المختصة للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:

✚ المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح .

✚ أسباب إقترح إلغاء الحق التفاضلي في الإكتتاب .

✚ كفاءات تحديد سعر الإصدار.

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

✚ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

✚ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول إحترام حق

التفاضلي للإكتتاب .

✚ إستنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال .

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

2. معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 20)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية لتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد وخاصة:

- ✚ أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.
- ✚ إحترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين .
- ✚ إحترام مجمل أحكام القانونية و تنظيمية بصفة عامة.

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

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

3. فصل التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 20)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل وتقارير المحافظ الحسابات عند اصدار قيم منقولة اخرى .

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفية اصدار القيم المنقولة او سندات الاكتتاب، يتم التحقيق من التقرير من ناحية وضوحه واهماله من طرف محافظ الحسابات، حيث يقوم بإعداد تقرير يتضمن ملاحظات وكيفيات تحديد سعر اصدار سندات رأس المال ليرسله إلى الجمعية العامة غير العادية إلى الجهاز التداولي. يسعى على مدى تطبيق النصوص التشريعية وتنظيمية، يتأكد في حالة وجود اقتراحه الغاء حق التفاضل بالإكتتاب من انه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وانه لا يمس بالمساوات بينهم.

عند الإنتهاء من العملية يحزر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله يقدر المعلومة المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة يبين فيها اذا تطابق الشكل العملية المشروط من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها، يدلي رايه في الشروط النهائية للاصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تاثير الاصدار على وضعية اصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول راس المال المقدر برؤوس الاموال الخاصة .

**المطلب الخامس: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم و معيار تقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم و معيار تقرير متعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة**

**1. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:** (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 21)

يهدف هذا المعيار إلى تعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفية التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات. يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر إحتياجات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

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

أهداف تدخل محافظ الحسابات.

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

✚ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد هذه التسبيقات .

✚ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير .

**2. معيار تقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:**(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 21)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

✚ فقرة حول الواجبات المنجزة .

✚ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها.

✚ من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الإجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة .

**3. معيار تقرير متعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة:**(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014، صفحة 22)

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة .

يلزم محتفظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من النصف رأس المال لشركة، خلال الدورة، وذلك بـ:

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

---

- ✚ الإسم والمقال الإجتماعي .
- ✚ رأس المال الإجتماعي .
- ✚ الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان.
- ✚ تكلفة الإكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الإقتضاء

## الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### خلاصة الفصل:

خلال هذا الفصل نستنتج ان القوائم المالية تعبر عن الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة حيث تعتبر الناتج النهائي للعمل المحاسبي، كما أنها توفر المعلومات اللازمة والدقيقة لمستخدميها الداخليون أو الخارجيون، من أجل إتخاذهم القرارات الإقتصادية المناسبة.

تعرض القوائم المالية المعلومات المحاسبية بكل وضوح ومصداقية وموضوعية وشمول، حيث أن الميزانية تبين كل من إستخدامات المؤسسة و إلتزامتها في بداية السنة المالية وفي نهاية السنة المالية، وجدول حسابا النتائج يبين كل من الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وجدول سيولة الخزينة يبين كل من مداخيل ومخارج الموجودات المالية التي حصلت خلال السنة المالية، وجدول تغيير الأموال الخاصة يبين حركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، وأخيرا الملحق الذي يقدم كل التوضيحات والملاحظات والقواعد التي تتبع وتوضح القوائم المالية.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير التي يعبر فيها عن رأيه، وذلك وفق المعايير التي وضعها له المشرع الجزائري التي تهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية لتقرير وكيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى كل تقرير لتعبير العام عن رأي محافظ الحسابات.

# الفصل الثالث:

## دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات



## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

---

تمهيد:

خلال ما تطرقنا إليه في من الفصل الأول الجانب النظري لدور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية أردنا مقارنته بالجانب التطبيقي ومدى مطابقته، وهذا ما قمنا به أثناء دراستنا الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات لإعطائنا عينة من تقارير قام بإعدادها للمؤسسة الإقتصادية X في الفترة 2015.

تم تقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: تحليل عناصر الميزانية وإبداء الرأي فيها.

