

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبين: حاج سعيد مصطفى وحاج سعيد يوسف

بعنوان:

## دور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة في

### المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM -

للسنة المالية 2016

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 18 جوان 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور	عجيلة محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيسا
الدكتور	شرع يوسف	أستاذ محاضر ب.	جامعة غرداية	مناقشا
الأستاذ	خييطي خضير	أستاذ مساعد أ.	جامعة غرداية	مشرفا
الأستاذة	بن مولاي زينب	أستاذة مساعدة أ.	جامعة غرداية	مناقشة

الموسم الجامعي: 2017-2018



# الإهداء

إلى أغلى ما لدي في حياتي إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

أمي التي غرست حنائها في قلبي وأعانتني في مساري الدراسي

أبي الذي له الفضل في تعليمي، حثني على العلم والعمل كل هذه السنين

إلى خالي الذي كان بمثابة أبي الثاني بإرشاداته ونصائحه القيمة حفظه الله وأطال في عمره

إلى التي تعبت وصبرت من أجلي..... زوجتي الغالية

إلى أبنائي وابنتي: ياسين - منير - نذير - فاطمة الزهراء

مع دعواتي لهم بالتوفيق والنجاح في حياتهم العلمية والعملية

إلى إخوتي وأخواتي كل واحد منهم باسمه... أدام الله أنسهم وأصلح بالهم

إلى كل الأساتذة والزملاء في الدراسة والعمل

إلى كل من لم تسعهم مذكري ووسعتهم ذاكري

أهدي هذا الجهد المتواضع

مصطفى حاج سعيد

# الإهداء

أهدي هذا العمل المنواضع إلى:

❖ والدي العزيزين، أمي الغالية التي مررتني ووقفت إلى جانبي خلال مشواري الدراسي بالنصح والنوجيه

والدعاء وأبي العزيز الذي أعجز عن تقديم فضله وتضحياته علي، بامرك الله في أنفاسكما وأقر

عينكما بي ومرزقكما الجنة

❖ زوجتي العزيزة التي مرافقتني خلال إعدادي لهذه المذكرة صابرة ومحتملة ومحسنة أدام الله أنسك وودك

❖ ابنتي عائشة وابني محمد سهالة جعلكما الله قرّة عين لنا

❖ أختي الكريمة وأبنائها وإخوتي الأفاضل سائلًا المولى أن يشملكم بالصحة والعافية

❖ جميع أفراد العائلة من أصغر فرد إلى أكبرهم

❖ أصدقاء الدرب والأحباب وزملاء الدراسة

❖ زملائي في العمل

يوسف حاج سعيد

## كلمة شكر وعرقان بالجميل

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات والصلاة والسلام على سيدنا محمد وآله وصحبه أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين أما بعد:

بمناسبة إتمامنا لهذا العمل المتواضع لا يسعنا إلا أن نقدم بجزيل الشكر والثناء إلى:

✓ الأستاذ المشرف **خبيطي خضير** على ما أسداه لنا من نصح وتوجيه وإرشاد حيث كان له

أكبر الأثر في إنجاز هذه المذكرة، دتم في خدمة العلم... أناركم الله بنوره في الدنيا والآخرة؛

✓ الطاقم المسير لشركة كهرباء وطاقات متجددة الذين تجاوزوا معنا وقدموا لنا جميع

الشروحات والمعلومات الضرورية اللازمة؛

✓ حضرة الأساتذة الذين أشرفوا على تدريسنا طوال مشوارنا الدراسي وخلال مرحلة الماستر

وعلى رأسهم رئيس قسم المالية والمحاسبة الأستاذ الدكتور **الرواني بوحفص** على توجيهاتهم

ونصائحهم القيمة، سائلين المولى عز وجل أن يديم عليهم بركاته في الدنيا والآخرة؛

✓ حضرة الأساتذة الذين تفضلوا بتخصيص جزء من وقتهم لمناقشة مذكرتنا هذه وإظهارها

بأفضل ما يمكن؛

✓ الأستاذ **بن يحيى علي** الذي رافقنا بالنصح والتوجيه أثناء إعداد هذا العمل ببارك الله في

علمك؛

✓ كل من ساهم من قريب أو بعيد في إخراج هذا العمل إلى حيز الوجود ولو بكلمة طيبة.

الملخص:

تعتبر أعمال نهاية السنة من بين أهم العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة بهدف الوصول إلى تقديم الوضعية المالية لمسيريها وللمتعاملين معها، كما تسمح بإعداد الوعاء الضريبي وتحديد النتائج التي سيتم توزيعها على المساهمين. وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم المراحل المكونة لأعمال نهاية السنة وإبراز أهم الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات في تدقيق هذه الأعمال، وفي اكتشاف الانحرافات والأخطاء الغير قانونية أثناء القيام بهذه الأعمال والتي قد تؤثر على مصداقية القوائم المالية، وقد قمنا بدراسة الموضوع ميدانياً على مستوى شركة كهرباء وطاقات متجددة للسنة المالية 2016 أين وقفنا فيها على الإجراءات الداخلية التي تتبعها المؤسسة في الإعداد لأعمال نهاية السنة، وعلى التقرير النهائي لنتائج عملية تدقيق أعمال نهاية السنة وفق المعايير الجزائرية.

وقد توصلنا إلى أن القيام بأعمال نهاية السنة بطريقة صحيحة وقانونية يساهم في تقديم قوائم مالية واضحة وصادقة ومعبرة عن الوضعية الاقتصادية للمؤسسة ، إضافة إلى الدور الفعال لمحافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والانحرافات في أعمال نهاية السنة مما يساعد المؤسسة في تفاديها وتسويتها مستقبلاً ، كما يساهم إعداد محافظ الحسابات لتقريره وفق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في تقديم أهم المعلومات التي تمكن المساهمين في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وفي اتخاذ القرارات اللازمة ومتابعة التوصيات والملاحظات التي أرفقت في التقرير.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق - أعمال نهاية السنة - قوائم مالية - جرد - محافظ الحسابات - معايير - تقرير.

Résumé :

Les travaux de fin d'année comptent parmi les opérations comptables les plus importantes, Ce qui est réalisé par la société afin d'atteindre la présentation de la situation financière a ses gestionnaires et Partenaires, et permet également la préparation de l'assiette fiscale et de déterminer les résultats à distribuer aux actionnaires. Cette étude vise à e Mettre en évidence les étapes les plus importantes des travaux de fin d'année et les étapes les plus importantes prises par le commissaire aux comptes dans l'audit de ces travaux, et détecte les anomalies et les erreurs illégaux, ce qui peut affecter sur la crédibilité des états financiers. Nous avons étudié le sujet sur le terrain au niveau de la société Chareket Kahraba wa Takat Moutajadida pour l'exercice 2016 ou nous nous sommes tenus sur les procédures internes suivies par la société dans la préparation des travaux de fin d'année, et sur le rapport final des résultats de l'audit de travaux de fin d'année selon les normes algérienne d'audit. Nous avons conclu que la préparation des travaux de fin d'année correctement et légalement contribue a la présentation d'états financier clair et honnêtes et reflétant la situation économique de la société, en plus le rôle effectif du commissaire au

compte dans la découverte des erreurs et des anomalies dans les travaux de fin d'année ce qui aide la société à les éviter et régulariser à l'avenir, et contribue également la préparation du rapport du commissaire aux comptes selon les normes algérienne d'audit NAA dans la présentation des informations les plus importantes qui permettent aux actionnaires de connaître la situation financière de l'entreprise et prendre des décisions nécessaires et suivre les recommandations et observations contenu dans le rapport.

**Mots-clés :** Audit, Travaux de fin d'année, commissaire aux comptes, états financiers, Inventaire, normes, rapport.

## فهرس المحتويات

IV	الإهداء.....
VI	شكر وتقدير.....
VII	ملخص.....
IX	فهرس المحتويات.....
XI	قائمة الجداول .....
XII	قائمة الأشكال.....
XIII	قائمة الملاحق.....
XIV	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	المقدمة.....
19	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة
20	تمهيد.....
21	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة.....
21	المطلب الأول: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر .....
30	المطلب الثاني: مراحل أعمال نهاية السنة.....
51	المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تدقيق أعمال نهاية السنة.....
64	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة.....
64	المطلب الأول: الدراسات السابقة الجزائرية.....
65	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية.....
66	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
69	خلاصة الفصل الأول: .....



70	الفصل الثاني: دراسة ميدانية في شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM
71	تمهيد.....
72	المبحث الأول: طريقة العمل والأدوات المستعملة في الدراسة.....
72	المطلب الأول: وصف لطريقة العمل والوسائل المستخدمة.....
78	المطلب الثاني: عرض مختلف مراحل تدقيق أعمال نهاية السنة في المؤسسة محل دراسة الحالة.....
92	المبحث الثاني: عرض التقرير العام لمحافظة الحسابات وتحليله.....
92	المطلب الأول: عرض تقرير محافظ الحسابات المتضمن تدقيق أعمال نهاية السنة.....
108	المطلب الثاني: مناقشة وتحليل نتائج تقرير محافظ الحسابات.....
110	خلاصة الفصل الثاني: .....
112	الخاتمة .....
115	المصادر والمراجع.....
120	الملاحق.....

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	ميزان المراجعة قبل الجرد	الجدول 1-1
77	إنجازات المؤسسة حتى 2016	الجدول 1-2
80	مذكرة مصلحة لجرد القضايا المتنازع فيها	الجدول 2-2
81	مذكرة مصلحة لجرد دفاتر الوقود	الجدول 3-2
81	مذكرة مصلحة لجرد الخزينة النقدية	الجدول 4-2
81	مذكرة مصلحة لجرد الدعاوى القضائية المتنازع فيها مع المستخدمين	الجدول 5-2
82	مذكرة مصلحة لإعداد قائمة المستخدمين المستحقين لميدالية الأفضلية ومنحة بداية التقاعد	الجدول 6-2
82	مذكرة مصلحة لإعداد جرد الحسابات المتعلقة بتسيير المستخدمين	الجدول 7-2
83	مذكرة مصلحة لإعداد مبلغ منح التحفيز المحتمل دفعه	الجدول 8-2
83	مذكرة مصلحة لإعداد مختلف مؤونات المنح وقائمة أحسن الأجور	الجدول 9-2
84	مذكرة مصلحة خاصة بإقفال الحسابات السنوية	الجدول 10-2
84	مذكرة مصلحة لإعداد كشف المقاربة البنكية والبريدية	الجدول 11-2
84	مذكرة مصلحة لإعداد جرد الخزينة النقدية للوحدة	الجدول 12-2
85	مذكرة مصلحة لإعداد جرد التسيقات المقدمة، اقتطاعات، الودائع المدفوعة، الكفالات المودعة	الجدول 13-2
85	مذكرة مصلحة حول مراقبة حركة المخزونات المحاسبية	الجدول 14-2
86	مذكرة مصلحة حول مقارنة المخزون المادي مع المخزون المحاسبي	الجدول 15-2
105	مقارنة بين العناصر المكونة لنواتج النشاطات العادية لسنة 2016 وسنة 2015	الجدول 16-2
106	مقارنة بين العناصر المكونة لأعباء النشاطات العادية لسنة 2016 وسنة 2015	الجدول 17-2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
73	الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء والطاقات المتجددة SKTM	الشكل 1-2
89	خطوات عملية الإحصاء المادي	الشكل 2-2
90	خطوات عملية معالجة نتائج الجرد	الشكل 3-2
91	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	الشكل 4-2

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
120	الميزانية (الأصول)	الملحق رقم 01
121	الميزانية (الخصوم)	الملحق رقم 02
122	حسابات النتائج	الملحق رقم 03
123	جدول تدفقات الخزينة	الملحق رقم 04
125	جدول تغيرات رؤوس الأموال	الملحق رقم 05

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
CAC	<i>Commissariat Aux Comptes</i>	محافظة الحسابات
CEEG	<i>Compagnie Engineering Electricité et Du Gaz</i>	شركة هندسة الكهرباء والغاز
CISTE	<i>contrôle de l'inventaire, du suivi et du traitement des écarts</i>	مراقبة ومتابعة الجرد ومعالجة الفروقات
CNC	<i>Conseil National de la Comptabilité</i>	المجلس الوطني للمحاسبة
C P E	<i>Comité de Pilotage Entreprise</i>	لجنة التوجيه والإشراف للمؤسسة
CPU	<i>comité de Pilotage Unité</i>	لجنة التوجيه والإشراف للوحدة
CSE	<i>comité de suivi de la campagne d'inventaire</i>	لجنة متابعة عملية الجرد
DRH	<i>Direction de ressources humaines</i>	مديرية الموارد البشرية
IDR	<i>Indemnité de Départ à la Retraite</i>	تعويض بداية التقاعد
IBS	<i>Impôt Sur Bénéfices de Sociétés</i>	الضريبة على أرباح الشركات
KDA	<i>Kilo Dinars Algérienne</i>	ألف دينار جزائري
NAA	<i>Norme Algérienne D'Audit</i>	المعايير الجزائرية للتدقيق
SCF	<i>Système Comptable Financière</i>	النظام المحاسبي المالي
SKTM	<i>Shariket Kahraba Wa Takat Moutajadida</i>	شركة كهرباء وطاقات متجددة
SPA	<i>Sociétés Par Actions</i>	شركات المساهمة
SPE	<i>Société de Production d'électricité</i>	شركة إنتاج الكهرباء
TVA	<i>Taxe sur la Valeur Ajoutée</i>	الرسم على القيمة المضافة
UPSE	<i>Unité de Production Sud-Est</i>	وحدة الإنتاج جنوب شرق
UPSO	<i>Unité de Production Sud-Ouest</i>	وحدة الإنتاج جنوب غرب

مقدمة

## توطئة:

تعتبر أعمال نهاية السنة المالية مجمل العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة، بغرض إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة المالية، حيث تلعب دورا مهما في إضفاء مصداقية وشفافية للقوائم المالية. وتعتبر هذه الأعمال قاعدة أساسية للتحليل المالي وأداة إخبارية للمتعاملين ذوي العلاقة عن الوضعية المالية الشاملة للمؤسسة، كما تمثل خدمة قانونية بحيث توفر معطيات من شأنها تحديد القاعدة المحاسبية للوعاء الضريبي.

لقد أصبح محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية وذلك من خلال المصداقية التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة المختلفة وكذا مساعدتها في بلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما يساعدها على تبني أنظمة رقابية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، وذلك سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفاء بما يخدم غاياتها وأهدافها.

يعتبر محافظ الحسابات بمثابة الوكيل والضامن في نفس الوقت لصحة وشرعية الحسابات وصدق القوائم المالية النهائية للمؤسسة، وذلك عن طريق الفحوصات التي يجريها على الوثائق وتدقيق العمليات والحسابات التي تصدرها المؤسسة ومن بينها المتعلقة بأعمال نهاية السنة وفقا لمنهجية واضحة وإتباع خطوات منتظمة تتن على أساس معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.

## ب. إشكالية الدراسة:

لمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الإشكالية التالية:

فيما يكمن دور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة لدى المؤسسة الاقتصادية؟

ومن أجل تبسيط الإشكالية قسمناها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى تطور المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما مدى تقيد مؤسسة SKTM بالمعايير المحاسبية لأعمال نهاية السنة؟
- أين يكمن دور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة لدى مؤسسة SKTM؟
- ما هو الشكل النموذجي للتقرير النهائي للتدقيق في مؤسسة SKTM؟

### ت. فرضيات الدراسة:

وللإجابة على التساؤلات السابقة نضع الفرضيات التالية:

- تطورت المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات حسب تطور مهنة المحاسبة في الجزائر بشكل أفضل بعد 2010 خاصة فيما يتعلق بالإطار المؤسسي للمهنة، شروط التكوين والاعتماد، إصدار معايير جزائرية للتدقيق وإعداد التقارير؛
- مؤسسة SKTM أنجزت أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF؛
- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في أعمال نهاية السنة؛
- تقرير محافظ الحسابات الخاص بتدقيق مؤسسة SKTM مطابق للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، والنموذج المقترح حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

### ث. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ معرفة تطور الإطار القانوني الذي يحكم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛
- ✓ الوقوف على مراحل أعمال نهاية السنة؛
- ✓ تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والانحرافات الغير قانونية في أعمال نهاية السنة، والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية، إضافة إلى دوره في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة؛
- ✓ التعرف على التقرير النهائي لمحافظ الحسابات المتضمن نتائج تدقيق أعمال نهاية السنة.

### ج. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من المواضيع النظرية الملموسة عمليا وذلك من حيث كون التدقيق من المواضيع التي تحظى بالبحث والدراسة من طرف الأكاديميين والمهنيين، إضافة إلى توجه الدولة مؤخرا لإصدار معايير جزائرية خاصة بالتدقيق لأجل الرفع من جودة التدقيق، إضافة إلى كون مرحلة أعمال نهاية السنة مهمة جدا للوصول إلى قوائم مالية صحيحة وصادقة مما يتطلب من محافظ الحسابات إعطاء أهمية خاصة لتدقيق هذه الأعمال حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء وانحرافات تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

### ح. أسباب اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

➤ له علاقة مباشرة بتخصص التدقيق ومراقبة التسيير؛



- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً، كما أنها تستدعي المزيد من تسليط الضوء والتحليل؛
- الرغبة في التعرف والتعمق أكثر في مجال دراسة مستجدات ومشاكل أعمال نهاية السنة؛
- علاقة الموضوع بمهنتنا والمجال الذي نشتغل فيه.

### خ. منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من اجل الوصول إلى النتائج المرجوة، وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة يتطلب منا اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لنتمكن من خلاله توضيح ما يتعلق بأعمال نهاية السنة وأهم مراحل عملية تدقيق هذه الأعمال، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة والذي اعتمدنا فيه على المقابلة والملاحظة.

### د. حدود الدراسة

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

الحدود المكانية: شركة كهرباء وطاقات متجددة، المديرية العامة - SKTM - ولاية غرداية؛  
الحدود الزمنية: من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر 2016.

### ذ. مرجعية الدراسة

قد تم الاعتماد على المراجع التالية لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة وهي:

- ✓ مراجع أولية: المقابلات الشخصية، الوثائق الداخلية للمؤسسة، الملاحظة؛
- ✓ مراجع ثانوية: فقد تم الاعتماد على الكتب، المذكرات والرسائل العلمية، النصوص القانونية.... الخ.

### ر. محتوى الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين، كما تضمنت تلخيص عام واختباراً للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وعرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناءً على النتائج المتوصل إليها؛ سنحاول في الفصل الأول التعرض لمبحثين أساسيين وهما:  
في المبحث الأول سنتطرق إلى الدراسة النظرية لكل من محافظ الحسابات في الجزائر حيث سنقوم بعرض المرجعية القانونية التي تحكمه، كما سنتطرق إلى أهم المراحل المتبعة في القيام بأعمال نهاية السنة، كما سنشير إلى الخطوات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة؛  
وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى عرض للدراسات السابقة التي تناولت جانب من جوانب الموضوع كما سنحدد أهدافها ونتائجها وأهم النقاط التي تميز الدراسة الحالية بالدراسات السابقة؛  
سنحاول في الفصل الثاني التعرض لمبحثين أساسيين وهما:

في المبحث الأول سنتطرق إلى طريقة وأدوات الدراسة حيث سنحدد كل من مجتمع الدراسة وأدوات جمع البيانات، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلي أين سنقف على الإجراءات الداخلية التي تتبعها المؤسسة أثناء إقفال حساباتها؛

وفي المبحث الثاني سيتم عرض التقرير النهائي لمخلف الحسابات لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، ثم مناقشة نتائجه وتحليلها.

### ز. صعوبات الدراسة:

لقد مرّت فترة البحث وإعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل والانشغالات، حيث تمثلت فيما يلي:

- نقص الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع؛
- ارتباطات العمل (أحدنا موظف بمؤسسة اقتصادية والآخر موظف في مكتب تدقيق ومحاسبة)، حيث تزامنت فترة البحث وإعداد المذكرة مع فترة إعداد القوائم المالية للمؤسسة ولزبائن المكتب؛
- الارتباطات العائلية والاجتماعية؛
- تحفظ إدارة الشركة محل الدراسة على بعض المعلومات الضرورية؛
- صعوبة ترجمة بعض المصطلحات التقنية من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية.

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات في  
تدقيق أعمال نهاية السنة

## تمهيد:

سعت الجزائر كغيرها من الدول إلى الاهتمام أكثر بمهنة محافظ الحسابات حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، فتوالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة خاصة بعد 2010 أين تم إصدار القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، كما تم ولأول مرة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كل هذا التحسين من أجل تحقيق جودة أحسن في عمل محافظ الحسابات.

ولمحافظ الحسابات دور أساسي في تدقيق وفحص حسابات المؤسسة والمصادقة على صحتها، ويدخل ضمن مهامه أيضا تدقيق أعمال نهاية السنة المالية، حيث تعتبر أعمال نهاية السنة المالية مجمل العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة وتكتسي هذه الأعمال أهمية بالغة في تحديد نتيجة الدورة المالية وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة إضافة إلى تقديمها خدمة قانونية إعلامية للأطراف ذوو العلاقة (مساهمين، مسيرين، متعاملون اقتصاديون..). أين تقدم وتوفر معطيات بالغة الأهمية في اتخاذ قرارات استراتيجية. ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: سنتطرق فيه إلى تطور المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر ثم بعدها سنتعرف على مراحل أعمال نهاية السنة ومن ثم الخطوات المتبعة في تدقيق أعمال نهاية السنة؛
- أما المبحث الثاني فقد خصصناه للدراسات السابقة التي لها علاقة بهذا الموضوع.

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة

سننتقل في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي لدور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب: نتطرق في الأول إلى المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر، أما الثاني فقد خصص لمراحل أعمال نهاية السنة أما الثالث فخصص لدراسة الخطوات المتبعة في تدقيق أعمال نهاية السنة.

### المطلب الأول: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر

لقد مر التشريع القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل أساسية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، ومن هذا المنطلق قسمنا هذا المطلب إلى ثلاث مراحل زمنية: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات قبل 1991 ثم مرحلة ما بين 1991 وسنة 2010 وأخيرا مرحلة ما بعد 2010.

### الفرع الأول: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات قبل 1991<sup>1</sup>

بقي محافظ الحسابات في الجزائر بعد الاستقلال يمارس مهنته وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 أين بدأ المشرع الجزائري في إصدار نصوص قانونية تطرق فيها إلى محافظ الحسابات وفيما يلي أهم النصوص التي صدرت في هذه المرحلة:

1- الأمر رقم 69-107 والمؤرخ في 13 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970<sup>2</sup>: والذي ينص في مادته 39 على أن: «وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعيتها الخاصة بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها»

2- المرسوم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970<sup>3</sup>: يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، ليحدد مهام وواجبات مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة، ولقد تطرقت المادة الأولى من المرسوم إلى أنه يقوم بعملية المراقبة مندوبي الحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين:

- المراقبين العامين للمالية؛

- مراقبي المالية؛

<sup>1</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 2013 ص 114.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 69-107 والمؤرخ في 13 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 المادة 39، العدد 110، بتاريخ 31 ديسمبر 1969، ص 5.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 والمتضمن واجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المادة 01-09 العدد 97 بتاريخ 20 نوفمبر 1970، ص 8.

- مفتشي المالية؛

- موظفي وزارة المالية المؤهلون (ذوي الكفاءة) بصفة استثنائية؛

ويتضح مما سبق أن<sup>1</sup>: محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه.

3-الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري<sup>2</sup>: حيث تضمنت المادة 715 مكرر 4 على تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين (بالنسبة لشركات المساهمة) واحدا أو أكثر من مندوبي الحسابات لمدة ثلاث سنوات تختارهم من قائمة الخبراء المقبولين ويعهد إليهم القيام بالمهام الآتية:

- فحص الدفاتر والصندوق ومحفظة وأموال الشركة؛

- مراقبة انتظام وصحة الجرد والموازنات؛

- مراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة.

4- صدور قانون 84-21 المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 هـ الموافق لـ 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية 1985<sup>3</sup>: حيث جاء في مادته 196 على أنه يتم تعيين م ندوين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي.

نلاحظ من خلال ما سبق غياب قوانين خاصة واضحة تحكم مهنة محافظ الحسابات في هذه المرحلة،

ورغم صدور المادة 196 من القانون المالية 1985 المذكورة سابقا والتي لم تتبع بنصوص تشرح كيفية التطبيق، إلا أنه غابت القوانين التي توضح:

- شروط تعيين محافظي الحسابات، ومهام وواجبات هؤلاء المهنيين؛

- مسؤولياتهم، والإطار المؤسساتي المنظم للمهنة، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات.

### الفرع الثاني: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات من 1991 إلى 2010

تعتبر هذه المرحلة عهدا جديدا بالنسبة للمرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر أين تميزت بصدور ولأول مرة قانون خاص بمهنة ملحوظ الحسابات إضافة إلى مجموعة من المراسيم التنفيذية سنورد أهمها فيما يلي:

<sup>1</sup> حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة الحاج لخضر باتنة 2009، ص35.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، العدد 48 بتاريخ: 26 سبتمبر 1975.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 84-21 المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 هـ الموافق لـ 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية 1985، المادة 196 العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 1984.

