

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة : المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

- الحاج عامر

من إعداد الطالبات:

- تريعة سمية

- لعلى بشرى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ التعليم العالي	- عزوز ميلود
بسكرة	مقرا	أستاذ محاضر (أ)	- الحاج عامر
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر (أ)	- قطاف عقبة

الموسم الجامعي : 2023/2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة : المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

- الحاج عامر

من إعداد الطالبات:

- تريعة سمية

- لعلى بشرى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ التعليم العالي	- عزوز ميلود
بسكرة	مقرا	أستاذ محاضر (أ)	- الحاج عامر
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر (أ)	- قطاف عقبة

الموسم الجامعي : 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر و عرفان

بداية قبل كل شيء، فإننا نتوجه بشكرنا خالص الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه.

وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ المشرف "الحاج عامر"، على إشرافه على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذله معنا، وعلى نصائحه القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذه الدراسة، فله منا فائق التقدير والاحترام.

كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص إلى جميع أساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا، وإلى كافة طاقم مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وندين بالشكر أيضاً إلى أستاذ عربي عمار، الذي ساعدنا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدمة من طرفه وكذلك نقدم شكر للمؤسسة الوطنية للأبحاث - المركب ملح لوطاية - بسكرة على فتح بابها لنا وتقديم جميع معلومات و تقارير و مساعدتنا في لانجاز مذكرة جعلها الله من ميزان حسناتهم.

كما أتقدم بالشكر السبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء القراءة المذكرة وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر إستفادة من الدراسة.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة.

بارك الله لكم و جعلها في ميزان حسناتكم و جعل مئواكم جنة

شكراً جزيلاً

## إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى من قال فيهما الله سبحانه و تعالى:

«وَأَخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيْنِي صَغِيرًا» الآية 24 من سورة

### الإسراء

الذرع الوافي والكنز الباقي،إلى من جعل العلم منبع اشتياقي،لك أقدم وسام

الاستحقاق إلى أبي تريعة بلقاسم أطال الله عمرك.

رمز العطاء وصدق الإيباء،إلى ذروة العطف والوفاء،لك أجمل حواء

أنت أمي الغالية ترغيني منيرة أطال الله عمرك.

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر سند المستقبل للذين لا عيش بدونهم ولا متعة إلا برفقتهم

إخواني و إخوتي: وليد،طارق،دنيا،صدام،سهلية و أولادهم: جود،نور،محمد،جواد،إيمان،إيهاب،سراج

أدامكم الله لي و كذلك أهلي و أقاربي.

وإلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة 2023 تخصص المحاسبة.

و إلى من تقدر العين برؤيتهم و يفرح قلب برفقتهم صديقاتي رفيقات دربي خاصة لعلى بشرى.

وفي الأخير يا رب

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما بأن الفشل هو

التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين.



### بسم الله الرحمن الرحيم

و صلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم، و على آله و صحبه، و من تبعهم بإحسان  
يوم الدين أما بعد

إلى الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقاً للنجاح و هو السند و القدوة في هذه الحياة، والدي  
حبيب لعلى عبد القادر أطال الله في عمره.

و إلى من رضاها غايتي و طموشي فأعطتني الكثير و لم تنتظر الشكر، إلى باغته العزم و الإرادة  
صاحبتي و بسمتي الصادقة في حياتي والدي غرنمور فاطمة أطال الله في عمرها.

و الآن إلى إخوتي شعبان و هشام و هواري وأختي الوحيدة وجدان هي نور قلبي أطال الله في عمرهم.

و إلى صديقتي و رفيقة دربي في الحياة و الدراسة التي قمنا بهذا العمل معا حيث كانت السند و الرفيقة  
العزيرة لعلى قلبي تريعة سمية.

الطالبة: لعلى بشرى

## الملخص

إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية حيث أنها تشمل الإطار العلمي لمحافظ الحسابات وما بعدها تعريف المدقق الخارجي وتعريف القوائم المالية وجودتها كمصدر للمعلومات المحاسبية وفي الجانب التطبيقي لهذه الدراسة الذي يتوافق مع الجانب النظري حيث قمنا بدراسة حالة على مستوى المؤسسة الوطنية للأصلاح لمركب الملح لوطاية -بسكرة-، من أجل معرفة كيفية عمل محافظ الحسابات، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي أظهرت أن له دورًا يلعبه في تحسين جودة القوائم المالية من خلال ملاحظاته التي تساهم في إعطاء فرصة لتصحيح الأخطاء الموجودة في المؤسسة، وهذا يجعله مكانة في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المدقق الخارجي، القوائم المالية، جودة القوائم المالية

### **Abstract:**

The objective of this study is to highlight the role of the accounts governor in improving the quality of the financial lists as it includes the Scientific framework of the accounts governor and beyond definition of external auditor and definition of financial lists and their quality as a source of accounting information and in the applied aspect of this study which corresponds to the theoretical side where we did an enterprise-wide field study the national foundation of the salt company / group of loutaya-biskra ,In order to find out how the account governor works, which we have concluded a set of results that have shown that it has an important role to play in improving the quality of the financial lists Through his feedback that contributes to giving an opportunity to correct the errors found in the enterprise, this gives him a place in the enterprise.

**Keywords :** accounts governor , external auditor , the financial lists , The quality of the financial lists



فهرس

و قائمة الجداول و الأشكال

الصفحة	المحتويات
	ملخص الدراسة
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة المختصرات
VI	قائمة الملاحق
أ-هـ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي و محافظ الحسابات</b>	
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي
3	المطلب الأول: ماهية و تطور تاريخي التدقيق
5	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي
5	المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي
7	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات
7	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات
8	المطلب الثاني: صفات محافظ الحسابات و شروط ممارسة مهنة
10	المطلب الثالث: حقوق و واجبات محافظ الحسابات
13	المبحث الثالث: الإطار العام لصلاحيات محافظ الحسابات
13	المطلب الأول: تعيين و أتعاب محافظ الحسابات
17	المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات
22	المطلب الثالث: حالات التنافي و موانع ممارسة محافظ الحسابات لمهنته و العقوبات المسلطة عليه
25	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية و آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيقها</b>	
27	تمهيد الفصل
28	المبحث الأول: أساسيات حول قوائم المالية
28	المطلب الأول: تعريف و خصائص القوائم المالية
30	المطلب الثاني: اهداف و مستخدمين القوائم المالية
32	المطلب الثالث: جودة القوائم المالية
34	المطلب الرابع: ضوابط جودة القوائم المالية لدعم إفصاح المحاسبي

36	المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية
38	المطلب الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)
43	المطلب الثاني: حساب النتائج (قائمة الدخل)
47	المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات النقدية)
51	المطلب الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة تغير في الحقوق الملكية)
53	المطلب الخامس: الملاحق (الايضاحات) المتممة للقوائم المالية
55	المبحث الثالث: آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية
55	المطلب الأول: قبول مهنة أو مهمة و خطوات تمهيدية
56	المطلب الثاني: تقييم نظام رقابة داخلية
60	المطلب الثالث: إعداد تقارير و مصادقة عليها
61	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة</b>	
63	تمهيد الفصل
64	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة
64	المطلب الأول: نشأة و تعريف مؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة
65	المطلب الثاني: أهمية مركب الملح -لوطاية- بسكرة و أهم أهدافه
65	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركب الملح -لوطاية- بسكرة
68	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتحسين جودة القوائم المالية
68	المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات
68	المطلب الثاني: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية
69	المطلب الثالث: عرض و تحليل تقرير محافظ الحسابات
82	خلاصة الفصل الثاني
83	الخاتمة
86	قائمة المراجع
	الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
16	سلم أتعاب محافظ الحسابات	01
19	المسؤولية الجزائرية لمحافظ حسابات في جزائر	02
29	الخصائص النوعية للقوائم المالية	03
40	الميزانية الأصول	04
42	الميزانية الخصوم	05
44	الجدول حساب نتائج حسب الطبيعة	06
46	الجدول حساب النتائج حسب الوظيفية	07
48	يوضح العناصر الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية	08
49	جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة	09
50	جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة	10
52	جدول تغير الأموال الخاصة	11
69	الأصول الميزانية للمؤسسة مركب الأملاح -لوطاية-	12
70	الخصوم الميزانية للمؤسسة مركب الأملاح -لوطاية-	13
71	تقدم جدول حسابات النتائج للمؤسسة مركب الأملاح -لوطاية-	14
75	تغيرات مؤشرات ميزان المالي من سنة إلى أخرى	15
78	يتم تطور إنتاج السنة المالية	16
78	يتم عرض تطور رقم أعمال	17
79	يتم عرض إنخفاض إستهلاك السنة المالية	18
79	يتم عرض تطور الاستهلاك خلال سنتين الماضية	19
79	تطور القيمة المضافة للإستغلال خلال سنتين	20
80	تطورت الأرباح قبل خصم الفوائد الضرائب و إستهلاك	21
80	تطور جدول حساب نتائج للمؤسسة في نهاية السنة المالية 2021	22
81	تطور صافي نتيجة السنة المالية	23

الصفحة	العنوان	الرقم
21	مسؤوليات محافظ الحسابات	01
33	مثلث الغش	02
37	مكونات القوائم المالية	03
54	أنواع القوائم المالية	04
67	الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية - بسكرة	05

الترجمة باللغة العربية	الترجمة باللغة الأجنبية	رمز المختصر
النظام المحاسبي المالي الجديد	Standard Cubic Feet	SCF
الضريبة على الأرباح الشركاء	Impôt sur les bénéfices des sociétés	IBS
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le Revenu Global	IRG
الحساب البريد الجاري	compte courant postal	CCP

اسم الملحق	رقم الملحق
ميزانية الأصول لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح -مركب الملح لوطاية-بسكرة لسنة 2021	1
ميزانية الخصوم لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح -مركب الملح لوطاية-بسكرة لسنة 2021	2
جدول حسابات النتائج لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح -مركب الملح لوطاية-بسكرة لسنة 2021	3
تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح -مركب الملح لوطاية-بسكرة لسنة 2021	4

مقدمة



## مقدمة:

أصبحت جودة التدقيق الخارجي مطلباً أساسياً لمختلف الأطراف المتعاملة في بيئة التدقيق، و من المهم دراسة الأهمية لمختلف العوامل المحددة لهذه الجودة و التي تؤكد التباين في مستوياتها، خاصة و أن أطراف بيئة التدقيق يلعبون أدواراً متعارضة و لديهم تطلعات مختلفة تقودهم إلى تفسيرات متباينة لجودة التدقيق.

تعتبر استقلالية محافظ الحسابات في أداء عمله المهني الحجر الأساسي في مهنته، و التي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها حيث إن محافظ الحسابات و نظراً لمكانته القانونية الذي يحظى بها كطرف مختص يقدم آراء فنية محايدة بغض نظر على الجهة التي عينته، فإنه بات عنصر فعال يعتمد عليه المستخدمون و كل الأطراف ذات المصلحة، في إعلامهم بأن الإدارة إعتمدت على سياسات محاسبية و مبادئ مقبولة عموماً في مسك محاسبة و إحترام إجراءات العمل الداخلية و بالتالي النتائج المتحصلة عليها هي نتائج حقيقية و موثوق فيها و غير متلاعب بها، و حتى يتمكن محافظ الحسابات من بلوغ أهدافه عليه جمع و تقييم مجموعة من المعلومات المختلفة في فترة زمنية قصيرة، مما يفرض عليه مسلك منطقي يسمح له بالحصول على أدلة ثابتة كافية و مناسبة يستطيع من خلالها التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأيه.

تعد القوائم المالية للمؤسسة من أهم المؤشرات الرئيسية في الحكم على سلامة وضعها المالي و مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، حيث أن هذه المعلومات تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين، و لذلك يعتبر محافظ الحسابات الضامن و وكيل لسلامة الحسابات و صدق القوائم المالية للمؤسسة و ذلك عن طريق الفحص الذي يجريه على الوثائق التي تصدرها المؤسسة.

ومن هنا نطرح الإشكالية التالية.

## الإشكالية:

❖ ماهو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟

ومن خلال هذه الإشكالية تتفرع لنا التساؤلات التالية:

- ماهو التدقيق الخارجي؟
- من هو محافظ الحسابات؛ و ماهي مسؤولياته و مهامه؟
- ماهي القوائم المالية و فيما تتمثل أهدافها؟
- هل يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟

## الفرضيات:

- 1) التدقيق الخارجي هو إجراءات منظمة من أجل الحصول على أدلة.
- 2) محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات.
- 3) يساهم محافظ الحسابات بشكل كبير في تحسين جودة القوائم المالية من خلال تطبيق مهنته على أكمل وجه بإتباع المهام المخولة اليه.
- 4) تعتبر القوائم المالية نتائج لعمليات الوحدة و التي تلخص الوضعية المالية، والتي بدورها تعطي أهمية كبيرة لمستخدميها من الأطراف ذات المصالح و بالتالي فهي تهدف إلى عرض المعلومات بصورة شفافة.

## أهداف الدراسة :

1. التعرف على سير عمل محافظ الحسابات.
2. التعرف على مختلف القوائم المالية.
3. الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.

## المنهج الدراسة :

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية تم الإعتماد على منهجين:

- المنهج الوصفي في الجانب النظري لجمع المعلومات و البيانات.
- و المنهج الدراسة الحالة في الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية مركب أملاح بلوطاية بسكرة.

## أسباب إختيار الموضوع:

- أ. الرغبة في التعرف أكثر على مهنة محافظ الحسابات ميدانيا.
- ب. الميول الشخصي نحو المقارنة بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي لمهنة محافظ الحسابات.

## هيكل الدراسة:

تم الإعتماد على الخطة التالية التي قسمنا من خلالها البحث إلى المقدمة العامة و فصلين نظريين بإضافة فصل تطبيقي و خاتمة:

**الفصل الأول:** تحت عنوان "الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي و محافظ الحسابات " تطرقنا في هذا الفصل إلى المبحث التمهيدي حيث سلطنا الضوء على التدقيق الخارجي من خلال مفهومه و تطوره التاريخي و جودته.

المبحث الثاني: بعنوان " الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات " تطرقنا فيه إلى مفهومه و صفاته و شروط ممارسة هذه المهنة و حقوق و واجبات محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: تحت عنوان " الإطار العام لصلاحيات محافظ الحسابات " تطرقنا فيه إلى تعيين و أتعاب محافظ الحسابات و مهامه و مسؤولياته و حالات التنائي و موانع ممارسة مهنة محافظ الحسابات و العقوبات المسلطة عليه.

**الفصل الثاني:** تحت عنوان " الإطار النظري للقوائم المالية و آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيقها " خصصنا هذا الفصل لدراسة القوائم المالية من خلال المبحث الأول الذي يتضمن تعريف القوائم المالية و خصائصها و أهدافها و جودة القوائم المالية و ضوابط جودة القوائم المالية لدعم الإفصاح المحاسبي.

المبحث الثاني: بعنوان " أنواع القوائم المالية " حيث عددنا في هذا المبحث أنواع قوائم المالية التي تعدها المؤسسة.

المبحث الثالث: تحت عنوان " آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية " الذي يتضمن قبول المهنة و الخطوات التمهيديّة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و إعداد التقارير النهائية و المصادقة عليها.

**الفصل الثالث :** محتوى هذا الفصل يتمثل في دراسة الحالة لدى مركب أملاح، حيث تم التعرف على المؤسسة محل الدراسة ثم الدخول في الحسابات و عرض مختلف القوائم المالية للمؤسسة ثم قمنا بتحليلها و إعطاء ملاحظتنا للمؤسسة مركب الأملاح.

### الدراسات السابقة:

تم الاستفادة من بعض الدراسات السابقة منها:

1. شية إيناس ، ومان علي " دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية بمكتب محافظ

الحسابات " تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعيينه و مهامه و مسؤولياته.
- التعرف على سير عمل محافظ الحسابات.
- الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوف المالية.

2. بلعاش روندة ، فرطاس إيمان " دور محافظ الحسابات في ضمان الجودة قوائم المالية دراسة ميدانية بمكتب

محافظ الحسابات - بسكرة- "تهدف هذه دراسة إلى:

- إبراز أهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسة.
- التعرف بشكل تفصيلي على أنواع القوائم المالية و أهدافها و أهم مستخدميها.
- إظهار فعالية محافظ الحسابات في تقديم القوائم المالية ذات الجودة و المصادقية للجهات التي تطلبها.

- تسليط الضوء على ماهو مدروس نظريا بما هو موجود ميدانيا.

### 3. حجاج آدم مكاني فيصل " دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمكتب

محافظ الحسابات " تهدف هذه الدراسة إلى:

- دراسة أهمية المراجعة الخارجية و الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات، في النهوض بجودة المعلومات المحاسبية.
- دراسة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الإقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المنظمة في القوائم المالية.
- الوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي الحالي و مدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات الإقتصادية.

### 4. عمران عادل يعقوب "دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية دراسة لعينة محافظي الحسابات"

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال و الكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأيه الفني المحايد، و إدراكه بمدى دوره في تقييم جودة القوائم المالية.
- الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش و الخطأ و التصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية.

### 5. لحويشي لامية، نصر الله هناء " محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية قوائم المالية دراسة حالة

مكتب محافظ الحسابات " تهدف هذه الدراسة إلى:

- الخدمات التي يقوم بها محافظ الحسابات للجهات المختلفة،و التعرف على مستخدمي القوائم المالية و أساليب و الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات من أجل تسيير جيد للمؤسسة و ضمان شفافية التسيير.

### 6. مسيلي سمية " فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من مكتب

محافظي الحسابات لولاية المسيلة و برج بوعرييج " تهدف هذه الدراسة إلى :

- الوقوف على واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الإقتصادية لتعزيز موثوقية القوائم المالية.
- معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال و كفاءته المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأيه الفني المحايد.
- معرفة مدى تعبير القوائم المالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و دورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها للمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في إكتشاف حالات الغش و الخطأ و التصرفات غير القانونية التي تؤثر على ثقة القوائم المالية.

حيث تميزت دراساتنا عن دراسات السابقة بـ:

- ❖ تعرفنا في جانب النظري كيفية سير عمل محافظ الحسابات على تحسين جودة القوائم المالية.
- ❖ استقلالية محافظ الحسابات في إعطاء تقارير التي تتميز بالمصداقية و ملاحظات صدق المؤسسة.
- ❖ لمحافظ الحسابات مهام و المسؤوليات تؤثر على تحسين جودة القوائم المالية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي و

محافظ الحسابات

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي حجر الزاوية في الخدمة لجميع الأطراف المشاركة في المنظمة يضمن مصداقية وعدالة المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة نظرًا لأهمية هذه المهنة فقد سنت معايير وأنظمة دولية لتحديد كل ما يتعلق بها.

لقد مر التدقيق الخارجي بمراحل عديدة مما سمح له بالتطور وزيادة أهميته حتى يصبح علمًا قائمة بذاتها ولا يمكن إعفاؤها بسبب قيمة الفوائد التي توفرها بالفعل، والوصول إلى المعلومات لم يعد من السهل أن تكون صحيحًا وصادقًا دون أن تحصل على شهادة مؤهل علميًا وعمليًا من قبل المدقق الخارجي على هذا النحو، فهو يتمتع بالاستقلالية والحياد وجميع الصفات المطلوبة للأداء في مهنة التدقيق الخارجي.

يعتبر محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يتمتع بالاستقلالية ويملك من الكفاءة والخبرة لتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها والالتزام بالمسؤوليات المتعلقة به، وكذا قواعد السلوك المهني ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة إليه من أجل الحصول على معلومات تتصف بخصائص أساسية تفيد أصحابها من جهة وتفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم من جهة ثانية، لذلك أُلزم المشرع الجزائري معظم المؤسسات الاقتصادية بتعيين محافظ الحسابات للتدقيق على صحة، ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة.

من هذا منطلق سنتطرق في هذا الفصل الى:

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات
- المبحث الثالث: الإطار العام لصلاحيات محافظ الحسابات

## المبحث الأول:مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي

تأثرت مهنة التدقيق الخارجي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية و الاقتصادية،و المتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته و تلعبته في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها. (اسيا، 2017/2018، صفحة 3)

## المطلب الأول: ماهية و تطور تاريخي التدقيق

لقد نشأت مهنة التدقيق وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها،فالتدقيق بشكل عام يهدف الى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية والإدارية والتشغيلية للمؤسسة ومدى التزام العاملين فيها بتطبيق السياسات و القواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها بغرض تلافي الأخطاء و حماية الممتلكات.

إن ظهور التدقيق وتطوره جاء تبعاً لتطور الحياة البشرية اقتصادياً واجتماعياً عبر العصور وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من البيانات والمعلومات الموثوق والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات و الشركات، ومدى تحقيقها لأهداف التي أنشأت من أجلها، بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

إن التدقيق أغیره من العلوم الاجتماعية يقوم على مجموعة من المفاهيم التي تعتبر أساس لل غاية التي أنشأ من أجلها أما أنه يركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشداً لممارسي مهنة التدقيق. (محمد عبد الرحمن، 2013، صفحة 12)

## 1. تطور تاريخي التدقيق

نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء والاحتفاظ بالأصول، ثم قياس قيم السلع و الخدمات المتبادلة، وذلك خلافا للمحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة. ومن هنا فإن المتبع لتاريخ التدقيق يعطي أسسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على اغراض التدقيق و أساليبها، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة الأهداف المستوحاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى والتغيرات و من خلال هذا العرض يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى خمسة مراحل:

أ. المرحلة الأولى (قبل عام 1500 م): يعود التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.



حتى أن المصطلح ( Audit ) مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" و التي معناها يستمع، في هذه المرحلة كان الآمرون بالتدقيق أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالمملوك و الأباطرة و الإقطاعيين، أما حاجب الملك أو الكاتب و ذلك من أجل المعاينة السارق على اختلاس الأموال لحمايتها، و بسقوط الإمبراطورية الرومانية تطور التدقيق بتطور النشاط التجاري في إيطاليا و تم حينها استخدام المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من آسيا للقارة الأوروبية و ذلك لمنع اختلاس هذه الثروات.

**ب. المرحلة الثانية (من سنة 1500 م إلى سنة 1850 م):** لم يكن هناك أي اختلاف في أغراض التدقيق عن الفترة ما قبل سنة 1500 م غير أن مهنة التدقيق قد اتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، و ظلت اغراض التدقيق تتجه نحو اكتشاف الاختلاس والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة الأساسية هو الفحص المفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات التدقيق قد تحققت في هذه الفترة، فأول مرة يتم الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقارير المالية ومنع التلاعب والاختلاس، وثاني تغيير هام كان القبول العام بالحاجة إلى استعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، وكان الأمر بالتدقيق في هذه الفترة من الحكومة أو المحاكم التجارية والمساهمين وذلك لهدف منع الغش، ومعاينة فاعليه، وحماية الأصول.

**ت. المرحلة الثالثة (من سنة 1850 م إلى ما بعد 1960):** كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا مؤسسات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية وبرزت المؤسسات في صورة شركات أموال، و انتقلت الإدارة من الأفراد المهنيين وأصبح أصحاب أرس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب الاهتمام على سلامة المحافظة على رأس مال المستثمر وتنميته، وبالتالي ظهرت التدقيق كرقابة خارجي محايدة، حيث يمكن تجزئة هذه المرحلة إلى فترتين:

❖ **الفترة ما بين سنة 1905 م حتى سنة 1933:** تطورت مهنة التدقيق في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا لتصبح أغراض التدقيق هو: الحكم على المركز المالي الفعلي و على النتيجة و المشروع و اكتشاف التلاعب و الأخطاء.

❖ **الفترة ما بين سنة 1940 م حتى سنة 1960:** لم تتغير أغراض التدقيق إلا تغيرا طفيفا بحيث أن أهمية التدقيق انصبت على تكوين الرأي حول النتيجة والمركز المالي للمؤسسة وقلت أهمية الأغراض الفرعية، إلا أنه توجب على المدقق أن يجري الاختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن بنفس بأنه ليس هناك تلاعب أو خطأ، فكان الغرض الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية، ولكي يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية يجب أن يقوم كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أي أخطاء ارتكبها التي قد تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية. في هذه الفترة غلب على الأمرين بالتدقيق البنوك التي تسعى إلى صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية له.

ث. المرحلة الرابعة (من سنة 1960 م إلى 2002): شهدت هذه المرحلة تطورا ملحوظا للتدقيق بصفة عامة حيث لم تعد تقتصر على المجال المحاسبي والمالي فقط بل تعدت ذلك حتى أصبح تعالج المشاكل والقضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق والإدارة فالتدقيق القضائي وبعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية والبيئية ليتشكل ما يسمى بالتدقيق البيئية. والاجتماعي، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات الأمر الذي أدى بالبحث عن عوامل هذا التداخل ليكون هذا وكله موضوع الدراسات الأكاديمية الحالية وهو محاولة للانتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكيل إطار متكامل لكل تدقيق على حدى، طبقا للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.

ج. المرحلة الخامسة (من سنة 2002 إلى يومنا هذا): بعد الحادثة شركة إنرون الأمريكية و ظهر قانون sarbanes-oxley الأمريكي ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد و الحوكمة الشركات بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين و الداخليين هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق. (بوحفص، 2018/2017، الصفحات ص ص 5-7)

### المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي نبين منها:

1. **التعريف الأول:** يعرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".
2. **التعريف الثاني:** التدقيق الخارجي هو "عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للشركة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الغني فيها". (صنهاجي، عوادى، و عمامرة، 2017، صفحة 429)

نستنتج من خلال التعاريف السابقة أن المفهوم التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل يقوم بإبداء رأي مهني في عملية الفحص و مراقبة للقوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية، و يشمل هذا الفحص بحث و تقييم و تحليل للسجلات مؤسسات.

### المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي

لتعريف جودة التدقيق الخارجي فإنه هناك عدة باحثين و عدة السنوات مختلفة لتعريفه و لوصول الى مفهوم أو تعريف واضح و دقيق و من بين هذه التعاريف هناك:

**المفهوم الأول:** ينظر له على انه لديه مكانة كبيرة جدا بالنسبة للمؤسسة التي هي محل التدقيق، فهي تركز على كل جوانب المدقق الخارجي بشكل المحكم و من خلال دراساتها لهذا موضوع فإن مفهوم (de angelo) هو من الاوائل الذي قدما لنا مفهوما واضحا و ذلك سنة 1981 حيث عرفها على أنها: "احتمال ان المراجع سوف يكتشف الانحراف في النظام المحاسبي للعمليات محل المراجعة و انه سوف يقوم بالتقرير عن ذلك الانحراف " (de angelo.1981.183) من ناحية أخرى قام الباحث (palm rose) بتعريفها على أنها: "درجة الثقة يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية"، و ايضا يوجد تعريف اخرى الى مفهوم الجودة فمن المنظور الهيئات المهنية لمهنة التدقيق و المحاسبة حيث عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق ) اي انه اداء اعمال التدقيق بجودة يجب وفقا المعايير التدقيق المتعارف عليها.

و كخلاصة لكل ماتم تقديمه ,يمكن تلخيص مفهوم الجودة بكل أوجهه المختلفة على أنه "يتعلق بإتمام عملية التدقيق بأسلوب منظم وفي ظل المعايير المهنية المتعارف عليها ,اين يعمل المدقق على التحكم في مخاطر التدقيق لإضفاء الثقة على القوائم المالية ,و التأكد من خلوها من التلاعبات و الأخطاء الجوهرية لاعتمادها في اتخاذ قرارات سليمة ,و بالتالي فهي تضبط كل جوانب عمل المدقق الخارجي بشكل محكم ". (حسين و محمد، 2019، صفحة 66)

**المفهوم الثاني:** يمكن مقارنة مفهوم جودة التدقيق من ثلاث زوايا كما يلي :

- من زاوية كفاءة و استقلالية المدقق: حيث عرفت (1981) deangelo جودة التدقيق بأنها "تقييم السوق الاحتمال المشترك أن يقوم المدقق في نفس الوقت ب: (أ) اكتشاف ثغرات أو خروقات في النظام المحاسبي للعمليات و (ب) التقرير عن هذه الثغرات أو الخروقات. و في هذا السياق رأى (1992) citron taffler أن تقرير التدقيق يكون ذا الجودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق كفؤة تقنيا و مستقلة " و بناء على هذا فإن على " المدقق ان يجمع سمتين أساسيتين من أجل القيام بعمل ذي جودة هما: الكفاءة التي تحدد قدرته على اكتشاف المخالفات المحتملة في القوائم المالية ، و الاستقلالية التي تشترط قدرته على إظهار هذه المخالفات المكتشفة.
- من زاوية جودة القوائم المالية : حيث حسب (1999) lee et al فإن جودة التدقيق تعني "إحتمال الا يصدر المدقق تقريرا نظيفا في قوائم المالية بما أخطاء جوهرية " أي ان ارتفاع الجودة التدقيق كما يرى (2002) schauer تزيد من احمال ان تعكس القوائم المالية بدقة الوضعية المالية و نتائج العمليات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للتدقيق. بهذا 1988 palma rose المعني فإن جودة التدقيق هي جزء من جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها فهي تعبر حسب درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية.
- من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية: إن نتائج التدقيق لا يمكن أن تظهر بصفة مباشرة وفورية، لذا يصبح من الضروري الاهتمام بالسيرورة التي تؤدي إلى هذه نتائج ،و يصبح من الأهمية هيكله هذه السيرورة من الناحية المنهجية و الإجرائية ما يبرر وجود وتطوير معايير لضبطها. إن الهدف من وجود معايير للتدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح خدمة مرضية و ثابتة للمهنة ككل، كما تهدف إلى تحقيق إجماع يسمح بالحصول على

الاعتراف بممارسات التدقيق من طرف أكبر حيز من الجمهور قدر الامكان ، و هو ما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق أعمال المدققين و يفرض عليهم بالتالي إلزاما بالوسائل إذن فوفقنا هذه مقارنة المعيارية في التفكير ، فإن المدقق ينجز عمله بجودة ممتازة اذا التزم تماما بالمعايير الملائمة و بالتالي فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق. (تليلي و سويسي، 2019، صفحة 374)

### المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات ونظرا للمكانة القانونية التي يحظى بها كطرف مختص يقدم آراء فنية محايدة بغض النظر على الجهة التي عينته، بات عنصر فعال يعتمد عليه المستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية وكل الأطراف ذات مصلحة، في اعلامهم بأن الادارة اعتمدت على سياسات محاسبية ومبادئ مقبولة عموما في مسك المحاسبة واحترام اجراءات العمل الداخلية وبالتالي النتائج المتحصل عليها هي نتائج حقيقية وموثوق فيها وغير متلاعب بها. (سي محمد، 2018، صفحة 106)

### المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات

هناك عدة تعريف لمحافظ الحسابات قد تختلف لكنها تحافظ في معناها على مجموعة من المميزات والمعايير التي لا بد أن تتوفر في محافظ الحسابات، وقبل تعريف محافظ الحسابات لا بد من تعريف مهنة محافظة الحسابات.

#### ➤ تعريف مهنة محافظة الحسابات:

محافظة الحسابات هي رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة.

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع التدقيق الخارجي التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي.

#### ➤ تعريف محافظ الحسابات:

### التعريف الأول:

عرف القانون التجاري الجزائري حافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 4 " تعين الجمعية العامة للمساهمين المندوبا للحسابات أو أكثر ،لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في المصف الوطني، و تتمثل مهمتهم

الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي المراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة او المجلس المديرين حسب الحالة ،وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حسب الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها ،و يصادقون على انتظام الجرد و الحسابات المؤسسة و الموازنة و صحة ذلك،و يتحقق مندوب الحسابات اذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين،و يجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة".

### التعريف الثاني:

حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه خاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

لقد فرض المشرع على المعظم المؤسسات مراقبة قانونية مستقلة، للمصادقة على صحة و دقة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير المجلس الادارة، و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به،و تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة بتعيين لمدة ثلاث سنوات محافظ للحسابات أو أكثر مع إمكانية تجديد مدة توكيل المدقق المرة الواحدة.

### التعريف الثالث:

يعرف محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يتولى باسمه الخاص و تحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق و صحة حسابات مؤسسات مختلفة،على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر و معتاد".

يمكن القول من هذه التعاريف أن المهمة محافظ الحسابات تتركز على التدقيق المحاسبي و المالي للشركة التي يصادق عليها المدقق بمثابة ممثل للشركاء و المساهمين و البنوك و الهيئات العمومية. (حدادي، 2019، الصفحات ص ص 73-74)

### المطلب الثاني: صفات محافظ الحسابات و شروط ممارسة مهنة

#### الفرع الأول: صفات محافظ الحسابات

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن

وأهم هذه الصفات هي:

➤ **الأمانة:** و يقصد بذلك ان يؤدي عمله بأمانة و عفة و عزة و ان لا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل.

- **الاستقلالية:** و يقصد بها ان يقوم بعمله و يبدي رأيه مستقلا متجردا من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر , و أن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على الصدق في إصدار رأيه.
- **الكرامة:** و يقصد بها أن يكون المدقق عزيزا نزيها يحافظ على كرامته و كرامة المهنة التي ينتمي إليها، و أن لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة.
- **سر المهنة:** و يقصد بها ان يكون المدقق حافظا للأسرار و أميناً عليها حيث ان طبيعة عمله تمكنه من الاطلاع على اسرار المؤسسة التي يقوم بتدقيقها.
- **العناية المهنية:** تنص المادة 49 من القانون رقم 91-08: "على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم و يلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، اي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة و إعداده للتقرير.
- **الكفاءة المهنية:** لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي و العملي و اكتساب المعارف مختلفة كالمعرفة بأساسيات المحاسبة، و التمكن الكبير للتنظيم المحاسبي و تقنيات التدقيق. (سي محمد، 2018، صفحة 108)

#### الفرع الثاني : شروط ممارسة مهنة

**حسب مادة 2:** يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه خاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة خبير محاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو محاسب المعتمد إذا توفرت فيه شروط و المقاييس المنصوص عليها في هذا القانون (الرسمية، 2010، صفحة 4) شروط منصوص في **حسب المادة 8:** لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
2. ان يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
  - أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا لشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
  - ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، ان يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترفا بمعادلتها؛
  - ت. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، ان يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب او الشهادة تسمح له بممارسة المهنة؛
3. ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
4. ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة؛
5. ان يكون المعتمدا من الوزير المكلف بالمالية و ان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين او في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

6. ان يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه

- تمنح الشهادات و الإجازات المذكورة في البندين (أ) و (ب) أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، او المعاهد المعتمد من طرفه.
- لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص او المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين شهادة الجامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم
- تمنح الشهادة و الإجازة المذكورة في البند (ت) أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، او من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه ام من طرف مؤسسات التعليم العالي. (الرسمية، 2010، صفحة 5)

### المطلب الثالث: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

#### الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

حقوق يتمتع بها محافظ الحسابات تتمثل أهمها فيما يلي:

- الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الميزانيات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة او الهيئة.
- يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة تقديم كل التوضيحات و المعلومات و ان يقوم بتفتيش كل ما يراها لازم.
- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بالمؤسسات مرتبطة بها او مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة اشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر شروط.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً ولا يجري تعديل العهدة.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداوات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يتلقى أي أجر أو امتياز باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة على مهمته.
- لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.
- يمكن ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب عليه ان يلتزم بإشعار مسبق مدة ثلاث (3) أشهر و يقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.
- لا يعفى وجود هيكل داخلية للمراجعة بالشركة من إلزامية تعيين محافظ الحسابات.
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة. (لياس قلاب، 2021، الصفحات ص ص 960-961)

#### الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

أثناء ممارسته للمهنة على محافظ الحسابات الالتزامات بالواجبات المهنية التي ينص عليها قانون أخلاقيات المهنة التي تصنف إلى ثلاثة أقسام:

#### **أولاً: واجبات محافظ الحسابات في علاقته بالنقابة :**

على محافظ الحسابات إعلام النقابة بقبول توكيل أو تجديد وكالة محافظة الحسابات. و بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية و خاصة في حالة:

- ✓ المتابعات الإدارية أو القضائية.
- ✓ النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه.
- ✓ التعليق الإداري لنشاطاته.
- ✓ توقيف نشاطه نهائياً.
- ✓ تغيير محل ممارسة المهنة.

#### **ثانياً: واجبات محافظ الحسابات في أداء مهمته و علاقته مع زبائنه و تتمثل في:**

- إبلاغ قبول التعيين للمؤسسة إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة أو بواسطة رسالة قبول مهمة.
- في حالة تعذر عليه القيام بالمهمة التي قبلها عليه أن يعلم المؤسسة محل المراقبة بذلك و يعيد إليها الوثائق في أجل شهر واحد.



- ان تحدد رسالة تكليف المهمة الموقع عليها من الطرفين ما يأتي: طبيعة الأعمال الواجب القيام بها و حجمها دورية المهمة أو مدتها، مبلغ الأتعاب الإجمالي، مبلغ التسيقات على مقابل الأتعاب المدفوعة في بداية الإنجاز الأعمال و أثنائه.
- التحلي بدرجة عالية من الرصانة في أدائه لمهامه، و أن يحرص في حياته خاصة و المهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة و شرفها.
- أن تسند علاقته مع زبونه أو موكله إلى الأمانة و الاستقلالية و إلى واجب القيام بمهامه بشرف و ضمير مهني.
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص و الشرعية المطلوبة و كذلك القواعد الأخلاقية للمهنة.
- عند ممارسته لمهامه، عليه أن يلتزم بتنفيذ الخدمات المطلوبة منه بعناية بأن يحترم الآجال المتفق عليها، إعلام الزبون و يتابع كل التحريات الضرورية.
- الالتزام بسر المهنة في أداء مهنته و غير أنه لا يتقيد بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القانون و التنظيمات المعمول بها وهي: إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، فتح بحث أو تحقيق قضائين، عندما يدعى للإدلاء بشهادته أمام لجنة الانضباط و التحكيم، بناء على إرادة موكله، كما يجب عليه ان يسهر على احترام موظفيه و المتدربين لديه لواجب السر المهني.
- في حالة تعيين أكثر من محافظة للحسابات يقوم كل واحد منهم بمهمته و يتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة، و عندما يكون في فترة توكيل لا يجوز لزميل له أن يقبل بأن يكون محافظا شريكا له إلا بعد انتهاء فترة الوكالة.
- كما لا يجوز لمحافظي الحسابات القيام بما يأتي:
  - السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب المهمة أو تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.
  - يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى.
  - استعمال أي شكل من الأشكال الإشهار لدى الجمهور غير أنه يمكن للمهني الذي يعمل لحسابه، بصفة استثنائية أن ينشر ثلاثة إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة التي تلي شروعه في العمل لحسابه. و يتضمن هذه الإعلانات: الاسم و اللقب أو اسم الشركة؛ العنوان؛ رقم الهاتف أو الفاكس؛ الصفة المهنية؛ و كذا عبارة فتح مكتب محافظ الحسابات.

### ثالثا: واجبات محافظ الحسابات المتعلقة بالتأطير المتدربين:

ترتبط واجبات محافظ الحسابات المتعلقة بالتأطير المتدربين:

- التكفل بمحافظي الحسابات المتدربين الذين وجهوا إليه و يضمن لهم التأطير و التكوين المهنيين و يدفع لهم تعويضا يتصل بالمهام و الأعمال المسندة إليهم.

- أن يمنح للمتدربين كل التسهيلات من أجل متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات المهنة؛ و المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية و الأنشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير و الامتحانات و الاجتماعات المعدة لمراقبة التدريب.
- التقدم إلى اختبارات الامتحانات المهنية.
- التمتع بإجازة خاصة مدفوعة الأجر تحدد بناء اتفاق مشترك مع المتدربين و تسمح بالتوفيق بين التحضير للامتحانات و الضغوط المهنية في المكتب.
- لا يجوز ان يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله مهمة يقترحها عليه زبون احد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد الموافقة مكتوبة من الأستاذ.

#### رابعاً: واجبات محافظ الحسابات في علاقته بزملائه:

- إذا طلب منه زبون أن يحل محل زميل له ان لا يقبل المهمة المقترحة عليه إلا بشرطين :
  - أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح القانون؛ أن يعلم زميله برسالة مع وصل الاستلام بالطلب الذي اقترح عليه و يوجه نسخة منها إلى الهيئة التي ينتمي إليها ؛
  - أن يتمتع عن توجيه النقد لزميله السابق و يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها أو يستطلع رأي مجلس الهيئة التي ينتمي إليها في حالة حدوث نزاع.
- الابتعاد عن أي كلام أو عمل من شأنه الاساءة إلى زملائه أو الى المهنة.
- أن يعمل على حل خلافاته مع زملائه في المهنة بالتراضي و/أو بعرضها على الرئيس مجلس الهيئة التي ينتمي إليها أو يخطر غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم. (نجوى، 2021، الصفحات ص ص 51-54)

#### المبحث الثالث: الإطار العام لصلاحيات محافظ الحسابات

لكي يمارس محافظ الحسابات مهامه في حدود صلاحياته؛ يجب أن يتحمل المسؤوليات المهنية المنصوص عليها قانوناً كيلا يقع في المخالفات سواء المقصودة او غير المقصودة و التي تؤدي به إلى تحمل عقوبات. (هيري و ولد باحمو، 2021، صفحة 417)

#### المطلب الأول: تعيين و أتعاب محافظ الحسابات

##### الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

لتعيين محافظ الحسابات نصت المادة 26 من قانون 10-01 على ما يلي: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

و يمكن أن يكون تعيين محافظ الحسابات بأحد الطرق التالية:

1. عند الإنشاء: يعين المؤسسون عند القانون الأساسي مندوبي الحسابات ويجري محضر الجلسة الخاص بالجمعية وذلك للمادتين و 609 من القانون التجاري.
2. الجمعية العامة غير العادية: يعين محافظ الحسابات باجتماع الجمعية العامة غير العادية بإعداد محضر الجلسة للجمعية.
3. الجمعية العامة العادية: وذلك في حالة التعيين الجديد بعد انتهاء العهدة أو تجديد العهدة.
4. قرار التعيين: يعين محافظ الحسابات من المحكمة حسب المادة 679 من القانون التجاري. (بلبية و بوشرف، 2014)

#### الفرع الثاني: أتعاب محافظ الحسابات

- **الجهة التي تحدد الأتعاب:** تختلف الجهة التي تحدد مبلغ الأتعاب بحسب طريقة تعيين محافظ الحسابات كما يأتي:
  - **التعيين المباشر:** يتم تعيين محافظ الحسابات وفق هذه الطريقة في المؤسسات الخاصة و يتم تحديد مبلغ الأتعاب في هذه الحالة بصفة تعاقدية باتفاق ما بين الجهة التي تقوم بالتعيين و محافظ الحسابات.
  - **إجراء دفتر الشروط:** يتم تعيين محافظ الحسابات وفق هذا الإجراء في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، حيث يقوم محافظ الحسابات بتحديد أتعابه من خلال العرض المالي المدرج ضمن دفتر الشروط الذي يتقدم به لترشح للتعيين.
- **كيفية تحديد مبلغ الأتعاب:** يتم تحديد مبلغ الأتعاب على الأساس ساعات العمل و ضمن سلم ساعات الأتعاب. الوارد في جدول الرقم (1) الذي يحدد الأتعاب على أساس العناصر الآتية:
  - المجموع الخام للميزانية السنوية ماعدا إعادة تقييم الاستثمارات مع زيادة نواتج الاستغلال.
  - تحدد عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة احافظ الحسابات المقابل لمبلغ المجموع الخام.
  - مبلغ الأتعاب يساوي ناتج عدد الساعات المحدد مضروباً في مبلغ 500 دج، على أن لا يقل المبلغ عن 40000 دج ولا يتجاوز 225000 دج.

و عندما يكون محافظان او أكثر يعملان او يعملون لمؤسسة نفسها فإن مبلغ الأتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ الحسابات واحد مع زيادة 20% و يتم الحصول على أتعاب محافظ الحسابات واحد بقسمة هذا مبلغ على عدد المتدخلين. و عندما يكون محافظ الحسابات في مؤسسة ما و يكون كذلك محافظ الحسابات في مؤسسة فرعية فإنه يتقاضى زيادة على أتعابه باسم المؤسسة 70% من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

- **مجال التغطية:** يغطي المبلغ الأتعاب المهام العادية المحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام التدقيقية الخاصة التي توكل إليه كتلك المتعلقة باندماج أو انقسام المؤسسة؛ إنشاء شركات فرعية بمساهمة جزئية؛ أداء مهام خاصة في رقابة

حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة؛ مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات. و تحدد أتعاب محافظ الحسابات عن هذه المهام باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين و محافظ الحسابات) كأتعاب إضافية.

- رزنامة تسديد الأتعاب: يتم تسديد اتعاب محافظ الحسابات عن المهام العادية كما يأتي:

● 30 % عند بداية الأشغال؛

● 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال؛

● 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير يثبت صحة الحسابات؛

● 20 % بعد اجتماع الجمعية العادية؛

- بتكفل بنفقات الإيواء و الإطعام: يتم التكلفة بالمصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات في إطار التنقل لإنجاز مهامهم فقط في حالة بعد المقر المهني لمحافظ الحسابات أكثر من 50 كلم عن مقر المؤسسة محل المراقبة، و يتم تعويض كما يأتي:

● **مصاريف النقل:** يتم رد هذه المصاريف بعد التقدم الأدلة الثبوتية و في حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتر قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد.

● **مصاريف الإيواء و الإطعام:** ترد هذه المصاريف في حالة عدم توافر المؤسسة على الوسائل التكفل بإيواء و إطعام محافظ الحسابات، و يكون التعويض في حدود: 1500 دج في اليوم للشخص الواحد على ان لا يتعدى مجموع مبلغ التعويضات 80 % من ساعات الأتعاب.

هذا في حالة التعيين المباشر لمحافظ الحسابات، أما في حالة كون تعيين محافظ الحسابات قد تم وفق إجراء دفتر الشروط فإن نفقات التنقل لإنجاز المهام تأخذ بعين الاعتبار من قبل محافظ الحسابات عند التحضير و تقديم العرض المالي ضمن دفتر الشروط. (نجوى، 2021، الصفحات ص ص 46-48)

الجدول رقم (1) : سلم أتعاب محافظ الحسابات :

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة التقييم و إيرادات الاستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم / دج (*)
حتى أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف 2400 ساعة نسبة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة اضافية ب 5000 مليون دج حتى الحد الاقصى 4500 ساعة	حد الاقصى 4500 ساعة	حد الاقصى 2250

الأتعاب: يحصل عليها بضرب عدد ساعات في معدل الساعة بمبلغ 500 دج .

المصدر: نجوى عبد الصمد، ضبط و تنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، لعين مليلة-الجزائر 2021 صفحة 49

## المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات

## الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24 من القانون 10-01 كما يلي:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تمام نتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الامر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون المساهمون او الشركاء او حاملو الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس أو المسير ؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه و من طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة؛
- المصادقة على الحسابات المدججة او الحسابات المدعمة من حيث صحتها و انتظامها و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- و حسب المادة 25 من القانون 10-01: يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
  - تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صور الصحيحة او عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدججة، عند الاقتضاء؛
  - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
  - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
  - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
  - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الاخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصص الاجتماعية؛
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة محتمل على استمرار الاستغلال. (مسعود و محمد، 2019، صفحة 47)

## الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات في أن يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة وفحص القوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها. ويجب على محافظ الحسابات أن يكون خبيراً في شؤون التدقيق والمحاسبة، ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للقوائم المالية مبنياً على أساس علمي وعملي سليم. وتقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من المسؤوليات منها المسؤولية المدنية، الجنائية والتأديبية، نوضحها كما يلي:

**1. مسؤولية المدنية:** إن محافظ الحسابات يعد مسؤولاً مدنياً تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، مع إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك بالتقصير.

ولا يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بشؤون الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة ولوكيل الجمهورية أو لأحدهما رغم اطلاعه عليها. وتنشأ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في حالة الإخلال بالتزام ناشئ عن عقد التدقيق مع عملائه، وهو ما يُعرف بالمسؤولية التعاقدية (أو المسؤولية المدنية تجاه العميل)، وتنشأ أيضاً عن مخالفته لالتزام قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين دون حق، وهو ما يُعرف بالمسؤولية التقصيرية (أو المسؤولية المدنية تجاه الغير) ونوضحها فيما يلي:

**المسؤولية المدنية تجاه العميل (الزبون):** تنشأ هذه المسؤولية التعاقدية بين محافظ الحسابات لطرف والعميل (المؤسسة محل التدقيق) نتيجة إخلال محافظ الحسابات لبنود العقد المبرم بين الطرفين، أو إخلاله بتنفيذ الخدمات المنصوص عليها في العقد ويكون من حق العميل طلب تعويض مناسب عن حجم الضرر الذي لحق به.

**المسؤولية المدنية تجاه الغير (الطرف الثالث):** هنا يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية تجاه مستخدمي القوائم المالية (المقرضون، مصلحة الضرائب، المستثمرون والدائنون....).

**2. مسؤولية جزائية (قانونية):** قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً، عند مخالفته لبعض نصوص قانون

العقوبات في الحالات التالية إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- حالة تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

- حالة عدم احترام سر المهنة.

وأصبحت المسؤولية القانونية من المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي حيث تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد

المدققين الخارجيين وخاصة في النصف الثاني من القرن العشرين، وقد ساعد على ذلك عدة عوامل، من أهمها التعقيدات

المتزايدة لعمليات الاختبارات والفحوص في مجال تدقيق الحسابات، والتي تعود الى مجموعة من الأسباب منها كبر حجم المؤسسة واستعمال الحاسوب في تشغيل أليبيانات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات وتداخل عملياتها، إضافة الى النمو المتزايد من قبل مستعملي القوائم المالية بأهمية ومسؤوليات المدققين الخارجيين.

-ويتعرض محافظ الحسابات إلى المساءلة في حال قيامه بالغش أو الإهمال أي من الأفعال التالية:

- تقديم بيانات كاذبة في التقرير المقدم من طرفه حول وضعية المؤسسة.
- وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع غير حقيقية تتعلق بالمؤسسة.
- التلاعب أو التغيير أو التزوير في السجلات والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق.
- عدم المحافظة على أسرار الزبون. (بعاشي، 2020/2021، الصفحات ص ص 74-75)

الجدول رقم (2): المسؤولية الجزائية لمحافظ حسابات في الجزائر

العقوبة			المخالفة المرتكبة من طرف محافظ حسابات
الغرامة المالية (دج)	السجن	النص القانوني	
من 500.000 إلى 2.000.000	في حالة العود: من 06 أشهر الى سنة واحدة	المادة 73 من القانون 01-10	الممارسة بصفة غير القانونية لمحافظ الحسابات.
من 20.000 إلى 500.000	من 06 أشهر الى سنتين	المادة 825 من القانون التجاري	منح عمدا او الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في تقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.
من 20.000 إلى 200.000	من شهرين الى 06 أشهر	المادة 829 من القانون التجاري	الممارسة العمدية و قبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية.
من 20.000 إلى 500.000	من السنة الى 05 سنوات	المادة 830 من القانون التجاري	تعمد محافظ الحسابات تقديم المعلومات كاذبة او تأكيدها، او عدم الكشف عن الوقائع الاجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية .



إفشاء السر المهني.	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من القانون العقوبات	من شهر الى 06 اشهر	من 500 الى 5.000
--------------------	---	-----------------------	------------------------

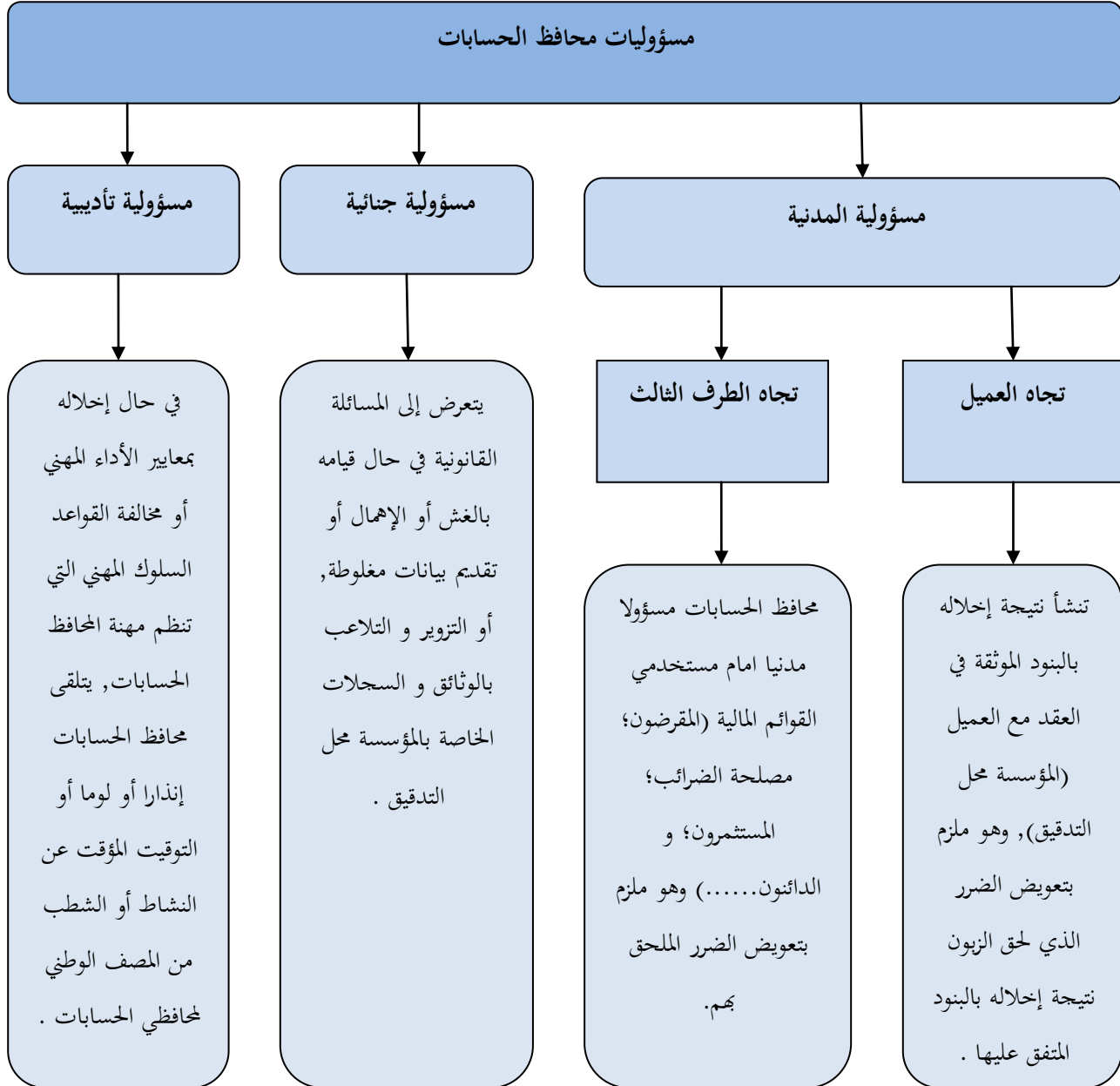
المصدر: شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية-اطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2013، ص 147

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن المشرع الجزائري وضع بالنسبة لكل مخالفة لها صفة جريمة عقوبة بالغرامة المالية أو الحبس أو كلاهما، كما أنه وضع حدا أدنى وحدا أقصى لكل عقوبة، وبذلك فإن العقوبة تأخذ بعين الاعتبار درجة خطورة وجسامة المخالفة، بالإضافة إلى الدوافع والأسباب التي أدت بالمراجع لارتكاب المخالفة. كما يلاحظ أن مخالفة الممارسة غير الشرعية لمهنة المراجعة أعطى لها أهمية كبيرة وبالتالي العقوبة كانت مرتفعة نوعا ما، ويفسر ذلك بخطورة الفعل وما ينجر عنه من آثار سلبية على مختلف الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، ورغبة السلطات العمومية من خلال القانون الجديد في محاربة الممارسة غير الشرعية للمهنة نظرا للفوضى التي عرفت المهنة خلال السنوات الأخيرة. (شريقي، 2013، صفحة 148)

3. مسؤولية تأديبية: في حالة إخلال محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، قد يتلقى إنذارا أو لوما أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة أو الشطب من المصف الوطني لمحافظي الحسابات. ويرى آخرون أن المسؤولية التأديبية هي المسؤولية التي يتعرض لها محافظ الحسابات إذا ما خالف قواعد السلوك المهني التي تنظم مزاولة المهنة. وتختص في ذلك الهيئات التي لها صفة الإلزام القانوني والمهني على المدقق الخارجي، سواء أكانت هيئة حكومية أو هيئة مهنية، وتثبت العقوبة على المدقق الخارجي في حال ثبوت إخلاله بواجباته عند أداء خدماته المهنية. ومدى مسؤوليته عن المخالفات التي يرتكبها عند أداء مهامه تختلف من بلد إلى آخر تبعا لاختلاف نصوص القانون في ذلك البلد الذي يحكم هذه المخالفات، وتبعا لنظرة المجتمع لخطورة هذه المخالفات. وأن العقوبات الانضباطية التي يتعرض لها المدققين الخارجيين يمكن اعتبارها من أخطر أنواع العقوبات لأنها مرتبطة بشكل أساسي بسمعته بين المزاولين للمهنة وبين مستعملي القوائم المالية بشكل عام. (بعاشي، 2020/2021، صفحة 77)

وبناء على ما سبق يمكن توضيح المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات بصفة عامة من خلال الشكل الموالي:

الشكل الرقم (1): مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، اطروحة دكتوراه في العلوم

المالية و المحاسبة جامعة سيدي بلعباس 2020 صفحة 78

يتضح لنا من الشكل رقم (01) أن محافظ الحسابات تقع على عاتقه مسؤوليات متعددة: مدنية، جنائية وتأديبية، فهو مطالب

بالإلمام بما وعدم الخروج عن نطاق واجباته وأداء مهامه على أكمل وجه، لئلا يقع تحت طائلة المساءلة. (بعاشي، 2020/2021،

صفحة 78)

### المطلب الثالث: حالات التنافي و موانع ممارسة محافظ الحسابات لمهنته و العقوبات المسلطة عليه

بغرض ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية و أخلاقية فإن القانون 10-01 و القانون التجاري الجزائري، قد حددا حالات

التنافي و الموانع و العقوبات:

#### الفرع الأول: حالات التنافي

نصت المادة 64 من القانون 10-01 على حالات التنافي و التي تتمثل فيما يلي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى الشركة أو الهيئة نفسها.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة أما المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري الجزائري فقد أنه لا يجوز أن يعين محافظا للحسابات في شركة المساهمة:
- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمتلك عشر (10/1) الرأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركة.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

و بغرض إبعاد كل تأثير على استقلالية محافظ الحسابات، أضافت المادة 66 من القانون 10-01 زيادة على حالات التنافي و الموانع السابق ذكرها في المادة 715 مكرر 6 المذكورة أعلاه، حالات أخرى و هي:

- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- توسع نفس حالات التنافي والموانع و الحالات المذكورة في المادتين 64 و 65 من القانون 10-01 إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

#### الفرع الثاني: الموانع

طبقا لنص المادة 65 من القانون، 10-01 يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو النيابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.
- القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة (المادة 67).
- في حالة استقدام محافظين للحسابات، يجب أن لا يكونا تابعين للسلطة نفسها وألا تربطهما أية مصلحة وألا يكونا منتميين إلى شركة محافظة الحسابات نفسها (المادة 68).

و أضافت المادة 23 من ميثاق أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات لسنة 2015 الصادر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منع أعضاء الغرفة القيام بأي عملية من عمليات الإشهار بأي شكل من الأشكال بغرض جلب الزبائن لا سيما: الإعلانات الملتصقات اللوحات الاشهارية مهما كان نوعها، اقتراح تخفيض الأتعاب أو عرض خدمات غير مطلوبة، المنشورات أو المطويات، و كل اشهار مكتوب أو مرئي لصالح المؤسسة أو الهيئة التي المتعاقد معها أو يقدم لها مساعدة، استعمال صفات لا تتطابق مع المؤهل المهني. (عبد المجيد، 2020، الصفحات 46-47)

الفرع الثالث: العقوبات المسلطة عليه

- يعاقب كل من يمارس مهنة بمحافظ حسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 إلى 2.000.000 دج, وفي حالة التكرار يعاقب بالحبس لمدة تتراوح من 06 أشهر إلى سنة و بضعف الغرامة؛
- عقوبات التأديبية عن أي تقصير أو مخالفة تقنية أو أخلاقية في قواعد المهنة تتمثل في: الإنذار؛ التوبيخ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر، الشطب من الجدول. (خلايفية و جاوحدو، 2019، صفحة 462)

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا فصل نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية مسؤولياته المتمثلة في فحص جميع المستندات و الحرص على سلامتها و مصداقية البيانات المحاسبية كذلك تبين لنا أن مهمة محافظ الحسابات لها دور كبير و يجب أن تتوفر مجموعة من شروط التي هو مطالب بها و عدم الخروج عن نطاقها و تطبيق واجباته على أكمل وجه و كذلك يتمتع ببعض الحقوق المنصوص عليها حسب القانون صادر من الجريدة الرسمية 10-01 موافق ل28 رجب عام 1431 هـ 11 يوليو سنة 2010.

## الفصل الثاني:

الإطار النظري للقوائم المالية و

آليات عمل محافظ الحسابات

لتدقيقها

تمهيد:

يبحث مالكو المؤسسات و الأطراف المهتمة دائما عن المعلومات الصحيحة و الحقيقية و الدقيقة لمساعدتهم على توقع النتائج لأحداث في المستقبل، و يتم ذلك من خلال القوائم المالية و التي تتطلب من المؤسسات إعداد قوائم المالية في النهاية الفترة المالية. تأخذ في الاعتبار الوضع المالي للمؤسسة و يجب ان تكون موثوقة و صادقة بشكل مناسب من اجل اتخاذ القرارات المناسبة.

فيلحنوا مالكو المؤسسات المالية الى محافظ الحسابات ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة إليه من أجل دراستها و إكتشاف أخطاء و حصول المعلومات تتصف بخصائص أساسية تفيد اصحابها من جهة و تفيد مستخدميها في اتخاذ قرارات في جهة ثانية.

وفي هذا الفصل سنتطرق الى :

- المبحث الأول: أساسيات حول قوائم المالية
- المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية
- المبحث الثالث: آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية



## المبحث الأول: أساسيات حول قوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مخرجات المحاسبة المالية، و الهدف الرئيسي للمحاسبة الوصول للقوائم المالية و التقارير المالية، و تعتبر القوائم المالية جزء من التقارير المالية.

و تعرف القوائم المالية بأنها الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح و الموقف المالي للمنشأة. (دياب، 2009، صفحة 35)

## المطلب الأول: تعريف و خصائص القوائم المالية

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

القوائم المالية عبارة عن ملخص تلك البيانات والمعلومات المالية التي يتم التوصل إليها عن طريق الأحداث الاقتصادية للمؤسسات. وهي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، وتوفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

فمختلف مستعملي القوائم المالية يحتاجون إلى معرفة كاملة عن المؤسسة، ويتطلب هذا توفير مجموعة من المعلومات والتي يمكن حصرها في الآتي: ربحية المؤسسة، والمركز المالي لها؛ قدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية الموجبة؛ التغيرات التي تحدث على المركز المالي للمؤسسة.

فقد تطرقت معايير المحاسبة الدولية في المعيار الأول إلى عرض القوائم المالية، فهاته الأخيرة هدف المعيار إلى وصف أسس عرضها، وذلك بهدف ضمان قابليتها للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال، بحيث يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية، وعليه فالأهداف الرئيسية للمعيار الأول تتلخص في: تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية؛ التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال؛ وتحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وتحديد البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية. فالقوائم المالية هي صورة ملخصة عن العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال سنة. (محمد البشير، فوزي الحاج، و عيسى، 2020، صفحة 174)

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، حيث أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يجعل القوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة، وتتمثل هذه الخصائص النوعية الأساسية في:

الجدول رقم (03): الخصائص النوعية للقوائم المالية

القابلية للفهم و الإستيعاب	الملائمة او الدلالة	المصدقية و العدالة	القابلية للمقارنة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- لا تكون معقدة.</li> <li>- يجب ان تكون الملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية و من السهل فهمها من أغلبية المستخدمين.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- حتى تكون المعلومات المفيدة لأبد أن تكون ملائمة و ذات منفعة لصناع القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي و الأداء، و تعتبر مهمة إذا كان هدفها و تعريفها يؤثر على القرار.</li> <li>- تساعد على التقييم الماضي و الحاضر و المستقبل، و كذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم سابق أو تصحيحه.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يجب أن تكون موثوقا فيها و يعتمد عليها، و يجب أن تكون خالية من أخطاء الهامة و التحيز، و تعبر بصدق عما يقصد ان تعبر عنه من العمليات أحداث.</li> <li>- أن تكون كاملة خالية من الأخطاء و الحذف حتى لا تصبح المضللة، و تعبر عن المركز المالي بشكل عادل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- قابلة للمقارنة عبر الزمن من أجل التحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الاداء و مقارنتها مع القوائم المالية لمنشآت اخرى مختلفة حتى يمكن التقييم مراكزها المالية و التغيرات الحاصلة في المركز المالي.</li> </ul>

المصدر: بن فرج زوية، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير اطروحة

دكتورا في سطيف 2013 صفحة 4

## المطلب الثاني: اهداف و مستخدمين القوائم المالية

## الفرع الأول: اهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة لتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية، وتحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، ولكن القوائم المالية لا توفر دائماً جميع المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

كما تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها، وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون في تقييم مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم على سبيل المثال، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة، أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها. (مازن احمد، 2013، صفحة 62)

- توفير البيانات و المعلومات الملائمة للأطراف المعنية.
- توفير المعلومات التي تساعد علي التنبؤ بمقدرات المنشأة المالية لسداد الديون ،لتحقيق الارباح ،للاستمرارية .
- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية المستخدمة خلال فترة معينة . وأهمية القوائم المالية تكمن في تلخيص وتبويب وتصوير العمليات التي قامت بها المنشأة في قوائم ذات أرقام ودلالات مختلفة خلال فترة معينة. و يمكن تقسيم القوائم المالية للأقسام التالية :
- منشورة: هي القوائم التي يمكن أن تطلع عليها كافة قطاعات المجتمع.
- غير منشورة: هي القوائم الخاصة بالعمل الاداري الداخلي. وهنالك من يقسمها إلى الاقسام التالية :قطاعيه مبسطه،متعددة الأغراض مستقبلية الموارد البشرية المسؤولية الاجتماعية والبيئية. (دياب، 2009، صفحة 35)

## الفرع الثاني: المستخدمين القوائم المالية

إن المنتج النهائي للمحاسبة هو عبارة عن مجموعة من التقارير المالية التي تعدها إدارة المنشأة لصالح أطراف متعددة داخل وخارج المنشأة وعليه فإن المحاسبة تنطلق من تحديد الوظائف الرئيسية لهذه التقارير وقد تؤثر وتتأثر بذلك أطراف عدة بإعداد هذه التقارير والواقع أن جانباً كبيراً من المشاكل التي تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية ينشأ من احتمالات تعارض وجهات النظر بين مستخدمي القوائم المالية وما قد يفرضه ذلك من تغليب وجهة نظر.

مجموعة معينة على وجهات نظر الآخرين وفي الوقت الحاضر أصبحت وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هي السائدة في تحديد أهداف المحاسبة، وقد عرف هذا الاتجاه بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات ومؤدى هذا الاتجاه هو

أنه نظراً لأن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها إنما يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير فإنه يلزم تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتغليب وجهة نظرهم في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية، وعلى كل من المنشأة والمهنة تقع مسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، حيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه و يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين:

#### المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع:

1. المساهمين (الحاليين والمحتملين).
2. الدائنين (قصيرة وطويلة الأجل).
3. المديرين.
4. العاملين.
5. الموردين.
6. المنافسين.
7. السلطات الضريبية.

#### المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة في المشروع:

1. محلي القوائم المالية وسماسرة البورصة.
2. اتحادات العمال.
3. الوكالات والهيئات الحكومية.
4. الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية.
5. مكاتب تدقيق الحسابات. (فايزة زهدي، 2005، صفحة 30)

و تتمثل أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في الفئات التالية:

1. **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون الحاليون و المتوقعون إلى توفر معلومات بشكل مستمر لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة، و المفاضلة بين البدائل الاستثمارية و اتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالحفاظ على الاستثمار في المؤسسة أو تخفيضه أو تحويله إلى مؤسسة أخرى. و يعطي المستثمرون أهمية كبيرة لتحليل العائد و المخاطرة في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار.
2. **المقرضون:** تمثل المعاملة غير المتساوية لنسبة المخاطرة التي يتحملها المقرض في حالة الظروف السيئة مقارنة بنبات المنفعة التي تعود عليه في حالة الازدهار، التأثير الرئيسي على وجهة نظره و على طريقة تحليله لإحتمالات و إمكانات تقديم الائتمان.

و يهتم المقرضون في طريقة تحليل الإمكانيات المستقبلية للمؤسسة أساسا بحصولهم على ما يضمن تسديد قروضهم مع الفوائد، مثل معرفة القيمة السوقية للأصول المرهونة، كما يهتمون بتحليل التدفقات النقدية المستقبلية و مدى استقرارها و الاعتماد عليها، و يكونون أكثر تحفظا من غيرهم في درجة اعتمادهم على تحليل القوائم المالية. و يستخدم المقرضون أساليب تحليل للقوائم المالية متفاوتة و معايير تقييم مختلفة باختلاف مدة و ضمانات القرض و الغرض منه.

كما يعتمد المقرضون إلى تحليل الربحية كونها تشكل عنصرا أساسيا في ضمان و أمان قروضهم. و تعطى أهمية خاصة عند تحليل الائتمان لهيكل رأس المال لما له من علاقة بالمخاطرة و هامش الأمان المتوافر للمقرضين، حيث تعتبر علاقة الديون بحقوق الملكية مؤشرا مهما لكفاية رأس المال في توفير الحماية ضد الخسائر المحتملة.

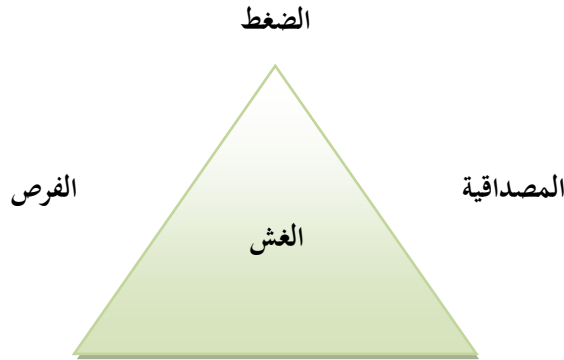
1. الإدارة: تحتاج الإدارة المؤسسة إلى معلومات لتقييم الوضع المالي لها، و ربحيتها و مدى تقدمها و تطورها، و تستعمل الإدارة في سبيل تحقيق ذلك مجموعة من الطرق و الأدوات و الوسائل المتابعة و مراقبة وضع المؤسسة، و من بينها تحليل القوائم المالية باستخدام التحليل المالي بأساليبه المختلفة.
2. الجهات الحكومية: يتم استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الجهات الحكومية لرسم السياسات على المستوى الوطني كما تحتاج إدارة الضرائب إلى المعلومات المالية عن الشركات و المؤسسات الاحتساب الضرائب المستحقة عليها.
3. مدقق الحسابات: يحتاج مدقق الحسابات إلى كافة المعلومات و الإيضاحات لإبداء آرائهم بشكل محايد عن مدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية و مدى موضوعيتها و أنها تم إعدادها باحترام و تطبيق.
4. العاملون: يحتاج العاملون في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، و مدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب العمال لتحسين أوضاعهم المهنية.
5. الموردون: يحتاج الموردون إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميلا جيدا قادرا على سداد ديونه.
6. العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي و قدرا على الاستمرار في عملية إنتاج و بيع السلع. (مداحي، 2012، الصفحات 47-48)

### المطلب الثالث: جودة القوائم المالية

يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها تعبر بصوره حقيقية و وافية لواقع الشركة كونها خالية من الاخطاء والتحرير والتزوير والغش ومعدده دون تضخيم وبواقعية صادقه لبنود حسابات هذه القوائم، واذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الاخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الاجراءات او القرارات المتخذة.

وهناك الكثير من المفاهيم والمصطلحات المرادفة لجودة القوائم المالية منها حوكمة الشركات ومنها غش الإدارة ومنها إدارة الربح وكلها تصب في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب لصالح إدارة الشركة. وعلى العموم فان هناك عوامل ممكن ان تساعد على التلاعب في القوائم المالية وهو ما يطلق عليه مثلث الغش، رؤوس هذا المثلث تتمثل بالضغط والمصداقية والفرص وقد طور هذا المثلث في القرن الماضي من قبل donald crassly.

### الشكل رقم (2) : مثلث الغش



المصدر: عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، قسم المحاسبة /كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة البصرة -العراق صفحة 14

وهذه العوامل ممكن ان تظهر في ظل الاقتصاد الجيد أو السيئ وهذا يعني أن الخطأ أو الغش ممكن أن يكون في الأوقات الجيدة أو السيئة كما يمكن لهذه العوامل ان تحفز الغش فالضغط ممكن أن يكون له تأثير سلبي أو إيجابي فعندما تكون الأهداف إيجابية فالضغط يساهم في الإبداع والكفاءة والقدرة التنافسية معتمدين على تجارب الشركة في منع الغش وتحفيز جودة القوائم المالية إضافة الى ان المدققين يواجهون ضغوطا من المجتمع بكافة.

فئاته يريدون منهم تأكيد بعدم وجود تلاعب وغش مادي وحتى في حالة وجودها يتوقع أن يعمل المراجعون على اكتشافها والإبلاغ عنها. اما العامل الآخر وهو الفرص أي فرصة الغش والتلاعب في الحسابات من خلال طبيعة عمل الشركة فالتقديرات الواسعة والكبيرة للموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصاريف وبعض العمليات الكبيرة وخاصة في نهاية السنة المالية ممكن ان تسهل عملية التلاعب في التقارير المالية وكذلك فان فرصة الغش ممكن ان تتأثر بالبيئة الداخلية للشركة والتي تتأثر كثيرا بإدارة الشركة وقوة نظام الرقابة الداخلية. أما العامل الآخر وهو المصداقية فتتمثل بفهم العاملين قوة الإبداع لدى الشركة فعندما يرون بأن الإدارة ذات أخلاق عالية فعندما تتوفر هذه الأمور فسيكون من الصعوبة أن تتضمن القوائم المالية نوع من الغش والتلاعب وحيث ان المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لا يمكن تجاهله حيث يتضح ان هنالك أخلاقيات تحكم المهنة وإن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستعود بالرقمي بمهنة المحاسبة الأمر الذي يساهم بالتالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. (عدي صفاء و فيحاء عبد الخالق، 2015، الصفحات 14-15)

## المطلب الرابع: ضوابط جودة القوائم المالية لدعم إفصاح المحاسبي

## 1. ضوابط جودة قائمة المركز المالي (الميزانية):

## التمييز بين المتداول/غير المتداول

يجب على كل المنشأة أن تحدد بناء على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الأصول المتداولة و غير المتداولة و الالتزامات المتداولة و غير المتداولة كفئات منفصلة في صلب القائمة المركز المالي ام لا، وعندما تختار المنشأة عدم اجراء هذا التصنيف يجب التقديم الاصول و الالتزامات بشكل عام حسب سيولتها.

مهما كانت طريقة العرض التي يتم تطبيقها فإن على المنشأة أن تفصح و لكل بند من بنود الاصول و الالتزامات التي تشمل مبالغاً يتوقع استعادتها أو تسديدها قبل و بعد دورة تشغيلية من تاريخ قائمة المركز المالي عن المبلغ الذي يتوقع استعادته أو تسديده بعد أكثر من سنة المالية.