المبحث الثاني: تحليل جدول حساب النتيجة وإبداء الرأي فيها.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

### المبحث الأول: تحليل عناصر الميزانية وإبداء الرأي فيها

المطلب الأول: تحليل عناصر الأصول:

أولاً: تحليل للتثبيات (الصنف 2):

جدول مقارنة الإستثمارات المغلقة في 2015/12/31 بالنسبة للمبيعات المغلقة في 2014/12/31 كالتالي:

الجدول رقم (17): يبين المقارنة بين سنتين 2014-2015 للصنف 2 التثبيات

جدول المقارنة بين السنتين الماليين 2014-2015 للصنف 2 التثبيات				
الإختلاف بين 2015-2014	المبالغ في 2015/12/31	المبالغ في 2014/12/31	البيان	الحساب
<b>11000000</b>	<b>31434782</b>	<b>20434782</b>	التثبيات الغير ملموسة	20
00	1150600000	11505600000	الأراضي	211
1304669170	39364013888	38047809307	معدات وأدوات	215
<b>1304669170</b>	<b>50869613888</b>	<b>49564944718</b>	التثبيات الملموسة	<b>21</b>
-185060461	158894157	342954618	كفالات	27
<b>1130608709</b>	<b>51059942827</b>	<b>49929334118</b>	إجمالي التثبيات	
1051828904	23518780513	22466951609	الإهلاكات	28
<b>78779805</b>	<b>27541162314</b>	<b>2746382509</b>	صافي التثبيات	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

التعليق: عرف إجمالي التثبيتات في 2015، زيادة بمبلغ 1130608709 دج بنسبة 2.26% مقارنة بسنة 2014، وصافي التثبيتات مرتفع قليلا بمبلغ 78779805 بنسبة 0.29% مقارنة بسنة 2014.

### إستنتاجات (الرأي) محافظ الحسابات:

1. التطور العام لصافي الأصول الثابتة للمؤسسة هي 78779805 دج بالمقارنة مع السنة السابقة.
2. التدفقات الخارجة و التحويلات من حساب إلى حساب هي 185060461- دج (حساب 27).
3. رسوم الإهلاك لسنة المالية هي 1015828904 وضحت كالتالي:

MOUV/281/C	A	1051828904
------------	---	------------

TCR/681	D	1051828904
---------	---	------------

### ثانيا: تحليل عناصر المخزونات (الصف 3):

جدول مقارنة حسابات المخزون المغلقة سنة 2015/12/31 بالنسبة للفترة السابقة سنة 2014 كالتالي:

### الجدول رقم (18): يبين المقارنة بين سنتين 2014-2015 للصف 3 المخزونات

جدول المقارنة بينالسنتين الماليتين 2014-2015 للصف 3 المخزونات				
الحساب	البيان	المبالغ في 2014/12/31	المبالغ في 2015/12/31	الإختلاف بين 2015-2014
31	مواد أولية ولوازم	5506084528	8118307762	2612223234
32	تموينات أخرى	5563782552	5736140766	172358214

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

<b>2784581448</b>	<b>13854448528</b>	<b>11069867080</b>		
-76014193	148919672	224933865	منتجات نصف مصنعة	33
			منتجات قيد الإنجاز	331
204859140	1626209935	1421350795	منتجات منجزة	35
-133888500	83430000	217318500	الفضلات والمهملات	358
<b>70970640</b>	<b>1709639935</b>	<b>1638669295</b>		
149851083	195293126	45442043	المخزونات الخارجية	37
<b>2929388978</b>	<b>15908301261</b>	<b>12978912283</b>	<b>إجمالي المخزونات</b>	
00	959058291	959058291	خسائر القيمة عن المخزونات	39
<b>2929388978</b>	<b>14949242970</b>	<b>12019853992</b>	<b>صافي المخزونات</b>	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X

**التعليق:** شهد إجمالي المخزون في الفترة 2015، زيادة بمبلغ 2929388978 دج بنسبة 22.57 بالنسبة للسنة السابقة 2014، أما بالنسبة لصافي المخزون فلم يشهد أي زيادة.

#### إستنتاجات (الرأي) محافظ الحسابات:

1. نذكر بضرورة إعداد دليل إدخال المعلومات المحاسبية، يحدد للمستخدمين بوضوح جميع أنواع العمليات المتعلقة بحركة المخزون.
2. نذكر أيضاً، أن هناك مصلحة جادة ومساهمة متبادلة للخدمات التي تنتج المعلومات المحاسبية والدورية، لتبديد أي تناقض قد ينشأ عن المعلومات المنتجة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

ثالثاً: تحليل حسابات الغير والحسابات المالية (الصنف 4،5):

جدول مقارنة حسابات الغير المغلقة في سنة 2015/12/31 بالنسبة لمبالغالفترة السابقة سنة 2014 كالتالي:

الجدول رقم (19): يبين مقارنة بين سنتين 2014-2015 للصنفين 4-5 حسابات الغير والحسابات المالية.