**1- صدور قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991:**<sup>1</sup> والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات وهو المعمول به لغاية سنة 2010، ومن أهم ما جاء في هذا القانون:

➤ **تعريف محافظ الحسابات:** حيث عرف القانون محافظ الحسابات في المادة 27 بأنه: «كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى لهذا القانون»

➤ **شروط ممارسة المهنة:** وقد حددتها المادة 06 من القانون كما يلي:

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جنائية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف؛
- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- تأدية اليمين المنصوص عليها في المادة 04 من هذا القانون.

➤ **مهام محافظ الحسابات:** وفيما يتعلق بالمهام فقد حددتها المادة 28 بما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيآت المنصوص المادة الأولى لهذا القانون؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.

➤ **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:** أنشأت المنظمة كهيئة جامعة للمهن الثلاث ومنظمة لها ويتمثل دورها أيضا حسب المادة 09 في:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 71-01، العدد 20 بتاريخ 01 ماي 1991.

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.

2- **القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994**<sup>1</sup>: يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، حيث يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي يسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

3- **المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996**<sup>2</sup>: يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يحدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب هذا النص عضو النقابة أو المهني.

4- **المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996**<sup>3</sup>: يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، حيث أكد القانون على أن يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما يتم اختيار محافظ الحسابات بناء على قدراته ومخطط التكاليف.

5- **المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005**<sup>4</sup>: يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي ينص على: "يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين، ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات".

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المادة 01-14 العدد 14 بتاريخ 12 مارس 1995 ص 32.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 01-39 العدد 24 بتاريخ 17 أبريل 1996 ص 04.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، المادة 01-06 العدد 74 بتاريخ 01 ديسمبر 1996 ص 13.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005، تتضمن تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد 52 بتاريخ 26 جويلية 2005، ص 5.



6- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006<sup>1</sup> يعدل ويتمم المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وأصبحت المادة 03 كالتالي: يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات

- الحائزون إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو شهادة أجنبية أخرى معادلة لها:

- ليسانس في العلوم المالية؛
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية؛
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المالية والمحاسبة"؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المحاسبة"؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع "المحاسبة"؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المالية"؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع "المالية"؛

ويجب عليهم زيادة على ذلك:

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (2) متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني قبل نشر هذا المقرر المعدل وخبرة مهنية مقدرة بثلاث (3) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية؛
- وإما إثبات خبرة تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

7- المرسوم التنفيذي رقم 06-354 مؤرخ 09 أكتوبر 2006<sup>2</sup>: تطبيقا لأحكام المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2005 ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد كفاءات تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

8- قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009<sup>1</sup>: والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدل ويتمم المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 41 بتاريخ 21 جوان 2006، ص21.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 06-354 مؤرخ 09 أكتوبر 2006 تحديد كفاءات تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد 64 بتاريخ 11 أكتوبر 2006، ص11.

لقد وفر القانون 08/91 إطار قانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وأصبحت بذلك المهنة مستقلة بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، كما تم انشاء اطار مؤسسي يسهر على تنظيم وتأطير المهنة والمتمثل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين رغم أنه إطار جامع للمهن الثلاث، كما تم في هذه المرحلة تحديد شروط التكوين والاعتماد.

### الفرع الثالث: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات بعد 2010

خلال هذه الفترة، تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وستتطرق في هذه المرحلة إلى أهم القوانين والتنظيمات فيما يلي:

1- قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010<sup>2</sup>: يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي "يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد". ومن أهم ما جاء في هذا القانون:

➤ تعريف محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من القانون يعد مفهوم محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

➤ شروط ممارسة المهنة: ذكرت هذه الشروط في المادة 8 وهي كالآتي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 والمتضمن لقانون المالية 2010، المادة 44، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2010، ص 17.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 03-11.

تمنح الشهادة المذكورة أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

### ➤ مهام محافظ الحسابات: لقد تم تحديدها وفق المادة 23 من القانون وهي كالاتي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيآت؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التابعة لها وبين المؤسسات والهيآت التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

➤ المجلس الوطني للمحاسبة CNC: بموجب المادة 04 من هذا القانون تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية كجهاز يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن الثلاث، ويضم المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية والمذكورة في المادة 05:

- لجنة تقييس الممارسات؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية؛
- كما أنشأ بموجب المادة 14 من نفس القانون الأجهزة الآتية:
- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

➤ شركات الخبرة المحاسبية ومحافظه الحسابات والمحاسبة: حسب المادة 46 من نفس القانون يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

2- المرسوم التنفيذي 11-30 مؤرخ 27 جانفي 2011<sup>1</sup>: يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نوجزها في المراحل الآتية:

- إرسال طلب الاعتماد مرفق بملف يوضع على مستوى المجلس الوطني المحاسبة، وبدوره تقوم أمانة المجلس بمنح وصل إيداع للمعني؛
- تفصل لجنة الاعتماد وبعد دراستها لملفات الطالبين وتحرر محضرا يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد؛
- يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة طالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب؛
- يمنح الاعتماد للمعني ممضى من طرف وزير المالية في نسخة واحدة؛
- وللتسجيل في الجدول يقوم صاحب الاعتماد بإرسال ملف يتضمن مجموعة من الوثائق لأمانة المجلس الوطني للمحاسبة؛
- يسجل المترشح في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحدد الاسم واللقب والمهنة التي رخص بممارستها.

3- المرسوم التنفيذي 11-32 مؤرخ 27 جانفي 2011<sup>2</sup>: يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات وسنوجزها فيما يلي :

- قيام المؤسسة بإعداد دفتر الشروط؛
- تحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من المؤسسة للاطلاع على تنظيم المؤسسة وفروعه والتقارير السابقة ومختلف المعلومات الضرورية؛
- إيداع المترشحين للعروض، وقيام لجنة العروض بتقييم هذه العروض وإعلان النتائج حسب الترتيب التنازلي على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات المختار؛
- بعد إعلام محافظ الحسابات قرار تعيينه، يقوم بدوره بإرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة في أجل أقصاه ثمانية أيام بعد قرار تبليغ تعيينه.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-30، المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 20-22.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 23-24.

4- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011<sup>1</sup>: يحدد كفاءات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات.

5- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ 26 ماي 2011<sup>2</sup>: يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، وقد اتبع بقرار 24 جوان 2013 المؤرخ في 30 أفريل 2014<sup>3</sup> والذي يحدد محتوى هذه المعايير.

6- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013<sup>4</sup>: درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، والذي حدد العقوبات التالية:

- الخطأ من الدرجة الأولى: يعاقب صاحبه بالإندار؛

- الخطأ من الدرجة الثانية: يعاقب صاحبه بالتوبيخ؛

- الخطأ من الدرجة الثالثة: يعاقب صاحبه بالتوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛

- الخطأ من الدرجة الرابعة: يعاقب صاحبه بالشطب من الجدول.

7- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014<sup>5</sup>: يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث ألزم هذا القرار محافظ الحسابات بأن يسلم تقريره على الأقل قبل 15 يوما من انعقاد الجمعية العامة، كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربع (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.

8- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016<sup>6</sup>: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وهي:

م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛

م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية؛

م.ج.ت 560: أحداث تقع بعد إقفال السنة الحسابات والأحداث اللاحقة؛

م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011 يحدد كفاءات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، العدد 11 بتاريخ 20 فيفري 2011، ص 5.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، العدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011، ص 19.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014، ص 12-22.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، العدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013، ص 18-19.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014 حدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014، ص 22.

<sup>6</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016، ص 1-51.

**9- المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016<sup>1</sup>: المتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:**

م ج ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛

م ج ت 500: العناصر المقنعة؛

م ج ت 510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية؛

م ج ت 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

**10- المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017<sup>2</sup>: المتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:**

- م.ج.ت. 520: الإجراءات التحليلية؛

- م.ج.ت. 570: استمرارية الاستغلال؛

- م.ج.ت. 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

- م.ج.ت. 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

نلاحظ من خلال ما سبق أن الجزائر سعت لتطوير مهنة محافظ الحسابات فاستبدلت النقائص التي تميز به قانون 91-08 بإصدار قانون 10-01 والذي بموجبه أيضا تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة (رغم كونه تحت سلطة وزارة المالية) كهيئة مسيرة ومنظمة للمهن الثلاث وقد أنشأ جهاز خاص بكل مهنة كل هذا من أجل التحكم في تسيير المهنة والتطوير فيها، كما لاحظنا في هذه المرحلة إصدار ولأول مرة معايير جزائرية خاصة بتقارير محافظ الحسابات ومعايير خاصة بالتدقيق كل هذا من أجل التحسين من جودة التدقيق في الجزائر وتمشيا مع المعايير الدولية.

### المطلب الثاني: مراحل أعمال نهاية السنة

تمر أعمال نهاية السنة بمراحل متعددة على إثرها سنتطرق في هذا المطلب إلى هذه المراحل ابتداء من الوقوف على مفاهيم عامة حول أعمال نهاية السنة، ثم التعرف على مختلف أنواع الجرد (المادي، المحاسبي) وأخيرا سنطرق إلى إعداد الكشوف المالية.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص 01-51

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 37 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ 15 مارس 2017، ص 01-57.

## الفرع الأول: مدخل مفاهيمي لأعمال نهاية السنة

### أولاً: تعريف أعمال نهاية السنة<sup>1</sup>

تصادف نهاية السنة المالية أو الدورة المحاسبية مع نهاية السنة المدنية أي 31/12/ن خلال هذه المرحلة وقبل الإعداد النهائي لمختلف الكشوف المالية ولغرض عرض الصورة الصادقة عن وضعيته المالية تقوم المؤسسة بمراجعة عملياتها المحاسبية وجرد مختلف ممتلكاتها والتزاماتها اتجاه الغير أو ما يعرف محاسبياً بأعمال الجرد والتسوية.

### ثانياً: الهدف من أعمال نهاية السنة<sup>2</sup>

تهدف أعمال نهاية السنة إلى:

- حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد الكشوف المالية؛
- تحديد نتيجة الدورة للسنة المالية.

### ثالثاً: مراحل أعمال نهاية السنة

- الجرد المادي أو الفعلي لعناصر الذمة المالية للمؤسسة (الجرد خارج المحاسبة)؛
- تسوية الحسابات في نهاية السنة (الجرد المحاسبي)؛
- إعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ وتطابقها مع اليومية وتسيير عملية إعداد الوثائق الملخصة؛
- إعداد الكشوف المالية أي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، الملحق.

## الفرع الثاني: أعمال الجرد المادي

### أولاً: مفهوم بأعمال الجرد:

وستتطرق إلى مفهوم الجرد من خلال التعاريف التالية:

- 1- هو مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم المؤسسة عيناً ونوعاً وقيمة عند تاريخ الجرد استناداً إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهراً (عادة عند إقفال السنة المالية)، حيث يتم تجميع معطيات الجرد في دفاتر تسمى بدفاتر الجرد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة العميقة وفق النظام الجديد scf، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، الطبعة الأولى 2013، ص376.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، الجزائر، الطبعة الثانية 2011، ص122.

<sup>3</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص376.

2- الجرد هو وضعية مدققة لما تمتلكه المؤسسة وكل ما تلتزم به اتجاه الغير ولا بد أن يتم الجرد المادي بالتسلسل وبطريقة دقيقة، أي خطأ سيجعل من النتائج مخنطة والمجال بين جردين متتاليين يطلق عليه الدورة المحاسبية مدتها مبدئياً سنة كاملة 01/01/ن إلى 31/12/ن.<sup>1</sup>

3- وتنص المادة 14 من القانون 07-11 قانون النظام المحاسبي المالي على<sup>2</sup>: "تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية"؛

ومنه نستنتج أن الجرد هو عملية قانونية هدفها الرئيسي إظهار وضعية أصول المؤسسة وخصومها خلال إقفال الدورة المحاسبية، ولحماية أصول المؤسسة بحيث يعتبر الجرد أحد أدوات نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: ميزان المراجعة قبل الجرد<sup>3</sup>

يكون الجرد المادي مسبقاً بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد والذي يظهر حركة مختلف حسابات المؤسسة خلال السنة، وهو كشف محاسبي هدفه الأساسي تجميع حركة حسابات المؤسسة (الأصول والخصوم وكذلك حسابات التسيير) في شكل أرصدة (دائنة ومدينة) لغرض تسهيل القيام بعملية الجرد المادي ويكون من الشكل:

الجدول رقم (1-1): ميزان المراجعة قبل الجرد

رقم الحساب	بيان الحساب	الأرصدة الافتتاحية		حركة الحساب خلال الدورة المحاسبية		رصيد الحساب	
		دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
1	حسابات رؤوس الأموال	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
2	حسابات التثبيتات	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
3	حسابات المخزونات	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
4	حسابات الغير	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
5	الحسابات المالية	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
6	حسابات الأعباء	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
7	حسابات المنتوجات	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

المصدر: علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، الطبعة 2013، ص 378.

<sup>1</sup> هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزء الأول، 2000، ص 19

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 4.

<sup>3</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 378



## ثالثاً: إجراءات الجرد المادي لعناصر الأصول

## 1- الجرد المادي للتثبيتات والمخزونات:

تقوم المؤسسة في نهاية السنة المالية بالتعداد المادي لجميع تثبياتها ولعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات وتموينات أخرى على مختلف أنواعها وتحديد قيمتها الفعلية وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي المالي. ومن أجل إعطاء كل العناية لهذه العملية وبهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة وللقيام بذلك تقوم المؤسسة بتعيين لجنة الجرد والتي بدورها تقوم بتكوين مجموعتين للحصر ومجموعة للتحقق.

تقوم مجموعتي الحصر بالخطوات الآتية:<sup>1</sup>

## - بالنسبة للمخزونات:

- الحصر المادي لمختلف الأصناف عن طريق العد أو الوزن أو الكيل أو القياس؛
- تقوم المجموعة بوقف حركة دخول وخروج الأصناف أثناء عملية الجرد؛
- إعداد قائمة المواد التي تم جردها ثم توقيع تلك القوائم من طرف أعضاء المجموعتين.

## - بالنسبة للتثبيتات:

- الحصر المادي لمختلف التثبيتات عن طريق التحقق من مطابقة رقم جردها مع رقم الجرد الموجود بالقائمة أو عدم وجوده وكذلك حالتها المادية (جيدة، متوسطة أم مهترئة)؛
- إعداد قائمة التثبيتات التي تم جردها ثم توقيعها من طرف أعضاء المجموعتين.

## كما تقوم لجنة الجرد بـ\_\_\_\_\_:

- مقارنة نتائج جرد المجموعتين فإن وجدت هناك فروقات في العملية تقوم بإعادة جرد ما اختلف فيه من أجل التثبت عن طريق مجموعة التحقق؛
- إجراء عملية مقارنة مع قائمة التثبيتات المحاسبية لتستخرج منها قائمة التثبيتات التي تم جردها بالزيادة (فارق موجب أي موجودة مادياً ولكنها غير موجودة محاسبياً) وقائمة التثبيتات التي لم يتم جردها (فارق سلبي أي موجودة محاسبياً ولكنها غير موجودة مادياً)؛
- تسعير الأصناف والبنود الواردة في قوائم جرد المخزونات مع الأخذ بعين الاعتبار:
  - إجراء العمليات الحسابية المختصة وحساب المجاميع؛
  - تحديد القيمة الإجمالية وفقاً للأسعار الوحدوية.

<sup>1</sup> إيهاب نظمي - هاني العراب، تدقيق الحسابات الإجراءات، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى 2013، ص 101-103 بتصرف.

- إعداد محضر الجرد يذكر فيه: ملخص عن العملية، الظروف التي مرت بها العملية، نتائج الجرد، مقترح لقائمة التثبيتات غير الصالحة (إن وجدت)، قائمة المواد المستهلكة غير الصالحة (إن وجدت) .... الخ.

## 2- الجرد المادي للزبائن:<sup>1</sup>

تتمثل هذه العملية في مراجعة الوثائق التي تثبت الحقوق التي في ذمة الزبائن لصالح المؤسسة وتصحيح أي خطأ في مبالغ هذه الحقوق وكذا إعادة تصنيفها تبعاً لطول فترة استحقاقها. وتصنف المؤسسة زبائنها وبتاريخ جردها لحقوقها اتجاههم إلى:<sup>2</sup>

➤ **الزبائن العاديون:** هم الزبائن الذين يتمتعون بوضعية مالية جيدة تمكنهم من تسوية الحقوق التي عليهم اتجاه المؤسسة في الآجال المتفق عليها.

➤ **الزبائن المشكوك فيهم:** هم الزبائن الذين هم في وضعية مالية صعبة أي في حالة عسر مالي ويحتمل أن لا يتمكنوا من تسديد جزء من الحقوق الواجبة عليهم أو كلها في الآجال المتفق عليها، وبالتالي تتوقع المؤسسة أن تخسر قيمة معينة من هذه الحقوق.

➤ **الزبائن المعدمون:** وهم الزبائن في وضعية صعبة أو إفلاس نهائي ولا يمكنهم تسديد جزء أو في الغالب كل الحقوق التي عليهم، حيث تعتبر المؤسسة هذا المبلغ غير المسدد، غير قابل للتحصيل أي أنه من الحقوق المعدومة.

## 3- الجرد المادي للخزينة:<sup>3</sup>

تتمثل هذه العملية في قيام مسؤول الخزينة بالجرد الفعلي للنقدية الموجودة في خزائن الشركة فعلاً من خلال عد النقدية بعملائها المختلفة، وكذلك النقدية الموجودة في حسابات البنوك في هذا التاريخ والتي يتم التحقق منها عن طريق الحصول على الكشف البنكي في آخر السنة يظهر رصيد الشركة لديه ومن ثم إعداد حالة المقاربة البنكية ويقوم المسؤول بتحرير محضر الخزينة يذكر فيه:

- المبلغ المتبقي في الصندوق بالتفصيل (ذكر الفئات المتبقية وعددها)؛
- ذكر رصيد الشركة لدى البنك في آخر السنة؛
- رقم آخر شيك تم إيداعه في البنك؛

1 عبد الرحمان عطية، الخاسية العميقة وفق النظام الخاسي المالي، دار النشر حيطلي، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013 ص 50.

2 علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 361.

3 إيهاب نظمي - هاني العراب، مرجع سبق ذكره، ص 124.

- رقم آخر شيك تم تحريره لسحبه من البنك؛
- رقم آخر إيصال (مستند) توريد نقدي؛
- رقم آخر مستند صرف تم تسجيله بدفتر الصندوق أو أي دفاتر أخرى.

#### رابعاً: إجراءات الجرد المادي لعناصر الخصوم<sup>1</sup>

##### 1- الجرد المادي للموردين:

تتمثل عملية جرد الموردين (موردو المخزونات، الخدمات والتشبيات...) بمراجعة الوثائق التي تثبت التزامات (أي ديون) المؤسسة نحو الغير وتصحيح أي خطأ في مبالغها وإعادة تصنيفها وهذا تبعاً لتاريخ استحقاقها.

##### 2- الجرد المادي للالتزامات المؤسسة لدى الغير:

وتتمثل العملية في إعداد قائمة للالتزامات المؤسسة لدى كل من: مصالح الضرائب ومصالح الضمان الاجتماعي وصندوق التأمين على العطل المدفوعة الأجر الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، ويتم التحقق من مبالغها بمقارنتها مع الوثائق التي تثبت ذلك.

##### الفرع الرابع: أعمال الجرد المحاسبي

##### أولاً: أعمال الجرد المحاسبي للتشبيات

1- **الاهتلاكات:** هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، حيث يتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك على دوام المدة النفعية ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة.<sup>2</sup>

للاهتلاكات ثلاثة أدوار تتمثل في<sup>3</sup>:

➤ **الدور الاقتصادي:** الإهلاك الطبيعي هو الاستهلاك التدريجي للتشبيات فكل دورة استغلال لا بد أن

تأخذ بعين الاعتبار تدهور التشبيات نتيجة الاستخدام، لذلك لا بد من توزيع تكلفة التشبيات عبر الزمن

فالإهلاك يحول الاستخدام المؤقت للتشبيات إلى استخدام نهائي وذلك من خلال تحميل عبء

الإهلاك للدورة المحاسبية (يمثل تدفق داخلي للمؤسسة)؛

➤ **الدور المالي:** يتم تخصيص الاهتلاكات من أجل استرجاع المبلغ الذي تم إنفاقه من أجل شراء التشبيات

وذلك خلال مدة استخدامه؛

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص151.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص9.

<sup>3</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص64-65

➤ **الدور القانوني:** يتمثل دور الإهلاك من الناحية القانونية في إعادة التوازن إلى ميزانية المؤسسة حيث تصبح ميزانية سليمة وتعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة.

**1-1 حساب قسط الإهلاك:** هناك ثلاث طرق لحساب قسط الإهلاك وهي:

- **الإهلاك الخطي (الثابت)<sup>1</sup>:** يعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الإهلاك الخطي، وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية.

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{القيمة القابلة للإهلاك}}{\text{المدة النفعية}}$$

القيمة القابلة للإهلاك = التكلفة الأصلية - القيمة المتبقية.

- **الإهلاك المتناقص (التنازلي)<sup>2</sup>:** يتم تحميل سنوات عمر التثبيت باهلاك يتناقص تدريجيا كلما زاد عمر الأصل، حيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الإهلاك، وعليه يتناقص مقدار الإهلاك السنوي فترة بعد فترة حتى تصبح القيمة معدومة.

$$\text{القسط المتناقص للدورة ن} = (\text{القيمة المحاسبية الصافية}) \times (\text{معدل الإهلاك المتناقص})$$

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الإهلاك - الإهلاك المتراكم

أساس الإهلاك = تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج - القيمة المتبقية

حيث : معدل الإهلاك المتناقص = معدل الإهلاك الثابت × المعامل

ويكون المعامل كما يلي:

المدة العادية للاستعمال	3 أو 4 سنوات	5 أو 6 سنوات	أكثر من 6 سنوات
المعامل الضريبي للإهلاك المتناقص	1.5	2	2.5

- وحسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هناك شروط يجب احترامها عند تطبيق هذه الطريقة وهي:<sup>3</sup>

- يمكن حساب الإهلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الإهلاك المالي التنازلي؛

<sup>1</sup> بن ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS، الجزء الأول، منشورات كليك الجزائر، الطبعة الأولى 2010، ص344.

<sup>2</sup> بكاري بلخير، دروس في المحاسبة العميقة حسب النظام المحاسبي المالي scf، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى 2016، ص70-71.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 174، ص44.

- كما يطبق الإهلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي؛
- يطبق الإهلاك المالي التنازلي سنويا على القيمة المتبقية للملك الواجب إهلاكه ماليا؛
- وللاستفادة من الإهلاك المالي التنازلي، يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الإهلاك المالي؛
- ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس الثببتات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المغفلة؛
- يتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للإهلاك المالي التنازلي، عن طريق التنظيم.
- أسلوب الإهلاك تبعاً لحجم الإنتاج: <sup>1</sup> وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها.

$$\text{القسط السنوي} = \text{عدد وحدات النشاط} \times \text{(القيمة القابلة للإهلاك)} \\ \text{عدد وحدات النشاط الإجمالية}$$

## 1-2 التسجيل المحاسبي للاهلاكات: <sup>2</sup>

يسجل قسط الإهلاك حسب القيد الآتي:

XXXX	XXXX	ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
XXXX		ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة	28
		تسجيل الاهلاكات	

## 2- خسارة القيمة عن الثببتات:

1-2-2-1 تعريف: <sup>3</sup> هو مبلغ فائض القيمة المحاسبية لأصول على قيمتها الواجبة التحصيل، وهناك مؤشرات

تدل على أن الأصل قد فقد قيمته، من أمثلة هذه المؤشرات: <sup>4</sup>

### ➤ المؤشرات الداخلية:

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي؛
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلباً (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل)؛

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 357-358.

<sup>2</sup> بكاري بلخير، مرجع سبق ذكره، ص 75.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 88.

<sup>4</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 78-79.

- تغير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

### ➤ المؤشرات الخارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل؛
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي)، والمحيط القانوني والاقتصادي؛
- تطور (ارتفاع) نسب الفائدة في السوق، وما يرتبط مع هذا الارتفاع من التضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع.

### 1-2-3 التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

وتسجل خسارة القيمة وفق القيود التالية:

XXXX	XXXX	ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	681
XXXX		ح/خسائر في القيمة على الأصول العينية	291
		تسجيل خسارة قيمة	

### 3- الثبيلات الجاري إنجازها (Immobilisations en cour)<sup>1</sup>

**3-1 تعريف:** يهدف النظام المحاسبي المالي من خلال وضع الثبيلات الجاري إنجازها في حساب محايد وهو "الحساب 23" على إبراز قيمة الثبيلات التي ما تزال غير مكتملة أو في طور الانجاز خلال إقفال الدورة المالية وكذلك التسيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما، ويرصد هذا الحساب عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة وذلك باستعمال الحسابات المعنية للقيم الثابتة.