## ✓ الأصول المتداولة:

و يتم تصنيف الأصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

- يتوقع أن يتحقق نقداً أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- يحتفظ به بشكل رئيس لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير و يتوقع ان يتحقق خلال السنة المالية التالية من تاريخ قائمة المركز المالي.
- يكون نقداً او اصلا معادلاً للنقد ولا يوجد قيود على استعماله.
- يجب تصنيف جميع الأصول الاخرى على انها اصول غير متداولة.

و يستخدم المصطلح غير متداول ليشمل الاصول الملموسة و غير الملموسة و التشغيلية و المالية التي هي بطبيعتها طويلة الاجل.

## ✓ الالتزامات المتداولة:

يجب تصنيف الالتزام على انه التزام متداول عندما:

- أ. عندما يتوقع تسويته أثناء السنة المالية العادية للمنشأة .
- ب. عندما يتحقق التسديد خلال السنة المالية التالية من تاريخ قائمة المركز المالي.

و يجب تصنيف جميع الالتزامات الاخرى على انها الالتزامات غير المتداولة.

و يمكن تصنيف الالتزامات المتداولة بطريقة ماثلة للأصول المتداولة ,و بعض الالتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة و مستحقات الموظفين و تكاليف التشغيل الاخرى تشكل جزءا من راس المال المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة ،و تصنف البنود التشغيلية هذه على انها التزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من السنة المالية من تاريخ المركز المالي.

## 2. ضوابط جودة القائمة الدخل الشامل (حساب نتائج):

يجب أن تشمل قائمة الدخل الشامل البنود التالية:

- ❖ الإيراد.
- ❖ تكاليف التمويل و الضرائب.
- ❖ الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.
- ❖ البنود غير العادية و حصة الأقلية.
- ❖ صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- ❖ جميع عناصر الدخل الشامل مصنفة حسب طبيعتها.
- ❖ ربحية السهم من الدخل الشامل للشركات الحليفة و الزميلة باستخدام الطريقة الحقوق الملكية.
- ❖ إجمالي الدخل الشامل.

لعل أهم الضوابط العرض في القائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات ما يلي:

- تحليل للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المنشأة.
- تحليل المصروفات حسب طبيعة المصروف أو وظيفته في المنشأة في صلب القائمة الدخل.
- يتم تحليل المصروفات من أجل تسليط الضوء على المجال من مكونات الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات و إمكانية الربح أو الخسارة و إمكانية التنبؤ بها.
- التركيز على البنود الدخل الشامل في التعديل الأخير للمعيار الدولي رقم 1 عام 2009 م و تفصيلها لكل من الشركة موضوع التقرير أو الشركات الأخرى الزميلة أو المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية.

## 3. ضوابط جودة قائمة التغيرات في الحقوق:

يجب على الشركة أن تعرض في بياناتها المالية بيانا بمايلي:

- إجمالي الدخل الشامل للفترة.



- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها بشكل مباشر في الحقوق المساهمين أو الاجمالي هذه البنود كما هو المطلوب من المعايير الأخرى.
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية و تصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات علاقات المرجعية في معيار المحاسبة الدولي رقم (08).
- المعاملات الرأسمالية مع المالكين و التوزيعات للمالكين.
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في البداية الفترة و في التاريخ قائمة المركز المالي، و حركات خلال الفترة.
- مطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال و علاوة الاصدار و كل الاحتياطي في بداية و نهاية الفترة مبينة كل الحركة بشكل منفصل.

#### 4. ضوابط الجودة قائمة التدفق النقدي:

- يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (07) المتطلبات اللازمة لضوابط قائمة التدفق النقدي و الإفصاحات المتعلقة به، ولعل أهمها مايلي:
- تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية و السياسات المحاسبية المحددة التي اختارها و تطبيقها للمعاملات و الأحداث الهامة.
  - تفصح عن المعلومات المطلوبة من قبل المعايير المحاسبة الدولية غير المعروضة في مكان آخر في البيانات المالية.
  - توفر المعلومات الإضافية عن غير مقدمة في صلب البيانات و لكنها ضرورية لعرض عادل.
  - يجب التقسيم إفصاحات البيانات المالية بأسلوب المنتظم كما يجب الربط المرجعي بين كل بند في صلب قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و قائمة التدفق النقدي و أية معلومات ذات صلة بها في الإفصاحات.

و بالتالي فان تحديد الضوابط الجودة القوائم المالية يسهم في التماثل المعلومات لكل من اصحاب المصالح، مما يساعد في الضبط كفاءة سياسة الاستثمار في المنشآت و تقييم كل أصحاب المصالح لتلك المنشآت بشكل عادل. (جمال حسن، 2010، الصفحات 45-49)

#### المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية

يتم التمييز بين النوعين من القوائم المالية، قوائم مالية اساسية و قوائم مالية الملحققة. أما القوائم المالية الأساسية فيتم إعدادها بصورة المنتظمة و دورية و توفر الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف نظام المعلومات المحاسبية، و تتمثل هذه المجموعة من القوائم الأساسية فيما يلي:

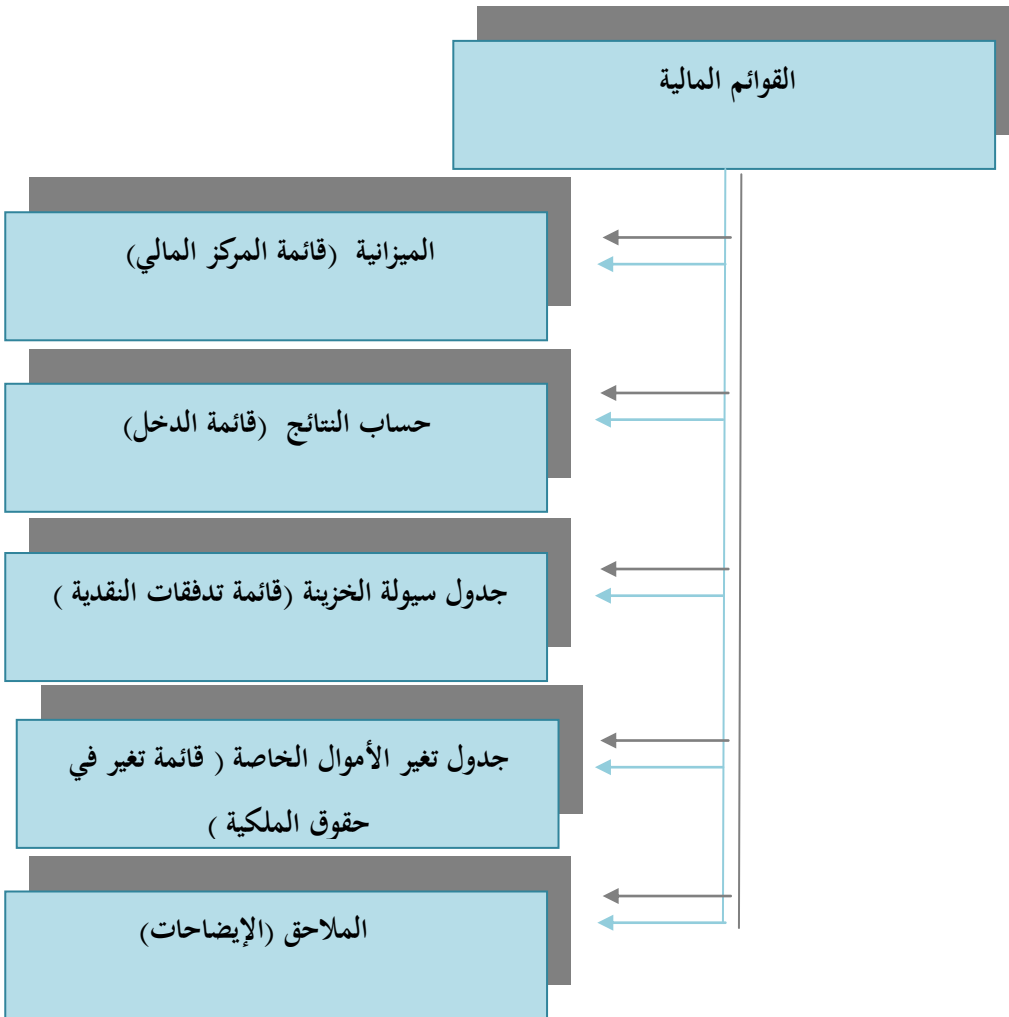
##### 1. الميزانية (قائمة المركز المالي)

2. حساب النتائج (قائمة الدخل).
3. جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات النقدية).
4. جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة تغير في الحقوق الملكية).
5. الملاحق (الإيضاحات).

و يجب كل نوع من القوائم المالية الأساسية على أحد الأسئلة الرئيسية التي من الممكن ان يسألها مستخدمو القوائم المالية بغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. (مداحي، 2012، صفحة 217)

يمكن تلخيص مكونات قوائم مالية كما يلي:

الشكل رقم (03): مكونات القوائم المالية



من إعداد الطالبتين وفق مصادر سابقة

**المطلب الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)**

تعرف الميزانية وفق النظام المحاسبي scf على انها وثيقة مالية ختامية تقوم على اساس عرض صافي ذمة المؤسسة، أي مالها من أصول وما عليها من ديون، بما يسمح بمعرفة صافي مركزها المالي، أي صافي الفوائد التي ترجع إلى أصحاب المؤسسة و مساهميها، وهو ما يجعل هذه القائمة بامتياز أكثر القوائم المالية اهمية بالنسبة للمستثمرين.

و تعرف كذلك الميزانية على أنها: قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين مالها من موجودات (استخدامات) و تسمى الاصول و ما عليها من مطلوبات (التزامات) و تسمى بالخصوم من قبل الملاك أو الغير و لهذا تسمى قائمة المركز المالي. (محمد فيصل و خنشور، 2017 ، صفحة 307)

يمكن تعريف المركز المالي بأنها بيان مالي منظم و مستخرج من الدفاتر في تاريخ المعين بأرصدة الحسابات التي لم تقفل بترحيلها إلى القائمة الدخل و كذلك رصيد القائمة الدخل بحيث يعطي صورة آمنة و صادقة عن المركز المالي للمشروع في ذلك التاريخ.

تعرف أيضا بالميزانية العمومية Balance Sheet وهي القائمة التي التوضح من جهة المصادر الأموال في المنشأة (الحقوق الملكية و الالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة الأخرى (الأصول) و تتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للشركة في ذلك التاريخ، و تعد هذه القائمة بأشكال متعددة فيمكن أن تعد على الهيئة تقرير (قائمة الوضع المالي) أو على هيئة الحساب (الميزانية العمومية) إلا أن الشكل الأول (القائمة) يوفر أساسا جيدا للتحليل المالي و ذلك من خلال تصنيف البنود تحت العناوين رئيسية بالإضافة إلى إيجاد علاقة معينة بين هذه البنود عند الإفصاح عنها. (محمود علي، 2015، صفحة 45)

**تصف الميزانية بصفة منفصلة:** عناصر أصول و عناصر الخصوم. و تبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول. (الرسمية، 2009، صفحة 23)

و يتم تصنيف الأصول وفق النظام المحاسبي scf: بشكل عام الى فئتين رئيسيتين وذلك وفقا لمعاري السيولة و الفترة الزمنية و هذا ما اعتمد في النظام المحاسبي المالي، فالأصل الاسرع تحولا الى سيولة يدرج في اخر الميزانية مثل البنك و الصندوق، اما بالنسبة للعناصر البطيئة التحول الى سيولة فيتم ادراجها في أعلى الميزانية مثل الأراضي و المباني لان الهدف من اقتنائها هو استعمالها لمدة تفوق السنة المالية الواحدة.

أ. **الاصول غير الجارية (التشبيات):** تصنف الأصول غير الجارية الى ثلاثة عناصر رئيسية كالآتي:

التبittات العينية حسب البند 1-121 من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت العيني على انه أصل عيني يجوز الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الأيجار و الاستعمال لأغراض إدارية و الذي يفترض ان تستغرق مدة استعماله الى ما بعد السنة المالية الواحدة. وطبقا للقاعدة العامة يتم إدراج التثبيتات العينية في الحسابات كأصل إذا كان:

- من محتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبط به الى الكيان.
- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

✚ **التقييم الأولي للتبittات العينية:** عند اقتناء تثبيت عيني من طرف المؤسسة فانه يقيم مبدئيا بالتكلفة.

- **حالة الشراء:** تسجل التثبيتات العينية بتكلفة شرائها والتي تضم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) العناصر التالية:

- ✳ سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع مطروحات منه التخفيضات التجارية؛
- ✳ تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل؛ مثل مصاريف النقل؛ اعباء المستخدمين؛ الجمارك التركيب؛
- ✳ أتعاب المهندسين؛ مصاريف تحضير و تهيئة الموقع.... إلخ؛
- ✳ المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل او إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة؛
- ✳ تجارب التشغيل؛
- ✳ بعض الأعباء المتوقعة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء الاراضي او المباني؛
- ✳ و تستثنى من التكلفة العناصر التالية: مصاريف إدارية و اعباء عامة، مصاريف الانطلاق و المصاريف السابقة لعملية الاستغلال، خسائر التشغيل الأولى، تكاليف القرض للممول لاقتناء التثبيت العيني، بإستثناء تبني الخيار المسموح به في ظل النظام المحاسبي المالي.

- **حالة الإنتاج:** في هذه الحالة يسجل التثبيت العيني حسب النظام المحاسبي المالي بتكلفة إنتاجه، و التي يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:

- ✳ سعر الشراء المواد الولية؛
- ✳ التكاليف المباشرة لعملية الإنتاج؛
- ✳ التكاليف غير المباشرة لعملية الإنتاج بنوعيتها الثابتة و المتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى المكونات تكلفة الإنتاج بالتفصيل، لكن حسب المعيار الدولي 16، فإن عناصر التكلفة مكونة من الآتي:

- ✳ الأعباء المباشرة للإنتاج و التي يتم توزيعها دون حساب و سيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة؛
- ✳ الأعباء غير المباشرة الثابتة للإنتاج و التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل قسط اهتلاك المباني و المركبات و المنشآت التقنية، و يضاف إليها عند الاقتضاء اهتلاك تكاليف التفكيك.

- **حالة التبادل:** في بعض حالات يمكن للمؤسسة تقوم بعملية تبادل التثبيت عيني مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل العيني الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة التبادل الحاصل و التي لا تمثل حقيقة التجارية او انه يستحيل قياس القيمة العادلة بالمصدقية سواء تعلق الامر بالقيمة العادلة للاصل الحاصلة عليه او بالنسبة للتثبيت العيني المتنازل عليه في اطار التبادل.

✚ **اهتلاك التثبيتات العينية:** في النهاية السنة المالية و عند غلق الحسابات يتم رصد انخفاض في قيمة الاصل نتيجة لاستعماله و ذلك وفقا للشروط التالية:

✳ بالنسبة للأصول ذات الاستخدام المحدد زمنيا و لأسباب مادية، تقنية او قانونية، فان المؤسسة تعد مخطط اهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الاصول؛

✳ بالنسبة الاصول المادية و التي لها قيمة حالية اقل، سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الاجمالية، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل. (محمد فيصل و خنشور، 2017 ، الصفحات

308-309)

و يتم تصنيف الخصوم وفق النظام المحاسبي SCF:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون و الدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية. (الرسمية، 2009، صفحة 23)

الجدول رقم (04) : الميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في .....

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مباني تثبيتات عينية اخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات اخرى و حسابات دائنة ملحقة بها سندات اخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					<b>مجموع الأصل غير الجاري</b>
					أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					<b>مجموع الأصول الجارية</b>
					<b>مجموع العام الأصول</b>

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و القواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر في 28 ربيع الاول 1430 هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009 م صفحة 28.

الجدول الرقم (05) : الميزانية الخصوم

السنة المالية المقفلة .....

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

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و القواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر في 28 ربيع الاول 1430 هـ، الموافق ل 25 مارس 2009 م صفحة 29.

## المطلب الثاني: حساب النتائج (قائمة الدخل)

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية .ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح /الكسب أو الخسارة . (الرسمية، 2009، صفحة 24)

تعتبر قائمة الدخل من أهم القوائم المالية، فتقيس مدى نجاح الشركة وقدرة إدارتها على تحقيق أهدافها وحجم أرباحها لفترة محاسبية معينة. ويمكن التعبير عن قائمة الدخل بالنسبة للمحاسبين أنها مقابلة الإيرادات بالمصاريف خلال فترة محاسبية، أي ما يحدث خلال الفترة من إيرادات ومصاريف ومكاسب وخسائر لتحديد صافي دخل الفترة ويعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{صافي دخل الفترة} = \text{الإيرادات} - \text{المصاريف} + \text{المكاسب} - \text{الخسائر} \text{ (مصعب محمود، 2015، صفحة 18)}$$

## اولاً: عناصر قائمة الدخل

وتتكون قائمة الدخل من مجموعة من العناصر التي من خلالها يتمكن المستثمر من فهم نشاط الشركة وبعض

مصادر الأموال الموجودة فيها، وهذه العناصر تشمل:

1. **الإيرادات**: تُعرف الإيرادات على أنها النقدية الداخلة إلى الشركة من خلال النشاط الرئيسي لها أو أنها الزيادة في الأصول التابعة للشركة أو النقص في الالتزامات المطلوبة منها (team fme).
2. **المصاريف**: تعرف المصاريف على أنها النقدية التي تخرج من الشركة بهدف المساعدة في تحقيق النشاط الرئيسي لشركة كما أنها تعرف على أنها النقص في الأصول أو الزيادة في الالتزامات المطلوبة من الشركة.
3. **المكاسب**: هو الزيادة في صافي الأصول من خلال الأنشطة غير الرئيسية للشركة مثل أن تحقق الشركة أرباح من بيع بعض الأصول الموجودة في الشركة، أو أنها الزيادة في حقوق الملكية من خلال بعض المعاملات والأحداث التي من شأنها التأثير على حقوق الملكية دون تدخل الملاك أو وجود إيرادات أو استثمارات لها تأثير مباشر في زيادة حقوق الملكية.
4. **الخسائر**: وتمثل النقص في صافي الأصول من خلال الأنشطة غير الرئيسية للشركة مثل أن تقوم الشركة ببيع بعض من أصولها بأقل من السعر الدفترى وبهذا فإنها تحقق خسارة غير متوقعة وتتسبب بنقص في الأصول أو حقوق الملكية وعدم الأخذ بعين الاعتبار توزيعات الأرباح والمصاريف الأساسية التي لا يمكن للشركة القيام بأعمالها دون حدوثها.

وتكمن أهمية قائمة الدخل في كونها تتمتع بقدر عالي من الثقة في عمل التدفقات النقدية والمستقبلية وتساعد متخذ القرار في التعرف على مخاطر عدم تحقق أحد بنود التدفقات النقدية وأثرها على نتائج الشركة من ربح أو خسارة. كما انه لا يمكن عمل تجزأ لقائمة الدخل واستعمال بنود معينة وتهميش أخرى إذ إنها تأخذ بشكل مفصل وليس بشكل جزئي.



ولا يغيب عن الذهن أن قائمة الدخل مهمة بالنسبة للمالكين و ادارة الشركة نفسها؛ إذ أن منها المالكين يقومون بالإطلاع على قائمة الدخل لمعرفة نتيجة استثماراتهم ومدى استفادتهم، كما أن الإدارة تقوم بدراسة قائمة الدخل لتسهيل عملية التخطيط الاستراتيجي والرقابة والقيام بعمليات توزيع الأرباح، كما أن الدائنين يهتمون بقائمة الدخل لتأكد من ملاءة الشركة وإمكانية استرداد أموالهم. (محمد طارق، 2016، صفحة 16)

و لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواابمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وهما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة،
- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

#### أولاً: حسابات نتائج حسب الطبيعة

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصى الاهتلاكات، مشتريات البضائع،...)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال، و متأجل حساب النتيجة النهائية وفقاً لهذه الطريقة، نحتاج إلى المرور عبر كل المراحل حسب الجدول التالي: (لزر محمد، 2011/2012، صفحة 47)

#### الجدول رقم (06) : الجدول حساب نتائج حسب الطبيعة

N-1	N	الملاحظة	
			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 الإستهلاكات الأخرى <b>2- استهلاك السنة المالية</b>
			<b>3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)</b>
			اعباء المستخدمين
			الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة <b>4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b>
			منتجات العمليات الأخرى

			الأعباء العملية الأخرى المخصصات الإهلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
			<b>5- النتيجة العملية</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 لأنشطة 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 المجموع (1)

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و القواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر في 28 ربيع الاول 1430 هـ، الموافق ل 25 مارس 2009 م صفحة 30.

#### ثانيا: حسابات نتائج حسب الوظيفة

تختلف الجاميع التسيير القائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة عن قائمة حساب نتيجة حسب الطبيعة، و ذلك راجع إلى تصنيف الأعباء حيث تم تصنيفها على حسب الوظيفة المرتبطة بها كما في جدول التالي:

الجدول رقم (07): الجدول حساب النتائج حسب الوظيفية

N-1	N	الملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات المالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية ( 1 ) النتيجة الصافية للمجموع المدمج ( 1 ) منها حصة ذوي الأقلية ( 1 ) حصة المجمع ( 1 )

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و القواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر في 28 ربيع الاول 1430 هـ، الموافق ل 25 مارس 2009 م صفحة 31.

**المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات النقدية)**

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية. (الرسمية، 2009، صفحة 26)

**أولا: مفهوم قائمة التدفقات النقدية**

أن قائمة التدفقات النقدية هي إحدى القوائم المالية الرئيسية التي تعدها الوحدة الاقتصادية، إذ تمثل التدفقات الداخلة و الخارجة من وإلى الوحدة الاقتصادية، وكذلك طريقة الحصول على الموارد المالية و طرق استخدامها، وهي الأحداث التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية داخليا و خارجيا و بالإمكان قياسها بشكل كمي و نقدي و تدخل هذه الأحداث ضمن الإطار المحاسبي و يعتمد النظام المحاسبي عليها بشكل اساسي و كبير. و عندما تستخدم قائمة التدفقات النقدية مع بقية القوائم المالية تقدم معلومات تجعل المستخدمين قادرين على تقييم التغييرات في صافي الموجودات الوحدة الاقتصادية و هيكلها المالي (يتضمن السيولة و الملائمة المالية) و قدرة الوحدة الاقتصادية في التأثير على مبالغ و توقيت التدفقات النقدية لتتكيف مع الظروف و الفرص المتاحة. إذ تعرف على أنها القائمة المالية التي تبين التدفق الداخل و الخارج للوحدة الاقتصادية خلال مدة محددة و يتم تسجيلها و تصنيفها إلى أقسام استنادا إلى الأنشطة التشغيلية، إذ يكشف تحليل قائمة التدفقات النقدية معلومات حيوية لكل قياس الأداء و تحديد النمو المستقبلي المحتمل للوحدة الاقتصادية. (قصي و منذر، 2018، صفحة 615)

**ثانيا: محتوى قائمة تدفقات النقدية**

لغرض زيادة فاعلية قائمة التدفقات النقدية في تحقيق الأهداف المرجوة لها، فقد أوصى المعيار الدولي المحاسبي رقم 7 لسنة 1992 و الصادر عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة على إلزام المؤسسات الاقتصادية بضرورة توفير معلومات حول التغييرات التاريخية في حركة النقدية و ما يعادها من خلال إعداد قائمة للمتدفق النقدي خلال معينة مبنية حسب الأنشطة إلى ثالث مجموعات وهي:

- أ. **الأنشطة التشغيلية:** تتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج المؤسسة و تدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن و الفوائد، كذلك تسديد المصروفات للموردين و العاملين و سداد الفوائد.
- ب. **الأنشطة الاستثمارية:** تتمثل في عمليات الخاصة باقتناء و بيع الأصول و كذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة مثل تقديم القروض للغير و تحصيلها و اقتناء الاستثمارات و التنازل عنها مثل: استحواذ و بيع الأصول و غيرها من الأصول التي تدخل في العملية الاستغلالية و التي تحتفظ بها المؤسسة لهدف استعمالها في إنتاج السلع و الخدمات.
- ت. **الأنشطة التمويلية:** هي نتيجة للتدفقات التشغيلية و الاستثمارية و هي الأنشطة التي يترتب عنها تغييرات في مكونات الأموال الخاصة من حيث الحصول على رأسمال جديد من المالك أو المساهمين، و إمدادهم بالعوائد، و

كذا مديونية الوحدة فيما يخص الحصول على القروض من الدائنين و سدادها مثل زيادة رأس المال. (عادل علي بابكر، 2019، صفحة 41)

**الجدول رقم(08): يوضح العناصر الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية**

تدفقات المؤسسة	التدفقات النقدية الداخلة	التدفقات النقدية الخارجة
الأنشطة التشغيلية	- مبيعات السلع و الخدمات. - مصادر الإيرادات الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية و التمويلية.	- مشتريات البضاعة. - الرواتب و أجور. - الفوائد المدفوعة. - المصاريف الأخرى. - الضرائب على الأرباح.
الأنشطة الاستثمارية	- بيع عقارات و معدات. - بيع الاستثمارات المالية. - الحصص الأرباح المستلمة.	- شراء عقارات و معدات. - شراء الاستثمارات المالية.
الأنشطة التمويلية	- إصدار أسهم رأس المال. - إصدار سندات.	- دفع الديون. - دفع حصص الأرباح النقدية.