جدول المقارنة بينالسنتين الماليتين 2014-2015 للصنفين 4-5				
الحساب	البيان	المبالغ في 2014/12/31	المبالغ في 2015/12/31	الإختلاف بين 2015-2014
40	الموردون والحسابات المرتبطة بها	4654555328	1873272362	-2781282966
41	الزبائن والحسابات المرتبطة بهم	3318447277	3351710376	33263099
42	العاملون والحسابات المرتبطة بهم	686461526	310925984	-3755355424
44	الدولة، و الجماعات العمومية،والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها	00	1390265345	1390265345
46	المدينون المختلفون والدائنون المختلفون	00	391649003	39049003
48	الأعباء أو المنتجات المعاينة	00	10023200	10023200

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

			سلفا والأرصدة	
287784985	4602837606	4315052621	البنك - المؤسسات المالية، و ماشابهاها	51
4220778	4220778	00	صندوق الأموال	53
-1039612098	-1090256372	-688818872	خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى	49
<b>-1441049598</b>	<b>10844648282</b>	<b>12285697880</b>	<b>صافي حسابات الغير</b>	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X

**التعليق:** إجمالي حسابات الغير والحسابات المالية للمؤسسة Y سجلت نقصان بمبلغ 1039612098 دج بالنسبة للسنة السابقة 2014، وأيضا نقصا في الصافي بمبلغ 1441049598 دج.

#### إستنتاجات (الرأي) محافظ الحسابات:

1. وجود مبالغ غير معدلة و سالبة وغير مهمة، يرجى تعديلها وتسويتها.
2. بصرف النظر عن قائمة الشيكات المحولة للتحويل والتي لم يصدرها البنك بعد، والمضمنة في بيان التسوية، وقائمة الشيكات الأخرى متأخرة عن الدفع على مستوى المؤسسة.
3. توفير ملفات داعمة للمستحقات (القديمة)، التي تحتوي على المعلومات والتفاصيل والتعليقات والمستندات التي من المحتمل أن تحدد بشكل أفضل أي إكتمال البيانات، لبدء إجراءات إستعادتها أو في حالة فشل ذلك يرجى بدء التقاضي
4. نوصي المؤسسة بأن تواصل في طلب طلبات تأكيد المبيعات من عملاءها.
5. رفع دعوى التقاضي على العملاء المشكوك فيهم.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

المطلب الثاني: تحليل عناصر الخصوم

اولا: تحليل حسابات رأس المال (الصنف 1)

جدول مقارنة حسابات رأس المال في سنة 2015/12/31 بالنسبة لمبالغ الفترة السابقة سنة 2014 كالتالي:

الجدول رقم (20): جدول يبين مقارنة حسابات رأس المال لفترتين 2015-2014

جدول المقارنة بين السنتين الماليتين 2015-2014 للصنف 1				
الإختلاف بين 2015-2014	المبالغ في 2015/12/31	المبالغ في 2014/12/31	البيان	الحساب
0,00	260000000,00	260000000,00	رأس المال	10
7298626,85	23023078,10	15724451,25	إحتياطات وما يمثلها	
6951834,80-	6951834,80-	-	ترحيل من جديد	11
3344389,04	16673615,89	13329226,85	نتيجة السنة المالية	12
2347087,43-	2347087,34-	-	الحواصل والأعباء المؤجلة	13
10207466,60	10207466,60	-	المؤونات للأعباء	15
	170888921,65	17888921,56	الديون المرتبطة بالمساهمات	17
11551560,26	471494160,01	459942599,75	صافي رأس المال	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الإقتصادية X

التعليق: إجمالي رأس المال للمؤسسة X سجلت زيادة بمبلغ 471494160,01 دج بالنسبة للسنة السابقة 2014، وأيضا زيادة في الصافي قدره 11551560,26 دج.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

### إستنتاجات (الرأي) محافظ الحسابات:

1. تتميز حسابات رأس المال بتغير إيجابي حيث يتوافق بشكل أساسي مع تخصيص صافي الربح لعام 2014:

- إحتياطي قانوني ..... 666461,34 دج
- إحتياطي اختياري ..... 6632165,51 دج
- ==< المجموع ..... 7298626,51 دج

2. مبلغ 6951834,80 - المسجلة في حساب 1100 ترحيل من جديد تحصلنا عليه في نهاية السنة المالية لسنة 2014 كما يلي:

- مخصص إلتزامات التقاعد ..... 8582511,80 دج
- ضريبة مؤجلة ..... -1630677,80
- ==< المجموع ..... 6951834,80

3. زيادة حوالي 46,42% من الإحتياطات المخصصة لسنة 2014

ثانيا: تحليل حسابات الغير (الديون):

جدول مقارنة حسابات الغير (الديون) في سنة 2015/12/31 بالنسبة لمبالغ الفترة السابقة سنة 2014 كالتالي:

الجدول رقم (21): جدول يبين مقارنة حسابات الغير (الديون) لفترتين 2015-2014

جدول المقارنة بين السنتين الماليتين 2015-2014 للصف 4 الديون				
الإختلاف بين	المبالغ في	المبالغ	البيان	الحساب
2015-2014	2015/12/31	في 2014/12/31		
2076359,50	12892433,09	10816073,95	الموردون والحسابات المرتبطة بها	40
0	80000,00	80000,00	الزبائن والحسابات المرتبطة بهم	41
1137439,83-	2015475,30	3152915,13	العاملون والحسابات	42



## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

			المرتبطة بهم	
1467335,31	3538530,02	2071194,71	الهيئات الإجتماعية والحسابات المرتبطة بها	43
44414,02-	6634622,60	6679036,62	الدولة، والجماعات العمومية	44
1757790,63	36695314,64	34937524,01	المجمع والشركاء	45
4119631,59	61856375,65	57736744,06	صافي الديون	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X

التعليق: إجمالي حسابات الغير (ديون) للمؤسسة X سجلت زيادة بمبلغ 61856375,65 دج بالنسبة للسنة السابقة 2014، وأيضا زيادة في الصافي قدره 4119631,59 دج.

### إستنتاجات (الرأي) محافظ الحسابات:

1. تم تحديد هذا التطور الإيجابي بشكل خاص تحت العناوين التالية:

- حسابات قابلة للدفع : 2076359,50 دج
- المنظمات الإجتماعية: 1467335,31 دج
- المجموعات والشريكات الزميلة: 1757790,63 دج

2. يتم تسجيل التطول السلبي في العناوين التالية:

- العاملون والحسابات المرتبطة بهم: -1137439,83 دج
- الدولة، والجماعات العمومية: -44414,02 دج

المبحث الثاني: تحليل جدول حساب النتيجة وإبداء الرأي فيها.

### 1. تحليل جدول حساب النتيجة

جدول مقارنة حساب النتائج لسنة 2015 بنسبة لمبالغ سنة 2014 كالتالي:

الجدول رقم (22): جدول يبين مقارنة حسابات النتائج لفترتين 2015-2014

جدول مقارنة حسابات النتائج بين السنتين المائيتين 2015-2014

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

الحساب	البيان	المبالغ في 2015/12/31	الفرق بين 2014- 2015
600	مشتريات البضائع المباعة	2028746,94	7525709,87-
-60 62+61/600	تكاليف الإنتاج	178698170,11	39316656,50
63 إلى 681	رسوم الإستغلال	88375506,31	1171363,92
686+685	مصاريف غير تشغيلية	18201611,40	13328277,55-
6	مجموع الأعباء	287304034,76	19634033,00
700	المبيعات من البضائع	3169770,00	6679923,82-
76/700-70	منتج الإستغلال	291705287,62	33967654,25
78	إسترجاعات عن خسائر قيمة والتموينات	12562281,60	4088087,82-
7	مجموع النتائج	307437339,22	23199642,61
-	نتيجة الاستغلال	25772634,26	5674580,12-
-	الربح غير تشغيلي	5639329,80-	9240189,73
-	إجمالي الربح للسنة	20133304,64	3565609,61
69	الضرائب عن النتائج	3459688,57-	221220,57-
-	صافي الربح	16673615,89	3344389,04

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X

- التعليق: زاد منتج الإستغلال بـ 33967654,25 دج، بينما إنخفضت المبيعات من البضائع بـ 6679923,82 دج (هامش ربح أكثر من 56%)، وانخفضت إسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات بـ 4088087,82 دج وبالتالي زيادة إجمالية في مجموع النتائج بـ 23199642,61 دج.
- ارتفعت تكاليف الإنتاج بمقدار 39316656,50 دج، وانخفضت مشتريات البضائع المباعة بـ 7525709,87 دج بينما ارتفعت رسوم الإستغلال بمبلغ 1171363,92 دج، وانخفضت المصاريف غير تشغيلية إلى -13328227,55 دج .