### 3-2 التسجيل المحاسبي للثبيلات الجاري إنجازها:<sup>2</sup>

تتوزع الثبيلات الجاري إنجازها إلى:

### ➤ الثبيلات التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة:

في هذه الحالة التسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

### 1 - تسجيل الأعباء المستهلكة في الانجاز حسب طبيعتها:

XXXX	ح/المواد الأولية	601
XXXX	ح/الدراسات والأبحاث	617
XXXX	ح/الخدمات الخارجية الأخرى	62
XXXX	ح/أعباء المستخدمين	63
XXXX	ح/الضرائب والرسوم	64

1 علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 55.

2 المرجع السابق، ص 57-58.

XXXX	XXXX	ح/أعباء الفوائد	661
XXXX	Xxxx	ح/الرسم على القيمة المضافة	4456
XXXX		ح/الموردون	401
		تسجيل نفقات الانجاز	

2 - عند نهاية السنة يتم تقييم كلفة التثبيت المنجز ويسجل كالاتي:

XXXX	XXXX	ح/التبittات العينية الجاري انجازها	232
XXXX		ح/إنتاج مثبت للأصول الملموسة	732
		تثبيت الإيراد في نهاية الدورة المالية	

ملاحظة: نفس المعالجة بالنسبة إلى انجاز التثبيتات المعنوية مع مراعاة الحسابات الخاصة.

➤ التثبيتات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير: تسجل التثبيتات المسندة لغيرها إلى الغير والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية في شكل تثبيتات جاري انجازها في مقابل الجانب الدائن لحسابات الغير بقيمة أو نسبة الانجاز (على أساس الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال).

XXXX	XXXX	ح/التبittات العينية الجاري انجازها	232
XXXX	XXXX	ح/الرسم على القيمة لمضافة	445
XXXX		ح/موردو التثبيتات	404
		تسجيل فاتورة الانجاز	

### ثانيا: أعمال الجرد المحاسبي للمخزونات<sup>1</sup>

1- تسوية فوارق الجرد: بعد إجراء الجرد المادي تقارن بينه وبين الجرد المحاسبي (حالة تطبيق المؤسسة لطريقة الجرد الدائم في تسجيل المخزونات) فإذا تبين أن هناك فرق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي نقوم بتسجيل قيود التسوية.

#### فرق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي

- إذا كان المخزون المادي أقل من المخزون المحاسبي فإن فرق الجرد يكون سالبا (ناقص قيمة)؛
- إذا كان المخزون المادي أكبر من المخزون المحاسبي فإن فرق الجرد يكون موجبا (فائض قيمة).

ملاحظة: قد يكون فرق الجرد مبررا وقد يكون غير مبرر.

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 379-382

➤ حالة فرق الجرد مبرراً<sup>1</sup>:

- عندما يكون فرق الجرد المبرر سالبا وعليه يكون التسجيل المحاسبي من الشكل:

XXXX	XXXX	ح/تغيرات المخزونات	603
XXXX		ح/ مخزونات البضائع	30
XXXX		ح/ المواد الأولية	31
XXXX		ح/ تموينات أخرى	32
		تسوية فوارق الجرد بتاريخ 12/31/ن	
XXXX	XXXX	ح/ تغيرات المخزونات من المنتجات	724
XXXX		ح/ مخزونات المنتجات	35
		تسوية فوارق الجرد بتاريخ 12/31/ن	

- عندما يكون فرق الجرد المبرر موجبا وعليه يكون التسجيل المحاسبي من الشكل:

XXXX	XXXX	ح/ مخزونات البضائع	30
XXXX		ح/ المواد الأولية	31
XXXX		ح/ تموينات أخرى	32
XXXX		ح/تغيرات المخزونات	603
		تسوية فوارق الجرد بتاريخ 12/31/ن	
XXXX	XXXX	ح/ مخزونات المنتجات	35
XXXX		ح/ تغيرات المخزونات من المنتجات	724
		تسوية فوارق الجرد بتاريخ 12/31/ن	

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 379-382



## ➤ حالة فرق الجرد غير مبرراً:

- عندما يكون فرق الجرد الغير المبرر سالبا وعليه يكون التسجيل المحاسبي من الشكل:

XXXX	XXXX	ح/الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
XXXX		ح/ مخزونات البضائع	30
XXXX		ح/ المواد الأولية	31
XXXX		ح/ تموينات أخرى	32
		ح/ مخزونات المنتجات	35
		تسوية فوارق الجرد بتاريخ 12/31/ن	

- عندما يكون فرق الجرد الغير المبرر موجبا وعليه يكون التسجيل المحاسبي من الشكل:

	XXXX	ح/ مخزونات البضائع	30
	XXXX	ح/ المواد الأولية	31
	XXXX	ح/ تموينات أخرى	32
	XXXX	ح/ مخزونات المنتجات	35
XXXX		ح/المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	757
		تسوية فوارق الجرد بتاريخ 12/31/ن	

## 2-2 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات:

تنص المادة 123-5 من النظام المحاسبي المالي على: <sup>1</sup> "عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق. تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة".

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 13.

ويكون التسجيل المحاسبي كآتي:<sup>1</sup>

XXXX	XXXX	ح/مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	685
XXXX		ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	39
		تسجيل خسارة القيمة بتاريخ 12/31/ن	

وفي نهاية السنة المالية ن+ 1 يتم تسوية حسابات خسائر القيمة الخاصة بطبيعة كل العناصر المخزنة حسب الحالات التالية:

➤ حالة زيادة مبلغ خسارة القيمة:

بالنسبة للتسجيل المحاسبي لهذه الحالة فنقوم بتسجيل نفس قيد الإنشاء (تكوين خسارة القيمة) للمبلغ المضاف لمبلغ خسارة القيمة الأولى.

➤ حالة إلغاء أو إنقاص مبلغ خسارة القيمة:

XXXX	XXXX	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	39
XXXX		ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة ومـ الأصول الجارية	785
		تسجيل إلغاء خسارة القيمة بتاريخ 12/31/ن+1	

ثالثاً: أعمال الجرد المحاسبي لحسابات الحقوق<sup>2</sup>:

1- ح/ 418 زبائن منتجات لم تعد فواتيرها: في نهاية السنة يجعل حساب 418 لدينا بقيمة النواتج التي لم تعد فواتيرها بعد، وخلال السنة المقبلة وبعد إعداد الفواتير وإرسالها إلى العميل يتم ترصيد الحساب 418 يجعله دائناً وجعل حساب 411 الزبائن مدينا.

XXXX	XXXX	ح/ الزبائن - منتجات لم تعد فواتيرها	418
XXXX		ح/ مبيعات البضاعة	700
		ح/ الرسم على القيمة المضافة	4457
		فواتير قيد التحرير 12/31/ن	
XXXX	XXXX	ح/ الزبائن	411
XXXX		ح/ الزبائن - منتجات لم تعد فواتيرها	418
		إرسال الفواتير 01/01/ن+1	

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 45-49.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 147.

**2- ح/416 زبائن مشكوك فيهم:**<sup>1</sup> في نهاية السنة عند تصنيف الزبائن (زبائن عاديين، زبائن مشكوك فيهم، زبائن معدومين) يتم تحويل الزبائن المشكوك فيهم من الزبائن العاديين وهذا التسجيل يهدف إلى فصل الحقوق المؤكد تحصيلها، والتي لا تحتاج إلى متابعة وتسيير خاص عن الحقوق المشكوك في تحصيلها والتي تتطلب المتابعة المستمرة وتكوين مؤونة خاصة بها، ويكون التسجيل المحاسبي عن طريق القيد التالي:

XXXX	XXXX	ح/ حساب الزبائن المشكوك فيهم	416
XXXX		ح/ حساب الزبائن تحويل زبون عادي إلى زبون مشكوك فيه 12/31/ن	411

**3- خسارة القيمة عن حسابات الزبائن:** تقوم المؤسسة بتسجيل خسارة القيمة على حسابات الزبائن عندما يتضح بأن جزء من هذا الحق سوف لن يتم تحصيله، ولتشكيل هذه المؤونات لتغطية هذه الحقوق المشكوك في تحصيلها تقوم المؤسسة بتصنيف زبائنها بالاعتماد على العناصر الآتية:<sup>2</sup>

- الخبرة السابقة للمؤسسة؛

- الظروف الاقتصادية السائدة؛

- الحكم الشخصي على الزبون.

ويكون التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة كآتي:

XXXX	XXXX	ح/مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	685
XXXX		ح/ حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن تسجيل المؤونة في 12/31/ن	491

- يتم إنقاص الخسارة عن حسابات الزبائن عندما تكون الخسارة المسجلة سابقا أكبر من الخسارة المحتملة حاليا

حيث يكون هذا بالفارق بين الخسارة في القيمة المسجلة سابقا والخسارة الحالية.

XXXX	XXXX	ح/ حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	491
XXXX		ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة وم_الأصول الجارية تسجيل تخفيض المؤونة في 12/31/ن+1	785

- وفي حالة وإن يعلن الزبون إفلاسه بشكل نهائي بسبب وضعيته المالية ويعلن عجزه عن دفع دينه هنا يصبح حقا معدوما ونقوم بتسجيله بالقيد التالي:

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص106.

<sup>2</sup> بكاري بلخير، مرجع سبق ذكره، ص 228-229.

	XXXX	ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		491
	XXXX	ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA		4450
XXXX		ح/ زبائن مشكوك فيهم تسجيل ديون معدومة في 12/31/ن	416	

والمؤسسة تقوم بتحقيق توازن القيد المحاسبي باستعمال أحد الحسابين:

ح/ 654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل: إذا كان الحق المعدوم أكبر من خسارة القيمة المسجلة؛

ح/ 785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة ومـالأصول الجارية: إذا كان الحق المعدوم أقل من خسارة القيمة المسجلة.

#### رابعاً: أعمال الجرد المحاسبي لحسابات التسيير (الأعباء والإيرادات)

تطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات المالية وجب على المؤسسة إعادة تسوية حسابات أعبائها ومنتوجاتها في نهاية السنة المالية حتى لا تحتسب ضمن نتيجة السنة بحيث تلحق بالسنة الموالية عن طريق إدراجها عند افتتاح الحسابات في الدورة الموالية.

**1- تسوية الأعباء والإيرادات المعاينة سلفاً:** ويقصد بها المبالغ المسجلة في محاسبة المؤسسة خلال الدورة الحالية والمتعلقة بالسنة الموالية مثل: أقساط التأمينات، أعباء وإيرادات الإيجار وغيرها.

➤ **الأعباء المعاينة سلفاً:** يتم تسجيل أعباء حسب طبيعتها وفي نهاية السنة يتم فصل العبء المتعلق بالسنة الحالية عن العبء الواجب تحمله في السنة الموالية ويسجل القيد التالي:

	XXXX	ح/ الأعباء المعاينة سلفاً		486
XXXX		ح/ حسابات الأعباء تحويل أعباء الدورة المالية 12/31/ن	6	

➤ **الإيرادات المعاينة سلفاً:** يتم تسجيل الإيرادات حسب طبيعتها وفي نهاية السنة يتم فصل الإيراد المتعلق

بالسنة الحالية عن الإيراد الواجب تحمله في السنة الموالية ويسجل القيد التالي:

	XXXX	ح/ حسابات الإيرادات		7
XXXX		ح/ الإيرادات المعاينة سلفاً تحويل إيرادات الدورة المالية 12/31/ن	487	

## 2- الأعباء واجبة الدفع والإيرادات التي ستكتسب:

➤ **الأعباء واجبة الدفع:** يقصد بها تلك التي تتحملها المؤسسة خلال الدورة المالية الحالية والتي لم يتم إثبات وثائقها واحتراما لمبدأ استقلالية الدورات المالية وجب على المؤسسة تسجيلها لغرض احتسابها ضمن نتيجة السنة **مثلا:** التخفيضات التي وعدت المؤسسة بها زبائنها، ومصاريف البنوك وأعباء أخرى لم تتم باستلام فواتيرها النهائية. وتسجل كآلاتي:

XXXX	XXXX	ح/حسابات الأعباء	6
XXXX		ح/ الأعباء الأخرى الواجب دفعها والإيرادات المطلوب استلامها	468
		تسجيل الأعباء الواجبة الدفع 12/31/ن	

حيث يرصد الحساب 468 عند الدفع مقابل الحسابات المالية أو حسابات الموردين خلال السنة الموالية.

➤ **الإيرادات التي ستكتسب:** يقصد بها الإيرادات المتعلقة بالفترة الحالية والتي لم تتسلمها المؤسسة أو لم تصل الإشعارات المتعلقة بها **مثلا:** التخفيضات التي وعد بها الموردون، تعويضات التأمينات ... وتسجل كآلاتي:

XXXX	XXXX	ح/ الأعباء الأخرى الواجب دفعها والإيرادات المطلوب استلامها	468
XXXX		ح/ حسابات الإيرادات	7
		تسجيل الإيرادات التي ستكتسب 12/31/ن	

ويرصد الحساب 468 عند القبض مقابل الحسابات المالية أو حسابات الغير خلال السنة الموالية.

## 4- مؤونات المخاطر والأعباء:<sup>1</sup>

وعرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات إذا تحققت الشروط التالية:

- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن أحداث ماضية؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد مستقبلية أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه؛
- لا تكون الخسائر العملية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص14.

- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالتزام المعني؛
  - لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.
- ولقد صنف SCF مؤونات الأعباء إلى:<sup>1</sup>

#### أولاً: حـ/151: مؤونات المخاطر

- نسجل ضمنه الخسائر ذات طابع الأعباء القابلة وغير قابلة للخصم جبائيا وهي تتشكل من:
- مؤونات الخسائر القابلة للخصم جبائيا؛
  - مؤونات التزاعات؛
  - مؤونات خسائر الصفقات لأجل؛
  - مؤونات العقوبات على الصفقات؛
  - مؤونات أخرى للمخاطر
  - مؤونات الخسائر غير القابلة للخصم جبائيا.

#### ثانياً: حـ/153: المؤونات للمعاشات والالتزامات المتماثلة

- نسجل ضمن هذا الحساب التزامات الكيان المتعلقة بالمعاشات وتكملة التقاعد والتعويضات ومنح الإحالة إلى التقاعد ومختلف الامتيازات المماثلة، والتسجيل المحاسبي لأنظمة المعاشات والتقاعد يلزم المؤسسة بـ:
- 1- استعمال تقنيات قطاعية لتقدير كل من:

- الأجور في نهاية الخدمة؛
  - الحقوق المكتسبة في نهاية تاريخ الإقفال؛
  - المتغيرات الديمغرافية (وفاة ودوران المستخدم) والمالية (كالأعباء الطبية مثلا).
- 2- تحديد القيمة المحينة لهذه المكافآت المستحقة للمستخدم وما يشابهها.

#### ثالثاً: حـ/155: مؤونات الضرائب

- نسجل ضمن هذا الحساب مؤونات الضرائب عندما تتعلق بعبء ضريبي محتمل مرتبط بالدورة لكن مؤجل زمنيا وذلك عندما يكون أخذه النهائي في الحسبان متعلق بنتائج مستقبلية.

#### رابعاً: حـ/156: مؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)

وينقسم إلى الحساين الفرعين التاليين:

حـ/1560: مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز؛

حـ/1560: مؤونات إعادة إنشاء المقالع المنحمية.

<sup>1</sup> بكاري بلخير، مرجع سبق ذكره، ص 208-228.

**خامسا: ح/158: مؤونات أخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية**

نسجل ضمنه جميع أنواع المؤونات الأخرى المشار إليها في المؤونات السابقة، ويضم هذا الحساب

ويكون التسجيل المحاسبي للمؤونات الأعباء كالتالي:

- مؤونات نظامية متعلقة بالتثبيات (تكاليف التفكيك)؛
- مؤونات ميداليات المكافآت للعمال؛
- مؤونات المخاطر البيئية؛
- مؤونات الضمانات الممنوحة للزبائن؛
- مؤونات على خسائر العقود طويلة الأجل.

ويكون التسجيل المحاسبي للمؤونات كآآتي:

- عند تكوين المؤونة:

XXXX	XXXX	ح/ مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ح/ مؤونات للأعباء - الخصوم الغير جارية تكوين المؤونة 12/31/ن	15	681
------	------	--	----	-----

وخلال مرحلة تشكيل المؤونة قد تضطر المؤسسة إلى تغيير تقديراتها إما:

- عن طريق زيادة مبلغ المؤونة: ويكون تسجيل الزيادة بنفس التسجيل السابق.

- عن طريق تخفيض أو إلغاء مبلغ المؤونة ويكون التسجيل كآآتي:

XXXX	XXXX	ح/ مؤونات للأعباء - الخصوم الغير جارية ح/ الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات تخفيض أو إلغاء المؤونة	781	15
------	------	--	-----	----

- عند دفع مبلغ الالتزام:

XXXX	XXXX	ح/ الأعباء المتعلقة بالمؤونة المشكلة ح/ الموردون تسجيل الأعباء حسب طبيعتها	401	6..
------	------	--	-----	-----

ثم يتم تسجيل قيد إلغاء المؤونة:

XXXX	XXXX	ح/ مؤونات للأعباء - الخصوم الغير جارية ح/ الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات إلغاء المؤونة	781	15
------	------	---	-----	----

### خامسا: حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS<sup>1</sup>

في آخر السنة يجب القيام بعملية المقاربة بين النتيجة المحاسبية من خلال إخضاع هذه الأخيرة إلى النصوص والقواعد الجبائية من أجل حساب النتيجة الجبائية، حيث أن:

**النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للتخفيض - النواتج المعفاة من الضريبة**

بعد تحديد النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات من خلال العلاقة التالية:

**الضريبة على أرباح الشركات IBS = النتيجة الجبائية x معدل الضريبة %**

يتم اعتماد المعدل الملائم حسب نشاط المؤسسة، علما أن المعدلات هي كالاتي:<sup>2</sup>

**19%** بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

**23%**: بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء

وكالات الأسفار؛

**26%**: بالنسبة للأنشطة الأخرى.

- ويكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

XXXX	XXXX	ح/ الضرائب على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج تسجيل الضريبة على أرباح الشركات 12/31 ن	444	695
------	------	--	-----	-----

### سادسا: الضرائب المؤجلة<sup>3</sup>

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، لطبعة الأولى 2013، ص 297-299.  
<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 15-01 مؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق 23 بوليسو سنة 2015 يتضمن قانون المهاتلغ التكميلي لسنة 2015، المادة 02، العدد 40 بتاريخ 23 جويلية 2015، ص 06.  
<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.



- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
  - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
  - ترتيبات وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدججة.
- بالنسبة لأنواع الضرائب المؤجلة يمكن التمييز بين:<sup>1</sup>

**1- ضرائب مؤجلة أصول:** هي مبلغ ضرائب الربح القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية وقد أدرجها المشرع حسب SCF في حـ/133 "ضرائب مؤجلة أصول"، ويتم تسجيلها وفق القيد الآتي:

XXXX	XXXX	ح/ ضرائب مؤجلة أصول	133
XXXX		ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن الأصول تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة 12/31/ن	692

**2- ضرائب مؤجلة خصوم:** هي مبلغ ضرائب الربح المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية وقد أدرجها المشرع حسب SCF في حـ/134 "ضرائب مؤجلة خصوم"، ويتم تسجيلها وفق القيد الآتي:

XXXX	XXXX	ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن الخصوم	693
XXXX		ح/ ضرائب مؤجلة خصوم تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة 12/31/ن	134

## سابعاً: تصحيح الأخطاء المحاسبية<sup>2</sup>

- تعرف الأخطاء بأنها عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي عن غير قصد، وهذه الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقاً من عدم تمثيلها للحقيقة وعدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المناسبة، وقد يعود سبب ارتكاب هذه الأخطاء إلى:
- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
  - السهو أو عدم بذل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء الأعمال المعهود بها إليهم.

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص288-294.

<sup>2</sup> يعقوب إسحاق، أعمال نهاية السنة والجرد وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص20-21.

**1- أنواع الأخطاء:**

وهناك عدة أنواع من الأخطاء:

- أخطاء الحذف (حذف كلي، حذف جزئي)؛
- أخطاء حسابية؛
- أخطاء رقمية؛
- أخطاء متكافئة أو معوضة؛
- أخطاء فنية.

**2- تصحيح الأخطاء:** ويمكن تصحيح الأخطاء بإحدى الطرق التالية:

**أ- طريقة إلغاء القيد:** وتعتمد هذه الطريقة على إلغاء القيد الخاطئ وكتابة القيد الصحيح ولكن بالرغم من عدم سرعة التسجيل غير أنه يظهر ميزة تسجيل التصحيح بكامله في دفتر اليومية وكذا المبلغ الإجمالي للفاتورة، إلا أنه يضخم في النهاية المبلغ الإجمالي للدفتر اليومية.

**ب- طريقة المتمم الصفري:** إن المتمم الصفري للعدد هو العدد المعاكس، ومعنى ذلك هو أن المتمم للصفري لعدد هو عدد آخر إذا أضيف إلى الأول كانت النتيجة صفرا.

**سابعا: إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد<sup>1</sup>**

بعد الانتهاء من أعمال نهاية السنة تأتي مرحلة إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد وهو ميزان يحتوي على الأرصدة النهائية للمؤسسة والتي من خلالها يتم تحديد نتيجة الدورة المالية ويكون شكله:

$$\text{ميزان المراجعة بعد الجرد} = \text{ميزان المراجعة قبل الجرد} + \text{عمليات التسوية}$$

**الفرع الرابع: إعداد الكشوف المالية<sup>2</sup>**

تقوم المؤسسة الخاضعة إلى النظام المحاسبي المالي بإعداد الكشوف المالية سنويا كنتيجة لإجراء معالجة العديد من المعلومات حيث يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها وعرضها في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع، وتمثل هذه الكشوف في:

**1- الميزانية:** وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:**في الأصول:**

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص391.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص22-27.

- الاهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)؛
- خزينة الأموال الإيجابية.

### في الخصوم

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
  - الخصوم الغير جارية التي تتضمن فائدة؛
  - الموردون والدائنون الآخرون؛
  - خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
  - المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقاً)؛
  - خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.
- 2- حساب النتائج:** هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.
- 3- جدول سيولة الخزينة:** يقدم هذا الجدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها).
- ويهدف جدول سيولة الخزينة إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.
- 4- جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.
- 5- ملحق الكشوف المالية:**
- يشتمل الملحق على معلومات تخص نقاط معينة متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.

### المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تدقيق أعمال نهاية السنة

يتبع محافظ الحسابات منهجية واضحة لتنفيذ مهمته ولتحقيق الأهداف المسطرة لهذه المهمة والتي تتلخص في أربعة مراحل مرتبطة مع بعضها البعض ونوجزها كالآتي:

#### الفرع الأول: قبول التوكيل والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

تعتبر المعرفة العامة للمؤسسة كمرحلة تمهيدية بعد قبول محافظ الحسابات التوكيل والتأكد من تعيينه، حيث تساعد محافظ الحسابات على فهم مكان الدراسة وموضوع بيئتها ومحيطها الاقتصادي، الاجتماعي والقانوني. وتتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات أساسية وهي:

#### أولاً: قبول التوكيل: يتم في هذه المرحلة:<sup>1</sup>

- 1- **تعيين محافظ الحسابات** : ويكون من طرف الجمعية العامة، وبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه في حالات التنافي أو الموانع المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية
- 2- **إعداد رسالة المهمة** : وهي أن يعبر محافظ الحسابات عن قبوله للمهمة كتابيا وقد تطرق المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 210)<sup>2</sup> إلى رسالة المهمة من حيث الأحكام الأساسية والمحاور الرئيسية لمهمة التدقيق، حيث يقوم المدقق بإعداد هذه الرسالة، ويجب أن تتم المصادقة عليها من الطرفين.
- 3- **إعتراف الإدارة (رسالة التأكيد)** : حيث تم التطرق إليها في المعيار الجزائري للتدقيق ( NAA 580) والمتعلق بـ " التصريحات الكتابية " أنه يتعين على الإدارة أن تعترف وتدرک وتتحمل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن تعتبر أنه من الضروري وضع نظام رقابة داخلية فعال.
- 4- **تحديد الأتعاب** : في هذه المرحلة يتم الاتفاق مسبقا بين المؤسسة ومحافظ الحسابات حول مبلغ الأتعاب وطريقة تسديدها.

#### ثانياً: اتصالات أولية مع المؤسسة<sup>3</sup>

يتعرف محافظ الحسابات من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها.

#### ثالثاً: التخطيط والاعداد للانطلاق في العمل<sup>1</sup>: تعدّ هذه المرحلة التمهيدية ضرورية جدا وذلك من أجل إنجاح

العمل الميداني، تضم هذه المرحلة عموما وضع رزنامة ومخطط التدخلات وتعيين المساعدين وبرمجة الزيارات الميدانية.

<sup>1</sup> بن يحي علي، دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، 2016، ص32.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02، مرجع سبق ذكره، ص 11.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005 ص 43.