المصدر: عادل علي بابكر، الماحي ابو الجود؛ اهمية قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار بالمصارف، جامعة شقراء السعودية كلية العلوم و الدراسات الانسانية 2019 صفحة 41

يتم اعداد و عرض التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المصرية باستخدام احدي الطريقتين:

1. الطريقة المباشرة: **direct method** و التي يتم بمقتضاها الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات

النقدية و إجمالي المدفوعات النقدية خلال العام.

2. الطريقة غير المباشرة: **indirect method** و يتم وفقا لهذه الطريقة بتسوية أو تعديل صافي الربح أو

الخسارة لأخذ أثر المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية و أى تأجيل أو استحقاق لمقبوضات أو لمدفوعات التشغيل الماضية أو المستقبلية.

أي أن الطريقة غير المباشرة تقوم بتعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات التي حدثت أثناء السنة

في المخزون و حسابات مدينو و دائنو التشغيل و بالبنود غير النقدية مثل الإهلاك و المخصصات، و الأرباح أو الخسائر الرأسمالية **capital gains or losses**.

و توفر الطريقة المباشرة المعلومات قد تكون المفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، في حين

أن العرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بطريقة غير المباشرة يظهر الإيرادات و المصروفات المفصح عنها في قائمة الدخل و التغيرات التي حدثت أثناء العام في المخزون و حسابات مدينو و دائنو التشغيل.

(عبد الوهاب و شحاته السيد، 2015، الصفحات 331-332)

الجدول رقم (09): جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة

الفترة من ..... إلى.....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
			تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها )
			صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيات عينية او معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات عينية او معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض او الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير اموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج )

			اموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			اموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			اموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية
			تغير اموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و القواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر في 28 ربيع الاول 1430 هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009 م صفحة 35.

**الجدول رقم (10) : جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة**

الفترة من ..... الى .....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة	
			<p>تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p> <p>تصحیحات من اجل :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاهتلاكات و الأرصدة</li> <li>- تغير الضرائب المؤجلة</li> <li>- تغير المخزونات</li> <li>- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الاخرى</li> <li>- تغير الموردين و الديون الاخرى</li> <li>- نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</li> </ul>
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			<p>تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</p> <p>مسحوبات عن اقتناء تسيّبات</p> <p>تحصيلات التنازل عن تسيّبات</p> <p>تأثير تغيرات محيط الادماج (1)</p>
			تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل

			الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) اصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			اموال الخزينة عند الافتتاح
			اموال الخزينة عند الاقفال
			تأثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و القواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر في 28 ربيع الاول 1430 هـ، الموافق ل 25 مارس 2009 م صفحة 36.

#### المطلب الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة تغير في الحقوق الملكية)

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

تفسر قائمة التغير في حقوق الملكية أو حقوق المساهمين أسباب تغير في كل العنصر من عناصر حقوق الملكية و التي تشمل على رأس مال و علاوة إصدار الأسهم و الأرباح المحتجزة أو المبقاة و الإحتياطات بأنواعها من احتياطي قانوني أو احتياطي نظامي أو احتياطي رأسمالي و غيره. (عبد الوهاب و شحاته السيد، 2015، صفحة 332)





## المطلب الخامس: الملاحق (الإيضاحات) المتممة للقوائم المالية

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية الوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء للمقارنة مع الفترات السابقة. ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:

- القواعد و الطرق المحاسبية و إعداد القوائم المالية؛
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة و قائمة تغيرات أموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، و الفروع أو المؤسسة الأم و كذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات او مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لإكتساب صورة ودية. (لزعر محمد، 2011/2012، صفحة 62)

و كذلك تحتوي الإيضاحات على العديد من المعلومات التي تم استخدامها في القوائم المالية و التي لا تظهرها التقارير و القوائم المالية كما أن تلك الإيضاحات تفسر بعض الأرقام الواردة في تقارير و القوائم المالية. و تعتبر تلك الإيضاحات جزء لا يتجزأ من التقارير القوائم المالية و مكمل لها و تقرأ معها. (عبد الوهاب و شحاته السيد، 2015، صفحة 333)

## 1. مكونات الإيضاحات المتممة

يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يلي:

- أ. عرض أسس إعداد القوائم المالية و السياسات المحاسبية المتبعة.
- ب. الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة التي لم يتم عرضها في صلب الميزانية و قائمة التغير في حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية.
- ت. بيانات إضافية و خاصة تلك التي لم يتم عرضها في صلب الميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو التدفقات إلا أنها قد تكون لازمة لفهم أي من هذه القوائم.

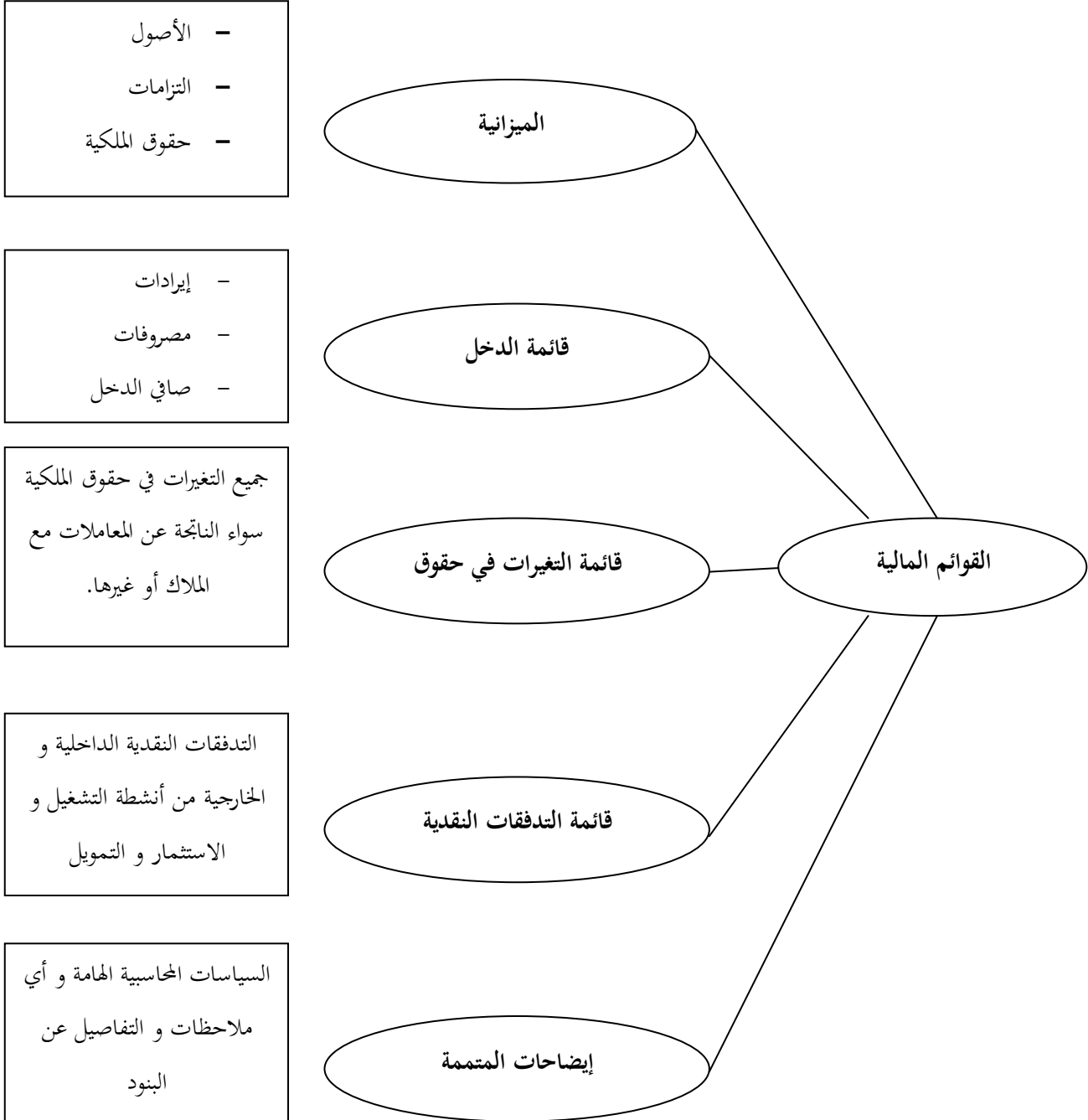
يجب ان تعرض الايضاحات المتممة للقوائم المالية كلما كان ذلك ممكناً على نحو منتظم بحيث يكون مرتبة بصورة متسلسلة، ويجب الإشارة أمام كل بند من بنود الميزانية و قائمة الدخل و قائمة تغير في حقوق الملكية و قائمة تدفقات النقدية إلى الفقرة الخاصة بها في الإيضاحات، لكي يتسنى للمستخدم أن يفهم القوائم المالية و يتمكن من مقارنتها بالمنشآت الأخرى.

يمكن عرض معلومات إضافية عن أساس إعداد القوائم المالية و بعض السياسات المحاسبية المحددة بصورة منفصلة.

(أمين السيد، 2008، الصفحات 147-148)

و يمكن أن نعبر عن أنواع القوائم المالية بشكل :

الشكل رقم (04) : أنواع القوائم المالية



المصدر: بن فوج زوبنة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية و تحديات التطبيق، مذكرة مقدمة نيل شهادة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة

2013-2014 م، ص 52.

## المبحث الثالث: آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية

قبل تقديم الواجبات المهنية الواجب مراعاتها من طرف محافظ الحسابات قبل قبوله العهدة وأثناء دخوله في العمل.و يمثل تقرير المدقق نتيجة عملية المراجعة و يعبر عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية لأنه يعطيهم الانطباع بأن القوائم المالية قد تم فحصها و التحقق فيها من قبل مراجع حسابات الخارجي مستقل.

## المطلب الأول: قبول مهنة أو مهمة و خطوات تمهيدية

## الفرع الأول: قبول مهنة أو مهمة

على محافظ الحسابات، قبل الدخول في العمل التأكد من:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64، 65، 66، و 67 من القانون -10 01 المذكور أعلاه؛
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية، إن وجدوا؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغاه؛
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفضت الشركة تجديد عهده، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة؛

## الفرع الثاني: خطوات تمهيدية (الدخول للعمل)

بعد مراعات العناية المهنية السابقة وقبوله للمهمة على محافظ الحسابات:

- التأكد من انتظام تعيينه، حسب الحالة، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية؛
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته يمضي القانون التأسيسي للشركة؛
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارة قبول المهمة و إن لم يكن حاضرا في الجمعية، يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة؛
- التصريح كتابيا، مهما كان نوع تعيينه، انه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية؛
- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية الكائنة بمجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما؛

- تذكير مسئولى المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)؛
- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته (على الزميل السابق، طبقاً لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه).

#### الفرع الثالث: عدم قبول مهنة أو المهمة

- إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوماً ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علم بها.
- إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه القيام بنفس الإجراءات المذكور في الفقرة السابقة.
- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة. (سفاخلو و عاشور، 2017، الصفحات 87-88)

#### المطلب الثاني: تقييم نظام رقابة داخلية

##### أولاً: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية والضبط الداخلي، لذا يوجد خلاف فيما يتعلق بمدى مسؤولية محافظ الحسابات هل تشمل سائر نواحي الرقابة الداخلية أم أنها تتعلق ببعض النواحي دون غيرها، ويرى فريق من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتدقيق أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية فقط لأنها تتعلق بطرق المحافظة على موجودات المشروع، أما الرقابة الإدارية فلا تدخل ضمن أعمال المراجعة الخارجية على اعتبار أنها لا تتعلق بالنواحي المالية، بينما يرى فريق آخر من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم سائر نظام الرقابة الداخلية بدا في ذلك الرقابة الإدارية لأن جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة تضعها الإدارة لتضمن حسن سير العمل في المشروع. ولا شك أن توسيع مسؤولية محافظ الحسابات إلى جميع ما يتعلق بوسائل الرقابة في المشروع يجعل من عمله مهمة شاقة ومرهقة لاسيما وهناك أمور قد لا يكون متخصصاً بها، لذلك فإن محافظ الحسابات مسؤول عن أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية، أما مسائل الرقابة الإدارية فيمكن اعتباره مسؤولاً عن الوسائل التي لذا أثر واضح على النواحي الداخلية بالمشروع مثل مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية.

كما أشرنا سابقاً أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية والرقابة المالية والضبط الداخلي فإن مسؤولية محافظ حول هذه الأنظمة تتضح خلال ما يلي:

**1. الرقابة المحاسبية:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كون ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، لذلك أوضحت معايير التدقيق الخارجي على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

- كيفية بدأ هذه المعاملات؛

- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛

- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية.

**2. الرقابة الإدارية:** يعتبر محافظ الحسابات غير مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص ويكون فقط مسؤولاً عن المسائل التي لها أثر واضح على النواحي المالية للمشروع مثل تنفيذ الميزانية التقديرية حيث أن إلزام محافظ الحسابات بفحص الرقابة الإدارية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليها عبئاً كبيراً.

**3. نظام الضبط الداخلي:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق في صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، وبما أن محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي. (محمد الماهدي و أحمد صالح، 2018، الصفحات 238-239)

ثانياً: دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

يشتمل محافظ الحسابات مقدرة أنظمة وإجراءات الشركة محل المراقبة على إعداد قوائم مالية ذات مستوى عالي من المصداقية، ولهذا على الرقابة الداخلية أن تتمكن من التحقق بنفسها من التسجيلات والمخرجات وأن تستجيب لقواعد التعاريف وفصل المهام والوظائف والمسؤوليات. كما يسمح تقييم الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية التي يتركز عليها وأن يحدد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات حتى يتمكن من إعداد برنامج مناسب لمراقبة الحسابات.

تتم دراسة وتقييم الرقابة الداخلية من خلال دراسة وتقييم مكوناتها المتمثلة فيما يلي :

#### أ. طريقة التنظيم: على محافظ الحسابات دراسة ما يلي

- تحديد المسؤوليات؛
- فصل المهام بحيث يؤدي تنفيذها إلى الرقابة العكسية؛
- فصل الوظائف وذلك بفصل العمليات (مثل المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الإشراف...)، فصل الحماية أو الحفظ (مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحراسة، الصيانة...)، والتسجيل؛
- وصف الوظائف: توضيح كتابيا عند كل مستوى من التنفيذ منذ منطلق المعلومات للمعالجة، كيفية معالجتها، دورية معالجتها ووجهاتها؛
- نظام الترخيص: يجب أن تبين الإجراءات قائمة الأشخاص الذين يلزمون الشركة ومختلف مستويات الموافقة الضرورية حسب نوع الالتزام أو التعهد؛

#### ب. نظام المعلومات و التوثيق: حتى يكون نظام المعلومات والتوثيق مقنع يجب أن يتوقع ويستوجب

- إجراءات مكتوبة ومخينة بانتظام وتبين بوضوح كيفية سير، معالجة وترتيب المعلومات وطرق التسجيل ودورية التحاليل والحوصلات ذات الطابع المالي أو العملي الناتجة عن ذلك، والرقابة التي تسمح بتفادي الانحرافات الناتجة عن التهاون أو التقصير؛
- الوثائق الحاملة للمعلومات يجب أن تكون مطبوعة حسب شكل يسهل استغلالها وتصنيفها، كما يخصص فيها مكان لتجسيد الرقابة اللازمة لتسجيلها، وأن تكون في حدود الإمكان مرقمة لكي تسمح بتتبع استعمالها وتسجيلها؛
- كتب الإجراءات.

#### ت. نظام يعتمد على الأوراق الثبوتية (أدلة الإثبات): يسمح هذا النظام بالحصول على ضمان بأنه فقط المعاملات

- المنتظمة والمناسبة والمدعمة بورقة إثبات تكون مسموحة، ملزمة، منجزة ومسجلة كما يسمح باكتشاف وتصحيح المعاملات في أقرب الآجال، ويحتوي على:
- مراقبة عكسية للمهام (فصل المهام)؛
- تنظيم المحاسبة ووسائل الإعلام الآلي؛
- التقييم القبلي للوثائق ومراقبة التابع؛
- المراقبة الآلية للمجاميع وإجراء المقاربات وتصنيف الوثائق.

#### ث. الوسائل المادية للحماية: ألبدران الأبواب أحوار الخزنة الغرف القوية والممرات المحمية تكون وسائل مباشرة للحماية

ضد السرقة والضياع والتبذير ...

و بصفة عامة كل الوسائل التي تحمي بصفة مباشرة أو غير مباشرة الأصول المادية و المعنوية الوثائق والملفات وقاعات المعلوماتية.

ج. **المستخدمين:** مستخدمين أكفاء مكونين لمهامهم وذوي ضمائر حية يزيد من ثقة محافظ الحسابات في الكشف المالية المقدمة للفحص. من أجل التأكد من نوعية المستخدمين، يقوم محافظ الحسابات بثمانين إجراءات تجديد العمال وتكوينهم الأولي والمستمر كما يقدر سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

ح. **نظام الإشراف على الرقابات الموضوعية:** من أجل تقدير الرقابة الداخلية، على محافظ الحسابات فهم ووصف الأنظمة ذات الدلالة، تأكيد الفهم عن طريق الإختبارات، إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف للأنظمة والتحقق من توظيف نقاط القوة وديمومتها ثم التقييم النهائي وأثره على المهمة وإعداد الحوصلة التي تبين:

- الاختلالات المكتشفة في التوظيف (أو في التصور إن وجد) للأنظمة أو للإجراءات؛
- الأثر المحتمل على الحسابات السنوية والأثر على برنامج مراقبة الحسابات؛
- تودع نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري الشركة محل المراقبة .

يبين التقرير الإختلالات الوظيفية والانحرافات المكتشفة مع إعطاء في كل مرة إن أمكن، نصائح وتوصيات للتحسين. يتضمن التقرير على الأقل ما يلي :

- تذكير وجيز بالمهمة وبأهمية تقييم الرقابة الداخلية، شروط التنفيذ والمنهجية المتبعة وكذا الفهرس؛
- توسيع لما تم ذكره في الفهرس بحيث يتم التطرق إلى كل انحراف من حيث الوصف وأثر ذلك على الحسابات السنوية ثم إعطاء آراء ونصائح تسمح بتجاوز الانحراف؛
- ملاحق محتملة؛
- المكان، التاريخ والإمضاء.

يمكن لمحافظ الحسابات في هذا المستوى من المهمة أن يخلص إلى رفض المصادقة على الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تشمل اختلالات معتبرة خطيرة تجعل القوائم المالية الناتجة غير دقيقة .(سفالحو و عاشور،

2017، الصفحات 92-94)



## المطلب الثالث : إعداد تقارير و مصادقة عليها

فبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق المعلومة وكذا الحسابات التي قدمها مسيرو الشركة، يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها. ففيما يخص إعداد التقارير، يلزم محافظ الحسابات بتقديم تقاريره إلى الجمعية العامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة حال شركتهم، وهذا عبر التقرير العام السنوي والتقارير الخاصة.

**التقارير العامة:** يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في تقارير المعدة مسبقاً من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقاً للشروط المنصوص عنها قانونياً وكذلك عاكساً الصورة الحقيقية لوضعية الشركة.

ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفياً جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصدقية والحجية أمام قارئيه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة الشركة.

لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام، إذ و حسب بعض الفقه الفرنسي تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات. **التقارير الخاصة:** إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديداً منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرار للشركاء والمساهمين، الأمر الذي يجعله -بصفته رجل مهنة- يبدي رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن:

الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماج الشركة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة. وعن المصادقة، فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن له أن ينوه على بعض التحفظات وتكون هذه التحفظات محل إعلام لكل أعضاء الشركة، وفي الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة. على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليلاً لقراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب. (فتحي، 2013، صفحة 42)

خلاصة الفصل :

نستخلص من هذا الفصل أن القوائم المالية هي الوسائل التي يعرض بها المؤسسة أنشطته ونتائج أنشطته في وحدة اقتصادية و لها أهمية كبيرة التي تتوفر على معلومات لأطراف خارجيين حيث يتم تقديم عرض بيانات ملخص للأنشطة في شكل قائمة حساب نتائج و تقديم قائمة الميزانية و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير أموال خاصة الملاحق متممة لقوائم المالية.

ثم يمارس محافظ الحسابات مهنة تدقيق الحسابات لتحقيق هدفهم الرئيسي وهو الإعداد تقرير نهائي و مصادقة عليه يتضمن رأيه بالإنصاف في القوائم المالية، و تبدأ مهمته في قبول مهنة و مباشرة في دخول للعمل و بعد ذلك مسؤوليته في تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية و في الأخير عندما يتأكد من صحة معلومات و جودة قوائم المالية يقوم بإعداد تقارير و مصادقة عليها.

## الفصل الثالث:

دراسة حالة المؤسسة الوطنية  
للأملاح -مركب الملح لوطاية-  
بسكرة

تمهيد :

بعد عرض فصلين النظريين الذي تطرقنا من خلاله المفاهيم المتعلقة بالتدقيق و كذلك كل جوانب خاصة لمحافظ الحسابات و القوائم المالية ننتقل الآن إلى فصل تطبيقي الذي نحاول من خلاله إختبار مدى تطابق ما تم جمعه من معلومات نظرية مع ما رأيناه ميدانيا و ذلك من خلال الدراسة الحالة التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة.

و لتحقيق النتائج المرجوة من البحث يتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة
- المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتحسين جودة القوائم المالية

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية- بسكرة

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعرف على بمركب الملح - لوطاية - من خلال تقدم نظرة حول نشأته و هيكل تنظيمي مع إظهار أهمية هذا المركب و أهدافه.

## المطلب الأول: نشأة و تعريف مؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية- بسكرة

## الفرع الأول : نشأة مؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

عام 1976 إنطلقت الأشغال بمركب الملح -لوطاية- بسكرة من قبل الشركة الأم الأمريكية DRAVO CORPORATION تحت إشراف dravo constori،و التي قامت ببناء المنشآت القاعدية و انتهت الأشغال المشروع سنة 1983، أما الإنطلاقة الأولى في إستغلال كانت في شهر جويلية في نفس السنة حيث تم إنتاج بلورات الملح المكرر. و يعتبر هذا المركب وحدة إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للملح التي أنشئت بمقتضى المرسوم المؤرخ في 16 جويلية 1983 و تم التحويل القانوني إلى شركة ذات أسهم تبعا لقانون الأساسي المؤرخ في 04 جوان 1990.

## الفرع الثاني : تعريف مؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

يعتبر مركب الملح أحد أهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح ويقع ببلدية لوطاية التي تبعد 25 كلم عن ولاية بسكرة، تقدر مساحة المركب بـ 13 هكتار، يتوزع على بنايات إدارية، ورشات الإنتاج، مخازن، محجره تبعد حوالي 3 كلم عن المركب.

هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 339000000 دج وأصبحت الآن برأس مال قدره 1600000000 دج، ويحقق متوسط ربح سنوي يقدر بـ 12000000 دج وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح أكبر منتج وموزع جزائري للملح ويتواجد المقر الاجتماعي (المديرية العامة) بقسنطينة. و تحتوي المؤسسة الوطنية للأملاح على 06 وحدات إنتاجية و04 وحدات توزيع توجد على مستوى الوطن وهي:

- مركب الملح لوطاية بسكرة.
- وحدة المغير ولاية الوادي.
- وحدة قرقور العمري سطيف.
- وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان.
- وحدة بطيوه ولاية وهران.
- وحدة إنتاج وتوزيع أولاد زوائد.
- وحدة توزيع الجزائر العاصمة.
- وحدة توزيع بجاية.
- وحدة توزيع وهران.

➤ نقطة توزيع عنابة.

**المطلب الثاني: أهمية مركب الملح - لوطاية - بسكرة و أهم أهدافه**

الفرع الأول: أهمية مركب الملح

و تكمن أهميته في :

- المساهمة في القضاء على التبعية الاقتصادية في مجال نشاطها؛
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة من خلال الضرائب المدفوعة؛
- الحصول على إيرادات إضافية من العملة الصعبة، و ذلك من خلال تصديرها لمنتجاتها؛
- المساهمة من تخفيض حدة البطالة خاصة في المناطق المتواجدة بها؛
- دور المؤسسة الفعال في التنمية الاقتصادية؛
- العمل على تغطية السوق المحلية بغية القضاء على كل منافسة أجنبية محتملة؛
- تلبية أذواق المستهلكين عن طريق إنتاج منتجات ذات جودة عالية لتطبيقها المعايير العالمية؛
- التعاون مع وزارة الصحة للحد من بعض الأمراض عن طريق توفير اليود في الملح، و تزويد المستشفيات ببعض المنتجات التي تحتاجها.

الفرع الثاني: أهداف مركب الملح

يطمح مركب الملح - لوطاية - الزيادة أكثر في أنشطته و تنوع منتجات و تطويرها بغية تلبية حاجات و رغبات زبائنه المتجددة و زيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص و يمكن ذكر ما يريد الوصول إليه المركب في العناصر التالية:

- توسيع وحدة الأملاح الخاصة و ذلك بتوسيع الإنتاج أكثر و بكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام.
- إعادة هيكلة المصنع القلم من خلال توفير آلات و أجهزة جديدة و عصرية.
- توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة الأولية من المنجم الجبلي.
- اقتحام الأسواق المحلية و تصدير منتجاتها إلى أسواق دول أجنبية.

**المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية - بسكرة**

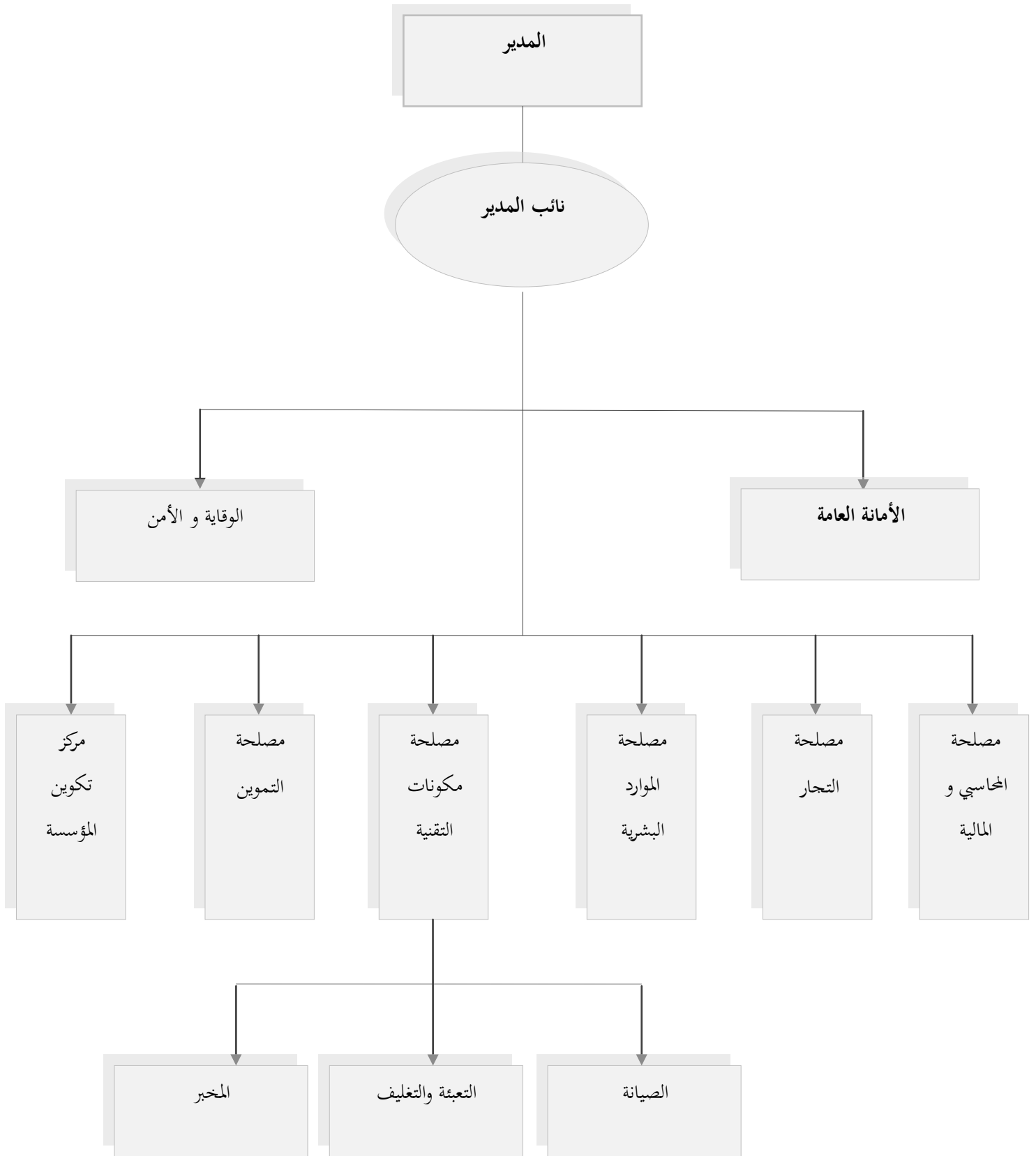
يتكون هيكل المؤسسة من:

1) **المدير:** هو المسؤول الأول الذي يقوم بتسيير المركب من خلال اتخاذ جميع القرارات والتنسيق بين جميع المصالح والأقسام.

2) **نائب المدير التقني:** هو المسؤول عن مصلحة الإنتاج والصيانة، عمليات البيع والشراء، وينوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء غيابه.

- (3) **الأمانة العامة:** هي عنصر اتصال بين الإدارة العامة وجميع المصالح والأقسام حيث يتم استقبال المكالمات وتحويلها، استقبال البريد الوارد والصادر، تنظيم الملفات كل قسم وتنظيم المواعيد.
- (4) **قسم الإنتاج والتقنية:** يهتم هذا القسم باستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، وتطوير المنتجات ومراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها والمطلوبة من طرف الزبائن، حيث يعتمد العمل في المخبر على قياس نسب النقاوة والإضافات الغذائية والكيمائيات وهناك مخطط يتضمن جميع المعطيات التي يقوم بها مهندسو المخبر يوميا.
- (5) **قسم الأمن:** يسهر على حماية أملاك المركب ويؤمنها مدة 50 ساعة خاصة على الأماكن المهمة كالمخازن، آلات، الإنتاج، خزانات، الوقود وتحديد الأخطار المتوقعة حدوثها. وهو مجهز أمنيا بكاميرات مراقبة وأعوان مسلحين وخطوط هاتفية متصلة مباشرة بالحماية المدنية والدرك.
- (6) **المصلحة التجارية:** تكلف بتسويق المنتج من خلال بيعه في السوق المحلي وتأمين التنازلات للوحدات الأخرى أما عملية التصدير فتتم برمجته على مستوى المديرية العامة في قسنطينة، والتي ترسلها سنويا، كما تقوم بالبحث عن الزبائن وعرض المنتجات من قبل الموزعين والوكلاء المعتمدين، تجار الجملة وتجار التجزئة، القطاعات الصحية، مراكز البيع والمعارض.
- (7) **قسم الصيانة:** مهمته تأمين صيانة الآلات والبنية التحتية للإنتاج في آجال محددة مسبقا وبأقل تكاليف حيث بعد عملية تشخيص العطب تحدد مدة إصلاحها وكلفتها التي يوافق عليها المستعمل من إنجاز العمل المطلوب في أوانه دون تعطيل المستعمل.
- (8) **قسم المحاسبة والمالية:** يعتبر قسم المحاسبة والمالية العمود الفقري للمركب لان من خلاله يتم التمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فكل المعلومات من المصالح تصب فيه
- (9) **قسم الموارد البشرية:** تتكفل باليد العاملة في المركب فيما يخص الرواتب والأجور، التشغيل حقوق التأمين. وفيما يلي المخطط الذي بين الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (05) : الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية - بسكرة



المصدر : بالاعتماد على وثائق المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة



المبحث الثاني : الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتحسين جودة القوائم المالية

#### المطلب الأول : تعيين محافظ الحسابات

و في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بوضع اعلان تبحث فيه عن محافظ الحسابات يتولى بمهمة مراجعة و تدقيق و مصادقة على حساباتها،و يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة،وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،و يتم أخذ بعين الإعتبارات الشهادات و الخبرة المهنية التي تحصل عليها.

يجب معرفة حالات التنافي و الموانع و العقوبات المسلطة عليه التي تم دراستها في جانب نظري

و حسب المادة 44 من الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخ في 1 جوان 2011 فإن المؤسسات ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة و الشركات التي يقل رقم أعمالها عن 10000000 دج لا تخضع إلى تصديق على حساباتها من طرف المحافظي الحسابات،لكنها ملزمة بإشهار قوائمها في السجل التجاري لها.

#### المطلب الثاني : فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد تعيين محافظ الحسابات و قبل بدء في المهمة يجب عليه اولا تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة التي سيعمل بها لأنه يعتبر من المراحل الأساسية للمراجعة باعتبار أنه وفقا لنتائج هذا التقييم يقوم المراجع بتحديد نطاق المراجعة ودرجة الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الخطة التنظيمية والسجلات الإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة،وضمن كفاية إستخدامها،والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد القوائم المالية تعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن المسائل التي لها تأثير واضح على النواحي المالية للمؤسسة مثل تنفيذ الميزانية التقديرية. فيجب على محافظ الحسابات ان يفحص و يدقق أعمال الضبط الداخلي و الرقابة المحاسبية لأنها تتعلق بطرق المحافظة على الموجودات المشروع و الذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر و هذا ما يؤدي إلى إكتشاف أخطاء.

## المطلب الثالث: عرض و تحليل تقرير محافظ الحسابات

محافظ الحسابات قام بإعداد تقرير للمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة

الفرع الأول: عرض مختلف القوائم المالية

أولا: تقديم الميزانية العامة لمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة في 2021/12/31:

## جدول رقم (12): أصول الميزانية للمؤسسة مركب الأملاح -لوطاية-

القيمة الصافية 2020	القيمة الصافية 2021	الإهلاكات	المبالغ الإجمالية	الأصول
-	-	-	-	الأصول غير المتداولة
275 422,33	270 083,33	2 216 230,67	2 486 314,00	الأصول غير الملموسة
-	-	-	-	الأصول الملموسة
506 733 870,40	506 733 870,40	-	506 733 870,40	الأراضي
52 987 570,64	50 456 531,17	95 498 488,77	145 955 019,94	تخطيطات الأراضي
841 883 916,72	792 235 638,47	785 059 883,33	1 577 295 521,80	بناء و صيانة
504 950 195,89	1 552 439 723,19	1 554 496 236,90	3 106 935 960,09	تركيبات تقنية
86 307 588,33	56 334 209,66	393 677 691,91	450 011 901,57	معدات النقل
11 627 790,35	12 188 371,41	56 252 081,89	668 440 453,7	الممتلكات و المنشآت و المعدات أخرى
1 230 835 087,32	141 696 277,41	3 501 589,10	145 197 825,51	الأصول قيد التنفيذ
-	-	-	-	الأصول المالية
1 261 756,60	820 956,44	-	820 956,44	قروض
543 225 132,00	-	-	-	استثمارات
41 915 660,10	42 104 522,35	-	42 104 522,35	الأصول المالية أخرى
94 590 128,87	96 575 983,09	-	96 575 983,09	الأصول الضريبة المؤجلة
<b>3 916 594 119,55</b>	<b>3 251 856 117,38</b>	<b>2 890 702 211,57</b>	<b>6 142 558 328,95</b>	إجمالي الأصول غير المتداولة
-	-	-	-	الأصول المتداولة
1 055 271 833,20	1 139 418 368,40	-	1 139 418 368,40	مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
-	-	-	-	حسابات دائنة و إستخدامات مماثلة

50 667 762,85	82 120 519,89	32 050 692,57	114 171 212,46	الزبائن
35 607 722,13	40 494 739,63	-	40 494 739,63	المدينون الآخرون
40 177 989,39	25 370 053,42	-	25 370 053,42	الضرائب
-	-	-	-	التوافر و الخدمة
456 540 053,11	652 458 167,63	2 150 472,90	654 608 640,53	الخزينة
<b>1 638 265 360,68</b>	<b>1 939 861 848,9</b>	<b>34 201 165,47</b>	<b>1 974 063 014,4</b>	إجمالي الأصول المتداولة
<b>5 554 859 480,23</b>	<b>5 191 717 966,35</b>	<b>2 924 903 377,04</b>	<b>8 116 621 343,39</b>	إجمالي الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الميزانيات مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة

### جدول رقم(13): الخصوم الميزانية للمؤسسة مركب الأملاح -لوطاية-

2020	2021	الخصوم
-	-	رأس المال الخاصة
1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	رأس المال الصادر
891 714 195,19	1 133 469 433,17	الأقساط و الإحتياطات
149 360 199,23		إعادة التقييم
63 792 614,85	2 446 213,16	صافي ربح
54 402 423,90	-	حقوق الملكية الأخرى - الأرباح المحتجزة
-342 272 021,14	-	لم يتم تسجيل مصاريف الخسارة و الدخل في بيان الدخل
-134 025 554,96	-	نتيجة غير مخصصة
530 700 000,00	-	تخصيص توحيد الديون الخزينة العامة
<b>2 759 269 433,17</b>	<b>2 735 915 646,33</b>	<b>المجموع أولى</b>
-	-	الخصوم غير المتداولة
2 140 401 211,66	1 835 004 467,15	الإقتراضات و الديون المالية
39 080 972,71	38 975 100,94	الضرائب (المؤجلة و المخصصة )
219 507 688,56	235 650 291,38	المخصصات طويلة الأجل
<b>2 398 989 872,93</b>	<b>2 109 629 859,47</b>	<b>المجموع الثاني</b>
-	-	الخصوم المتداولة
260 916 866,25	263 993 519,02	الموردين و الحسابات ذات الصلة
61 413 374,37	43 821 591,03	الضرائب و الديون شبه المالية الأخرى
74 269 933,51	38 357 345,50	ديون أخرى
<b>396 600 174,13</b>	<b>346 172 460,55</b>	<b>المجموع الثالث</b>

5 554 859 480,23	5 191 717 966,35	اجمالي المطلوبات ( الاولى + الثاني + الثالث)
------------------	------------------	--

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الميزانيات مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

### جدول رقم (14): تقديم جدول حسابات النتائج للمؤسسة مركب الأملاح -لوطاية-

2020	2021	البيان
1 357 115 538,90	1 303 389 695,51	رقم الأعمال
2 515 897,20	3 332 501,07	الإنتاج المخزن
154 344 594,21	87 290 382,08	الإنتاج المثبت
10 407 709,36	19 657 208,92	إعانات الإستغلال
<b>1 524 383 739,67</b>	<b>1 413 669 787,58</b>	<b>1. إنتاج السنة المالية</b>
433 455 454,53	439 670 095,40	مشتريات مستهلكة
208 778 720,67	196 607 233,72	الخدمات الخارجية و الخدمات الخارجية الأخرى
<b>642 234 175,20</b>	<b>636 277 329,12</b>	<b>2. إستهلاك السنة المالية</b>
<b>882 149 564,47</b>	<b>7 392 458,46 77</b>	<b>3. القيمة المضافة للإستغلال(1-2)</b>
484 669 255,43	503 995 763,92	أعباء المستخدمين
26 545 388,59	25 341 118,14	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
<b>370 934 920,45</b>	<b>248 055 576,40</b>	<b>4. أجمالي الفائض الإستغلال</b>
20 104 852,84	45 901 195,46	المنتجات العملية الأخرى
7 364 147,49	6 355 768,96	أعباء العملية الأخرى
237 244 062,59	239 138 638,07	إعتمادات إستهلاك
22 929 267,90	23 083 317,44	المخصصات الإهلاكات و المؤونات و الخسائر القيمة
19 718 006,48	970 761,87	إسترجاع على خسائر القيمة و المؤونات
<b>143 220 301,79</b>	<b>26 349 764,26</b>	<b>5. النتيجة العملية</b>
51 445 008,73	49 838 364,67	المنتجات المالية
82 816 207,15	75 833 641,76	الأعباء المالية
<b>-31 371 198,42</b>	<b>-25 995 277,09</b>	<b>6. النتيجة المالية</b>
<b>111 849 103,37</b>	<b>354 487,17</b>	<b>7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)</b>
15 700 615,00	-	الضرائب الواجب دفعها على نتائج العادية
31 896 308,00	-	حصص العمال
459 565,52	-2 091 725,99	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية

1 615 651 607,72	1 510 380 109,58	مجموع منتوجات الأنشطة العادية
1 551 858 992,87	1 507 933 896,42	مجموع أعباء الأنشطة العادية
63 792 614,85	2 446 213,16	8. النتيجة الصافية لأنشطة العادية
-	-	عناصر غير العادية - منتوجات
-	-	عناصر غير العادية - أعباء
-	-	9. النتيجة غير العادية
63 792 614,85	2 446 213,16	10. صافي النتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الميزانيات مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

### الفرع الثاني: تحليل القوائم المالية

إن دراسة و تحليل محافظ الحسابات لقوائم المالية (الميزانية الأصول و الميزانية الخصوم و الحساب النتائج ) يعني تقييم حول ما تتضمنه المؤسسة محل المراجعة أخذ هذه الملاحظات بعين الإعتبار لتحسين مصلحتها فيما يخص نشاطها و لتحقيق أهدافها.

### أولاً: تحليل ميزانية العامة للمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة

تبلغ الميزانية العامة للسنة المالية 2021 للمؤسسة 5 192 مليون دج، مما يمثل إنخفاض 363 مليون دج مقارنة بالفترة 2020 يمثل نسبة إنخفاض في صافي الأصول بـ 0.85 %.

من خلال هذا القسم نلاحظ تغيير على النحو التالي:

#### أ. تحليل جانب الأصول:

تتضمن التحليلات حول جانب الأصول كل من أصول غير الملموسة و أصول الملموسة و أيضا أصول قيد التنفيذ و أصول المالية و أصول المتداولة و تنتهي بالنقدية و النقدية المعادل حيث ذكرت مجاميع هذه الحسابات و التغيرات طرأت عليها ما بين سنتين 2020 و 2021 سواء كانت إيجابية او السلبية.

#### 1. الأصول غير متداولة : يسجل هذا القسم:

➤ رصيد الإجمالي 6 143 مليون دج، إنخفاضا بـ 493 - مليون دج.

➤ رصيد صافي 3 252 مليون دج، زيادة بـ 665 - مليون دج.

• الصافي الأصول الرأسمالية الملموسة (123 - مليون دج).

منها: عمليات الإستحواذ على الأصول الرأسمال (101 مليون دج).

تحقيق المؤسسة لنفسها (20 مليون دج) و وقف التشغيل قدرة ب (72-مليون دج).

• الأصول المالية (543- مليون دج)

### 1-1- الأصول غير الملموسة : 2.5 مليون دج

- برمجيات 02 مليون دج

- عقد الإيجار 0.5 مليون دج

يوضح هذا القسم رصيد صافي 0.3 مليون دج

### 1-2- الأصول الملموسة: 5 952 مليون دج

- أراضي 506.7 مليون دج؛

- تخطيط و تطوير الأراضي لم تسجل هذه أصول ثابتة أي تغييرات 146 مليون دج؛

- تجهيز بناء 1 577 مليون دج؛

- تركيب في لمعدات و أدوات 3 107 مليون دج؛

- معدات نقل 450 مليون دج (صافي تغير سلبي عن عام سابق 2020 منها: إصلاح كبير للشاحنات و مركبات 1.2

مليون دج، ايقاف تشغيل بعد مزاد 1.6 مليون دج، هذا قسم يظهر رصيد صافي 56 مليون دج)؛

- الممتلكات و المنشآت و المعدات أخرى 686 مليون دج (منها إقتناء مواد و معدات 3.4 مليون دج، مزادات 26

مليون دج، يعرض هذا قسم صافي 12 مليون دج)؛

- أصول قيد تنفيذ 145 مليون دج (و سجلت الأصول قيد تنفيذ إنخفاض قدره 1 089 - مليون دج و منها مقتنيات

75 مليون دج، إنجاز حقيقته المؤسسة لنفسها 18 مليون دج، التفعيل أثناء سنة مالية 1 182 مليون دج).

### 1-3- أصول المالية: 43 مليون دج

سجلت انخفاضا خلال هذه السنة المالية بمبلغ 543 مليون دج.

أعلى بمقدار 1.5 مليون دج:

▪ ودائع حسابات ضمان ترميم المباني 0.4 مليون دج.

▪ ممنوحة للموظفين 1 مليون دج.

النقص بمقدار 545 مليون دج:

- سداد موظفين للقروض الممنوحة 1.5 مليون دج.
  - تحصيل إستثمارات 543 مليون دج.
2. الأصول المتداولة:

يسجل هذا القسم:

- رصيد إجمالي 1 974 مليون دج، بزيادة 290 مليون دج
- رصيد صافي 1 940 مليون دج، بزيادة 302 مليون دج

و بهذا القسم يتم تفصيل الزيادة على نحو التالي:

### 2-1- مخزونات: 1 139 مليون دج

بزيادة قدرها 84 مليون دج بالنسبة 8 % منها :

- مخزون مواد و اللوازم : إستودع 16 مليون دج ، تغيير سلبي ب 17.6 مليون دج
- اللوازم الأخرى ب 222 مليون دج ، تغيير إيجابي ب 14 مليون دج
- مخزون منتجات مصنعة ب 901 مليون دج ، مع تغير إيجابي 76 مليون دج

قيمة صافية للمخزون عند إغلاق هيا 1 139 مليون دج .

### 2-2- الذمم المدينة من عملاء : 114 مليون دج

- يسجل مستوى هذا القسم في نهاية العام ارتفاعا 62% مقارنة بعام 2020
- تم تسجيل صافي الذمم المدينة التجارية عند إغلاق 82 مليون دج
  - إجمالي الذمم المدينة 114 مليون دج.
  - خسائر انخفاض قيمة الذمم المدينة 32 مليون دج.

### 2-3- المدينون الآخرون : 40 مليون دج

يظهر قسم الذمم المدينة رصيد صافي قدره 35.6 مليون دج.

يتم تسجيل هذه الذمم المدينة حسب الحالة التالية:

- إقتراض ودائع المدفوعة للموردين 3 مليون دج.
- الموظفين و حسابات ذات الصلة.

- الذمم المدينة عند التصرف في الأصول الثابتة.
  - النفقات المدفوعة مسبقا 0.7 مليون دج.
- 2-4- الضرائب و مايمثلها: 25 مليون دج**

يتكون هذا القسم من :

- الاقساط الزائدة على IBS / 2020: 19 مليون دج.
- الإئتمان الضريبي ( IRG / فوائد DAT ) 2 مليون دج.
- تسوية ضريبة القيمة المضافة القابلة للخصم .

**2-5- التوافر :**

يظهر النقد في نهاية السنة المالية صافي رصيد قدره 652 مليون دج مفصلا على نحو التالي:

- القيمة النقدية 3.5 مليون دج.
  - الحسابات الجارية المصرفية 346 مليون دج.
  - حساب CCP 5 مليون دج.
  - عند خروج 0.4 مليون دج .
  - حسابات عملاء 300 مليون دج.
- ب. تحليل جانب الخصوم :

جدول رقم (15) تغيرات مؤشرات ميزان المالي من سنة إلى أخرى

بيان	2021	2020
رأس المال عامل (مليون دج)	1 594	1 242
رأس المال المتداول (مليون دج)	942	785
نسبة ديون / إجمالي خصوم	%47	%50
أموال خاصة / إجمالي خصوم	%53	%50
ديون / أموال خاصة	%90	%101
مجموع رؤوس أموال الخاصة (مليون دج)	2 736	2 759

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح-مركب الملح لوطاية- بسكرة



**1. رأس الأموال الخاصة:**

يسجل هذا القسم مبلغ 2 736 مليون دج زيادة بـ 23- مليون دج مقارنة بالعام السابق فيما يتعلق بـ :

**1-1- رأس المال الصادر: رأس مال قدره 1 600 مليون دج**

يمثل 1 600 سهم 100 000 دج / سهم.

**1-2- الأقساط و الإحتياطات : 1 133 مليون دج**

تطورت بـ 242 مليون دج بالنسبة إلى:

➤ قرار بتخصيص جزء من النتيجة للسنة المالية 2020 إلى: الإحتياطات العادية و الإحتياطات القانونية 38 مليون دج

➤ تجميع القسم 204 مليون دج

**1-3- إعادة التقييم:**

تم تجميع بند فرق إعادة التقييم معاً بـ 149 مليون دج في بند إحتياطات عادية قابلة للتوزيع

**1-4- النتيجة الصافية : أظهرت النتيجة الصافية للسنة المالية ربحاً قدره 2.4 مليون دج**

- الإيرادات من الأنشطة العادية : 1 510 مليون دج

- النفقات من الأنشطة العادية : 1 508 مليون دج

**1-5- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى و الأرباح المحتجزة : تم تجميع هذا البند معاً بـ 54 مليون دج تحت**

قسم الإحتياطات العادية غير القابلة للتوزيع

**2. الخصوم غير المتداولة : 2 110 مليون دج**

وقد سجل هذا البند إنخفاضاً قدره 289- مليون دج مقارنة بالسنة المالية سابقة 2020 تتمثل بـ :

- الديون المستحقة (305- مليون دج)

- المخصصات (16 مليون دج)

**1-2- الفروض و الديون المالية: 1 835 مليون دج****2-2- الضرائب ( المؤجلة و المخصصة ): 39 مليون دج**

تم تسجيل تغيير خلال هذه السنة المالية قدره 0.1- مليون دج

**2-3- المخصصات طويلة الأجل : 236 مليون دج**

التغيرات المسجلة في هذا البند زيادة ب 17 مليون دج بالنسبة لـ:

- مخصصات تعويض التقاعد: 182 ملون دج
  - مخصصات ترمم و ترميم مباني: 54 مليون دج
- 3. الخصوم المتداولة: 346 مليون دج**

سجل هذا البند إنخفاضاً قدره 50- مليون دج مقارنة بالسنة المالية يتمثل في:

- ديون المورد بزيادة قدره 3 مليون دج
- ديون الضرائب و الضمان الإجتماعي انخفاضاً قدره 17.6- مليون دج
- ديون من دائنين آخرين 36- مليون دج

**3-1- ديون المورد: 264 مليون دج**

سجلت الديون المستحقة للموردين زيادة قدرها زيادة ب 3 مليون دج مقارنة ب 2020 تفاصيل ديون على نحو التالي:

- موردي المخزون 145 مليون دج
- مقدمي الخدمات 47 مليون دج
- موردي الأصول الثابتة 17 مليون دج
- الموردين الأجانب للأصول الثابتة المحتفظ بها بموجب الضمان 51.9 مليون دج
- فواتير مرددين لم يتم استلامها 02 مليون دج

**3-2- الضرائب و الديون شبه المالية: 44 مليون دج**

- الضرائب على النشاط المهني 2 مليون دج
- ضريبة قيمة المضافة واجب دفعها 7 مليون دج
- الضرائب و الجبايات و المدفوعات المماثلة أخرى 8 مليون دج
- رسوم الإستخراج 13 مليون دج
- المنظمات الإجتماعية و المنظمات المماثلة 13 مليون دج

**3-3- ديون أخرى: 38 مليون دج**

ثانيا : تحليل حساب نتائج للمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة

تطور حسابات المنتوجات و الأعباء

فيما يلي هيكل و تطور أرصدة الإدارة الوسيطة لسنة المالية 2021 مقارنة بالسنة المالية 2020

### 1. إنتاج للسنة المالية: 1 414 مليون دج

جدول رقم (16): يتم تطور إنتاج السنة المالية

2020	2021	البيان
1 524	1 414	إنتاج السنة المالية (مليون دج )

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

### ○ رقم أعمال: 1 307 مليون دج

- يشمل معدل الدوران الناتج المباع و الخدمات المقدمة للأطراف ثالثة، يتم تقييمه على أساس سعر البيع بإستثناء الضريبة و يتم تنفيذه في إطار النشاط العادي.
- و بلغ رقم الأعمال 1 307 مليون دج مقابل 1 360 مليون دج في عام 2020 ، بإنخفاض قدره 4%-
- و بلغ حجم الصادرات لسنة المالية 2021 مقدرة بـ 11.6 مليون دج مقابل 8.5 مليون دج في 2020 أي بزيادة 37 %

جدول رقم (17): يتم عرض تطور رقم أعمال

2020	2021	البيان
1 360	1 307	رقم الأعمال (مليون دج )

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

### ○ الإنتاج المثبت: 20 مليون دج يحقق إنتاج المثبت المسجل 19.7 مليون دج لكل وحدة.

### 2. الإستهلاك السنة المالية: 636 مليون دج

إنخفاض الإستهلاك لهذه السنة المالية بالنسبة 6- مليون دج أي 1- % مقارنة بعام 2020.