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

### 2. تحليل الأعباء والمنتجات وإبداء الرأي فيها

أولاً: حسابات الأعباء ( صنف 6)

يمثل الجدول التالي حسابات الأعباء المستخدمة في جدول حساب النتيجة:

الجدول رقم (23): جدول يبين حسابات الأعباء

المبلغ	البيان	الحساب
163537006,88	مشتريات مستهلكة	60
2028746,94-	مشتريات البضائع المباعة	600
161508259,94	إجمالي اللوازم المستهلكة	600-60
9414370,00	الخدمات الخارجية	61
7775540,17	الخدمات الخارجية الأخرى	62
178698170,11	تكاليف الإنتاج	(62+61/600)-60

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X

الهامش الإجمالي هو :

- ❖ د/700 المبيعات من البضائع ..... 3169770,00 دج
- ❖ د/600 مشتريات البضائع المباعة ..... 2028746,94 دج
- ==< الهامش الإجمالي: 56,24% ..... 1141023,06 دج

إستنتاج (الرأي) محافظ الحسابات:

الإتساق مضمون بشكل عام مع تحركات المخزون، على عكس رسوم التوريد المباشرة للغاز والماء والكهرباء

نفترح على المؤسسة تمرير هذا التدفق من خلال حسابات الشراء/ المخزون.

ثانياً: حسابات المنتجات ( صنف 7)

يمثل الجدول التالي حسابات المنتجات المستخدمة في جدول حساب النتيجة:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

الجدول رقم (24): جدول يبين حسابات المنتجات

النسبة %	الفرق بين 2014-2015	المبالغ في 2015/12/31	المبالغ في 2014/12/31	البيان	الحساب
-67,82%	-667992382	3169770,00	9849693,82	المبيعات من البضائع	700
14,15%	35883479,64	289542315,69	253658836,05	المبيعات من المنتجات المصنعة	701
-99,53%	1074053,58	50435,53-	10792489,11-	الإنتاج المخزن	72
49,25%	330000,00	1000000,00	670000,00	خدمات النقل	70624
-	-	11200,00	-	خدمات أخرى مقدمة	70615
15,51%	394442482,30	293672850,16	254230363,86	المجموع	
-99,53%	10742053,58	50435,53-	10792489,11-	الإنتاج المخزن	72
10,83	28700432,72	293723285,69	265022852,97	المجموع	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X

حسابات أخرى:

د/75 المنتجات العمليات الأخرى: 101790,96

د/76 المنتجات المالية: 1100416,50

ح/78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات: 12562281,60

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

الضرائب:

الجدول رقم (25): يبين الضرائب لسنة 2015

21979467,26	ضريبة على الدخل IBS: 2015/12/31
4176099,00	دفع IBS (معدل 19%)

المصدر: تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X.

الضرائب المؤجلة المنتهية في 2015/12/31 بـ 716410,43 دج

الجدول (26): يبين الضرائب المؤجلة لسنة 2015

خصوم الضريبة المؤجلة			أصول الضريبة المؤجلة			عناصر
IDA	معدل	تمركز	IDA	معدل	تمركز	
-	%19	-	308741,00	%19	1624954,80	مخصص المعاشات التقاعدية
-	%19	-	407699,43	%19	2145628,56	الإجازات المدفوعة في السداسي الثاني في 2015
-	-	-	716410,43			النتيجة

المصدر: تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية X.

فرق الضريبة المؤجلة = 716410,43

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات

---

### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية في الفصل الثالث والمعلومات التي حصلنا عليها من محافظ الحسابات الذي كان هدفها إثبات صحة الفرضيات وإكتشاف مدى تطابق الجانب النظري بالتطبيقي، يمكن نلخص النتائج كما يلي:

- تطابق الجانب النظري بالأعمال التطبيقية.
- تتطلب المهنة خبرة في إكتشاف الأخطاء وتصحيحها.
- جودة التدقيق المحاسبي من جودة القوائم المالية.
- تقارير محافظ الحسابات تساعد في عملية إتخاذ القرارات .

# الخاتمة

## الخاتمة

تناولت هذه الدراسة أن مهنة محافظ الحسابات من المهن المهمة في النشاط الإقتصادي والتجاري ويعتبر هذا الموضوع من المواضيع التي نالت إهتمام الكثير من الباحثين والمهنيين في المجال تدقيق الحسابات وعلاقته في موثوقية القوائم المالية التي تعتبر المنتج الرئيسي لنظام المحاسبة المالية التي تقوم بمعالجة الأحداث المالية المختلفة وعرضها خلال السنة لإنتاج مخرجات تساعد متخذي القرارات الإدارية في إتخاذ قرارات رشيدة .