**إعداد أوراق العمل :** يندرج هذا الاجراء في إطار عمل محافظ الحسابات، حيث يقوم بفتح ملفين كما هو معمول به في إطار التدقيق القانوني، يسمى الاول بالملف الدائم، يضم كل الوثائق القانونية التي تعرف بالمؤسسة وتعلق بمحيطها، إضافة إلى كل الاجراءات والتعليمات الداخلية كالهيكلة التنظيمي، القانون الداخلي،... الخ. أمّا الثاني فهو ملف العمل، حيث يضم المعلومات المالية ووثائق الاثبات، وعلى العموم كل الوثائق الضرورية المتعلقة بالدورة المعنية بالتدقيق.

### الفرع الثاني: فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية<sup>2</sup>

بعد قبول المهمة والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وعند تقييمه للنظام، في خطوات، لا بد أن يتلقى محافظ الحسابات أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية:

- ما هي الإجراءات المعمول بها والتي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة؟

- هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا؟

- هل الإجراءات كافية لإنشاء رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية؟

ومنه يكون هذا التقييم على خطوات كما يلي:

#### أولاً: جمع الإجراءات

يتعرف محافظ الحسابات على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات (للمكتوبة وغير المكتوبة) بها، حيث أن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛ وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا... ويدون ملخصاً لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها.

#### ثانياً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

باعتماده على مجموعة من الاختبارات والمتمثلة في:

أ- التقييم الأولي للمراقبة الداخلية : يهتم عمل محافظ الحسابات في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (Questionnaires fermés) ، وعليه يستطيع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام.

ب- اختبارات الاستمرارية: يتأكد محافظ الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات

<sup>1</sup> بن يحيى علي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 44-48.

الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً.

- وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات شاملة قصد تحسين الإجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه محافظ الحسابات إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

### الفرع الثالث: تدقيق مراحل أعمال نهاية السنة

يقوم محافظ الحسابات أثناء عملية تدقيقه العامة لحسابات المؤسسة بتدقيق أعمال نهاية السنة ويكون ذلك من خلال التحقق من جميع الأعمال التي قامت بها المؤسسة في نهاية السنة المالية.

ويرتكز محافظ الحسابات أثناء عمله على النقاط الآتية:<sup>1</sup>

أ. **الفحص** : بمعنى فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم

تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

ب. **التحقق** : يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتائج أعمال

المؤسسة، ومدى تمثيلها للوضع المالية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة؛

ت. **التقرير** : ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية.

### أولاً: تدقيق حسابات الأصول

#### 1- تدقيق حسابات التثبيتات

أثناء تدقيق حسابات التثبيتات يقوم محافظ الحسابات بطلب الوثائق التالية:<sup>2</sup>

- قائمة التثبيتات الإجمالية؛

- جدول الاهتلاكات؛

- محضر عملية الجرد؛

- قائمة للتثبيتات الغير مستعملة؛

- قائمة التثبيتات الغير صالحة للاستعمال؛

- يومية التثبيتات؛

- قائمة للتثبيتات قيد الإنجاز؛

- إجراءات عملية جرد التثبيتات؛

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية -، مطبعة المؤلف الجزائر، الطبعة الأولى، 2003 ص11.

<sup>2</sup> fatima zohra drissi, les guides d'audit de gestion d'entreprises, édition berti, 2016, pp 24-27.

- ملف شراء التثبيتات.

➤ يكون التدقيق على التثبيتات من خلال ما يلي:

- التأكد من وجود دليل إجراءات عملية جرد التثبيتات وتقييمه؛
- التحقق من القيام بعملية الجرد وبطريقة صحيحة واختيار عينة عشوائية ومراجعتها فعليا على الواقع للتأكد من صحة الجرد ومدى مطابقته للواقع للتأكد من وجود تلك التثبيتات؛
- فحص وتقييم محضر الجرد ومقارنة نتائجه مع ما هو مسجل محاسبيا والتحقق من الانحرافات إن وجدت؛
- التحقق من طرق الإهلاك المتبعة وقيمة الإهلاك المحتسب للسنة المالية ومقارنته مع المسجل محاسبيا؛
- فحص التنازلات التي تمت خلال الفترة محل التدقيق وسلامة تسجيلها محاسبيا؛
- فحص قائمة التثبيتات الغير المستغلة مع الأسباب؛
- فحص قائمة التثبيتات الغير صالحة للاستعمال (réformé)؛
- تدقيق التثبيتات قيد الإنجاز وطرق تقييمها وتسجيلها محاسبيا؛
- تدقيق عملية ترحيل تثبيتات قيد الإنجاز ومدى دقة الترحيل والتاريخ الفعلي للتشغيل لبيان أثر التأخر في التحويل على إظهار نتائج النشاط دون احتساب معدلات الإهلاك وفق مواعيد التشغيل الفعلية؛
- في حال وجود تثبيات يعاد تقييمها سنويا يتم الاطلاع على تقارير التقييم وتدقيقها مع مراعاة معقولية التقييم والأسس المستخدمة؛
- تدقيق حسابات التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات؛
- تدقيق حسابات خسائر القيمة على التثبيتات والتي قيدها المؤسسة في الدورة والتحقق من أسباب احتساب هذه الخسائر.

## 2- تدقيق حسابات المخزونات

أثناء تدقيق حسابات المخزونات يقوم محافظ الحسابات بطلب الوثائق التالية:<sup>1</sup>

- محضر جرد المخزونات حسب أنواعها؛
- دليل إجراءات جرد المخزونات؛
- سجل التقويم السنوي؛
- يومية المشتريات؛
- فواتير الشراء.

<sup>1</sup> fatima zohra drissi, op. Cit, pp 46-54.

## ➤ يكون التدقيق على المخزونات من خلال ما يلي:

- التأكد من وجود دليل إجراءات عملية جرد المخزونات وتقييمه؛
- حضور محافظ الحسابات أو أحد مساعديه عملية جرد المخزونات والتأكد من تطبيق إجراءات الجرد؛
- التحقق من كمية ونوعية عناصر المخزونات ومقارنتها بالفواتير؛
- التحقق من العمليات الحسابية لعمليات المخزون للتأكد من عدم وقوع بعض الأخطاء عند القيام بالجرد؛
- التحقق من إجراء معالجة فروقات الجرد إن وجدت ومناقشة أسبابها مع المسؤولين في الشركة مع تدقيق كفيات تسجيل هذه الفروقات محاسبيا؛
- مقارنة قيمة المخزونات التي تم جردها مع القيمة المسجلة محاسبيا والموجودة في الكشف المالية؛
- تدقيق حسابات خسائر القيمة على المخزونات والتي قيدها المؤسسة في الدورة والتحقق من أسباب احتساب هذه الخسائر وتسوياتها؛
- التحقق من وجود تأمين خاص بالمخزونات.

**3- تدقيق حسابات الزبائن:**

أثناء تدقيق حسابات الزبائن يقوم محافظ الحسابات بطلب الوثائق التالية:<sup>1</sup>

- قائمة جرد الزبائن وتصنيفهم حسب الأقدمية؛
- جدول مقارنة لخسائر القيم الزبائن؛
- ملف المنازعات الخاص بالزبائن؛
- دفتر الأستاذ الزبائن؛
- فواتير البيع؛
- يومية المبيعات.

## ➤ يكون التدقيق على حسابات الزبائن من خلال ما يلي:

- أ- التحقق من أرصدة الزبائن<sup>2</sup>: وهذا من خلال مطابقة أرصدة الكشف التفصيلي للزبائن مع أرصدة حسابات الزبائن المسجلة بدفتر الأستاذ يمكن لمحافظ الحسابات التأكد من وجود وصحة هذه الأرصدة، كما يمكن له أيضا أن يرسل طلب التأكيدات الخارجية إلى بعض الزبائن، أو أن يقوم المدقق بتتبع هذه الأرصدة من خلال مستندات الزبائن (أوامر البيع - أوامر الصرف - الفاتورة) .
- ب- تحديد مدى إمكانية تحصيل المحقوق: ويتم ذلك من خلال قيام محافظ الحسابات بالطلب من المؤسسة بإعداد كشف موضحا فيه أسماء ال زبائن وأرصدهم، تصنيفهم، ومن خلال الاطلاع على الكشف يتمكن

<sup>1</sup> fatima zohra drissi, op. Cit, p127

<sup>2</sup> بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر 2002، ص 179-181.



محافظ الحسابات من فحص مدى انتظام الزبائن في السداد، وكذلك فحص طريقة السداد، وفحص الإجراءات المتبعة في تصنيف الزبائن من زبائن عاديين إلى زبائن مشكوك فيهم إلى زبائن معدومين؛ وفحص ملفات الزبائن المودعة للمنازعات ومدى تقدم الدعاوى المقدمة وتحليل مدى إمكانية فوز المؤسسة في القضية من عدمها وكذا تحليل الأحكام الصادرة.

ج- **مدى صحة الحقوق المعدومة:** في الحقيقة إن إعدام الحقوق قد تكون خلال السنة المالية، وهذه الحقوق يتم إثباتها في دفتر اليومية الذي يجب أن يدقعه محافظ الحسابات، ويتحقق بما ورد فيه، ولكن يمكن إعدام هذه الحقوق عند الجرد أيضا، لذا يجب على محافظ الحسابات التأكد من أنها معتمدة من الإدارة بقرار، وأنه تم استبعادها من حسابات الزبائن.

#### د- مراقبة خسائر القيمة على الزبائن:<sup>1</sup>

- يتأكد محافظ الحسابات من قيم خسائر القيمة على الزبائن المشكوك فيهم التي خصصتها المؤسسة خلال الدورة، وكيفية حسابها وتحديد مدى كفايتها؛

- تدقيق القيود المحاسبية لتسجيل خسائر قيمة الزبائن ومختلف تسوياتها.

#### 4- تدقيق حسابات الخزينة

أثناء تدقيق حسابات الخزينة يقوم محافظ الحسابات بطلب الوثائق التالية:<sup>2</sup>

- محضر جرد الخزينة؛

- يومية البنك والصندوق؛

- إجراءات تسيير الخزينة للمؤسسة؛

- جدول المقاربة البنكية؛

- دفتر الشيكات.

#### ➤ يكون التدقيق على حسابات الخزينة من خلال ما يلي:<sup>3</sup>

أ- من حق محافظ الحسابات حضور عملية جرد الخزينة بنفسه أو عن طريق أحد مساعديه فإن قرر ذلك فإنه يقوم بجرد جميع عناصر النقدية في الخزائن المختلفة في وقت واحد لمنع إحلال أموال من خزينة لأخرى في وقت آخر (حسب الإمكان)؛

ب- في حال لم يحضر محافظ الحسابات عملية الجرد الفعلي للخزينة فإنه يدقق في إجراءات القيام بعملية الجرد وقيمتها وهل هذه الإجراءات هي مطبقة فعلا في أرض الواقع؛

<sup>1</sup> fatima zohra drissi, op. Cit, p121

<sup>2</sup> fatima zohra drissi, op. Cit, p164

<sup>3</sup> إيهاب نظمي- هاني العزاب، مرجع سبق ذكره، ص118-124.

- ج- مقارنة نتائج الجرد الخزينة والأرصدة الموجودة بها مع أرصدة حسابات الخزينة والتحقق من فصل حسابات البنوك في حال تعددها وكذا حسابات الصندوق التي يجب أن تظهر منفردة في حالة وجود أكثر من خزينة في الشركة أو وجود خزائن فرعية؛
- د- التحقق في حالة وجود جانب من النقدية بالعملة الأجنبية فإنها تظهر في الميزانية بالعملة الوطنية وفقا لأسعار تحويل السائدة الرسمية الصادرة من البنك المركزي في تاريخ إعداد الميزانية؛
- هـ- تحليل وفحص الكشف البنكي ومطابقة الرصيد الوارد في هذا الكشف مع الرصيد الدفترى في حساب البنك بدفتر الأستاذ، إضافة إلى مقارنته مع جدول المقاربة البنكية ومدى تسوية الفروقات؛
- أن يدقق من إضافة الشيكات التي أرسلت للتحصيل أو تلك المسحوبة للصرف ومعرفة بيان سبب تأخرها مدة طويلة للبنك لصرفها؛
- ي- التأكد من الشيكات التي صدرت في نهاية السنة المالية قد سلمت فعلا لأصحابها فقد يحدث تعمد من الإدارة في تسليمها بأي حجة حتى يظهر رصيد الشركة لدى البنك في صورة جيدة آخر السنة المالية.

## 5- الأرصدة المديقة الأخرى<sup>1</sup>:

أما الأرصدة المديقة الأخرى فهي تشمل الأعباء المقيدة سلفا ، والإيرادات التي ستكتسب وتسيقات للموردين إضافة إلى حسابات الضرائب المدينة تظهر في جانب الأصول في الميزانية، يظهر تحت هذا البند مثل: تسيقات للموردين، إيجار مقدم، تأمين مقدم، الفوائد المستحقة، والإيجارات عن عقارات مملوكة للمنشأة ومؤجرة للغير ، حسابات الرسم على القيمة المضافة TVA الغير مخصومة وعليه فعلى محافظ الحسابات تدقيق هذه الحسابات مستنديا من خلال الاطلاع على العقود والإيصالات، وعلى قرارات الإدارة وعلى قائمة المصروفات المختلفة ونصيب الفترة المالية الخالية منها .

## ثانيا: تدقيق حسابات الخصوم

### 1- التحقق من رؤوس الأموال<sup>2</sup>

أثناء تدقيق حسابات رؤوس الأموال يقوم محافظ الحسابات بطلب الوثائق التالية:

- السجل التجاري؛
- القانون الأساسي للشركة؛
- محضر الجمعية العامة العادية والاستثنائية (إن وجد).

<sup>1</sup> بن يخلف آمال، مرجع سبق ذكره، ص 186.

<sup>2</sup> محمد تلامي طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة المؤلف الطبعة الجزائر، الأولى، 2003 ص 156-157.

- يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع التدقيق وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به، ومما سبق يمكن سن أحكام عامة لتدقيق رؤوس الأموال على النحو التالي:
- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع التدقيق لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (الممتازة، العادية) وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال؛
  - الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين؛
  - يفحص المكتتبون في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص ويتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة؛
  - في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.
  - تدقيق قرار توزيع الأرباح على المساهمين وأنه قد تمت العملية وحصل كل مساهم على نصيبه حسب حصته من الأسهم.

## 2- تدقيق حسابات الموردين:

- أثناء تدقيق حسابات الموردين يقوم محافظ الحسابات بطلب الوثائق التالية:<sup>1</sup>
- قائمة الجرد للموردين حسب الأقدمية؛
  - ملفات الشراء؛
  - دفتر الأستاذ لحسابات الموردين؛
  - يومية الشراء؛
  - يقوم محافظ الحسابات بمطابقة القيم التي تظهرها قائمة جرد الموردين مع دفتر أستاذ الموردين، وحساب إجمالي الموردين؛
  - اطلاع محافظ الحسابات على الكشوف الدورية التي ترسل من الموردين أو يقوم بعمل طلب تأكيدات خارجية من الموردين عن أرصدة حساباتهم لدى المنشأة على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة؛
  - يجب على محافظ الحسابات مقارنة حساب الموردين للفتواتير الخاصة بها وأنها قد أدخلت بضاعتها إلى المخازن في أواخر السنة المالية.

## 3 - تدقيق الأرصدة الدائنة الأخرى:

- أثناء تدقيق حسابات الأرصدة الدائنة يقوم محافظ الحسابات بطلب الوثائق التالية:

<sup>1</sup> بن يخلف آمال، مرجع سبق ذكره، ص 192-194.

- قائمة لجرد تفاصيل الديون؛
  - مختلف الوثائق والمستندات المثبتة لها؛
  - ميزان المراجعة بعد الجرد؛
  - مختلف اليوميات المساعدة.
- أما بالنسبة للأرصدة الدائنة الأخرى فتتلخص إجراءات تدقيقها في قيام محافظ الحسابات بالتأكد من صحة أرصدة الديون المختلفة بالرجوع إلى المستندات المثبتة لها سواء كانت:
- أجور مستحقة الدفع، مصروفات الكهرباء والمياه، أو ضمان اجتماعي، أو ضرائب واجبة الدفع (رسم على النشاط المهني، ضرائب على النتيجة..).

### ثالثاً: تدقيق حسابات النتائج:

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق أعمال نهاية السنة الخاصة بحسابات النتائج من خلال تدقيق حسابات الأعباء وحسابات الإيرادات وتتمثل أهم الخطوات في:

- تدقيق حسابات التسوية الخاصة بالأعباء والإيرادات بمختلف حالاتها والمتمثلة:<sup>1</sup>
  - \* الأعباء المعاينة سلفاً؛
  - \* الإيرادات المعاينة مسبقاً؛
  - \* الأعباء الواجبة الدفع؛
  - \* الإيرادات التي ستكتسب؛

والتحقق من الوثائق والمستندات المثبتة لها ومن صحة التسجيل المحاسبي لهذه العمليات.

- تدقيق حسابات مؤونات الأعباء والمخاطر والتحقق من مدى توفر الشروط التي من أجلها تم احتساب هذه المؤونات وتكوينها والتحقق من المستندات المثبتة لها، وتدقيق الطرق المعتمدة من طرف المؤسسة في حساب تلك المؤونات (خاصة مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة)، والتحقق من سلامة التسجيل المحاسبي لها.

- التحقق من الضرائب المؤجلة وعن سبب نشوئها والتأكد من المبالغ المخصصة لها؛
- التدقيق في حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS من خلال التحقق من سلامة الحساب ومدى ملائمة المعدل المعتمد (19%، 23%، 26%) مع طبيعة نشاط المؤسسة، وكذا من صحة التسجيل المحاسبي لهذه الضريبة، وفي حالة إعفاء المؤسسة من هذه الضريبة فيجب التحقق من الوثائق المثبتة لذلك (مقرر منح امتيازات الاستغلال).

<sup>1</sup> fatima zohra drissi, op. Cit , p.287

## الفرع الرابع: إعداد التقرير<sup>1</sup>

وهنا تكمن المرحلة النهائية لمهمة محافظ الحسابات والمتمثلة في إعداد تقرير نهائي لعملية التدقيق والفحص الذي قام به طيلة فترة المهمة التي وجهت إليه مبدئياً فيه رأيه حول العملية، وبالنسبة لمحتوى التقرير فقد تم تحديده في القرار 24 جوان 2013 المؤرخ في 15 شعبان 1434هـ الموافق لـ 24 يونيو 2013 والذي يحتوي محتوى تقارير محافظ الحسابات، إضافة إلى تحديد شكله من خلال إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 المؤرخ في 16 أكتوبر 2016.

### 1- محتوى التقرير

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

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات الكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين:

### 1.1 الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

#### 1.1.1 مقدمة: في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بـ:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
- التعريف الكيان المعني؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

#### 2.1.1 الرأي حول القوائم المالية :

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم بـ:

- يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

- رأي بالقبول؛
- رأي بتحفظ (أو بتحفظات)؛
- رأي بالرفض.

### 3.1.1 فقرة الملاحظات

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

#### 1-2 الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
  - ائتمانات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
  - المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.
- وتتمثل أهم المراجعات والمعلومات الخاصة التي يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حولها في تقارير خاصة<sup>1</sup>:
- الحسابات المدعّمة والحسابات المدجّجة
  - الاتفاقيات المنظمة؛
  - المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشرة تعويضات (10)؛
  - الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
  - تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
  - إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - استمرارية الاستغلال؛
  - حيابة أسهم الضمان؛
  - عملية رفع رأس المال؛
  - عملية تخفيض رأس المال؛
  - بإصدار قيم منقولة أخرى؛
  - توزيع التسيقات على الأرباح؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24، مرجع سبق ذكره، ص 16-22.

- تعجيل الشركات ذات الأسهم؛
  - الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.
- 2- شكل التقرير: من خلال المعيار الجزائري للتدقيق  
700 تم اقتراح شكل نموذجي لتقرير محافظ  
الحسابات وهو كالآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص51.

## نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل.....

المرسل إليه المناسب: .....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ إقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

## مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية:

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعترية سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

## مسؤولية المدقق:

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا قمنا وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعترية. تستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبلغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية. اختيار الإجراءات الموضوعية نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معترية سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء. بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للطرف وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان. يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية. تعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا.

## الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط القفل بتاريخ 31 ديسمبر 200، منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعترية (أو تعطي الصورة الوافية) الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر 200، وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

## تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى

[محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به]

[هوية وتوقيع المدقق]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المدقق]



## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة

في المبحث الثاني من هذا الفصل، سنحاول التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي عاجلت أحد متغيرات هذه الدراسة بهدف الإلمام بجوانب البحث وإجراء مقارنة معه، حيث قسمناه إلى مطلبين دراسات جزائرية، وأجنبية، وفي المطلب الثالث إجراء مقارنة بين هذه الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة الجزائرية

أولا - بن يخلف آمال بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة حالة لشركة قابضة عمومية - " مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع نقود ومالية - جامعة الجزائر 2002. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أعمال المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) في الجزائر ودوره في إضفاء شفافية ومصداقية للقوائم المالية داخل المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة. تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي: ما هو الهدف من المراجعة الخارجية؟ وما هي درجة تأثير عمل المراجعة الخارجية على الوضعية المالية للمؤسسة؟ وتمثلت العينة بدراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات الذي قام بمراجعة حسابات الشركة القابضة العمومية محل الدراسة والتي تمت تصفيتهما خلال فترة 2001 بعد ثلاث سنوات من إنشائها. أما أدوات الدراسة: فكانت مختلف وثائق المؤسسة إضافة إلى المقابلة الشخصية مع المسيرين ومحافظ الحسابات.

وقد توصلت الباحثة إلى أن للمراجع الخارجي (محافظ الحسابات) دور في منع الغش والاحتيال والتلاعب بأموال المؤسسة من خلال مراقبته لنظام الرقابة الداخلية و تدقيقه لمختلف العمليات و إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية.

ثانيا - بوخالفة حفيظة بعنوان " المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات - " مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي - جامعة محمد خيضر بسكرة 2014.

تهدف هذه الدراسة لمعرفة دور المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء من خلال فحص القوائم المالية والحسابات الخاصة بالمؤسسة ومدى تطبيقها للإجراءات والمعايير المعمول بها محاسبيا حسب النظام المالي المحاسبي بواسطة أعمال نهاية الدورة (الجرد المادي والمحاسبي) للتحقق من مصداقية تلك القوائم، ثم إعداد تقرير نهائي لإبداء رأيه الفني بشكل محايد.

تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي: ما هو دور المراجعة الخارجية على أعمال نهاية السنة وفق النظام المالي المحاسبي؟

وتمثلت العينة بدراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات الذي قام بمراجعة حسابات أعمال نهاية السنة لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية خلال فترة 2012. أما أدوات الدراسة فكانت مختلف وثائق المؤسسة إضافة إلى المقابلة الشخصية مع محافظ الحسابات والمسيرين.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- تعمل المراجعة الخارجية للحسابات من خلال إعداد المراجع لتقريره النهائي حول صحة حسابات المؤسسة وتبليغه للأطراف ذوي العلاقة دورا مهما في إعطاء مصداقية للقوائم المالية؛
- النظام المحاسبي هو المصدر الأول في إعطاء المعلومة التي يبني عليها الأطراف قراراتهم مستقبلا؛
- نظام الرقابة الداخلية له دور كبير في إعطاء الثقة على صحة القوائم المالية لدى الأطراف ذوي العلاقة؛
- ضرورة القيام بالجرد المادي من طرف كل مؤسسة على الأقل مرة في السنة؛
- على المراجع الخارجي عدم التدخل في شؤون تسيير المؤسسة محل المراجعة.

#### المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية

أولا - بسمه حسن المسحاح بعنوان "دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية" رسالة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة - جامعة الأزهر - غزة. 2013-2014

تعرف هذه الدراسة لمعرفة دور استقلالية مراجع الحسابات - وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية وبالتالي القوائم المالية - في تحقيق متطلبات الحوكمة من خلال التعرف على ماهية حياد واستقلال مراجع الحسابات وأهمية تعزيز تطبيق حوكمة الشركات على قطاع الأعمال الفلسطيني. تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

- 1- هل تحقق استقلالية مراجع الحسابات الخارجي متطلبات الحوكمة؟
  - 2- ما مدى تأثير استقلالية مراجع الحسابات الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية؟
- بالنسبة للعينة فمتكونة من 79 مدقق خارجي من العاملين لدى مكاتب مراجعة الحسابات في فلسطين والمسجلة في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين خلال فترة 2014. أما أدوات الدراسة فكانت استبانة وزعت على أفراد العينة تم تحليلها بواسطة الرزمة الإحصائية SPSS. توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات أهمها:
- اتفاق آراء مراجعي الحسابات على وجود ارتباط وثيق بين استقلالية مراجع الحسابات الخارجي وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبالتالي تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية.