جدول رقم (18) : يتم عرض إنخفاض إستهلاك السنة المالية

بيان	2021	2020	معدل
الإستهلاك (المشتريات + الخدمات) (مليون دج)	636	642	-0.9 %
رقم الأعمال (مليون دج)	1 307	1 360	-3.9 %
القيمة المضافة للإستغلال (مليون دج)	777	882	-11.9 %
الاستهلاك / رقم الأعمال (%)	49%	47%	-
الاستهلاك / القيمة المضافة للإستغلال (%)	82%	73%	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

جدول رقم (19) : يتم عرض تطور الاستهلاك خلال سنتين الماضية

البيان	2021	2020
الاستهلاكات (مليون دج)	636	642

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

## ○ المشتريات المستهلكة: 440 مليون دج

بلغت المشتريات المستهلكة خلال السنة المالية 2021 مقدرة ب 440 مليون دج أي بزيادة 6 مليون دج مقارنة بالعام 2020 حيث تصاعدت بنسبة 15 %، أظهر عنصر التغليف زيادة قدرها 26 مليون دج تتعلق بزيادة أسعار في سوق.

## ○ الخدمات الخارجية و الخدمات الخارجية الأخرى: 197 مليون دج

بلغت قيمتها 197 مليون دج خلال هذه السنة المالية مقارنة ب 209 مليون دج في عام 2020 و هو انخفاض قدره 12 مليون دج بمعدل 6- %

## 3. القيمة المضافة للإستغلال: 777 مليون دج

مقارنة بالنسبة للسنة المالة 2020، سجلت القيمة المضافة انخفاضا بالنسبة 12- % أي 105- مليون دج

جدول رقم (20) : عرض تطور القيمة المضافة للإستغلال خلال سنتين

البيان	2021	2020
القيمة المضافة للإستغلال (مليون دج)	777	982

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

## 4. إجمالي فائض إستغلال : 248 مليون دج

إنخفاض بالنسبة 33- % مقارنة بالسنة المالية 2020 ، يمثل 123- مليون دج .

أعباء المستخدمين 504 مليون دج سجلت زيادة 4 % مقارنة بالسنة المالية 2020 لعام السابق بزيادة قدرة بـ 19 مليون دج.

الضرائب و الرسوم 25 مليون دج إنخفاضا بنسبة 5- % أو 12 %.

جدول رقم (21): تطورت الأرباح قبل خصم الفوائد والضرائب و إستهلاك

2020	2021	البيان
371	248	إجمالي فائض إستغلال (مليون دج )

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لولاية- بسكرة

## 5. النتيجة العمليانية: 26 مليون دج

شهدت إنخفاضا مقارنة بالسنة المالية 2020 بـ 117- مليون دج أي 82- %.

## 6. النتيجة المالية : -26 مليون دج

نتيجة سلبية سجلت في هذا البندين (المنتجات المالية 50 مليون دج ، و الأعباء المالية سجلت 76 مليون دج

## 7. النتيجة العادية قبل الضرائب: 0.4 مليون دج

نتيجة إيجابية مع تراجع مقارنة بالسنة المالية 2020 مقدرة بـ 111- مليون دج

○ الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية: 2 مليون دج

جدول رقم (22): تطور جدول حساب نتائج للمؤسسة في نهاية السنة المالية 2021

معدل	2020	2021	بيان
82- %	143	26	النتيجة العمليانية (5) (مليون دج )
17- %	-31	-26	النتيجة المالية (6) (مليون دج )
100- %	112	0.4	النتيجة العادية قبل الضرائب (7) (مليون دج )

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لولاية- بسكرة

## 8. الصافية النتيجة السنة المالية: 2 مليون دج

نتيجة إيجابية إنخفاضا مقدر بـ 96- % أي 61- مليون دج مقارنة بالعام 2020

جدول رقم (23) : تطور صافي نتيجة السنة المالية

2020	2021	البيان
64	2	الصافية النتيجة السنة المالية (مليون دج)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على التقارير مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

## ملاحظات:

نلاحظ من خلال دراسة الحالة لدى محافظ الحسابات للمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة:

- في المؤسسة التي قمنا فيها بدراستنا، فإنه يوجد 10 وحدات و لكل وحدة محافظ الحسابات خاص بها يقومون بإجتماع مع الرئيس إدارة متواجد في ولاية قسنطينة من أجل تحضير التقارير في نهاية السنة.
- تحضير التقارير يكون لمدة أسبوع لإعطاء الصورة صادقة و شفافة عن القوائم المالية.
- إن وجدت الأخطاء أو سهو يقوم محافظ الحسابات من خلاله بتصحيح الأخطاء شفويا، و بسبب هذا لا يتمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية في تقديم المعلومات للمؤسسة.
- لم تطرأ أي تغيرات بين ملاحظات محافظ الحسابات و عرض القوائم المالية للمؤسسة،ومن هذا توصلنا إلى أن ملاحظات محافظ الحسابات لم تكن مختلفة عن القوائم المالية.
- كانت ملاحظات محافظ الحسابات على شكل وصف للقوائم المالية و قام بالمقارنة بين السنتين 2020/2021.
- قيام محافظ الحسابات بتفسير العناصر الرئيسية لميزانية (الأصول؛ الخصوم) و جدول حسابات النتائج.
- بين محافظ الحسابات أن المؤسسة قدمت لنا صورة صادقة عن معلومات المالية.

خلاصة الفصل:

لقد كان للدراسة الميدانية دور كبير في إبراز العناصر غير الواضحة في الجانب النظري و الاطلاع عن قرب حول ما يجري في ميدان،ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، إذ تطرقنا في البداية إلى تعريف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب ملح لوطاية- بسكرة مهامه و هيكل تنظيمي وتم تعرف على طريقة عمله و كيفية عرض و تحليل القوائم المالية من أجل تحقيق أهداف مسطرة.

حيث توصلت دراستنا على أن محافظ حسابات له دور فعال و شفافية و مصداقية و إكتشاف مختلف تغييرات بين سنتين في القوائم المالية من خلال مصادقة على صحة الحسابات و إبداء رأي فني محايد في تقاريره إلى أن المؤسسة لم تقدم لنا تقرير محافظ الحسابات بدافع السرية المهنية بل قامت بشرح محتوى التقرير فقط.

خاتمة



### خاتمة:

من أجل توضيح الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية من أجل الوصول إلى الأهداف المطلوبة من الدراسة بالنسبة للأعضاء المستفيدين من خدماته، تعرفنا بصورة مفصلة على المدقق الخارجي للحسابات، حيث قمنا بتطبيق هذه الدراسة على مستوى المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة بغرض إعطاء تكامل بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي.

وإن محافظ الحسابات أهمية بالغة في إضافة الموثوقية و المصداقية و الشفافية للمعلومات المالية في القوائم المالية، و ذلك من خلال الإدلاء بحكم إنظام و صدق صحة الحسابات السنوية و إعطاء الصورة الوافية للحالة المالية للمؤسسة و هذا ما تم طرحه في هذه المذكرة.

إن القوائم المالية قد تكون احتمال لتصحيح التلاعب في حالة عدم إيجاد صورة صادقة من قبل المدقق المؤهل و ذو خبرة عن هذه المؤسسة ليؤكد صحة ما تم التطرق اليه.

### نتائج إختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** " التدقيق الخارجي على أنه إجراءات منظمة من أجل حصول على أدلة " هو عملية منظمة للتجميع و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل ، بشأن نتائج الأحداث و التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تفشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة و توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية ، أصحاب المصلحة في المشروع.

**الفرضية الثانية:** "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية و بإسمه خاص و تحت مسؤولياته مهمة مصادقة على صحة حسابات " هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسة تكون صحيحة و مطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة و يصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و معايير المراجعة المتعارف عليها.

**الفرضية الثالثة:** " يوجد مساهمة لدى محافظ حسابات حول تحسين جودة القوائم المالية " تعتبر جودة القوائم المالية بأنها صورة حقيقية و وافية للمؤسسة و هنا يأتي دور محافظ الحسابات في مساهمة الكشف عن الأخطاء و التحريفات و التزوير و الغش دون تضخيم وواقعية صادقة لبنود هذه القوائم و هذا لحرص محافظي الحسابات في أداء مهامهم المهنية.

الفرضية الرابعة: " تعتبر قوائم المالية نتائج لعمليات الوحدة و التي تلخص وضعية المالية بدورها تعطي أهمية كبيرة لمستخدميها من أطراف ذات مصالح و بالتالي فهي تهدف إلى عرض معلومات بصورة شفافة "تعتبر القوائم المالية نتائج للعمليات الموحدة، و التي تلخص الوضعية المالية التي تهدف إلى عرض المعلومات بصورة شفافة حيث تتضمن ما سبقه من التعريفات للقوائم المالية و التي تصب ضمن الفرضية الموضوعية و هي أن القوائم المالية هيا نتائج المحاسبة وفق أسس و قواعد محددة و التي تقع على عاتق مسؤولية الإدارة.

#### نتائج الدراسة :

- ❖ لدى محافظ الحسابات حقوق يتمتع بها كما عليه من واجبات.
- ❖ القوانين المنصوص عليها في الجرائد الرسمية تساهم بشكل كبير في ضبط عمل محافظ الحسابات من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة.
- ❖ إن مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات تساهم في معرفة جودة القوائم المالية حيث تعتبر استقلالية محافظ الحسابات بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية، باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول إلى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم و التقارير المالية.
- ❖ إن محافظي الحسابات يسعون إلى رفع مستوى إدراكهم لدورهم في مراجعة القوائم المالية، لذلك فحضور محافظ الحسابات إلى المؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى الزيادة في تحسين جودة القوائم المالية.

#### التوصيات:

- ❖ التدقيق مطلوب في المؤسسات بغض النظر عن نوع نشاطها و بالتالي يعتبر التدقيق عنصرا أساسيا.
- ❖ يجب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المحدد و إلا ستكون المعلومات بدون أهمية، و أن يتم إفصاح عنها بطرق يسهل فهمها.
- ❖ نظرا لأهمية القصى لمحافظي الحسابات، فإن الحاجة للإعتماد عليه.
- ❖ يحتاج أصحاب محافظي الحسابات إلى الإلتزام بالقواعد و الأخلاقيات المهنية و آداب و سلوكات المهنة كأساس للتوجيه في إستكمال عملية التدقيق مما يؤثر على جودة القوائم المالية.
- ❖ دعم استقلالية محافظ الحسابات من خلال الهيئات المهنية المستقلة.

آفاق الدراسة:

تناولت هذه المذكرة موضوع دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية و ذلك من خلال الجانب النظري و الجانب التطبيقي، و في ختام دراستنا نأمل لأن يفتح لنا هذا الموضوع مجالاً أوسع لدراسة مستقبلية من طرف الباحثين الآخرين، وهي كما يلي:

- ❖ دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.
  - ❖ مساهمة التدقيق الخارجي في إكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة.
- و أخيراً نأمل أننا تفوقنا في إختيار الموضوع و عرضه بشكل الملائم الذي يحقق الغرض المعد من أجله.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية :

I. قائمة الكتب :

1. عبد الصمد نجوى. (2021). ضبط و تنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري. عين مليلة، الجزائر: دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع.
2. نصر علي عبد الوهاب، و شحاته السيد. (2015). التسويات الجردية و إعداد و تحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. الاسكندرية، القاهرة: دار التعليم الجامعي 21ش شادي عبد السلام -برج زهرة الأنوار -ميامي-الاسكندرية -ج.م.ع.
3. أحمد لطفي أمين السيد. (2008). إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم - ابراهيمية الاسكندرية جمهورية مصر العربية.

II. الأطروحات و الرسائل الجامعية:

1. حسن القضاة محمد عبد الرحمن. (2013). فجوة التوقعات وسبل تضييقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين و وحدات الإستثمار في البنوك التجارية الأردنية. 12. جرش، الأردن: قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة عمادة البحث العلمي والدراسات العليا جامعة جرش.
2. الشلتوني فائزة زهدي. (2005). مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية. غزة ، الفلسطينية : كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية بغزة رسالة مقدمة لقسم المحاسبة والتمويل بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.
3. حسن الزمار محمود علي. (2015). مدى الإلتزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية رقم 1 الخاص بالعرض و الإفصاح العام في القوائم المالية . غزة ، فلسطين : كلية التجارة قسم المحاسبة و التمويل الجامعة الإسلامية غزة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل .
4. ابو جعادة مصعب محمود. (2015). أثر البنود غير العادية في قائمة الدخل على ربحية الشركات الصناعية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية. عمان ، الاردن : جامعة عمان العربية كلية الأعمال قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة .
5. الفلحات محمد طارق. (آيار , 2016). أثر استخدام معلومات قائمة الدخل الشامل على اتخاذ القرارات الاستثمارية: دراسة ميدانية على سوق عمان المالي. عمان ، الاردن : جامعة عمان العربية قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة .
6. سامي لزعر محمد. (2011/2012). التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي. قسنطينة ، الجزائر : جامعة منتوري - قسنطينة - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص-الإدارة المالية.
7. زويونة بن فرج. (2013). المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق . سطيف ، الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات العباس -سطيف- مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم الاقتصادية .

8. عمر شريقي. (12 جانفي, 2013). التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. 148. سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1.
9. هيري اسيا. (2018/2017). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق. (الجزائر، المحرر) صفحة 3.
10. خالد بعاشي. (2020/2021). مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية). 75. سيدي بلعباس، الجزائر: جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس - كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث lmd في العلوم المالية والمحاسبة.
11. العفيف جمال حسن. (2010). نموذج مقترح لقياس اثر الجودة القوائم المالية على السياسة الاستثمار لدى الشركات المساهمة الصناعية الاردنية . عمان ، الأردن : كلية الأعمال الجامعة عمان العربية للدراسات العليا 2010 الاطروحة استكمالا للمتطلبات منح درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة.
12. سارة حدادي. (2019 , 10 19). دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية. 74/73. المسيلة، الجزائر: أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د LMD في العلوم التجارية تخصص في بنوك ومحاسبة.

### III. المقالات:

1. هيبه سنهاسي، عبد القادر عوادي، و محمد العيد عمامرة. (ديسمبر, 2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. الوادي، الجزائر : مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي. الجزائر، المجلد ،01 العدد 01.
2. سهام حسين، و يعقوب محمد. (سبتمبر, 2019). الأفاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي بالجزائر. 07(03)، الجزائر، الجزائر : مجلة التكامل الاقتصادي دراسة ميدانية لمجموعة من مكاتب التدقيق الخارجي لولايات الشرق الجزائري .
3. طارق تليلي، و هواري سوسي. (19 جانفي, 2019). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر. ورقلة، الجزائر: مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مراح، ورقلة-الجزائر.
4. لخضر سي محمد. (ديسمبر, 2018). دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة Complexe Avicole SKIKDA. 108. بركة، الجزائر: مجلة دراسات وأبحاث إقتصادية في الطاقات المتجددة لمركز الجامعي بركة، الجزائر المجلد 5 العدد 2.
5. ديبح لياس قلاب. (جوان, 2021). آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة. ام البواقي، الجزائر: مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي المجلد 8. العدد 02 جوان 2021.
6. أحمد بلبية، و جيلالي بوشرف. (ماي, 2014). واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل قانون 01 - 1. تلمسان، الجزائر: مجلة الإقتصاد و المناهج كلية علوم الإقتصادية و التسيير جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان.

7. آسيا هيري، و سمير ولد باحمو. (30 جوان، 2021). عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر. أدرار، الجزائر: مجلة التكامل الاقتصادي جامعة أحمد دراية المجلد 9 - العدد2.
8. كسكس مسعود، و زرقون محمد. (06 فيفري، 2019). دور مراجع حسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية. الجزائر: مجلة الجزائرية لتنمية الاقتصاد كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجاري و العلوم التسيير.
9. قادري عبد المجيد. (جوان، 2020). مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01. عنابة، الجزائر: كلية الحقوق، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر مجلة علوم الانسانية المجلد 31-عدد 2 جوان، 2020.
10. إيمان خلايفية، و رضا جاوحدو. (جوان، 2019). التدقيق الخارجي في الجزائر بين المنظور معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائري. عنابة، الجزائر: جامعة باجي مختار عنابة-الجزائر المجلد 14/العدد1ص.ص451-475.
11. هدي دياب. (اغسطس، 2009). أثر السعر الصرف على العرض القوائم المالية و التحليل المالي. 35. ام درمان، السودان: مجلة المال و الإقتصاد العدد 21 اغسطس 2009 جامعة ام درمان الاسلامية.
12. مركان محمد البشير، أحمد فوزي الحاج، و دراجي عيسى. (ديسمبر ، 2020). التحليل المالي للقوائم المالية للمؤسسات دراسة حالة مؤسسة بريد الجزائر (مديرية تيسمسيلت). تيسمسيلت ، الجزائر : مجلة العلوم الإدارية والمالية المجلد:04/العدد 03 (2022) ص171-191 .
13. عثمان مداحي. (سبتمبر، 2012). أهداف القوائم المالية. 47-48. البليدة، الجزائر: مجلة الاقتصاد الجديد جامعة البليدة العدد 07.
14. العمري مازن احمد. (سبتمبر، 2013). مصداقية القوائم المالية و تحليل نتائج العمل. الرن: مجلة الدراسات المالية و المصرفية العدد الثالث الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية.
15. الدين الفاضل عدي صفاء، و محمود فيحاء عبد الخالق. (31، ماي، 2015). قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية . البصرة ، العراق : قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة.
16. مايدة محمد فيصل، و جمال خنشور. (2017). قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF . الوادي، الجزائر : جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي مجلة البحوث و الدراسات -العدد (23)-السنة (14) - شتاء 2017.
17. صفوان قصي، و سمر منذر. (2018). قياس المخاطر و دورها في اعداد قائمة التدفقات النقدية المستهدفة و ترشيد القرارات الادارية. بغداد، العراق: كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد.
18. الماحي ابو الجود عادل علي بابكر. (2019). اهمية قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار بالمصارف. الرياض ، السعودية : جامعة شقراء السعودية كلية العلوم و الدراسات الانسانية .
19. رشيد سفاحلو، و كتوش عاشور. (2017). مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر . شلف، الجزائر : مجلة الإقتصاد جديدة جامعة حسيبة بوعلبي بالشلف.

20. ضيف الله محمد الماهدي، و سباع أحمد صالح. (مارس، 2018). دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية -دراسة حالة. الواد سوف، الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي -الجزائر مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية - العدد الثالث.

21. طيطوس فتحي. (30 جوان، 2013). محافظ الحسابات في الجزائر، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة كلية الحقوق و العلوم السياسية المجلد 2013، العدد 9 (30 يونيو/حزيران 2013).

#### IV. قوانين و تشريعات:

1. الجريدة الرسمية. (25 3، 2009). قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا الحسابات و القواعد سيرها. الجزائر: قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 موافق ل 26 يوليو سنة 2008 العدد 19.

2. الجريدة الرسمية. (11 يوليو، 2010). القانون 10-01 المؤرخ في الأحد 28 رجب عام 1431 هـ الموافق ل 11 يوليو سنة 2010 م يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42، 4.

#### V. المحاضرات:

1. رواني بوحفص. (2018/2017). التدقيق المالي والمحاسبي. 5-6-7. غرداية، الجزائر: قسم العلوم المالية والمحاسبة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق.



## قائمة الملاحق

## الملحق رقم (1): ميزانية الأصول لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح -مركب الملح لوطاية-بسكرة لسنة 2021



EPE/Spa. ENTREPRISE NATIONALE DES SELS

RC : 0062862 B99  
NIF : 099925006286210BILAN ACTIF  
Au 31/12/2021

ACTIF	Note	Brut	Amort-Prov.	Net 2021	Net 2020
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Immobilisations incorporelles	A1	2 486 314,00	2 216 230,67	270 083,33	275 422,33
Immobilisations corporelles					
Terrains	A2	506 733 870,40		506 733 870,40	506 733 870,40
Agencements Terrains	A3	145 955 019,94	95 498 488,77	50 456 531,17	52 987 570,64
Constructions et Amgts Constructions	A4	1 577 295 521,80	785 059 883,33	792 235 638,47	841 883 916,72
Install. techniques, Mat.Outil Indus.	A5	3 106 935 960,09	1 554 496 236,90	1 552 439 723,19	504 950 195,89
Matériels de transport	A6	450 011 901,57	393 677 691,91	56 334 209,66	86 307 588,33
Autres immobilisations corporelles	A7	68 440 453,76	56 252 081,89	12 188 371,87	11 627 790,35
Immobilisations en cours	A8	145 197 825,51	3 501 598,10	141 696 227,41	1 230 835 087,32
Immobilisations financières					
Prêts		820 956,44		820 956,44	1 261 756,60
Placements	A9				543 225 132,00
Autres actifs financiers		42 104 522,35		42 104 522,35	41 915 660,10
Impôts différés actif	A10	96 575 983,09		96 575 983,09	94 590 128,87
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>6 142 558 328,95</b>	<b>2 890 702 211,57</b>	<b>3 251 856 117,38</b>	<b>3 916 594 119,55</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>					
Stocks et encours	A11	1 139 418 368,40		1 139 418 368,40	1 055 271 833,20
Créances et emplois assimilés					
Clients	A12	114 171 212,46	32 050 692,57	82 120 519,89	50 667 762,85
Autres débiteurs	A13	40 494 739,63		40 494 739,63	35 607 722,13
Impôts	A14	25 370 053,42		25 370 053,42	40 177 989,39
Disponibilités et assimilés					
Trésorerie	A15	654 608 640,53	2 150 472,90	652 458 167,63	456 540 053,11
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 974 063 014,44</b>	<b>34 201 165,47</b>	<b>1 939 861 848,97</b>	<b>1 638 265 360,68</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>8 116 621 343,39</b>	<b>2 924 903 377,04</b>	<b>5 191 717 966,35</b>	<b>5 554 859 480,23</b>

الملحق رقم (2): ميزانية الخصوم لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح - مركب الملح لوطاية - بسكرة لسنة 2021



EPE/Spa. ENTREPRISE NATIONALE DES SELS

RC : 0062862 B99  
NIF : 099925006286210BILAN PASSIF  
Au 31/12/2020

PASSIF	Note	31/12/2021	31/12/2020
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis	P1	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Prime et réserves	P2	1 133 469 433,17	891 714 195,19
Ecart de réévaluation	P3		149 360 199,23
Résultat net	P4	2 446 213,16	63 792 614,85
Autres capitaux propres - Report à nouveau	P5		54 402 423,90
Dont :			
Charges, pertes et produits non-inscrits au compte de résultat			-342 272 021,14
Résultat non affectés			-134 025 554,96
Affectation assainissement dettes Trésor public			530 700 000,00
<b>TOTAL I</b>		<b>2 735 915 646,33</b>	<b>2 759 269 433,17</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières	P6	1 835 004 467,15	2 140 401 211,66
Impôts (différés et provisionnés)	P7	38 975 100,94	39 080 972,71
Provisions à long terme	P8	235 650 291,38	219 507 688,56
<b>TOTAL PASSIF NON COURANT II</b>		<b>2 109 629 859,47</b>	<b>2 398 989 872,93</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	P9	263 993 519,02	260 916 866,25
Impôts et autres dettes parafiscales	P10	43 821 596,03	61 413 374,37
Autres dettes	P11	38 357 345,50	74 269 933,51
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>346 172 460,55</b>	<b>396 600 174,13</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>5 191 717 966,35</b>	<b>5 554 859 480,23</b>

الملحق رقم (3): جدول حسابات النتائج لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح -مركب الملح لوطاية-بسكرة لسنة 2021



EPE/Spa. ENTREPRISE NATIONALE DES SELS

RC : 0062862 B99  
NIF : 099925006286210COMpte DE RESULTATS  
Au 31/12/2021

Libellé	Note	31/12/2021	31/12/2020
Ventes et produits annexes	R1	1 303 389 695,51	1 357 115 538,90
Prestations de services		3 332 501,07	2 515 897,20
Variation stocks produits finis et en cours	R2	87 290 382,08	154 344 594,21
Production immobilisée	R3	19 657 208,92	10 407 709,36
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 413 669 787,58</b>	<b>1 524 383 739,67</b>
Achats consommés	R4	439 670 095,40	433 455 454,53
Services extérieurs et autres consommations	R5	196 607 233,72	208 778 720,67
<b>II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>		<b>636 277 329,12</b>	<b>642 234 175,20</b>
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>777 392 458,46</b>	<b>882 149 564,47</b>
Charges du personnel	R6	503 995 763,92	484 669 255,43
Impôts, taxes et versements assimilés	R7	25 341 118,14	26 545 388,59
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>248 055 576,40</b>	<b>370 934 920,45</b>
Autres produits opérationnels	R8	45 901 195,46	20 104 852,84
Autres charges opérationnelles	R9	6 355 768,96	7 364 147,49
Dotations aux amortissements	R10	239 138 683,07	237 244 062,59
Dotations aux provisions et pertes de valeur	R11	23 083 317,44	22 929 267,90
Reprise sur pertes de valeur et provisions	R12	970 761,87	19 718 006,48
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>26 349 764,26</b>	<b>143 220 301,79</b>
Produits financiers	R13	49 838 364,67	51 445 008,73
Charges financières	R14	75 833 641,76	82 816 207,15
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-25 995 277,09</b>	<b>-31 371 198,42</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)</b>		<b>354 487,17</b>	<b>111 849 103,37</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	R15		15 700 615,00
Parts des Travailleurs	R16		31 896 308,00
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaires	R17	-2 091 725,99	459 565,52
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 510 380 109,58</b>	<b>1 615 651 607,72</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 507 933 896,42</b>	<b>1 551 858 992,87</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 446 213,16</b>	<b>63 792 614,85</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	R18	<b>2 446 213,16</b>	<b>63 792 614,85</b>

الملحق رقم (4): تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة الوطنية مركب الأملاح -مركب الملح لوطاية-بسكرة لسنة 2021

### Comptes de l'actif :

#### 1. Actif Immobilisé (non courant) :

Cette rubrique enregistre :

- > Un solde brut 6 143 MDA, une baisse de -493 MDA
- > Un solde net 3 252 MDA, évolution de - 665 MDA
  - Immobilisations corporelles nettes (-123 MDA),  
Dont : acquisition d'immobilisation (101 MDA),  
Réalisation de l'entreprise pour elle-même (20 MDA) et  
Mise hors services (-72 MDA)
  - Immobilisations financières (-543 MDA).