لإتمام ما توصلنا اليه في دراستنا ومن خلال فصولنا الأول والثاني يمكن تلخيص نتائج الدراسة كالتالي:

### النتائج:

1. يساعد محافظ الحسابات عملية تدقيق وتحليل معلومات قوائم المالية في حسن اتخاذ القرارات الإقتصادية.
2. مهنة محافظ الحسابات مهنة دقيقة جدا لما تحتوبه من عراقيل وما تمر به من صعوبات.
3. تتمركز جودة القوائم المالية على مستوى إكتشاف محافظ الحسابات للأخطاء والمخالفات .
4. دور محافظ الحسابات في مصداقية وموثوقية القوائم المالية .
5. إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية تبين درجة خبرة محافظ الحسابات .

### توصيات والإقتراحات:

1. من خلال دراستنا تبين ضرورة تطور خبرة مهنة محافظ الحسابات المزيد حتى تواجه التحديات تجاه الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية وغيرها .
2. القيام بتبريصات تكوينية مكثفة لمزاولي المهنة لإكتساب خبرات ومهارات جديدة .
3. تساهم القوائم المالية في عملية إتخاذ القرارات .
4. وضع دورات تكوينية للمهنيين على إعداد القوائم المالية لتطوير مؤهلاتهم ولتخفيف العبء على محافظ الحسابات.



## الخاتمة

---

### آفاق الدراسة:

إن مواضيع دور محافظ الحسابات و القوائم المالية تبقى مفتوحة للدراسات الأخرى يمكن أن نقترح أخرى:

1. جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
2. دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وإنعكاسه على موثوقية القوائم المالية.
3. دور محافظ الحسابات في حوكمة الشركات.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### قائمة المراجع:

- I. احمد حلمي جمعة. (2009). تطور معايير التدقيق والتأكد تادولية. الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- II. ايهاب نظمي، و هاني العزب. (2012). تدقيق الحسابات الإطار النظري. الأردن: دار وائل للنشر.
- III. خليل محمود الرفاعي، خالد راغب الخطيب، ايهاب نظمي ابراهيم، و نضال محمود الرمحي. (2009). أساسيات المتحاسبة المالية. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- IV. شعيب شنوف. (2016). المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS & النظام المحاسبي المالي SCF. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- V. رضوان حلوة حنان، اسامة الحارس، و فوز الدين ابو جاموس. (2004). أسس المحاسبة المالية. عمان: الحامد.
- VI. طارق عبد العال حماد. (2006). التقارير المالية. الاسكندرية: الدار الجامعية .
- VII. عبد الحي مرعى، كمال خليفة ابو زيد، و محمود السيد سليمان. (2001). مبادئ المحاسبة المالية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- VIII. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن. (2016). التغيير الإداري للسياسات المحاسبية. القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- IX. عبد الناصر ابراهيم نور، و ايهاب نظمي ابراهيم. (2011). المحاسبة المتوسطة. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

## قائمة المراجع

- X. غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر (المجلد الطبعة الأولى). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- XI. قاسم محسن الحبيطي، و زياد هاشم يحي. (2011). تحليل ومناقشة القوائم المالية. بيروت: شركة أبناء شريف الأنصاري.
- XII. كمال الدين مصطفى الدهراوي. (2008). مبادئ المحاسبة المالية. الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- XIII. محمد السيد سرايا. (2002). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العلمي. الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية.
- XIV. محمد جمال النزلي. (2012). ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. الأردن: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.
- XV. محمد سامي راضي. (2015). تحليل التقارير المالية . الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
2. الأطروحات:
- XVI. سردوك فاتح. (2015/2014). تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة. مذكرة دكتوراه. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- XVII. سليم بن رحمون. (2013/2012). تكييف القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد. مذكرة شهادة الماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- XVIII. عبد الحليم سعدي. (2015/2014). محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي. مذكرة دكتوراه. بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- XIX. محمد فيصل، مايدة. (2017/2016). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة. أطروحة دكتوراه. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

## قائمة المراجع

### 3. الجرائد الرسمية:

- XX. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (11 نوفمبر , 2001). تعيين محافظ الحسابات. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، قانون رقم 01/11(67)، 15-16.
- XXI. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2 فبراير , 2011). تعيين محافظي الحسابات. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، مرسوم رقم 32/11(07)، 23-24.
- XXII. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (30 أبريل، 2014). تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*(24)، 13-15.
- XXIII. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (25 مارس، 2009). إتفاقات دولية، قوانين، ومراسيم قرارات وآراء، مقررات، مناشير، إعلانات وبلاغات. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*(19)، 85.
- XXIV. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (28 يوليو، 2010). أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، قانون رقم 1-10(42)، 7-8.