- أن أكثر مبادئ حوكمة الشركات تأثراً باستقلالية مراجع الحسابات هي مبدأ حماية حقوق المساهمين، وأقلها تأثراً مبدأ دور أصحاب المصالح.
  - ضرورة الاهتمام بتدعيم مبادئ الحوكمة في المنشآت الفلسطينية والتأكيد على الاستفادة من استقلال مراجع الحسابات للنهوض بموثوقية المعلومات المحاسبية.
  - ثانياً - فراس مروان كسار بعنوان " دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي - دراسة ميدانية في المصارف الخاصة العاملة في سوريا " رسالة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق. الجمهورية العربية السورية. 2014-2015
- تهدف هذه الدراسة لمعرفة دور مهنة تدقيق الحسابات ومن خلالها دور مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء من خلال فحص القوائم المالية والحسابات الخاصة بالمصارف الخاصة العاملة في سوريا ومدى تطبيقها للإجراءات والمعايير المعمول بها محاسبياً لتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي للتحقق من مصداقية تلك القوائم.
- تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي : هل وصلت مهنة تدقيق الحسابات إلى النقطة التي يمكن معها تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي؟

بالنسبة للعينة فمكونة من 40 مدقق خارجي من العاملين لدى شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية و126 مدقق داخلي في المصارف الخاصة السورية خلال فترة 2015. أما أدوات الدراسة فكانت استبانة وزعت على أفراد العينة تم تحليلها بواسطة الرزمة الإحصائية SPSS. توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن:

- التشريعات القانونية والمهنية تساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.
- التزام مدقق الحسابات الخارجي بأخلاقيات وآداب المهنة يساهم في تعزيز جودة القوائم المالية.
- إدراك المدقق الخارجي للبيئة -المصارف الخاصة- التي يقدم فيها خدماته يساهم في تعزيز جودة نتائجها.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الفرع الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة وهذه الدراسة

أولاً- الدراسات الجزائرية:

- بن يخلف آمال بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر " 2002.

تشابه الدراستين من حيث الهدف ، العينة وأدوات الدراسة في معرفة دور المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء عملية التدقيق إضافة إلى

الهدف المرجو من العملية وهو اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش وإضفاء مصداقية على القوائم المالية للمؤسسة كما تتفق معها في النتائج المتعلقة بدور المراجع الخارجي في عملية التدقيق. إلا أن الاختلاف يكمن في المرجعية القانونية للدراسة حيث قامت بإجراء الدراسة حسب القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في ذلك الوقت وهو قانون 08/91 أما دراستنا الحالية فق منا بإجرائها حسب القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة إلى مختلف المراسيم التنظيمية الصادرة بعده منها المرسوم المتعلق بالتقارير الخاصة وحسب معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها في 2016. كما تناولت هذه الدراسة عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات لكل العمليات في حين تخصصنا نحن في تدقيق أعمال نهاية السنة.

● **بوخالفة حفيظة بعنوان " المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي " 2014.** تتشابه الدراستين من حيث الهدف ، العينة وأدوات الدراسة ألا وهو الوصول إلى معرفة أهم خطوات التدقيق بالنسبة لأعمال نهاية الدورة، كما تم الاعتماد على نفس المنهج الوصفي ، كما تتفق معها في النتائج المتعلقة بدور المراجع الخارجي في عملية تدقيق أعمال نهاية السنة.

إلا أن الاختلاف يكمن في الدراسة الميدانية حيث قامت بإجراء الدراسة لدى مكتب محافظ حسابات واختارت مؤسسة خاصة ولكن الدراسة أجريت بشكل مختصر و عام أما دراستنا فكانت لدى مؤسسة اقتصادية عمومية وبشيء من التفصيل حاولنا إبراز أهم الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة كما حاولنا التأكد من شكل ومحتوى التقرير هل أعد حسب قرار 24 جوان 2013 المؤرخ في 30 أبريل 2014 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات والمعياري الجزائري للتدقيق رقم NAA700.

ثانيا - الدراسات الأجنبية:

● **بسمة حسن المسحال بعنوان " دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية " 2014.**

تتشابه الدراستين من حيث الهدف ، ألا وهو معرفة دور استقلالية المراجع الخارجي عند القيام بعملية التدقيق داخل الشركات وتأثير ذلك على مصداقية الرأي الذي يبديه حول القوائم المالية الناتجة عن المعلومات المحاسبية المعالجة، كما تم الاعتماد على نفس المنهج الوصفي التحليلي، كما تتفق معها في النتائج المتعلقة بدور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية.

إلا أن الاختلاف يكمن في العينة وأدوات الدراسة حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على استقصاء لعدد من العاملين في مكاتب الحسابات للتعبير عن رأيهم حول متغيرات هذه الدراسة، في حين أن دراستنا فتعتمد على دراسة حالة داخل شركة اقتصادية من خلال تتبع مختلف المراحل التي يتبعها مراجع الحسابات للقيام بعمله خصوصا أعمال نهاية السنة ثم وصولا إلى إبداء رأيه حول حساباتها في النهاية.

• فراس مروان كسار بعنوان " دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي - دراسة ميدانية في المصارف الخاصة العاملة في سوريا " 2015.

تشابه الدراستين من حيث الهدف ، ألا وهو معرفة دور مهنة تدقيق الحسابات ومن خلالها مدقق الحسابات عند القيام بعملية التدقيق داخل المصارف في تعزيز مصداقية الرأي الذي يبديه حول القوائم المالية الناتجة عن جودة الإفصاح المحاسبي، كما تتفق معها في النتائج المتعلقة بدور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي. إلا أن الاختلاف يكمن في العينة وأدوات الدراسة حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على استبانة لعدد من العاملين في مكاتب الحسابات والمصارف الخاصة بسوريا للتعبير عن رأيهم حول متغيرات هذه الدراسة، في حين أن دراستنا فتعتمد على دراسة حالة داخل شركة اقتصادية من خلال تتبع مختلف المراحل التي يتبعها مراجع الحسابات للقيام بعمله خصوصا أعمال نهاية السنة ثم وصولا إلى إبداء رأيه حول حساباتها في النهاية على شكل تقرير نهائي.

الفرع الثاني: ما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة:

بعد طرح أهم الدراسات السابقة، والتي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي والمالي للقوائم المالية يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- قمنا بالتطرق إلى مختلف القوانين التي تحكم مهنة التدقيق في الجزائر؛
- إبراز وبشكل مفصل لمختلف مراحل أعمال نهاية السنة المالية بجانبه المادي والمحاسبي؛
- ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن الدراسات السابقة، حيث ركزت دراستنا على واقع تدقيق أعمال نهاية السنة للشركات الاقتصادية ومن خلالها لمختلف القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات؛
- كيفية إعداد محافظ الحسابات للتقرير النهائي الذي يبدي فيه رأيه على صحة ومصداقية القوائم المالية حسب ما نص عليه القرار 24 جوان 2013 والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA.

### خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما جاء في الفصل الأول لهذا البحث تبين لنا أن المرجعية القانونية للمحافظ الحسابات في الجزائر شهدت تطورا واضحا منذ الاستقلال إلى يومنا أين حاولت الجزائر من تحسين مهنة التدقيق خاصة بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF حين أصدرت الجزائر قانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث و قامت بإنشاء جهاز جديد يتولى تنظيم المهن الثلاث كما أنشأت لكل جهاز هيئة خاصة تعنى بتنظيم المهنة و تطويرها و مراقبتها، كما أصدرت الجزائر و لأول مرة معايير خاصة بتقارير محافظ الحسابات و معايير تدقيق جزائرية كل هذا من أجل تحقيق جودة أفضل لعملية التدقيق و لمحاولة مواكبة الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق .

كما وقفنا في هذا الفصل على أهم أعمال نهاية السنة والذي يشتمل على عملية الجرد بنوعيه المادي والمحاسبي، و تعرفنا على أهمية هذه العملية في تحديد نتيجة الدورة.

كما تعرفنا في هذا الفصل على أهم الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء عملية التدقيق انطلاقا من كيفية عملية التعيين و قبول التوكيل ثم تقييم نظام الرقابة الداخلي و من تم معرفة أهم عمليات التدقيق لأعمال نهاية السنة و المتعلقة بعناصر الأصول و الخصوم و حسابات النتائج، و أخيرا التعرف على كيفية إعداد التقرير وفق القرار 24 جوان 2013 و وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

## الفصل الثاني

دراسة ميدانية في شركة كهرباء وطاقات متجددة

SKTM

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعها، وبعد التطرق في الجانب النظري لأهم مراحل أعمال نهاية السنة ثم تعرفنا على أهم الخطوات المتبعة في تدقيق أعمال نهاية السنة، وتكملة لهذا الموضوع سنتطرق في هذا الفصل إلى إسقاط المفاهيم النظرية المتطرق إليها في هذه الدراسة على واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكنموذج وقع اختيارنا على شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، وذلك بهدف التحقق من أهم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة، وكذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق للدراسة الميدانية من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المبحث الأول: طريقة العمل والأدوات المستعملة في الدراسة

المبحث الثاني: عرض التقرير العام لمحافظ الحسابات وتحليله



### المبحث الأول: طريقة العمل والأدوات المستعملة في الدراسة

في هذا المبحث سنقوم بتوضيح أهم جوانب الدراسة والمتمثلة في وصف طريقة العمل والوسائل المستخدمة، يليها عرض لمختلف مراحل تدقيق أعمال نهاية السنة في المؤسسة محل دراسة الحالة ثم عرض لتقرير محافظ الحسابات لأهم نتائج عملية التدقيق.

#### المطلب الأول: وصف لطريقة العمل والوسائل المستخدمة

يحتوي هذا المطلب على فرعين يتناول الأول تقديمًا مجتمعة الدراسة، أما الثاني أدوات الدراسة التطبيقية في الميدان

#### الفرع الأول: مجتمع الدراسة

**1- تعريف المؤسسة:** على إثر انعقاد الجمعية العامة لمجمع سونلغاز رقم 2012/09 يوم 04 جويلية 2012 والقرار رقم 2012/59 المنبثق عن مجلس الإدارة المنعقد في 27 ديسمبر 2012 تم إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة والمعروفة اختصارًا بـ SKTM هي شركة ذات أسهم SPA لتوليد الطاقة، وتعود أسهمها بالكامل لمجمع سونلغاز Sonelgaz أنشئت في 07 أبريل 2013، برأس مال 1.000.000,00 دج ومقرها بسيدي اعجاز بلدية بنورة ولاية غرداية،

حاملة لسجل تجاري رقم 0863363 ب 47/00-13

تختص الشركة في إنتاج الكهرباء عبر الوقود الاحفوري (غاز، وقود) في مناطق الشبكة المعزولة عبر الوطن وكذا إنتاج الكهرباء عبر الطاقات المتجددة عبر كامل أنحاء الوطن.

يعود إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة إلى إعادة هيكلة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE.Spa) والتابعة لنفس المجمع، لتصبح مختصة في الإنتاج على مستوى الشبكة المترابطة وبالتالي حصلت الشركة من هذه العملية على 26 مركز إنتاج كهرباء عبر الديزل ومركز إنتاج عبر توربين غاز عادي على مستوى 06 ولايات وهي: المنيع، بشار، تندوف، ادرار، تمنراست، اليزي.

تقوم على تسيير هذه المراكز وحدتين جهويتين وحدة الإنتاج للجنوب الشرقي UPSE ومقرها تقرت ووحدة الإنتاج للجنوب الغربي UPSO ومقرها بشار.

#### 2- أهم مهام مؤسسة شركة كهرباء وطاقات متجددة: تتمثل مهام المؤسسة فيما يلي:

- إنتاج الكهرباء بالوسائل التقليدية باستعمال الوقود الاحفوري في المناطق التابعة للشبكة المعزولة وكذلك إنتاج الكهرباء عبر الوسائل المتجددة عبر الوطن؛
- تطوير المنشآت القاعدية لإنتاج الكهرباء في الشبكة المعزولة في الجنوب مع أعمال الهندسة والصيانة؛
- تسويق الطاقة المنتجة لمؤسسات التوزيع SD؛
- الالتزام بكل العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء كانت: مالية، تجارية، صناعية، مدنية أو عقارية متعلقة بالهدف الاجتماعي للشركة في إطار سياسة الدولة للسكان والعمل على تحفيز وضمان تطور هذه العمليات؛

- إنشاء محطات توليد الكهرباء باستعمال الطاقات البديلة عبر كل أنحاء التراب الوطني.

**3- إستراتيجية الشركة:** إن الإستراتيجية المسطرة في برنامج الشركة تهدف للوصول إلى تغطية 30 بالمائة من الإنتاج الوطني الكلي للكهرباء بالطاقات المتجددة في آفاق 2030 وقدرت طاقة الإنتاج ب 30 جيغاواط مع إمكانية تصدير حوالي 10 جيغاواط إلى الخارج.

**4- الهيكل التنظيمي الحالي للمؤسسة:**

نظرا لحدثة إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة فإن هذه الأخيرة إلى حد اليوم تتبنى هيكل تنظيمي موروث من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE في انتظار المصادقة على مشروع الهيكل التنظيمي الجديد للشركة من طرف إدارة مجمع سونلغاز، وعلى هذا الأساس فإن الهيكل التنظيمي الحالي هو كالاتي:

الشكل رقم (01-02) الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من المؤسسة

وفيما يخص مهام كل وظيفة سنعرض فيما يلي أهم المسؤوليات:

#### أولاً: المديرية العامة للمؤسسة

- تتكفل المديرية العامة بوضع الخطط والإستراتيجيات لتطوير المؤسسة والإدارة وتوحيد البيانات المالية والمحاسبية وتسيير الموارد البشرية والمادية للمؤسسة؛
- تقوم بمراجعة إستراتيجية تطوير قطاعات الأعمال لتحديد المناهج والسياسات وضمان تنفيذها على وجه الخصوص في المجالات الآتية: - الاستثمار - التقنيات - طريقة وأسلوب التخطيط وتنفيذ الأعمال؛
- تقوم بالفصل في مشاكل طلب مشغل النظام ومعوقات الوحدات؛
- يقوم بوضع تدابير التحسين على المدى المتوسط مع مديري الوحدات وذلك لكل وحدة؛
- عقد لقاءات بانتظام مع مديري الوحدات لوضع مخططات التقدم؛
- وضع وتحليل جداول المراقبة لـ SKTM حول مؤشر السيطرة على القضايا الإستراتيجية الموكلة إليها من طرف مجمع سونلغاز؛
- تطوير فعالية أنظمة المؤسسة والأنظمة المعلوماتية ولاسيما تلك المتعلقة بطرق سير عمليات الأشغال وتسيير الطلبات والصفقات والاستثمارات.

#### ثانياً: مديرية الهندسة

- هي المسؤولة عن إدارة المشاريع (دراسة، مراقبة الأشغال، الاستلام والتشغيل)؛
- المساهمة في وضع السياسات العامة للشركة في مجالات: الاستثمار، التقنيات، طرق تجسيد الأشغال، التخطيط؛
- تنفيذ مشاريع البنية التحتية للطاقة على وجه التحديد ووسائل إنتاج الكهرباء وذلك بأفضل التقنيات ، وتكلفة الجودة، مدة الإنشاء؛
- يقوم بالتصميم والدراسات العامة، والدراسات الهندسية والكهربائية والميكانيكية؛
- إنشاء وحدة مخصصة تحديدا للبحث عن المواقع المحتملة والقيام بأعمال تقييم إمكانات إنتاج الطاقة تعزيز وتطوير عقود الشراكة؛
- السهر على التنفيذ الصارم لقواعد إدارة الاستثمار والطلبات والصفقات والعقود؛
- التأكد من توفير المعدات اللازمة لتنفيذ الأعمال وعمليات الشحن والجمركة؛
- إدارة الصفقات وعقود الخدمات والقروض الاستثمارية.

#### ثالثاً: مديرية التقنيات: تتكون المديرية من الأقسام التالية

##### أ) - قسم الاستغلال:

- الإشراف على عوامل الإنتاج (الطاقات البديلة والتقليدية)؛

- إجراء دراسات الاستغلال؛
- القيام بحلقة وصل بين الوحدات والتوقعات ووظيفة التطوير والتحسين وفرض السياسة العامة للاستغلال والطرق العملية، التي يتم تطبيقها في الوحدات.
- (ب) - **قسم الصيانة:**
  - القيام بتنفيذ تعاليم الصيانة؛
  - تطوير ومواكبة وصيانة الهياكل الوحدات حسب الخطط السنوية؛
  - ضمان احترام التعاليم الصيانة التي وضعتها الشركة.
- (ج) - **قسم التموين:**
  - السهر على إعداد المناقصات وتسيير العقود والصفقات؛
  - السهر على احترام الإجراءات وقوانين إطلاق المناقصات؛
  - التأكد من الصفقات والطلبات قبل إرسالها للتسجيل؛
  - القيام بنقل الصفقات والطلبات من أجل الإمضاء للجهات المعنية؛
  - القيام بإعداد طلب إنشاء وسائل الدفع؛
  - القيام بإعداد الميزانية التوقعية.
- (د) - **قسم تسيير الممتلكات:**
  - القيام بحفظ ومعرفة ومراقبة أعمال تطوير المرافق التي تضم معدات توليد الكهرباء وإدارة عقارات الشركة؛
  - وضع وتحديد مخطط العتاد انطلاقاً من مخطط التطوير المنجز من طرف الشركة؛
  - متابعة مصاريف مخطط الاستثمار؛
  - إعداد لوحات المراقبة لخطة المعدات؛
  - معرفة تاريخ محطات التوليد من حيث الأداء والصيانة؛
  - القيام بتسيير السكنات الوظيفية؛
  - القيام بتسيير الممتلكات العقارية؛
  - تأسيس عقود الإيجار.
- رابعاً: دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير**
  - قيام بمسك الحسابات المديرية العامة والشركة؛
  - تعظيم الاستفادة من الخزينة؛
  - القيام بالرقابة المالية والمحاسبية والحماية الداخلية؛
  - تنفيذ نظم التخطيط والرقابة الإدارية.

## خامسا: مصلحة الشؤون العامة

- تسيير حضرة السيارات المؤسسة، والبريد، وإدارة الممتلكات المنقولة؛
- تسيير وقود السيارات؛
- التحقق من مصاريف التنقل الخاصة بسائقي السيارات؛
- استئجار السيارات والقيام بمتابعتها؛
- إنشاء أوامر مهمة للموظفين؛
- القيام بطلب تأشيرة السفر وشراء تذاكر السفر، والقيام بعقود تأمين السفر؛
- القيام بشراء لوازم المكاتب والأثاث والعتاد المعلوماتي؛
- القيام بتوفير الخدمات لمصلحة الشؤون العامة التي تتواجد في مختلف الوحدات الإنتاجية.

## سادسا: وحدة إنتاج الطاقة

- القيام بإنتاج الكهرباء بمصادر الطاقة المتجددة في ظل ظروف تلبية المتطلبات وتوفير الأمن وحماية البيئة وفقا لبرنامج محدد؛
- التأكد من توفر عتاد الإنتاج والاستمرارية وجودة الخدمة؛
- مكلفة بضمان وتشغيل وصيانة وسائل الإنتاج؛
- ضمان سلامة العمال؛
- القيام بإدارة وتسيير الموارد البشرية؛
- القيام بتسيير المخزونات؛
- القيام بمسك المحاسبة العامة والتحليلية؛
- القيام بتسيير التكلفة وإعداد تقارير التكاليف؛
- تنظيم نشاط الصيانة وفقا للاستراتيجية المعتمدة؛
- ضمان تطبيق تدابير الأمن الداخلي والصحة والسلامة في المؤسسة؛
- القيام بتوحيد واستعمال الأنظمة المعلوماتية للتسيير (العتاد، حساب، مالية، NOVA).

5- أرقام مفتاحية عن إنجازات المؤسسة: فيما يلي أرقام متعلقة بنشاط المؤسسة إلى غاية 31 ديسمبر 2016  
الجدول رقم (2-1): إنجازات المؤسسة حتى 2016

حتى 2016	التعيين
26 وحدة	عدد الوحدات الإنتاج الكلاسيكية (Nombre de centrales classiques)
18 وحدة	عدد وحدات الإنتاج من الطاقة الشمسية (Nombre de centrales Photovoltaïques)
01 وحدة	عدد وحدات الإنتاج من الرياح (Nombre de centrales éoliennes)
341 مولد	عدد المولدات (Nombre de groupes)
1049,13 جيجاواط	مجموع الطاقة المنتجة (Energies produite)
14.512.635.000 دج	رقم الأعمال (Chiffre d'Affaire)
1374	اليد العاملة (Effectif)

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على موقع الانترنت الخاص بالشركة <http://www.sktm.dz>

الفرع الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

تتمثل أدوات الدراسة في جمع أهم الوثائق والمستندات الخاصة بالمؤسسة والمتعلقة بالدراسة، ثم ملاحظتها وفحصها كما اعتمدنا على مقابلة بعض الأطراف الفاعلة في الشركة. وفيما يلي توضيح لأهم المراحل التي مرّت بها دراسة الحالة:

أولاً: الوثائق والمعلومات

حاولنا في هذه المرحلة جمع الوثائق التي تعدّ ضرورية لإنجاز الدراسة، هذه الوثائق التي استعملها محافظ الحسابات في مهمة تدقيق أعمال نهاية السنة للشركة منها: القوائم المالية، الإجراءات الداخلية الخاصة بالإعداد لأعمال نهاية السنة المالية...

ثانياً: ملاحظة وفحص الوثائق المتحصل عليها

اعتمدنا في المرحلة التطبيقية على الملاحظة ثم الفحص المعمق للقوائم المالية خاصة (الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة) وكذا مختلف الدفاتر والوثائق التي وضعت تحت تصرفنا، ثم قمنا بعملية التأكد والبحث عن مدى مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع مختلف السجلات والدفاتر والوثائق المختلفة، معتمدين في ذلك على اختيار العينة.

ثالثاً: المقابلة الشخصية: تعتبر المقابلة الشخصية أداة هامة لفهم واضح لإشكالية البحث والحصول على الإجابة على أهم التساؤلات المتعلقة بالموضوع، من أجل ذلك برمجنا عدّة مقابلات أهمها كانت مع رئيس

قسم المالية والمحاسبة، وذلك للحصول على المعلومات الضرورية بشكل دقيق وكذا مطابقة بعض المعلومات وتأكيدا.

**المطلب الثاني: عرض مختلف مراحل تدقيق أعمال نهاية السنة في المؤسسة محل دراسة الحالة**

**الفرع الأول: الإجراءات الأولية لمحافظ الحسابات في إطار قبول الوكالة**

**أولاً: قبول التوكيل**

لقد حدد القانون 10-01 في المادة 26 إجراءات تعيين محافظ الحسابات حيث ورد فيها: «تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط لمحافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية»، وانطلاقا منها قامت شركة كهرباء وطاقات متجددة بتعيين محافظ الحسابات على أساس أفضل عرض ضمن الجمعية العامة العادية والتي أجريت يوم: 17 ماي 2016 لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

**ثانياً: إعداد رسالة المهمة**

وقد عبر محافظ الحسابات عن قبوله المهمة كتابيا وقام بإعداد رسالة المهمة موضحا فيها الأهداف المرجوة من المهمة الموكلة إليه ومذكرا فيها حدود مسؤوليته أثناء عملية التدقيق ومسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة عن أهم الواجبات التي يجب أن يتحملوها أثناء إعداد القوائم المالية، وقد تمّت المصادقة عليها من الطرفين. وقد تأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه في حالات التنافي والموانع المذكورة في الفصل التاسع من القانون 10-01 المواد من 64 إلى 74 والحالات المذكورة في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري. كما قام بإبلاغ لجنة مراقبة النوعية التابعة لمجلس المحاسبة في أجل 15 يوما من تعيينه مثل ما نصت عليه المادة 30 من القانون 10-01

**ثالثاً: تحديد أتعاب محافظ الحسابات**

بالنسبة لأتعاب محافظ الحسابات فقد تمّ تحديدها ضمن دفتر الشروط الذي عرضه على الجمعية العامة والذي على أساسه تمّ وقوع الاختيار عليه.

**الفرع الثاني: إعداد ملف العمل والتعرف على المؤسسة**

في بداية مهمته قام محافظ الحسابات بالتعرف على الشركة وطبيعة نشاطها المتمثل في إنتاج الطاقة الكهربائية باستعمال الألواح الشمسية، كما تعرف على هيكل المؤسسة ووقف على جميع دوائرها وتعرف على المسؤولين عن هذه الدوائر وجميع الأشخاص الذين سيتصل بهم أثناء مهمته، كما وقف على الوحدات التابعة للشركة الأم. وللانطلاق في مهمته قام محافظ الحسابات بفتح ملفين ضروريين من أجل تنفيذ اجتهاداته ويتمثل هذين الملفين في:

**الملف الدائم:**

- نسخة من القانون الأساسي؛
- نسخة من السجل التجاري الرئيسي؛
- نسخ من السجل التجاري الثانوي (الخاص بالوحدات)؛
- نسخة من عقد الكراء (الخاص بالمقر الاجتماعي)؛
- مختلف محاضر الجمعيات العامة والاستثنائية؛
- نسخة من الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- الميزانيات السابقة (السنوات الثلاثة الأخيرة)؛
- تقارير محافظ الحسابات السابقة (السنوات الثلاثة الأخيرة)؛
- رسالة طلب التعيين؛
- رسالة القبول؛
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية للتعين؛
- رسالة المهمة؛
- رسالة التأكيد.