#### 1-1- Immobilisations incorporelles : 2,5 MDA

- \* Logiciels informatiques : 02 MDA,
  - \* Bail de location : 0,5 MDA
- Cette rubrique affiche un solde net de 0.3 MDA,

#### 1-2- Immobilisations corporelles : 5 952 MDA

**Terrains : 506,7 MDA**

**L'Entreprise est propriétaire d'assiettes foncières d'un montant global de 507MDA répartis comme suit :**

- 1) Complexe El-Outaya.
  - Surface usine 129 200 m<sup>2</sup> dont 23 133 m<sup>2</sup> bâtis
  - Surface centre d'accueil et formation 15 502 m<sup>2</sup> dont 1 960,64 m<sup>2</sup> bâtis
- 2) Centre de distribution d'Alger : surface : 9 111 m<sup>2</sup>
- 3) Centre de distribution de Bejaia : surface 686 m<sup>2</sup>
- 4) Unité Sidi Bouziane : surface 90 455 m<sup>2</sup> dont 4 744m<sup>2</sup> bâtis.
- 5) Unité El-Meghaier.
  - Surface terrain unité : 840 000 m<sup>2</sup>.
  - Surface terrain de construction Hamraia : 188 762 m<sup>2</sup>.
- 6) Unité salins Ouled-Zouai : surface : 496 m<sup>2</sup> dont 256 m<sup>2</sup> bâtis.
- 7) Unité Siege : surface 3 084 m<sup>2</sup> dont bâtis 875 m<sup>2</sup>.

Les terrains ne sont pas amortissables

#### **Agencement et aménagement de terrain : 146 MDA**

Ces immobilisations n'ont enregistré aucune variation.

Cette rubrique affiche un net de 50 MDA

#### **Constructions & Aménagements : 1 577 MDA**

dont :

- Travaux complémentaires sur réalisation du forage de l'unité Complexe El-Outaya par l'Entreprise Publique de Réalisation de forage Hydraulique et de travaux Electromécanique : **9 MDA**
- Activation en immobilisation d'agencements et aménagements de l'unité Guergour : **+0,6 MDA**

- Complément de la réalisation du hangar de production de l'unité Guergour par PROMECH-Annaba filiale Groupe IMETAL ENCC : **1,2 MDA**
- Mise hors service suite à une vente aux enchères par l'unité El-Outaya des lots de ferraille, issu de démantèlement de deux (02) hangars (demi-lune) rattaché à l'ex raffinerie réalisée en 1983 ainsi que des articles d'aménagement (portes et fenêtres et des faux plafonds en PVC) : **11,5 MDA**

Cette rubrique affiche un net de 792 MDA

#### **Installations techniques, matériels et outillages : 3 107 MDA**

Immobilisations relatives aux installations et matériels stratégiques utilisées dans le cycle de production de l'Entreprise.

dont :

- Acquisition (Fardeleuse, deux chariots élévateurs, réseaux anti-incendie, dateur ...etc.) : **11 MDA**
- Activation en immobilisation des équipements de la raffinerie : **1 179 MDA**
- Activation en immobilisation d'une gerbeuse : **1,2 MDA**
- Grosse réparation d'une essoreuse : **1,5 MDA**
- Mise hors service suite à une vente aux enchères : **32,6 MDA**

Cette rubrique affiche un net de 1 552 MDA

#### **Matériels de transport : 450 MDA**

Une variation négative nette par rapport à l'année précédente de -19 MDA, dont :

- Grosse réparation sur camion et véhicule : **1,2 MDA**
- Mise hors service suite à une vente aux enchères : **1,6 MDA**

Cette rubrique affiche un solde net de 56 MDA

#### **Autres immobilisations corporelles : 68 MDA**

dont :

- Acquisition matériels et équipements : **3.4 MDA**
- Ventes aux enchères : **26 MDA**

Cette rubrique affiche un net de 12 MDA

#### **Immobilisations en cours : 145 MDA**

Les immobilisations en cours ont enregistré une baisse de -1 089 MDA, dont :

- i. Acquisitions : 75 MDA
  - Complexé de l'Outaya : **71 MDA**
  - Unité Bejaia : **0,2 MDA**
  - Unité El-Meghaier : **3,5 MDA**
- ii. Réalisation de l'entreprise pour elle-même : 18 MDA
  - Unité Guergour (Sétif) : **2 MDA**
  - Unité El-Méghaier : **13,8 MDA**
  - Unité Sidi-Bouziiane : **2 MDA**

iii. Activation en exploitation durant l'exercice : 1 182 MDA

Unité complexe El-Outaya : **1 179 MDA**

Unité Guergour (Sétif) : **0,6 MDA**

Unité Sidi-Bouziane : **2 MDA**

Unité Bejaia : **0,5 KDA**

### 1-3- Immobilisations Financières : 43 MDA

Une évolution à la baisse durant cet exercice d'un montant de **543 MDA** ;

**En hausse de : 1,5 MDA**

- Dépôts comptes séquestres pour la remise en état des lieux : **0,4 MDA**
- Prêt accordé aux personnels : **1 MDA**

**En diminution : 545 MDA**

- Remboursement par le personnel des prêts consentis : **1,5 MDA**
- Encaissement des placements (devises et dinars) : **543 MDA**

## 2. Actif Courant :

Cette rubrique enregistre ;

- > Un solde brut 1 974 MDA, évolution de +290 MDA
- > Un solde net 1 940 MDA, évolution de +302 MDA

Par rubrique, l'évolution est détaillée comme suit :

### 2.1. Stocks : 1 139 MDA

Une augmentation de +84 MDA soit un taux de +8%.

Dont :

- ▶ Stocks matières & Fournitures : lodate pour 16 MDA, variation négative de 17,6 MDA
- ▶ Autres approvisionnements de 222 MDA, variation positive de 14 MDA
- ▶ Stocks de Produits Fabriqués de 901 MDA, avec une variation positive de 76 MDA,

La valeur nette des stocks à la clôture est de : 1 139 MDA,

### 2.2. Créances sur clients : 114 MDA

Le niveau de ce poste, à la clôture de l'année, a enregistré une augmentation de 62% par rapport à 2020,

Les créances clients en Net ont enregistrées à la clôture **82 MDA**

- Créances clients en brut : 114 MDA.
- Pertes de valeurs sur créances clients : 32 MDA.

Délai de paiement des clients		2021	2020	2019
Créances clients (net)	(MDA)	82	51	84
Ventes TTC	(MDA)	1 545	1 619	1 718
Délai de paiement des clients (jours)		19	11	18

### 2.3. Autres débiteurs : 40 MDA

Le poste « autres créances » affichent un solde net de 35,6 MDA,

Ces créances sont enregistrées par situation suivante :

- ▶ Avances et acomptes versés aux fournisseurs : 03 MDA.
- ▶ Personnel et comptes rattachés : 1,8 MDA
- ▶ Créances sur cessions d'immobilisations : 35 MDA
- ▶ Charges constatées d'avance 0,7 MDA.

### 2.4. Impôts et assimilés : 25 MDA

Cette rubrique est constituée de :

- ▶ Excédant de versement acomptes provisionnels sur IBS - 2020 : 19 MDA,
- ▶ Crédit d'impôts (IRG/intérêts DAT) : 2 MDA.
- ▶ TVA déductible à régulariser : 4 MDA

### 2.5. Disponibilité : 655 MDA

La trésorerie à la clôture de l'exercice affiche un solde net de 652 MDA, détaillée comme suit :

- ▶ Valeurs à l'encaissement : 3,5 MDA
- ▶ Comptes Courants Bancaires : 346 MDA
- ▶ Compte CCP : 5 MDA
- ▶ En caisse : 0,4 MDA
- ▶ Comptes en devises : 300 MDA

La perte de valeur constituée de 02 MDA sur les chèques clients domiciliés à KHALIFA-BANQUE retournés impayés en 2003.

**N/B** : Actualisation des soldes en monnaies étrangères en utilisant le cours (taux de change) du 31/12/2021, 01 Euro = 156.9762 DA, 01 Dollar = 138.8301 DA

DESIGNATION	Valeur : MDA		
	2021	2020	Evolution
Placement à terme		543	-543
Disponibilités net	652	457	196
<b>Total Trésoreries</b>	<b>652</b>	<b>1 000</b>	<b>-347</b>



## Comptes du passif :

### 1- Capitaux Propres :

Cette rubrique enregistre un montant de 2 736 MDA, évolution de -23 MDA, par rapport à l'exercice antérieur, relative à :

- 1-1- **Capital émis** : Capital social d'un montant de **1 600 MDA**, représentant 16 000 Actions d'une valeur nominale 100 000 DA/Action.
- 1-2- **Primes et réserves** : **1 133 MDA**,  
Évolution de +242 MDA relative à :
- Décision d'affectation d'une partie du résultat de l'exercice 2020 en réserves ordinaires et réserves légales : **38 MDA**.
  - Regroupement des rubriques : **204 MDA**
    - Ecart de réévaluations : 149 MDA
    - Report à nouveau (2006-2014) : -134 MDA
    - Décision d'assainissement (CPE – DGT 2011) : 530,7 MDA
    - Correction d'erreurs ou omissions : -342 MDA

#### Les réserves constituées sont :

- Réserves légales (1998 – 2021) : 70,5 MDA, **(+3 MDA)**
  - Réserves ordinaires (2011 – 2021) : 1 063 MDA, **(+35 MDA) + (204 MDA)**  
Dont ;  
Réserves ordinaires non distribuables : 543 MDA
- 1-3- **Ecart de réévaluation** :  
Le poste écart de réévaluation a été regroupé pour 149 MDA dans la rubrique réserves ordinaires non distribuable
- 1-4- **Résultat Net** : Le résultat net de l'exercice est bénéficiaire de **2,4 MDA**.  
Les produits des activités ordinaires : 1 510 MDA  
Les charges des activités ordinaires : 1 508 MDA
- 1-5- **Autres capitaux propres et report à nouveau** :  
Cette rubrique a été regroupée pour 54 MDA dans la rubrique réserves ordinaires non distribuable

### 2- Passif Non Courant : (Dettes non Courantes) **2 110 MDA**

Cette rubrique enregistre une baisse de -289 MDA, par rapport à l'exercice antérieur, relative à :

- Dettes envers la BNA (-305 MDA),
- Provisions (+16MDA).

**2-1- Emprunts et Dettes Financières : 1 835 MDA****2-1-1. Crédit à long terme BNA : 2140 MDA**

Consenti par le CPE et signé avec la BNA,

- \* Première tranche 2012/2014 de 430 MDA. Remboursement **107,5 MDA**
- \* Deuxième tranche 2015/2016 de 660 MDA. Remboursement **165 MDA**
- \* Deuxième tranche 2016/2019 de 1 350 MDA. Remboursement **337,5 MDA**

Une variation à la baisse d'un montant de 305 MDA, relative aux remboursements du crédit à long terme consenti de la BNA.

**2-1-2. Dette Direction des Domaines de la Wilaya d'Alger : 5 MDA**

Reliquat de 5 MDA à la clôture 2021, de la dette d'investissement pour l'acquisition de deux terrains de l'unité Commerciale d'Alger sis à OUED-SMAR, superficie de 9 111 m<sup>2</sup> (le remboursement effectué en 2021 s'élève à 0.4 MDA suivant l'échéancier de paiement du premier terrain (2003-2022).

**2-2- Impôts (différés et provisionnés) : 39 MDA**

Variation enregistrée durant cet exercice de -0,1 MDA.

**2-3- Provisions à long terme : 236 MDA,**

Cette rubrique regroupe deux provisions l'une régie par la loi 14-05 portant loi minière (Art. 141), et l'autre par loi 07-11 portant système comptable financier.

Variation enregistrée de ce poste +17 MDA, relative à :

**2-3-1. Provision Indemnité de Départ en Retraite : 182 MDA**

Utilisation durant l'année 2021, suite au départ effectif en retraite du personnel de l'Entreprise pour un montant de 6,4 MDA, L'actualisation de cette provision à générer une hausse (en charge) de 23 MDA, et une reprise (en produit) de 0,5 MDA.

Cette provision est calculée tenant compte des dispositions prévues en la matière par la Convention Collective en vigueur ainsi que de la méthode et formule de calcul arrêtées par le Groupe MANAL/Spa.

- ☞ Avantage de base : conformément aux dispositions de la Convention Collective en la matière ;
- ☞ Rémunération à considérer : moyenne des salaires perçus par chaque agent au court de l'exercice 2021 ;
- ☞ Taux d'évolution des salaires : 5% (cinq pour cent) ;
- ☞ Taux d'actualisation : 6% (six pour cent)
- ☞ Turn-Over et/ou mobilité du personnel : 9% (neuf pour cent pour 2021);
- ☞ Population concernée : l'ensemble du personnel sauf exclusions stipulées par la convention collective.

**2-3-2. Provision restauration et remise en état des lieux : 54 MDA**

Provision règlementée par l'article 141 la loi 14-05

Par unités soumise à cette obligation :

- ☞ Salin Sidi-Bouziane : 22,4 MDA
- ☞ Salin Béthioua : 13 MDA
- ☞ Salin Guergour El-Amri : 11,7 MDA
- ☞ Salin Merouane El-Méghaier : 4,9 MDA
- ☞ Salin Ouled-Zouai : 1,4 MDA

**3- Passif Courant : (Dettes Courantes) 346 MDA**

Cette rubrique enregistre une baisse de -50 MDA, par rapport à l'exercice antérieur relative à :

- Dettes des fournisseurs (+3 MDA),
- Dettes des impôts et sécurité sociale (-17,6 MDA),
- Dettes autres créanciers (-36 MDA).

**3-1 - Dettes fournisseurs : 264 MDA**

La dette due aux fournisseurs a enregistré à la clôture une augmentation de +3 MDA par rapport à 2020,

Dette détaillée comme suit :

- ▶ Fournisseurs de stocks : 145 MDA.
- ▶ Fournisseurs de services : 47 MDA
- ▶ Fournisseurs des immobilisations : 17 MDA
- ▶ Fournisseurs étrangers des immobilisations « retenues de garantie » : 51,9 MDA
- ▶ Fournisseurs factures non parvenues : 02 MDA

**3-2 - Impôts et dettes parafiscales : 44 MDA**

- ▶ Taxes sur l'activité professionnelle : 2 MDA
- ▶ TVA à décaisser : 7 MDA ;
- ▶ Autres impôts, taxes et versements assimilés (t. Foncière, pollution, apprentissage) : 8 MDA
- ▶ Redevance d'extraction : 13 MDA
- ▶ Organismes sociaux et similaires : 13 MDA dont ICP 3,6 MDA.

**3-3 - Autres dettes : 38 MDA**

Cette rubrique regroupe différents créditeurs d'exploitation :

- ▶ Clients créditeurs avances reçues d'un montant de 11 MDA
- ▶ Personnel et comptes rattachés : 22 MDA.  
dont ;  
Congés payés 14 MDA
- ▶ Etats, impôts et taxes recouvrables sur tiers (IRG et droit de timbre) : 4,7 MDA

Les indicateurs d'équilibre financier ont ainsi évolué d'une année sur l'autre :

INTITULE	2021	2020	2019
Fonds de roulement (MDA)	1 594	1 242	1 419
Besoin en fonds de roulement (MDA)	942	785	646
Rapport endettement / Total Passif	47%	50%	53%
Fonds propres / Total passif	53%	50%	47%
Dettes / Fonds propres	90%	101%	113%
Actif net (MDA)	2 736	2 759	2 746

## B. Evolution Financière

Les résultats intermédiaires de gestion de l'ENASEL au terme de l'exercice clos 2021, ont évolué comme suit :

Valeur : MDA

Agrégat résultat	2021	2020	2019	Evolution % 2021/2020
Résultat opérationnel	26	143	190	-82%
Résultat financier	-26	-31	14	-17%
Résultat ordinaire avant impôt	0,4	112	204	-100%

### Analyse des Comptes de Gestion

#### **Structure et évolution des comptes de gestion**

La structure et l'évolution des soldes intermédiaires de gestion de l'exercice 2021 comparées à celles de l'exercice 2020 se présentent comme suit :

#### ► **Production de l'exercice : 1 414 MDA**

##### ○ **Chiffre d'affaires : 1 307 MDA**

Le chiffre d'affaires réalisé comprend la production vendue et les prestations fournies aux tiers, évaluées sur la base du prix de vente hors taxes et réalisées dans le cadre de l'activité ordinaire.

Le chiffre d'affaire a atteint 1 307 Millions de dinars contre 1 360 Millions de dinars en 2020, soit une baisse de -4%.

Le chiffre d'affaire à l'export de l'exercice 2021 a atteint 11,6 Millions de dinars contre 8,5 Millions de dinars en 2020, soit +37%.

Cette évolution du chiffre d'affaire au terme de cet exercice par rapport à

L'évolution du chiffre d'affaire durant les trois dernières années se présente comme suit :

Valeur : MDA

DESIGNATION	2021	2020	2019
Chiffre d'affaires	1 307	1 360	1 444

o **Production immobilisée : 20 MDA**

La production immobilisée a enregistré des réalisations de 19,7 MDA,

Par unités les réalisations sont relatives a :

✚ **Unités Guergour : 2 MDA**

Confection de silo et vis sans fin

✚ **Unité El-Méghaier : 14 MDA**

Travaux de réalisation hangar de production : 12 MDA

Travaux de réalisation nouveau bloc administrative : 2 MDA

✚ **Unités Sidi Bouziane : 2 MDA**

Confection Gerbeuse

✚ **Complexe El-Outaya : 1,5 MDA**

Grosse réparation essoreuse de sel

L'évolution de la production de l'exercice durant les trois dernières années se présente ainsi :

DESIGNATION	Valeur : MDA		
	2021	2020	2019
Production de l'exercice	1 414	1 524	1 571

▶ **Consommations de l'exercice : 636 MDA**

Les consommations au titre de cet exercice ont subi une baisse de -6 MDA soit -1% par rapport à 2020.

DESIGNATION	Valeur : MDA		
	2021	2020	Taux Evolution
Consommations (achats + services)	636	642	-0,9%
Chiffre d'Affaire	1 307	1 360	-3,9%
Valeur Ajoutée	777	882	-11,9%
Consommations / Chiffre d'Affaire (%)	<b>49%</b>	<b>47%</b>	
Consommations / Valeur Ajoutée (%)	<b>82%</b>	<b>73%</b>	

L'évolution des consommations durant les trois dernières années est ainsi présentée :

DESIGNATION	Valeur : MDA		
	2021	2020	2019
Consommations	636	642	650

o **Achats consommés : 440 MDA**

Les achats consommés durant l'exercice 2021 ont atteint 440 MDA, +6 MDA par rapport à 2020, soit une évolution à la hausse de +1%. La rubrique emballages à subi une hausse de 26 MDA relative à l'augmentation des prix sur le marché.

○ **Services extérieurs et autres consommations : 197 MDA**

Les services et autres consommations ont atteint 197 MDA durant cet exercice, comparées à 209 MDA en 2020, une évolution à la baisse de -12 MDA représentant un taux de -6%.

▶ **Valeur ajoutée : 777 MDA**

Par rapport à l'exercice 2020, la valeur ajoutée a enregistré une régression de -12 % soit -105 MDA.

L'évolution de la valeur ajoutée des trois dernières années se présente comme suit :

DESIGNATION	Valeur : MDA		
	2021	2020	2019
Valeur ajoutée	777	982	921

▶ **Excédent brut d'exploitation : 248 MDA**

Evolution à la baisse de -33% par rapport à l'exercice 2020, représentant -123MDA.

Les charges salariales (504 MDA) ont enregistré une hausse de +4% par rapport à l'exercice précédent soit +19 MDA,

La rubrique impôts et taxes (25 MDA) ont enregistrés une baisse de -5% soit -1,2MDA.

Durant les trois derniers exercices l'EBE a évolué comme suit :

DESIGNATION	Valeur : MDA		
	2021	2020	2019
Excédent Brut d'Exploitation	248	371	408

▶ **Résultat Opérationnel : 26 MDA**

Ce solde intermédiaire de gestion a enregistré une baisse par rapport à l'exercice 2020 de -117 MDA soit -82%.

✚ Produits enregistrés sur les opérations de gestion (46 MDA).

    Dont : Plus-values sur cession d'immobilisation 31 MDA

            Indemnité reçu des assurances 09 MDA

✚ Produits de reprise sur provisions (01 MDA).

✚ Charges de la dotation aux amortissements (239 MDA)

✚ Charges de provisions et pertes de valeurs (23 MDA).

✚ Charges des opérations de gestion (06 MDA)

▶ **Résultat financier : -26 MDA**

Un résultat négatif enregistré durant cet exercice :

✚ **En produits 50 MDA :**

▶ Revenus des placements financiers : 5,6 MDA

▶ Gains de changes sur actualisation des devises : 44 MDA

✚ **En charges 76 MDA :**

▶ Intérêts payés à la BNA des quatre échéances 2021 : 71,7 MDA

▶ Intérêts payés de 0,05 MDA sur échéance de paiement dette Domaine public (acquisition Terrain Oued-Smar).

▶ Pertes de changes : 4 MDA

▶ **Résultat des activités ordinaires avant Impôt : 0,4 MDA**

Un résultat positif avec une régression par rapport à l'exercice 2020 de -111 MDA.

**Impôts différés (variation) sur résultat ordinaire : 2 MDA**

Une variation de l'impôt différé constatée sur les amortissements des immobilisations, l'indemnité congé payé et la provision de l'indemnité de départ à la retraite.

▶ **Résultat net de l'exercice : 2 MDA**

Résultat positif avec une baisse de -96% soit -61 MDA par rapport à 2020.

Le résultat net des trois derniers exercices a évolué comme suit :

DESIGNATION	Valeur : MDA		
	2021	2020	2019
Résultat Net	2	64	114

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 22-05-2023

إلى السيد: مدير المؤسسة الوطنية  
مركب الملح لوطاية - بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية

الرقم: 143 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلaban :

1 - تريعة سمية

2 - لعلى بشرى

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور محافظ حسابات في تحسين جودة القوائم المالية "

تحت إشراف : أ/ الحاج عامر

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة  
بالطلبة  
د. غربي وهيبة

مفتحة المؤسسة المستقبلة





ملحق بالقرار رقم 1082/... المؤرخ في 27 شهر 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

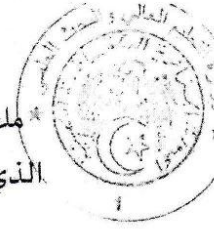
نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله .

المسيدة (ة): تريفة سميحة الصفة: طالبة باحث  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 201810319 والصادرة بتاريخ 2018/03/19  
المسجل (ة) بكلية / معهد علوم اقتصاد قسم علوم مالية ومحاسبة  
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).  
عنوانها: دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية - مذكرة ماستر  
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023.06.05

توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 أيار 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرطي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): لعل بشري ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 20M39503 والصادرة بتاريخ: 2017.02.27  
المسجل(ة) بكلية / معهد علوم وإقتصادية قسم علوم المالية والمحاسبة  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،  
عنوانها: دور محافظ الصابون في تحسين جودة التوابل المملحة  
مؤسسية هامة

أصريح بشرطي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023.06.05

توقيع المعني (ة)