## قائمة المراجع

4 . المجالات:

- .XXV . خديجة تمار . (2016). ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية. مجلة المالية والأسواق، 334-360.
- .XXVI . علي بن موفقي. (2019). مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية. دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وإنعكاسه على موثوقية القوائم المالية(02). الجزائر.
- .XXVII . محمد سيد. (2016). مجلة الإقتصاد الجديد . ، مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر، 02(العدد 15). مليانة: جامعة خميس مليانة.
- .XXVIII . خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة ..بميك. (2014). القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي.

## الملاحق

### Bilan actif Arrêté au 31 décembre 2015

Intitulé	Compte		Brut	Amort. /Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>						
Écart d'acquisition (ou good Will)						
Immobilisations incorporelles	20		314 347,82	222 497,82	91 850,00	
Immobilisations corporelles	21		508 696 138,88	234 965 307,31	273 730 831,57	271 184 278,91
Terrains	211		115 056 000,00		115 056 000,00	115 056 000,00
Bâtiments	213		156 075 000,00	24 972 000,00	131 103 000,00	137 346 000,00
Autres immobilisations corporelles	215 + 218		237 565 138,88	209 993 307,31	27 571 831,57	18 782 278,91
Immobilisation en concession						
Immobilisations en cours						
Immobilisations financières	27		1 588 941,57		1 588 941,57	3 439 546,18
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants	275		1 588 941,57		1 588 941,57	3 439 546,18
Impôts différés actif						
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>			<b>510 599 428,27</b>	<b>235 187 805,13</b>	<b>275 411 623,14</b>	<b>274 623 825,09</b>
<b>ACTIF COURANT</b>						
Stocks et encours	3		159 083 012,61	9 590 582,91	149 492 429,70	120 198 539,92
Créances et emplois assimilés						
Clients			33 517 103,76	6 986 073,69	26 531 030,07	30 212 774,08
	4111	13 168 405,82				
	4114	12 179 497,73				
	4160	8 169 200,21				
	Total	33 517 103,76				
Autres débiteurs			25 858 705,49	3 916 490,03	21 942 215,46	32 622 135,09
	40901	1 684 531,14				
	40902	516 515,41				
	40911	8 980 009,72				
	40919	7 531 667,35				
	4094	20 000,00				
	4229	1 411 593,76				
	42500	1 646 050,73				
	42599	51 615,35				
	46799	3 916 490,03				
	4860	100 232,00				
	Total	25 858 705,49				
Impôts et assimilés			13 902 653,45		13 902 653,45	16 871 543,42
	4440	2 482 825,00				
	44500	8 041 816,45				
	44501	94 873,00				
	44506	3 283 139,00				
	IDA					
	Total	13 902 653,45				
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés						
Placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie			46 070 583,84		46 070 583,84	43 150 526,21
	51200	46 028 376,06				
	5302	42 207,78				
	Total	46 070 583,84				
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>			<b>278 432 059,15</b>	<b>20 493 146,63</b>	<b>257 938 912,52</b>	<b>243 055 518,72</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>			<b>789 031 487,42</b>	<b>255 680 951,76</b>	<b>533 350 535,66</b>	<b>517 679 343,81</b>