**ملف العمل:**

- يعتبر ملف العمل على عكس الملف الدائم الملف الذي يستعمله محافظ الحسابات طيلة مدة التوكيل وتحديداته المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا تتجاوز استعمالها نشاط المراقبة ويشتمل على:
  - جميع ملفات الشراء والبيع؛
  - جميع دلائل الإجراءات الداخلية؛
  - الكشوف المالية للسنة المعنية؛
  - نسخ من اليومية العامة والمساعدة؛
  - الدفاتر القانونية (دفتر الجرد، دفتر اليومية العامة، دفتر الأجرة)؛
  - ميزان المراجعة بعد الجرد؛
  - ملف التشييلت؛
  - جميع التصريحات الجبائية؛
  - ملف الضمان الاجتماعي؛
  - جداول الاهتلاكات؛
  - جميع محاضر الجرد (للتشييلت، المخزونات، الخزينة النقدية...).



- جميع الكشوف البنكية والبريدية؛

- حالة التقارب البنكي؛

- أوراق المقاربة بين الحسابات الجارية داخل المجمع؛

- ملف المنازعات القانونية.

### الفرع الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي

بعد التعرف على المؤسسة واعداد الملف الدائم وملف العمل يعكف محافظ الحسابات على فحص وتقييم نظام

الرقابة الداخلي، وقد قام بذلك على مرحلتين وهي :

أولاً: المعاينة النظرية لاجراءات الرقابة الداخلية

وبحكم تخصص بحثنا في تدقيق أعمال نهاية السنة، سنقوم بالتطرق إلى أهم الإجراءات الداخلية التي عاينها

محافظ الحسابات والتي تتبعها المؤسسة لإعداد أعمال نهاية السنة.

### 1 - مذكرات مصلحة خاصة بأعمال نهاية السنة :

مع حلول نهاية السنة المالية يقوم قسم المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير بارسال مذكرات مصلحة لمختلف مصالح

المؤسسة وللوحدات التابعة لها من أجل تحضير مجموعة من الأعمال وارسالها في ملف ورقي وآخر الكتروني

لدائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير في آجال محددة والتي سيتم استعمالها في انجاز أعمال نهاية السنة المالية

للمؤسسة، وسنوجزها فيما يلي :

أ- مذكرات موجهة لمختلف مصالح المؤسسة:

- المذكرة الأولى:

الجدول رقم (2-2): مذكرة مصلحة لجرد القضايا المتنازع فيها

المُرسل	دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير
المُرسل إليه	المساعد القانوني للمؤسسة <i>Assistant Juridique Siege</i>
الموضوع	إعداد جرد لكل القضايا المتنازع فيها والتي تلتزم المؤسسة فيها بدفع تعويضات للمتضررين أو القضايا التي تطالب فيها المؤسسة طرف آخر بدفع تعويضات لها.
أجل الإعداد	آخر أجل 2017/02/01
الهدف من المذكرة	معرفة المبالغ التي يمكن للمؤسسة أن تدفعها للغير مما يستلزم تخصيص مؤونات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة الثانية:

## الجدول رقم (2-3): مذكرة مصلحة لجرد دفاتر الوقود

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
رئيس مصلحة الوسائل العامة <b>Service Des Affaire General</b>	المرسل إليه
إعداد جرد لدفاتر الوقود بمختلف أنواعه (بتزين عادي، بتزين ممتاز، مازوت، سيرغاز)	الموضوع
آخر أجل 2017/01/11	أجل الإعداد
إعداد الجرد المادي لمخزونات الوقود	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة الثالثة:

## الجدول رقم (2-4): مذكرة مصلحة لجرد الخزينة النقدية

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
رئيس مصلحة الوسائل العامة <b>Service Des Affaire General</b>	المرسل إليه
إعداد جرد للخزينة النقدية الثانوية ( رأس المال العامل)	الموضوع
آخر أجل 2017/01/11	أجل الإعداد
متابعة المبلغ المتبقي في الخزينة	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة الرابعة:

## الجدول رقم (2-5): مذكرة مصلحة لجرد الدعاوى القضائية المتنازع فيها مع المستخدمين

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
رئيس قسم الموارد البشرية <b>DRH Siege</b>	المرسل إليه
جرد شامل للدعاوى القضائية المتنازع فيها مع المستخدمين والتي يوجب المؤسسة على إثرها دفع تعويضات	الموضوع
آخر أجل 2017/02/01	أجل الإعداد
اعداد مؤونة الدعاوى المتنازع فيها <b>Provisions pour litiges</b>	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة الخامسة:

الجدول رقم (2-6): مذكرة مصلحة لإعداد قائمة المستخدمين المستحقين لميدالية الأفضلية ومنحة بداية التقاعد

المُرسل	دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير
المُرسل إليه	رئيس قسم الموارد البشرية <i>DRH Siege</i>
الموضوع	اعداد قائمة مفصلة للمستخدمين المستحقين لميدالية الأفضلية <i>Médaille</i> وتعويض الإحالة إلى التقاعد <i>IDR</i>
أجل الإعداد	آخر أجل 2017/01/31
الهدف من المذكرة	تحديد مبلغ المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة السادسة:

الجدول رقم (2-7): مذكرة مصلحة لإعداد جرد الحسابات المتعلقة بتسيير المستخدمين

المُرسل	دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير
المُرسل إليه	رئيس قسم الموارد البشرية <i>DRH Siege</i>
الموضوع	جرد للحسابات المتعلقة بتسيير المستخدمين والتي يدخل ضمنها : - قروض مقدمة لاقتناء السيارات - التنازل عن سكنات للمستخدمين مقابل الدفع بالتقسيط - دفعات وتسبيقات للمستخدمين مسترجعة في ديسمبر 2016 - حقوق قيد الاسترجاع من المستخدمين - أجور غير مطالب بها حتى ديسمبر 2016
أجل الإعداد	آخر أجل 2017/01/31
الهدف من المذكرة	لتحديد ديون الشركة (ما لها وما عليها) اتجاه المستخدمين.

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة السابعة:

الجدول رقم (2-8): مذكرة مصلحة لإعداد مبلغ منح التحفيز المحتمل دفعه

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
رئيس قسم الموارد البشرية <i>DRH Siege</i>	المرسل إليه
اعداد مبلغ منح التحفيز <i>prime d'encouragement</i> المحتمل دفعه .	الموضوع
آخر أجل 2017/01/31	أجل الإعداد
تحديد مبلغ مخصصات المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة الثامنة:

الجدول رقم (2-9): مذكرة مصلحة لإعداد مختلف مؤونات المنح وقائمة أحسن الأجور

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
رئيس قسم الموارد البشرية <i>DRH Siege</i>	المرسل إليه
- اعداد مبلغ منح النجاعة الإدارية <i>prime de performance</i> <i>managers</i> والمتعلقة بالاطارات العليا؛ - اعداد مبلغ منح المتغيرة <i>prime variable</i> والمتعلقة بالاطارات المسيرة؛ - قائمة المستفيدين من مبلغ التقدم في السلم <i>Les avancements</i> ؛ - قائمة المستفيدين من مبلغ الترقية <i>Les promotions</i> ؛ - اعداد جدول لأحسن 10 أجور.	الموضوع
آخر أجل 2017/01/31	أجل الإعداد
تحديد مبلغ مخصصات المؤونات المذكورة أعلاه	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

ب - مذكرات موجهة للوحدات التابعة للشركة:

- المذكرة الأولى:

الجدول رقم (2-10): مذكرة مصلحة خاصة بإقفال الحسابات السنوية

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
وحدة الإنتاج جنوب شرق <i>UPSE</i> ، وحدة الإنتاج جنوب غرب <i>UPS</i>	المرسل إليه
إقفال الحسابات السنوية لسنة 2016 وهذا بتقييد جميع العمليات المتعلقة بسنة 2016 بما فيها الفواتير قيد الاستلام للأعباء وللإيرادات	الموضوع
آخر أجل 2017/01/31	أجل الإعداد
الإعدادات لعمليات التسوية وللجرد المحاسبي	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

- المذكرة الثانية:

الجدول رقم (2-11): مذكرة مصلحة لاعداد كشف المقاربة البنكية والبريدية

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
وحدة الإنتاج جنوب شرق <i>UPSE</i> ، وحدة الإنتاج جنوب غرب <i>UPS</i>	المرسل إليه
- اعداد كشف المقاربة للحسابات البنكية والبريدية - نسخ من الكشف البنكي لكل حساب - نسخة من شهادة الرصيد بتاريخ 2016/12/31	الموضوع
آخر أجل 2017/01/25	أجل الإعداد
تسوية العمليات العالقة وتقييدها حسب طبيعتها	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

- المذكرة الثالثة: الجدول رقم (2-12): مذكرة مصلحة لاعداد جرد الخزينة النقدية للوحدة

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
وحدة الإنتاج جنوب شرق <i>UPSE</i> ، وحدة الإنتاج جنوب غرب <i>UPS</i>	المرسل إليه
جرد الخزينة النقدية الرئيسية والثانوية وارقاق العملية بمحضر الخزينة ممضى من فريق الجرد المعين .	الموضوع
آخر أجل 2017/01/25	أجل الإعداد
اعداد جرد الخزينة العام	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة الرابعة:

الجدول رقم (2-13): مذكرة مصلحة لاعداد جرد التسيقات المقدمة، اقتطاعات، الودائع

## المدفوعة، الكفالات المودعة

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
وحدة الإنتاج جنوب شرق UPSE، وحدة الإنتاج جنوب غرب UPSO	المرسل إليه
- اعداد جرد للتسيقات المقدمة للموردين الغير مسترجعة في 2016/12/31 - اعداد جرد لاقتطاعات الضمان الغير محررة في 2016/12/31 - اعداد جرد للودائع المدفوعة والغير مسترجعة في 2016/12/31 - اعداد جرد للكفالات المودعة والغير مسترجعة في 2016/12/31	الموضوع
آخر أجل 2017/01/25	أجل الإعداد
اعداد جرد لحقوق الشركة لدى الغير	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة الخامسة:

الجدول رقم (2-14): مذكرة مصلحة حول مراقبة حركة المخزونات المحاسبية

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
وحدة الإنتاج جنوب شرق UPSE، وحدة الإنتاج جنوب غرب UPSO	المرسل إليه
- مراقبة حركة المخزونات المحاسبية الوقود والزيوت والمواد الكيميائية والقطع الأمنية الاحتياطية بحيث تكون: <u>المشتريات</u> : المجموع المدين لحساب 3XX = المجموع الدائن لحساب 38XX <u>الاستهلاكات</u> : المجموع المدين لحساب 60XX = المجموع الدائن لحساب 3XX	الموضوع
آخر أجل 2017/01/25	أجل الإعداد
تعديل الفروقات في حال وجودها.	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## - المذكرة السادسة:

الجدول رقم (2-15): مذكرة مصلحة حول مقارنة المخزون المادي مع المخزون المحاسبي

دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير	المرسل
وحدة الإنتاج جنوب شرق UPSE، وحدة الإنتاج جنوب غرب UPSO	المرسل إليه
مقارنة المخزون المادي مع المخزون المحاسبي من خلال: - التقييد المحاسبي لحركة المخزونات لشهر ديسمبر 2016؛ - الإشراف على مقارنة حسابات المخزونات مع الجرد المادي للمخزونات بالمبالغ - مصادقة لجنة الجرد على الفروقات الموجبة والسالبة إن وجدت. - إجراء التعديلات اللازمة للفروقات في البرنامج المحاسبي.	الموضوع
آخر أجل 2017/02/04	أجل الإعداد
التسوية المحاسبية لفروقات المخزون	الهدف من المذكرة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق متحصل عليها من المؤسسة

## 2- دليل إجراءات الجرد المادي للتشبيات:

ومن بين إجراءات أعمال نهاية السنة قامت شركة SKTM بإعداد دليل إجراءات الجرد المادي للتشبيات حددت من خلاله جميع الخطوات الواجب إتباعها أثناء عملية جرد التشبيات وسنوجز فيما يلي أهم ما جاء في هذا الدليل:

## أ- مرحلة تنظيم عملية جرد التشبيات:

يتم في هذه المرحلة تكوين اللجان المختصة بالإشراف والقيام بعملية الجرد كالاتي:

## ➤ لجنة التوجيه والإشراف للمؤسسة C P E:

تكون على المستوى المركزي (المديرية العامة) وتتكون من:

- الرئيس المدير العام؛
- رئيس قسم المالية والمحاسبة؛
- رئيس مصلحة الوسائل العامة؛
- رئيس قسم الاستغلال؛
- ممثل مكتب التدقيق الخارجي.

وتتمثل مهمة هذه اللجنة في:

- التنسيق بين مختلف العمليات المتعلقة بالجرد؛
- استدعاء لجنة متابعة الجرد للجلسات الخاصة بمتابعة سيرورة العملية؛

- اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشاكل المرفوعة إليها من طرف لجنة متابعة عملية الجرد؛
- رفع المشاكل الغير معالجة من قبل اللجنة المشرفة إلى السلطة المباشرة (مجلس الإدارة)؛
- إعلان بداية ونهاية عملية الجرد للمؤسسة؛
- عقد اجتماعات للإجابة على الانشغالات المطروحة من طرف لجنة الجرد.

#### ➤ لجنة متابعة عملية الجرد CSE:

تكون هذه اللجنة أيضا على المستوى المركزي وتتكون من:

- رئيس مصلحة الوسائل العامة؛
- رئيس قسم الاستغلال؛
- ممثلين عن أقسام: المالية، التقني؛
- ممثل المديرية المركزية للتدقيق (و، أو) ممثل مكتب التدقيق الخارجي؛
- كل شخص معين بحكم خبرته.

#### وتتمثل مهمة هذه اللجنة في:

- تجميع معطيات العملية التي تم استقبالها من طرف الوحدات؛
- إعداد جدول القيادة الذي يحوي مدى تقدم أعمال الجرد وتقديمه دوريا (كل 15 يوما) إلى لجنة التوجيه والإشراف؛
- رفع كل الاقتراحات والتعديلات في البرامج المسطرة لعملية الجرد إلى لجنة التوجيه والإشراف؛
- تقديم المساعدة للجنة الإشراف على مستوى الوحدات لتوضيح الإجراءات والتعليمات.

#### ➤ لجنة الجرد للوحدة CPU:

تكون هذه اللجنة على مستوى كل وحدة وتتكون من:

- مدير الوحدة؛
- مسؤول الاستغلال؛
- مسؤولي الإنتاج؛
- مسؤول الصيانة؛
- مسؤول الوسائل العامة؛
- تقني في الإعلام الآلي؛
- مسؤول المالية والمحاسبة؛
- مسؤول فريق مراقبة ومتابعة الجرد ومعالجة الفروقات.



وتتمثل مهمة هذه اللجنة في:

- السهر على إعداد قرارات تعيين الفرق المكلفة بالجرد قبل بداية العملية؛
- إعلام مسؤولي مستعملي التثبيتات المستهدفة من الجرد عن مراحل وتوقيت العملية؛
- التأكد من أن مرحلة إعداد الجرد قد انتهت؛
- تنسيق العمليات المتعلقة ببداية الجرد؛
- التأكد من إعداد جدول القيادة المتعلق بعملية بعملية الجرد من طرف فرق مراقبة ومتابعة الجرد؛
- إعلام لجنة متابعة الجرد على المستوى المركزي عن تقدم الأعمال وعن المشاكل كلما استلزم ذلك؛
- الإشراف على المهمة الموكلة للجنة معالجة الفروقات؛
- الإعلان عن النتائج النهائية لعملية جرد للفرق واقتراح معالجة الفروقات؛
- الإعلان عن إقفال عملية الجرد المادي للتثبيتات الخاص بالوحدة وتقديم ملخص للجنة متابعة الجرد المركزية.

➤ فريق مراقبة ومتابعة الجرد ومعالجة الفروقات CISTE:

- يتم تحديد هذا الفريق على مستوى كل وحدة ويتكون من:
- مسؤول الفريق (إطار في المؤسسة أو رئيس مهمة التدقيق الخارجي أو الداخلي).
- ممثل مكلف بمحاسبة التثبيتات؛
- ممثل هيئة الاستغلال؛
- ممثل هيئة الصيانة؛
- ممثل هيئة الإعلام الآلي؛
- ممثل الوسائل العامة؛
- كل شخص معين بسبب خبرته؛
- خلية التسجيل؛
- خلية معالجة الفروقات.

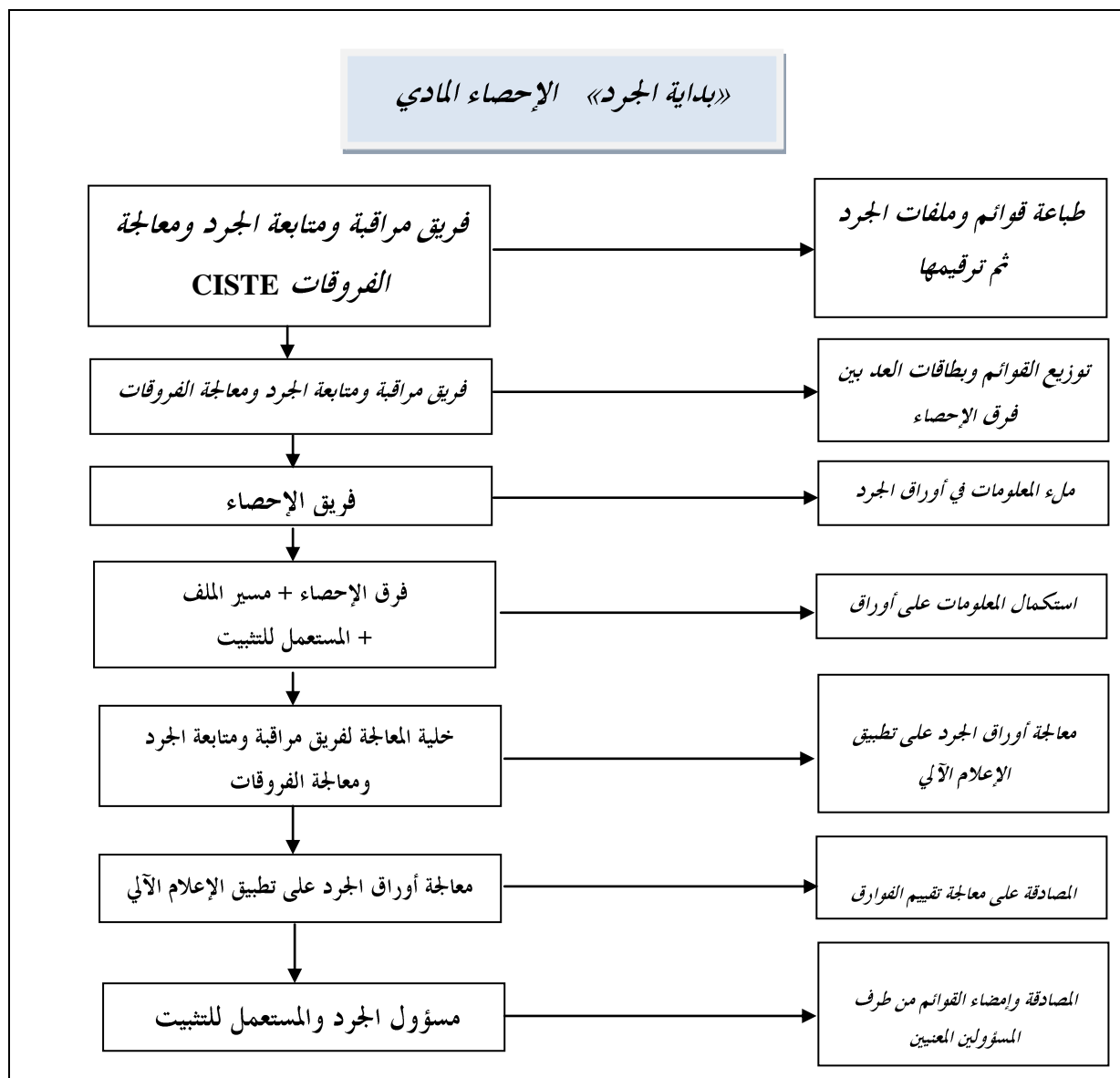
وتتمثل مهمة هذه اللجنة في:

- التعرف على الأماكن والمواقع التي تجرى فيها عملية الجرد؛
- تحديد درجات وعدد التجهيزات والعتاد وكل الأصول الخاضعة للجرد؛
- التأكد من التوجيه والتنسيق بين فرق الإحصاء والأماكن الواجب تغطيتها؛
- التأكد من فهم الفريق لمجمل سندات الجرد؛
- تسيير بطاقات الإحصاء المسلمة لفرق العد واستغلالها.

## ب- مرحلة الإحصاء المادي:

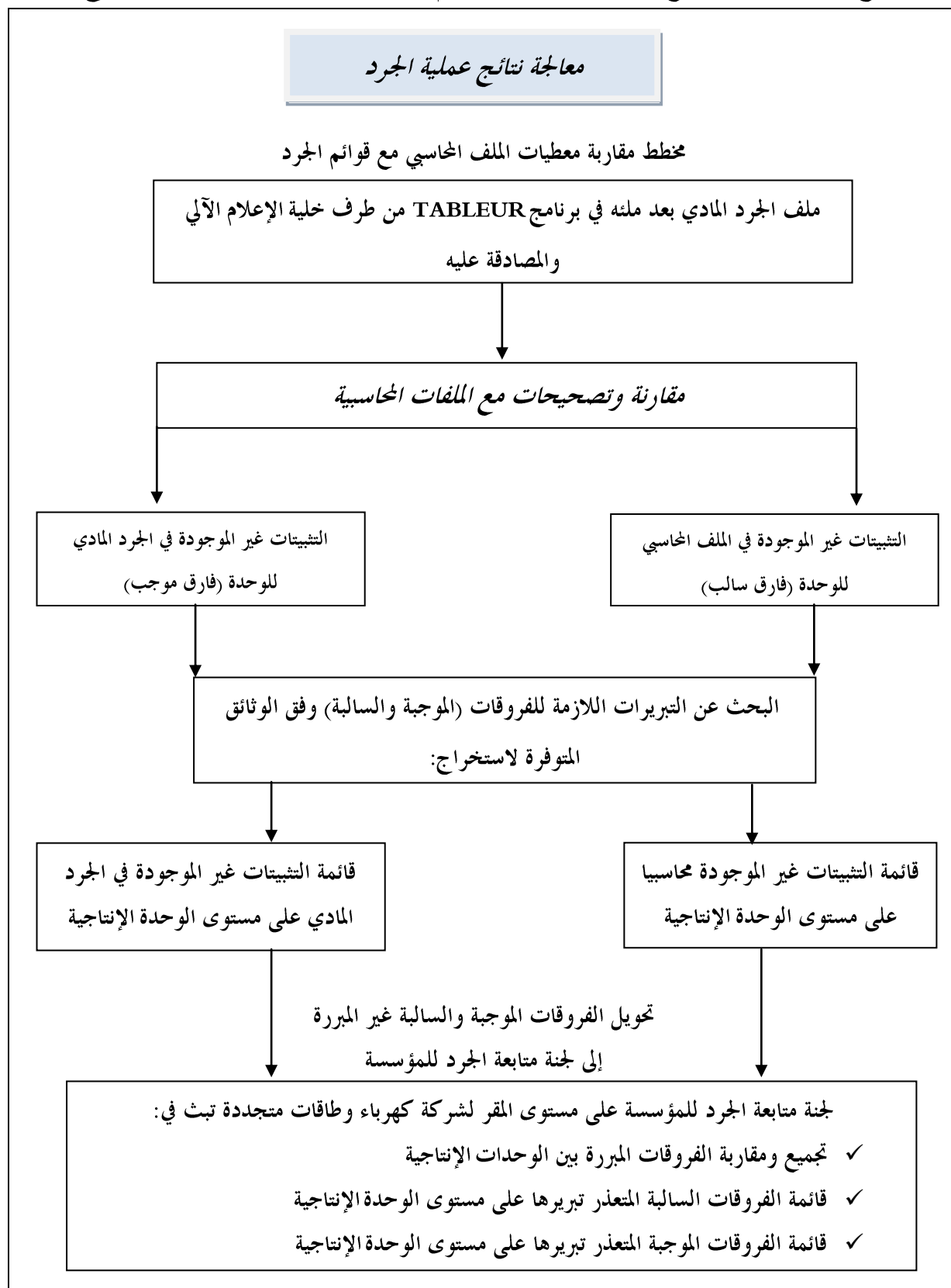
سنوجز أهم الخطوات الواردة في هذه المرحلة في المخطط الآتي:

## الشكل رقم (02-02) خطوات عملية الإحصاء المادي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من المؤسسة

ج- مرحلة معالجة نتائج عملية الجرد: الشكل رقم (02-03) خطوات عملية معالجة نتائج الجرد

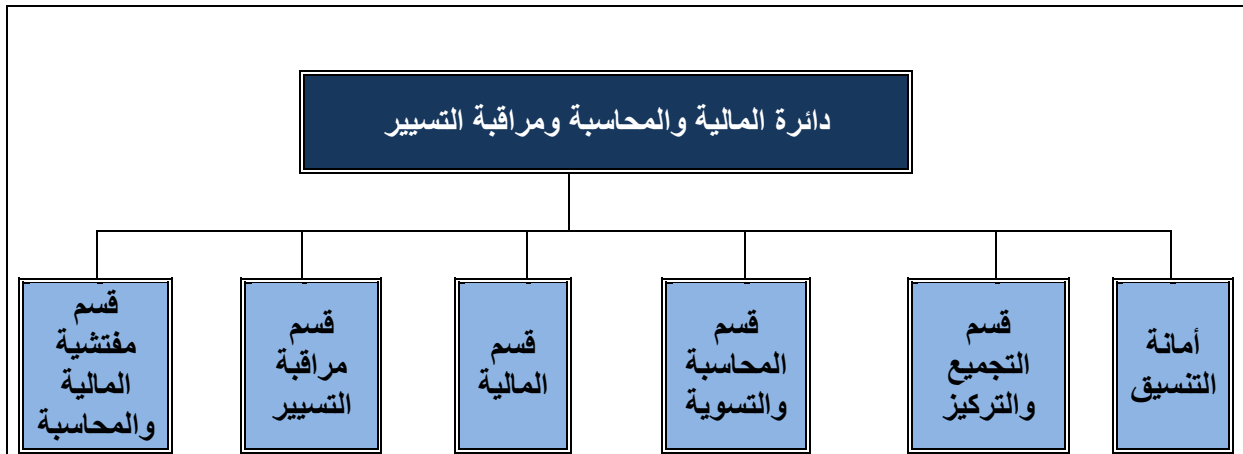


المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من المؤسسة

### 3- الهيكل التنظيمي الخاص بقسم المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير:

وقف محافظ الحسابات أيضا على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى توفر المهمات والمسؤوليات اللازمة من أجل تسيير أمثل للمؤسسة، وكذا وجود بطاقة المنصب الخاصة بكل مسؤولية، ومن الهياكل التي وقف عليها الهيكل التنظيمي الخاص بدائرة المالية والمحاسبة والذي هو المسؤول على القيام بجميع العمليات المالية والمحاسبية للشركة بما فيها أعمال نهاية السنة وقد وجدته يتكون من:

#### الشكل رقم (02-04): الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من المؤسسة

#### ثانيا: الفحص والتقييم

بعد الانتهاء من الاطلاع على أهم الوثائق والإجراءات الداخلية للمؤسسة قام محافظ الحسابات بتقييم الإجراءات ومدى تطبيقها في الميدان إضافة إلى تحليل نقاط القوة والضعف لها وقام بالوقوف على عدة ملاحظات أجملها في التقرير الموجه لمسيرى الشركة حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

#### الفرع الرابع: فحص وتدقيق لأعمال نهاية السنة في المؤسسة

بعد فحص وتقييم الرقابة الداخلية تأتي مرحلة مراقبة حسابات الشركة والتي تعتبر مرحلة مهمة، إذ أن الهدف منها هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية.

وقد قام محافظ الحسابات بتدقيق مختلف حسابات الشركة بالتأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع إستخلاصاته ومعرفته بالشركة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة ملخصة عن نشاط المؤسسة وعن الحالة المالية، وللتأكد من تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سليم ومراجعة التسجيلات المحاسبية والتأكد من التطابق ومن مصداقية الأرصدة وضح لها في نهاية الدورة، إضافة إلى الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية .

### المبحث الثاني: عرض التقرير العام لمحافظ الحسابات وتحليله

سنحاول في هذا المبحث عرض التقرير النهائي لعملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات لحسابات الشركة وسنكتفي بأهم الملاحظات التي وقف عليها والمتعلقة بتدقيق أعمال نهاية السنة وسنحاول أن نحافظ على الشكل والمضمون الذي عرض به محافظ الحسابات تقريره، هذا في المطلب الأول، بعدها سنعرّج في المطلب الثاني إلى مناقشة شكل التقرير والنتائج المتوصل إليها.

#### المطلب الأول: عرض تقرير محافظ الحسابات المتضمن تدقيق أعمال نهاية السنة

سنقوم في هذا المطلب بعرض التقرير النهائي لعملية التدقيق التي أجراها محافظ الحسابات على أعمال نهاية السنة لمؤسسة شركة كهرباء وطاقات متجددة وهذا للسنة المالية الممتدة من 2016/01/01 إلى غاية 2016/12/31

السيد:XXXXXXXXXXXX خبير محاسبي، محافظ حسابات  
الاعتماد رقم:XXX الصادر بتاريخ:XX/XX/XXXX ومسجل بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبي رقم XX  
مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت رقم:XX  
العنوان:XXXXXXXXXXXX  
رقم الهاتف والفاكس: XXX. XX. XX. XX الهاتف النقال: XXX. XX. XX. XX الايميل:XXXXXXXX@yahoo.fr

## تقارير محافظة الحسابات

شركة كهرباء وطاقات متجددة

SKTM-SPA برأس مال 38.700.000.000 دج

السنة المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2016

أفريل 2017

SKTM spa- CAC 2016

السيد:XXXXXXXXXXXX خبير محاسبي، محافظ حسابات  
 الاعتماد رقم: XXX الصادر بتاريخ: XX/ XX/ XXXX ومسجل بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبي رقم XX  
 مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت رقم: XX  
 العنوان: XXXXXXXXXXXXXXX  
 رقم الهاتف والفاكس: XXX . XX. XX. XX الهاتف النقال: XXX. XX. XX. XX الايميل: XXXXXXX@yahoو.fr

شركة كهرباء وطاقات متجددة

SKTM- spa

شارع القدس سيدي اعجاز غرداية

الموضوع: التقرير العام للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية للسنة 2016

سادي:

في إطار مهمة محافظة الحسابات التي كلفت بها من خلال القرار الصادر في جمعيتكم العامة المنعقدة في 17 ماي 2016، لي الشرف أن أوافيكم بتقرير حول:

- مراقبة الحسابات السنوية لمؤسسة شركة كهرباء وطاقات متجددة ( SKTM-spa برأس مال 38.700.000.000 دج) الواقع مقرها بشارع القدس، سيدي اعجاز، غرداية والمتعلق بالفترة الممتدة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31.

- المراقبات والمعلومات المحددة من طرف القانون.

تقرير حول المراقبة والرأي حول الحسابات السنوية:

لقد قمت بمراقبة القوائم المالية للشركة SKTM-spa والتي تم إقفالها من طرف مجلس الإدارة من خلال جلسته التي عقدت في 28 مارس 2017، وهذا بمجموع صافي للميزانية (أصول/خصوم) يقدر بـ: مائة وثلاث وسبعون مليار وستمائة وخمسون مليون وأربعمائة وثلاثون ألف وسبعمائة وأربعة دينار جزائري وثلاث وتسعون سنتيم ( 173.650.430.704,93 دج) وبنتيجة ربح تقدر بـ: أربعمائة وسبع وستين مليون وثلاث مائة وواحد وخمسون ألف ومائة وأربعة وخمسون دينار جزائري وسبعة وأربعون سنتيم (477.351.154,47 دج).

هذه القوائم المالية تشمل كل من:

- الميزانية (الملحق رقم 01 ورقم 02)؛

- حسابات النتائج (الملحق رقم 03)؛
  - جدول تدفق الخزينة (الملحق رقم 04)؛
  - جدول تغير رؤوس الأموال (الملحق رقم 05).
- بالإضافة إلى ذلك ولإنجاز مهمتي، قامت الشركة بإعطائي أيضا ميزان المراجعة وملفات مختلفة متعلقة بالحسابات.

نتائج أعمال المراقبة التي تدعم رأبي حول الحسابات السنوية موضحة أدناه وبالتخصيص في الجزء المتعلق بملاحظات حول القوائم المالية.

### الرأي حول الحسابات السنوية:

لقد قمت بمراقبة الحسابات السنة المالية 2016 للمؤسسة SKTM-spa عن طريق أداء الاجتهادات التي رأيتها ضرورية بحسب التوصيات ومعايير المهنة التي كوَّناها من خلال المعايير المحاسبية ومختلف إجراءات المراقبة.

سأبدي تحفظات حول المحاور التالية:

### 1/-التشبيات العينية:

التحويل الجزئي للممتلكات من شركة إنتاج الكهرباء (SPE) إلى شركة SKTM منذ 2013 لم يتم الانتهاء منه حتى 2016/12/31 مما أثر على معالجة الفروقات الغير مبررة في الجرد لسنة 2016 والتي سجلت محاسبيا في الحسابات قيد الانتظار.

الجرد المادي للأراضي والبنائات قد أجري لكن التسويات القانونية للملكية لم يتم الانتهاء منها حتى يتسنى معرفة أثر ذلك على الحسابات.

الجرد المادي للتشبيات العينية قد تم للملف المركزي والثانوي، والمقاربات التي تمت أبرزت ظهور فروقات جديدة لم يتم تسويتها وقد أضيفت إلى الفروقات السابقة والمسجلة في الحسابات قيد الانتظار مما جعل أرصدة حسابات التشبيات غير مؤكدة.

### 2/-المخزونات:

التسويات المحققة على حسابات المخزونات خلال السنة المالية السابقة والسنة الحالية خفضت من فروقات المخزونات التي تمت الإشارة إليها في التقارير السابقة (تقرير سنة 2014). لكن تبقى الفروقات المحاسبية السالبة والموجبة قائمة في حسابات التحويل للحقوق أو الديون في انتظار تبريرها لاحقا وإعطائها المعالجة المحاسبية المتعلقة بها. هذا التطبيق المتكرر لاستعمال حسابات قيد الانتظار



يشكل خطراً في عرض ميزانية تكون غير معبرة عن الذمة المالية للمؤسسة إذا كانت هذه الفروقات مثبتة حقيقة ومقيدة في الأعباء و/أو النواتج المتعلقة بالنواتج السابقة. الجرد للمخزونات لسنة 2016 أظهرت فروقات موجبة وسالبة وهي متعلقة بوحدة تقرت

### 3- الحقوق:

في إطار حسابات الحقوق والمتعلقة بالحسابات قيد الانتظار أين تم تسجيل فروقات في الجرد سابقة. ويتطلب ذلك إجراء تحليل من أجل تقييدها في الحسابات المتعلقة بها.

#### الرأي حول القوائم المالية:

تحت تأثير التحفظات المسجلة أدناه خاصة في الجزء المتعلق بـ: «ملاحظات حول القوائم المالية» لهذا التقرير، أصادق على أن الحسابات السنوية المعروضة في الملاحق المذكورة في هذا التقرير بأنها منتظمة وصادقة وتعطي صورة شفافة لنتائج العمليات للسنة المالية 2016 وللوضعية المالية لممتلكات المؤسسة في نهاية هذه السنة.

التاريخ: 12 أبريل 2017

محافظ الحسابات

التوقيع

السيد:XXXXXXXXXXXX خبير محاسبي، محافظ حسابات  
 الاعتماد رقم: XXX الصادر بتاريخ: XX/ XX/ XXXX ومسجل بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبي رقم XX  
 مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت رقم: XX  
 العنوان: XXXXXXXXXXXX  
 رقم الهاتف والفاكس: XXX . XX. XX. XX الهاتف النقال: XXX. XX. XX. XX الايميل: XXXXXXX@yahoو.fr

## التقارير الخاصة والمراقبات والمعلومات الخاصة

### 1- التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

- تطبيقاً لأحكام المادة 25 الفقرة رقم 7 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، والمتعلقة بالتقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، وللمادة رقم 2 للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، لي الشرف أن أوافيكم بتقرير حول نتائج مراجعة الرقابة الداخلية لمؤسسة SKTM فيما يتعلق بالحاسبة وتسيير المخزونات.

### 1- المحاسبة:

#### أ) - التنظيم المحاسبي:

الملاحظات المقدمة والتوصيات المقترحة والمتعلقة بالتنظيم المحاسبي لمؤسسة SKTM في السنوات السابقة تم الإبقاء عليها حتى السنة 2016 وتمثل هذه الملاحظات في:

- غياب هيكل تنظيمي موجه (الهيكل الجزئي) خاص بالتنظيم المحاسبي، مع الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية تطوير المؤسسة؛

- غياب التعريف بالمهام والمسؤوليات (بطاقة المنصب)؛

- المجهودات المبذولة في تكوين الموظفين في مجال المحاسبة والمالية ونظام الإجراءات غير كافية.

**ب) - إجراءات الرقابة الداخلية:**

- المحاسبة يتم مسكها بشكل تجاري، من أجل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF قامت المؤسسة باعتماد مخطط حسابات مطابق للحسابات المقترحة من طرف SCF والمطبق على مستوى شركة إنتاج الكهرباء SPE، نفس الشيء بالنسبة لإجراءات إقفال الحسابات وإجراءات الجرد.
- التسجيل والمعالجة المحاسبية وتجميع القوائم المالية وكذا إعداد دفتر الأستاذ وميزان المراجعة يتم على مستوى برنامج HISSAB.
- لاحظنا أيضا عدم الدراية الكافية من طرف المستخدمين بالنظام المحاسبي المالي SCF وعدم تحكمهم بالبرنامج المطور من طرف مجمع سونلغاز من أجل تأمين تطبيق أمثل للنظام المحاسبي الخاص بالشركة. لذلك يجب تأمين تكوينات خاصة في المجال.

**2 - السجلات القانونية:**

السجلات القانونية هي ممسّكة وموجودة لكنها غير محينة.

**3- تحليل وتسيير الحسابات:**

تحليل الحسابات عملية مفيدة لأعمال الرقابة، لكنها غير مكتملة خاصة ما يتعلق بحسابات الأصول الموروثة من شركة إنتاج الكهرباء SPE، لذلك يجب بذل المزيد من الجهود في هذا الشأن من أجل التأكد من خلو أرصدة هذه الحسابات من مبالغ وهمية ربما ستؤثر لاحقا في نتائج السنوات السابقة.

التاريخ: 12 أبريل 2017

محافظ الحسابات

التوقيع

## ملاحظات حول القوائم المالية للسنة المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2016

### 1- الأصول غير الجارية

#### 1.1- التثبيتات المعنوية:

التثبيتات المعنوية المعروضة في الميزانية في 2016/12/31 تمثل برامج معلوماتية، بقيمة 7.025.907,18 دج ولقد تم اهتلاكها بنسبة 100%؛

التثبيتات المعنوية مقيمة في نهاية السنة المالية بالقيمة التاريخية تنخفض الاهتلاكات المتراكمة، ونوع الإهلاك المطبق عليها هو الخطي.

#### 2.1- التثبيتات العينية:

المبلغ الخام للتثبيتات العينية للمؤسسة ازداد بقيمة 39.138.486.000,00 دج ما بين سنة 2015 وسنة 2016 وقد ارتفع المبلغ من 150.338.584.000,00 دج في 2015/12/31 إلى 189.477.069.000,00 دج في 2016/12/31. هذه الزيادة تمثل 2,7 مرة رقم الأعمال لسنة 2016.

ومن بين الملاحظات التي وقفنا عليها:

#### 1.2.1- الأراضي:

- بند الأراضي مسجل في تكلفة شرائه ما يلي:

✓ الأراضي التي كانت محل تحويل محاسبي في سنة 2013 من طرف شركة SPE إلى شركة SKTM بمبلغ 34.586.450,43 دج.

✓ التسويات والإقتناءات التي تم القيام بها في السنوات السابقة والتي تقدر بـ: 28.527.660,69 دج جعل حساب "الأراضي" يرتفع من 34.586.450,43 دج إلى 63.114.111,12 ألف دج في نهاية سنة 2016.

- رصيد هذا الحساب ارتفع شيئاً فشيئاً بسبب التسديدات المقدمة في إطار التسويات القانونية لها.

- الأشغال المتعلقة بالتسويات القانونية لوضعية الأراضي في عقود الملكية أو عقود الامتياز والتي لا تزال باسم سونلغاز، شركة SPE، وشركة CEEG تبقى متواصلة أثناء سنة 2016 من خلال تكوين ملفات تم إيداعها على مستوى مديرية أملاك الدولة بهدف تحويل الاسم لصالح شركة SKTM. نتمن هذه الجهود وندعو إلى مواصلتها.

#### 2.2.1- التركيبات التقنية والتثبيتات العينية الأخرى:

مجموع حساب "التركيبات التقنية والتثبيتات العينية الأخرى" بتاريخ 2016/12/31 يقدر بـ:

79.120.719.240,01 دج مقابل 75.163.458.000,00 دج بتاريخ 2015/12/31، وتقدر الزيادة

بـ: 3.957.261.000,00 دج تتعلق بمختلف الإقتناءات التي تمت والتحويلات التي أجريت من طرف CEEG و SPE.

وهنا نشير إلى أن هذا الحساب مسجل فيه أيضا مخزونات قطع الأمان pièces de sécurité وتمت إعادة تصنيفها وتسجيلها في حساب التثبيات العينية في الحساب الفرعي رقم 215390.

**الملاحظات:**

- تحويل الممتلكات لم يتم الانتهاء منه في نهاية سنة 2016.
- شركة SPE وشركة SKTM اتفقتا على ترك الوحدات الغير منتجة في حسابات SKTM على أن يتم فوترة الأعباء الخاصة بهذه الوحدات لشركة SPE.
- بالنسبة للمشروع المسير من طرف شركة CEEG فقد تم تحويل مخزون لقطع الأمان pièces de sécurité الخاص بهذا المشروع إلى شركة SKTM وذلك في سنة 2016. إلا أن هذا المخزون لم يتم جرده في 2016، على أن يتم ذلك في 2017.
- التسويات المحاسبية للوحدات الغير منتجة لم تتم، في غياب قرار إرجاعها لشركة SPE من طرف الهيئات الاجتماعية.

### 3.2.1-التثبيات العينية الأخرى:

بالنسبة للتثبيات العينية الأخرى فتم تسجيل العناصر التالية والمتعلقة بالملف الثانوي:

- تجهيزات المكتب؛
- معدات الاتصال والإعلام الآلي؛
- معدات النقل؛
- أثاث المكتب؛
- تجهيزات اجتماعية.

الجرد المادي للعناصر المتعلقة بالملف الثانوي قد تم لكن نتائجه لم تستغل. فأرصدة حساباتها ليست مطابقة بجرد مادي (بالكمية والقيمة) تم تقييمه ومقارنته بالأرصدة المحاسبية.

### 4.2.1-تجهيزات قيد الجرد:

رصيد هذا الحساب يتعلق أساسا بوحدات إنتاج بدأت في مرحلة الخدمة سنة 2016 لكن رخص البرامج المتعلقة بها لم يتم إقفالها بتاريخ 31 ديسمبر 2016.

## 5.2.1- الجرد المادي في 2016/12/31:

أ) - جرد عناصر الملف المركزي **fichier central**:

الجرد المادي للثبتيات العينية المتعلقة بالملف المركزي قد تم إنجازه من طرف فرق SKTM تحت إشراف مكتب خبيرة خارجي. في جميع الحالات هذا الجرد لم يغطي الثبتيات العينية المستلمة من طرف شركة SPE وشركة CEEG في إطار تحويل الهياكل القاعدية ووضعها تحت الخدمة خلال 2016. وقد سجلت هذه الثبتيات في حساب 219 "تجهيزات قيد الجرد".

- قامت المؤسسة بعرض قوائم الفروقات السالبة والموجبة للجرد، ولكن بقيت مسجلة في الحسابات الانتقالية قيد الانتظار رغم الجهود المبذولة لتقديم شروحات وتفسيرات لها بهدف إعطاء المعالجة المحاسبية الموافقة لها. الفروقات المتبقية تتكون أساسا من المساهمة الجزئية في أصول المؤسسة وتتعلم بممتلكات مسجلة في الحسابات لكن لم يتم التعرف عليها في الجرد المادي. إن إنهاء عملية التحويل تعتبر ضرورية لمعرفة تأثير هذه الفروقات وتحديد أثرها على القوائم المالية للمؤسسة.

ب) - جرد عناصر الملف الثانوي **fichier auxiliaire**:

للتذكير فإن الملف الثانوي يتضمن مجموع الممتلكات والأثاث والمتشكّل من: عتاد الإعلام الآلي، الشاحنات، السيارات، تجهيزات المكتب، عتاد وأدوات... الخ. الجرد المادي لهذا النوع من الأصول العينية قد أجري يوم 2016/12/31 تحت إشراف مكتب خبيرة خارجي. إلا أنه لم يتم استغلال نتائج الجرد من أجل إجراء مقارنة مع الأرصدة المحاسبية للتعرف على الفروقات النهائية، وإيجاد الشروحات والتفسيرات والتسويات المحاسبية الخاصة بالسنة المالية المعنية.

ج) - مخزونات قطع الأمان **pièces de sécurité**:

- بالنظر لتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي SCF فإن شروط إعادة تصنيف قطع الأمان كثبتيات لم يتم التطرق إليه في SCF من أجل التمييز بين قطع الأمان التي تمتلك منذ شرائها، وقطع غيار الثبتيات المشتراة في إطار مخطط "برنامج استبدال" والتي تمتلك ابتداء من تاريخ تركيبها (استبدال تجهيز مركب).

- التطبيق المتمثل في تحويل رصيد حساب 3XX "المخزونات" إلى حساب 21539 "ثبتيات عينية-عتاد احتياطي" - غير مطابق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي SCF.

- أهمية تطور قيمة مبالغ قطع غيار الأمان يطرح إشكالية مدى كفاية تلك المبالغ لاحتياجات المؤسسة وتسجيل الاهتلاكات وخسائر القيمة لتلك القطع. لذا نوصي بإلحاح دراسة وتحليل قيمة هذه القطع لتوضيح أهميتها ومقارنتها مع احتياجات المؤسسة وكذا قيمتها كمتلكات عند نهاية كل دورة.

### 6.2.1- اهتلاكات التركيبات:

أ) - طريقة الإهلاك:

طبقت الشركة الإهلاك الخطي طبقا لما يتم القيام به على مستوى مجمع سونلغاز.

ب) - المدة النفعية:

المدة النفعية تتطلب تحديدها في إطار تحديث قاموس التثبيتات للشركة، وهذا يتطلب المصادقة عليه من طرف مجلس الإدارة بناء على اقتراح التقنيين.

### 7.2.1- خلاصات وتوصيات حول التثبيتات العينية:

نشير ونكرر إلى التوصيات التالية:

- متابعة وتعزيز إجراءات التسوية القانونية للأراضي ومختلف العناصر المكونة للممتلكات العقارية للشركة والبنيات؛

- إنهاء عملية تحويل الممتلكات بين شركة SPE وشركة SKTM؛

- إنهاء عملية تفسير فروقات الجرد ومعالجتها محاسبيا؛

- متابعة أشغال تطهير ملف التثبيتات العينية والمخزونات بهدف اقتراح قائمة التثبيتات الغير صالحة للاستعمال والتجهيزات المهتلكة كليا، من أجل التخلص منها مستقبلا عن طريق بيعها في المزاد العلني.

### 2- التثبيتات المالية:

من بين ما تتكون منه التثبيتات المالية حساب 133: "ضرائب مؤجلة أصول" والذي تم تقييده عند إقفال السنة المالية 2016 بمبلغ يقدر بـ: 182.917.435,92 دج والتي تتكون من العناصر الآتية:

ض.م.أ حول أتعاب محافظ الحسابات؛

ض.م.أ حول تعويض الإحالة إلى التقاعد؛

ض.م.أ حول الميداليات والاستحقاقات؛

ض.م.أ حول العطل المدفوعة؛

ض.م.أ حول مصاريف أخرى للمستخدمين؛

ض.م.أ حول مصاريف الضمان الاجتماعي؛

ولم تثر انتباهنا لملاحظات حولها.

## 3- الأصول الجارية:

## 1.3- المخزونات:

يقدر مبلغ المخزون في 2016/12/31 بـ: 852.801.938,55 دج، وبالنسبة لعناصر المخزون فهو يتكون من: - الوقود؛

- المواد الكيميائية والزيوت؛

- مخزونات في الخارج (مازوت).

## أ) - الجرد المادي:

الجرد المادي للمخزونات في 2016/12/31 قد تم انجازه تطبيقاً للمذكرات الخاصة بدائرة المالية والمحاسبة للمؤسسة وللمذكرات الداخلية الخاصة برؤساء الوحدات.

تم إجراء مقارنة بين نتائج الجرد المادي للمخزونات والرصيد المحاسبي للمخزونات وتم إيجاد فروقات موجبة وسلبية. بالنسبة للفروقات السلبية فتم تحديد مصدرها والمتمثل في: الوقود وذلك على مستوى وحدة تمناست.

## ملاحظات:

- الفروقات المتعلقة بالسنة الماضية والمشار إليها في تقريرنا السابق تم تقديم تفسيرات وتسويات لجزء منها، ولقد تم تقييد هذه الفروقات مبدئياً في الحسابات قيد الانتظار (حساب 47440 فروقات سلبية، حساب 47940 فروقات موجبة)، في انتظار تقديم تفسيرات وإجراء التسويات اللازمة لها. وللحاجة لإقفال حسابات الدورة تم تحويل أرصدة حسابات قيد الانتظار إلى حساب "469040" وحساب "4679194".