Bilan Passif arrêté au 31 Décembre 2015

Intitulé	Compte	Montants partiels	Total	(N-1)
<b>CAPITAUX PROPRES</b>				
Capital émis	101		260 000 000,00	260 000 000,00
Capital non appelé				
Primes et réserves / (Réserves consolidées (1))	106		23 023 078,10	15 724 451,25
Écart de réévaluation				
Écart d'équivalence (1)			16 673 615,89	13 329 226,85
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))			-6 951 834,80	-6 951 834,80
Autres capitaux propres - Report à nouveau	11			
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>			<b>292 744 859,19</b>	<b>282 101 843,30</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>				
Emprunts et dettes financières	17		170 888 921,65	170 888 921,65
Impôts (différés et provisionnés)	13		-2 347 087,43	-1 630 677,00
Autres dettes non courantes				
Provision et produits constatés d'avance	15		10 207 466,60	8 582 511,80
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANT II</b>			<b>178 749 300,82</b>	<b>177 840 756,45</b>
<b>PASSIF COURANTS</b>				
Fournisseurs et comptes rattachés			<b>12 892 433,09</b>	<b>10 816 073,59</b>
	401040	3 788 675,13		
	401041	5 661 200,55		
	401060	390 965,33		
	401061	2 209 594,81		
	40400	67 719,60		
	4080	239 881,67		
	4082	534 396,00		
	<b>Total</b>	<b>12 892 433,09</b>		
			<b>5 237 466,20</b>	<b>5 963 420,62</b>
Impôts				
	4441	4 389 288,42		
	44512	19 806,00		
	44510	599 307,78		
	4470	132 387,00		
	4479	96 677,00		
	<b>Total</b>	<b>5 237 466,20</b>		
			<b>43 726 476,36</b>	<b>40 957 249,85</b>
Autres dettes				
	4192	80 000,00		
	42100	92 093,58		
	42101	526 289,40		
	42130	7 360,25		
	42170	1 388 398,83		
	4230	1 333,24		
	43101	811 233,17		
	43111	2 343 561,55		
	43200	20 507,12		
	43201	181 614,09		
	43211	181 614,09		
	45100	7 739,52		
	4557	5 483 603,22		
	4559	31 203 971,90		
	4420	1 294 806,80		
	4421	102 349,60		
	<b>Total</b>	<b>43 726 476,36</b>		
			<b>61 856 375,65</b>	<b>57 736 744,06</b>
<b>TOTAL PASSIFS COURANT III</b>				
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>			<b>533 350 535,66</b>	<b>517 679 343,81</b>



Tableau des comptes de résultats (par nature )arreté au 31 Dcember 2015

Intitulé	Compte	Exercice	Ex - Précédent
Chiffre d'affaire	70	293 723 285,69	264 178 529,87
Variation stocks produits finis et en cours	72	-50 435,53	-10 792 489,11
Production immobilisés			
Subventions d'exploitation			
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>293 672 850,16</b>	<b>253 386 040,76</b>
Achats consommés	60	-163 537 006,88	-124 564 467,26
Services extérieurs et autres consommation	61 + 62	-17 189 910,17	-25 871 618,65
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-180 726 917,05</b>	<b>-150 436 085,91</b>
<b>III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>112 945 933,11</b>	<b>102 949 954,85</b>
Charges de personnel	63	-60 005 222,66	-59 740 296,87
Impôts , taxes et versements assimilés	64	-4 829 177,31	-4 047 692,74
<b>IV. EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>48 111 533,14</b>	<b>39 161 965,24</b>
Autres produits opérationnels	75	101 790,96	845 390,39
Autres charges opérationnels	65	-259 974,50	-663 680,52
Dotations aux amortissements et aux provisions	68	-28 719 900,44	-26 710 801,22
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78	12 562 281,60	16 487 391,86
<b>V. RÉSULTAT OPÉRATIONNEL</b>		<b>31 795 730,76</b>	<b>29 120 265,75</b>
Produits financiers	76	1 100 416,50	161 910,27
Charges financières	66	-12 762 842,80	-12 714 481,17
<b>VI. RÉSULTAT FINANCIER</b>		<b>-11 662 426,30</b>	<b>-12 552 570,90</b>
<b>VII. RÉSULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V + VI)</b>		<b>20 133 304,46</b>	<b>16 567 694,85</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-4 176 099,00	-3 238 468,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		716 410,43	-
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	7	307 437 339,22	270 880 733,28
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	6	-290 763 723,33	-257 551 506,43
<b>VIII. RÉSULTAT NET DES ACTIVITÉS ORDINAIRES</b>		<b>16 673 615,89</b>	<b>13 329 226,85</b>
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX. RÉSULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X. RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>16 673 615,89</b>	<b>13 329 226,85</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RÉSULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

اسم و لقب الطالب :

بسكرة في : 27/08/2020

إلى السيد : نائب العميد المكلف بالدراسات  
والمسائل المرتبطة بالطلبة

- 1- كميليا تريفق
  - 2- بركات نور الهدى
  - 3-
- السنة و التخصص :

الموضوع : طلب اجراء تريض

لي عظيم الشرف أن أتقدم إلى سيادتكم المحترمة بطلي هذا و المتمثل في طلب اجراء تريض  
بمؤسسة : شهرانا سيف الدين «صافقا حايك»  
و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للمذكرة المعنونة ب : جود...صافقا حايك...في خمسين...  
جود...الاجراء العاليية  
تحت اشراف الأستاذ (ة) : أ.أ.أ. جود...قاييد...نور...الهدى...

و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

امضاء الطلبة

- 1
- 2
- 3