## ب) - مؤونات خسائر القيمة:

تم تسجيل مؤونة خسائر القيمة على المخزونات في 2016/12/31 بمبلغ قدر بـ: 12.169.000,00 دج.

## ج) - التوصيات:

نسجل التوصيات التالية:

- تطبيق التوصيات المقدمة من طرف مكتب التدقيق الخارجي والمتعلقة ببرنامج تسيير المخزونات في انتظار تطوير البرنامج الداخلي.

- تعيين مسؤول تسيير المخزونات على مستوى كل وحدة.

- مواصلة البحث عن التفسيرات والتوضيحات اللازمة للفروقات وإجراء التسويات المحاسبية اللازمة بعد أخذ الاقتراحات من المسؤولين الاجتماعيين.



**2.3 حسابات الخزينة:**

يقدر مبلغ حسابات الخزينة في 2016/12/31 بـ: 3.188.938.358,00 دج مقارنة بمبلغ: 3.248.219.389,24 دج في 2015/12/31. الأرصدة الظاهرة في أصول الميزانية أخذت بالحسبان الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية قيد الانتظار المتعلقة بشيكات لم تظهر بعد من طرف مستحقيها.

**ملاحظات وتوصيات:**

- تم إعداد قوائم المقاربة البنكية ومحاضر خزينة النقدية وليس لدينا ملاحظات حولها.  
- يجب تسوية حسابات قيد الانتظار للعمليات البنكية.

**4- رأس مال الشركة:**

للتذكير فقد تم تحويل ديون شركة SPE اتجاه مجمع سونلغاز إلى مساهمة جزئية من طرف مجمع سونلغاز في رأس مال شركة SKTM، حيث ارتفع رأس مال الشركة من 1.000.000,00 دج في 2013/12/31 إلى 38.700.277.657,55 دج في 2014/12/31 تم تقديمه كليا من طرف مجمع سونلغاز.  
- وليتم عرض رأس المال بعدد أسهم ملائم حسب القيمة الاسمية للسهم الواحد قررت الجمعية العامة المنعقدة في 17 ماي 2016 بتثبيت رأس مال الشركة على مبلغ: 38.700.000.000 دج.

**5- الخصوم الغير جارية:**

في نهاية السنة المالية 2016- الخصوم الجارية قدرت بمبلغ: 2.103.991.897,12 دج مقابل 2.136.790.373,48 دج في 2015/12/31.

وتتكون الخصوم الغير جارية من:

- ديون أخرى غير جارية بمبلغ: 75000,00 دج؛

- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا بمبلغ: 2.103.916.897,12 دج والتي بدورها تتكون من: - إعانات التجهيز؛

- مؤونات منحة الانطلاق في التقاعد؛

- مؤونات الميداليات والاستحقاقات؛

- مؤونات الدعاوى المتنازع فيها.

**6- الخصوم الجارية:****1.6- الموردون والحسابات الملحقة**

يقدر مبلغ هذا الحساب بـ: 11.420.865.000 دج في 2016/12/31 ويتكون هذا الحساب من العناصر التالية: - موردو المخزونات والخدمات؛

- موردو الثبيلات؛

- موردو فواتير قيد الاستلام.

توصية: يجب متابعة مبالغ اقتطاعات الضمان الخاصة بهذا الحساب.

## 2.6 - ديون أخرى

يقدر مبلغ هذا الحساب بـ: 120.104.991.000,00 دج في 2016/12/31 ويتكون هذا الحساب من

العناصر التالية: - ديون بين فروع المجمع؛

- ديون أخرى؛

بالنسبة للديون بين فروع المجمع فهي مبررة بأوراق مقارنة بين الحسابات الجارية داخل المجمع ممضاة من الطرفين، وهي متعلقة أساسا بديون مسجلة في الحساب الجاري اتجاه الشركة الأم التي تتكفل بتمويل نفقات شركة SKTM.

## 7- حسابات النتائج:

### 1.7- النواتج:

مجموع نواتج النشاطات العادية انتقلت من 10.869.172.636,96 دج بتاريخ 2015/12/31 إلى:

14.915.111.195,40 دج في 2016/12/31 وذلك بارتفاع يقدر بـ: 37,2%.

وتتكون نواتج النشاطات العادية من العناصر التالية:

الجدول رقم (2-16): مقارنة بين العناصر المكونة لنواتج النشاطات العادية لسنة 2016 وسنة 2015

2015	2016	التعيين
10.278.976.768,51	14.512.634.626,40	مبيعات الكهرباء
328.052.558,38	353.949.137,06	النواتج العملياتية الأخرى
212.924.672,61	0	إلغاء المؤونات
1.909.338,56	0	نواتج مالية
47.309.298,90	48.527.431,94	تغيرات الضرائب المؤجلة
<b>10.869.172.636,96</b>	<b>14.915.111.195,40</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

## 2.7- الأعباء:

مجموع أعباء النشاطات العادية انتقلت من 10.802.069.271,41 دج بتاريخ 2015/12/31 إلى:

14.437.760.040,93 دج في 2016/12/31 وذلك بارتفاع يقدر بـ: 33,7%.

إليك أعباء النشاطات العادية المسجلة خلال سنة 2016 مقارنة بالتي سجلت سنة 2015 ومدعمة بالتحليل الآتية:

الجدول رقم (2-17): مقارنة بين العناصر المكونة لأعباء النشاطات العادية لسنة 2016 وسنة 2015

2015		2016		التعيين	رقم الحساب
%	المبالغ KDA	%	المبالغ KDA		
29,94	3.233.852	27,35	3.948.297	المشتريات المستهلكة	60
27,34	2.952.861	21,50	3.103.772	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	62/61
15,66	1.691.605	13,51	1.951.205	أعباء المستخدمين	63
0,7	75.278	0,03	4.056	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64
0,05	5.063	0,39	56.178	الأعباء العملياتية الأخرى	65
0,04	4.622	0,03	4.644	الأعباء المالية	66
26,28	2.838.786	37,10	5.356.667	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	68
		0,09	12.941	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	697
<b>100,00</b>	<b>10.802.069</b>	<b>100,00</b>	<b>14.437.760</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

(أ) - العناصر المكونة لمخصصات الدورة:

مخصصات دورة 2016 تتكون من العناصر الآتية:

- مخصصات الاهتلاكات للتشبيات الطاقوية؛
- مخصصات المؤونات الخاصة بتعويض الإحالة إلى التقاعد؛
- مخصصات مؤونات خاصة بخسائر القيمة المخزون، الحقوق... الخ؛
- مخصصات الاهتلاكات الأخرى.

## توصيات:

التحكم في مخصصات الاهتلاكات تتطلب اجتماع الشروط التالية:

- تحسين فعالية شروط جرد التثبيتات العينية بمخطط كمي ونوعي يقيم تأثير المؤلف على قاعدة بيانات من التثبيتات العينية القابلة للإهلاك.

- تعريف المدة النفعية للتثبيتات العينية القابلة للإهلاك من خلال تحديث قاموس التثبيتات بإدخال معطيات متعلقة بالطاقة. هذه العملية تعتبر ضرورية باعتبار أثر مخصصات الاهتلاكات على الأعباء المتعلقة بالدورة وبناء على ذلك أثره على تكلفة الإنتاج للكيلوواط الساعي Kwh. المؤسسة تطبق مدة نفعية تقدر بـ: 20 سنة للتثبيتات الطاقوية.

## (ب) - نتائج الدورة:

مؤسسة SKTM أقرت سنة 2016 بنتيجة ربحية تقدر بـ: 47,47.154.351.477 دج مقارنة بنتيجة ربحية في سنة 2015 تقدر بـ: 55,67.103.365 دج.

## المطلب الثاني: مناقشة وتحليل تقرير محافظ الحسابات

1- بالنسبة لمحتوى التقرير الذي قام بإعداده محافظ الحسابات فنجد أنه عموماً قد احترم في تقديم فقراته وفق ما جاء في القرار 24 جوان 2013 وحسب النموذج الذي تم اقتراحه من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

حيث اشتمل في البداية على جميع معلوماته (اسم ولقب، العنوان، رقم الاعتماد..)، ليتطرق في الجزء الأول من التقرير إلى مقدمة أورد فيها جميع المعلومات الهامة كتاريخ تعيينه، تعريف الشركة وعنوانها وتاريخ إقفال السنة المالية، لكن الملاحظ أنه أغفل التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه ومسؤولية المسيرين في إعداد القوائم في هذه الفقرة.

كما ذكر في فقرة تقرير المراقبات والرأي حول الحسابات السنوية أهم الأرقام التي تحتويها القوائم المالية (مجموع الميزانية، النتيجة) كما تم ذكر القوائم المالية والملاحق التي تم وضعها تحت تصرفه لإنجاز مهمته. في فقرة الرأي حول الحسابات السنوية ذكر محافظ الحسابات أهداف وطبيعة مهمته التي قام بها وفقاً لمعايير المهنة ليذكر أهم التحفظات التي وقف عليها من خلال عملية التدقيق، ليبيد في الأخير عن رأيه حول الحسابات السنوية والتمثل في المصادقة بتحفز على القوائم المالية للمؤسسة، واختتم هذا الجزء بذكر تاريخ الصدور وبإمضائه وتوقيعه.

في الجزء الثاني من التقرير وعلى غير ما تمت الإشارة إليه في قرار 24 جوان 2013 فقد ذكر فيه أهم التقارير والمراقبات الخاصة، حيث اقتصرنا نحن على عرض التقرير الخاص بالرقابة الداخلية لما له من علاقة مع تدقيق أعمال نهاية السنة، واختتم هذا الجزء أيضاً بذكر تاريخ الصدور وبإمضائه وتوقيعه. ليختتم التقرير في الأخير بفقرة تعليقات على القوائم المالية والتي كان من المفروض أن تكون مباشرة بعد التقرير العام (حسب القرار 24 جوان 2013)، تم فيه عرض بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية والتفصيل في بعض الملاحظات وإجراء مقارنات وتحليلات بين السنة الحالية والسنوات السابقة.

ومن الملاحظ احترام محافظ الحسابات لآجال إيداع التقرير حسب ما نص عليه القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق لـ 12 يناير 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات والذي يوجب على محافظ الحسابات إيداع تقريره 15 يوماً قبل انعقاد الجمعية العامة ويعتبر تاريخ 30 جوان آخر أجل لانعقادها، حيث نجد أن التقرير صادر في 12 أبريل 2017 أي خلال الآجال المحددة.

– بالنسبة لنتائج التدقيق الواردة في التقرير فنجد أن أهم ما توصل إليه محافظ الحسابات من خلال تدقيق أعمال نهاية السنة هي ما يلي:

- أن عملية التحويل القانونية للممتلكات من شركة SPE لم يتم الانتهاء منها إلى غاية 2016/12/31، مما سبب وجود فروقات في الجرد لم يتم معالجتها محاسبيا خلال الدورة.
- أن عملية التحويل للوحدات الغير منتجة من شركة SPE إلى SKTM عند إنشائها كلف الأخيرة أعباء إضافية على ميزانيتها كان من المفروض إعادة الوحدات الغير منتجة إلى SPE بدل إعادة فوترة تلك الأعباء عليها؛
- عملية الجرد للملفين الرئيسي والثانوي للتشبيكات قد تمت من طرف لجان المؤسسة وفق الإجراءات الداخلية الخاصة بالجرد في 31 ديسمبر 2016 تحت إشراف مكتب تدقيق خارجي؛
- لم يتم استغلال نتائج جرد الملف الثانوي للتشبيكات من أجل القيام بعملية المقارنة لتسوية مختلف الفروقات؛
- عملية إعادة تصنيف قطع الأمان من حساب المخزونات إلى حساب التشبيكات (عتاد احتياطي) غير مطابقة لمتطلبات النظام المالي المحاسبي SCF؛
- حسب المعلومات المقدمة إلينا فإن منصب مساعد التدقيق على مستوى الشركة بالنسبة للجانب المالي والمحاسبي بقي شاغرا في حين أن محافظ الحسابات لم يشر إلى ذلك في التقرير الخاص حول الرقابة الداخلية.

## خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على مستوى شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM ساعدنا على معرفة أهم الخطوات التي تتبعها المؤسسة في أعمال نهاية السنة، كما سمح لنا بالوقوف على الاجراءات الداخلية التي تعتمدها المؤسسة للإعداد لأعمال نهاية السنة وعلى أهم الخطوات التي اتبعها محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة، لتتعرف في الأخير على أهم الملاحظات و النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات من عملية تدقيق أعمال نهاية السنة والتي أوردتها في تقريره الذي تأكدنا من أنه قد أعده وفق المعايير الجزائرية لتقارير محافظ الحسابات المحتواة في القرار 24 جوان 2014 من جانب المضمون ووفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في جانبه الشكلي.

# الختام



## الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة و التي كانت تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة في المؤسسة الاقتصادية"، أولا التعرف على تطور النصوص القانونية التي تحكم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، ومن تم وقفنا على الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بهدف إقفال الحسابات وعرفنا أثر هذه الأعمال على سلامة القوائم المالية و عرضها بصورة صادقة ثم حاولنا التعرف على أهم المراحل التي يتبعها محافظ الحسابات من أجل تدقيق أعمال نهاية السنة و على محتوى التقرير الذي ييدي فيه رأيه حول القوائم المالية وأهم الملاحظات والتوصيات التي نتجت عن عملية التدقيق، هذا في الجانب النظري وفي الجانب التطبيقي اخترنا شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM كنموذج للشركات الجزائرية أين وقفنا ميدانيا على أهم الأعمال التي تقوم بها للمؤسسة لإقفال حساباتها ابتداء من الإجراءات الداخلية المتبعة ثم تلقينا شروحات عن أهم ما يقوم به محافظ حسابات الشركة لتدقيق هذه الأعمال وعلى التقرير النهائي الذي يعده والذي ييدي من خلاله عن رأيه حول القوائم المالية إضافة إلى التوصيات والملاحظات.

## أولاً: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا النظرية والميدانية لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج الآتية:

- تطورت المرجعية القانونية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر خاصة بعد صدور القانون 10-01 حيث شهد بعد ذلك إصدار ولأول مرة معايير جزائرية خاصة بتقارير محافظ الحسابات وخاصة بالتدقيق مما يثبت نية الجزائر في الرفع من مستوى مهنة محافظ الحسابات والتحسين في جودة التدقيق وهذا ما يثبت الفرضية الأولى
- وجود إجراءات داخلية خاصة بأعمال نهاية السنة والحرص على تطبيقها يسمح للمؤسسة بالقيام بهذه الأعمال بطريقة فعالة وممنهجة وفي الآجال المحددة مما يقلل من احتمال حدوث أخطاء ويضفي درجة مرتفعة من الثقة والتأكد؛
- تعتبر عملية الجرد المادي بالغة الأهمية في معرفة الوضعية العامة لممتلكات المؤسسة في نهاية كل سنة وكذا التأكد من تواجدها في القوائم المالية؛
- القيام بأعمال نهاية السنة بطريقة صحيحة وقانونية يساهم في تقديم قوائم مالية صادقة ومعبرة عن الوضعية الاقتصادية للمؤسسة؛
- لاحظنا التزام شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM بمعايير النظام المحاسبي المالي أثناء قيامها بأعمال نهاية السنة إلى حد ما وهذا ما يثبت الفرضية الثانية؛

- يقوم محافظ الحسابات بدور فعال في اكتشاف الأخطاء والانحرافات في أعمال نهاية السنة، ويساعد المؤسسة في تفادي هذه الأخطاء وتسويتها مستقبلا مما يثبت الفرضية الثالثة؛

- قام محافظ الحسابات بإعداد تقريره على العموم وفق القرار 24 جوان 2013 ووفق النموذج المقترح في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 وهذا وفق ما افترضناه في الفرضية الرابعة، وقد ساهم ذلك في تقديم أهم المعلومات التي تمكن المساهمين في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وتساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة وفي متابعة التوصيات والملاحظات التي أرفقها في التقرير.

#### ثانيا: المقترحات

من خلال استخلاص أهم النتائج، يمكن صياغة مجموعة من المقترحات وهي كالاتي:

- على محافظ الحسابات الإلمام بكل جديد فيما يتعلق بالقوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمهنته؛
- على المؤسسة أن تولي عناية خاصة بعملية الجرد المادي واستغلال نتائجه في تحليل الفروقات وتنفيذ المعالجة المحاسبية اللازمة؛
- على محافظ الحسابات حضور مختلف عمليات الجرد أو تفويض مساعدين له من أجل ضمان سير العملية بطريقة صحيحة؛
- ضرورة تفعيل دور مساعد التدقيق للمؤسسة؛
- على محافظ الحسابات أن يولي اهتماما خاصا أثناء تنفيذ مهمته بتدقيق أعمال نهاية السنة لما لها من أثر على سلامة القوائم المالية.

#### ثالثا: آفاق الدراسة

يعتبر موضوع دور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة من المواضيع الشاسعة في مجال التدقيق الذي يشهد في الآونة الأخيرة تطورا وتحسينا خاصة يتجلى في إصدار معايير تدقيق جزائرية. ومن هذا المنطلق نقتراح على الباحثين المواضيع التالية من أجل التعمق أكثر في دراستها:

- دور محافظ الحسابات في تدقيق مخصصات الاهتلاكات، المؤونات، خسائر القيمة في المؤسسات الاقتصادية؛
- دور محافظ الحسابات في تدقيق أعمال نهاية السنة في الشركات القابضة؛
- دور التدقيق الداخلي في التقليل من الأخطاء والانحرافات في أعمال نهاية السنة؛
- دور محافظ الحسابات في تدقيق التثبيتات المكتسبة عن طريق الامتياز.

## المصادر والمراجع

## أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

## I. الكتب:

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS، الجزء الأول، منشورات كليك الجزائر، الطبعة الأولى 2010.
2. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الطبعة الأولى 2013.
3. علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf، دار الصفحات الزرقاء الجزائر الطبعة الأولى، 2013.
4. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي الجزائر، الطبعة الثانية، 2011.
5. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول الجزائر، 2000.
6. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي الجزائر، الطبعة الأولى، 2013.
7. بكاري بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي scf، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى الجزائر، 2016.
8. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
9. محمد تلامي طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة المؤلف الطبعة الأولى، الجزائر، 2003.
10. إيهاب نظمي - هاني العزاب، تدقيق الحسابات الإجراءات، دار وائل للنشر الأردن، الطبعة الأولى، 2013.

## II. البحوث العلمية:

11. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013.
12. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009.
13. بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر 2002.
14. يعقوب إسحاق، أعمال نهاية السنة والجرد وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.
15. بن يحيى علي، دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، 2016.

## III. القرارات، القوانين والمراسيم:

16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 69-107 والمؤرخ في 13 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 المادة 39، العدد 110، بتاريخ 31 ديسمبر 1969.

17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 والمتضمن واجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المادة 01-09، العدد 97، بتاريخ 20 نوفمبر 1970.
18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، العدد 48، بتاريخ 26 سبتمبر 1975.
19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 80-05 مؤرخ بتاريخ 01 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة المادة 03، العدد 10 بتاريخ
20. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 84-21 المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 هـ الموافق لـ 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية 1985 المادة 196، العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 1984.
21. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بمهنة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 01-71، العدد 20 بتاريخ 01 ماي 1991.
22. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المادة 01-14، العدد 14 بتاريخ 12 مارس 1995.
23. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 01-39، العدد 24 بتاريخ 17 أبريل 1996.
24. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، المادة 01-06، العدد 74 بتاريخ 01 ديسمبر 1996.
25. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 01-07، العدد 32 بتاريخ 02 ماي 1999.
26. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي 01-351 مؤرخ في 10 نوفمبر 2001 يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، المادة 01-13، العدد 67 بتاريخ 11 نوفمبر 2001.
27. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005، تتضمن تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد 52 بتاريخ 26 جويلية 2005.

28. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدل ويتمم المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 41 بتاريخ 21 جوان 2006.
29. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 06-354 مؤرخ 09 أكتوبر 2006 لتحديد كفاءات تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد 64 بتاريخ 11 أكتوبر 2006.
30. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 والمتضمن لقانون المالية 2010، المادة 44، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2010.
31. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
32. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-30، المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.
33. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.
34. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011 يحدد كفاءات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، العدد 11 بتاريخ 20 فيفري 2011.
35. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، العدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.
36. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، العدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.
37. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014 حدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014.
38. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
39. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
40. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 37 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 15 مارس 2017.
41. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

42. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009.

43. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 174.

44. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 15-01 مؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق 23 يوليو سنة 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 02، العدد 40 بتاريخ 23 جويلية 2015.

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

45. Fatima zohra drissi, **les guides d'audit de gestion d'entreprises**, édition berti, 2016.

ثالثا: مواقع الانترنت

46. شركة كهرباء وطاقات متجددة / <http://www.sktm.dz>

# الملاحق



## الملحق رقم 01 : الميزانية (الأصول)

<b>SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA</b>	<b>EXERCICE 2016</b>
<b>CENTRE SKTM</b>	<b>DATE 10/05/2017 14.28.30</b>
<b>BILAN ACTIF</b>	<b>Provisoire</b>

ACTIF	note	brut 2016	amort 2016	2016	2015
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>		7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
Terrains		63 114 111,12		63 114 111,12	34 586 450,43
Agencements et aménagements de terrains		1 087 973 543,77	284 715 777,05	803 257 766,72	793 892 328,09
Constructions (Batiments et ouvrages)		7 326 608 234,44	1 687 739 573,55	5 638 868 660,89	5 271 849 897,16
Installations techniques, matériel et outillage		79 120 719 240,01	20 390 075 326,13	58 730 643 913,88	59 753 093 726,57
Autres immobilisations corporelles		46 601 792 933,86	594 005 204,82	46 007 787 729,04	387 320 029,72
<b>Immobilisations en cours</b>		55 276 860 659,25	187 785,00	55 276 672 874,25	66 423 610 364,19
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		2 573 610,00		2 573 610,00	26 273 610,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		17 303 743,00		17 303 743,00	45 000,00
Impôts différés actif		182 917 435,92		182 917 435,92	134 390 003,98
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		189 686 889 418,55	22 963 749 573,73	166 723 139 844,82	132 825 061 410,14
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		852 801 938,55	12 169 195,07	840 632 743,48	654 237 343,61
Clients		153 244 612,15		153 244 612,15	313 274 131,38
Autres débiteurs		2 354 147 470,89	50 718 458,16	2 303 429 012,73	11 983 919 581,47
Impôts		441 046 133,25		441 046 133,25	177 980 484,25
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 188 938 358,50		3 188 938 358,50	3 248 219 389,24
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		6 990 178 513,34	62 887 653,23	6 927 290 860,11	16 387 630 929,95
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		196 677 067 931,89	23 026 637 226,96	173 650 430 704,93	149 212 692 340,09



## الملاحق رقم 02 : الميزانية (الخصوم)

<b>SOCIETE</b> SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA	<b>EXERCICE</b> 2016
<b>CENTRE</b> SKTM	<b>DATE</b> 10/05/2017 14.30.44
<b>BILAN PASSIF</b>	
	<b>Provisoire</b>

PASSIF	note	2016	2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		38 700 000 000,00	38 700 277 657,55
Renforcement des fonds propres		922 714 012,00	928 704 012,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
<b>Résultat net</b>		477 351 154,47	67 103 365,55
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 1 196 709 850,12	- 1 283 813 215,67
<b>compte de liaison**</b>			
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		38 903 355 316,35	38 432 271 819,43
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		75 000,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 103 916 897,12	2 136 790 373,48
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		2 103 991 897,12	2 136 790 373,48
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		11 420 865 042,69	10 528 308 906,85
Impôts		6 108,10	6 212,35
Autres dettes		121 066 203 424,90	97 550 055 100,74
Trésorerie passif		156 008 915,77	565 259 927,24
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		132 643 083 491,46	108 643 630 147,18
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		173 650 430 704,93	149 212 692 340,09



## الملحق رقم 03 : حسابات النتائج

<b>SOCIETE</b> SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA	<b>EXERCICE</b> 2016
<b>CENTRE</b> SKTM	<b>DATE</b> 10/05/2017 14.31.45
<b>COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE</b>	<b>Provisoire</b>

	note	2016	2015
Ventes et produits annexes		14 512 634 626,40	10 278 976 768,51
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation			
<b>I - Production de l'exercice</b>		<b>14 512 634 626,40</b>	<b>10 278 976 768,51</b>
Achats consommés		- 3 948 296 590,84	- 3 233 851 814,47
Services extérieures et autres consommations		- 3 103 773 124,72	- 2 952 861 201,34
<b>II - Consommation de l'exercice</b>		<b>- 7 052 069 715,56</b>	<b>- 6 186 713 015,81</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>7 460 564 910,84</b>	<b>4 092 263 752,70</b>
Charges de personnel		- 1 951 205 157,38	- 1 691 605 350,70
Impôts, taxes et versements assimilés		- 4 056 258,00	- 75 278 353,41
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>5 505 303 495,46</b>	<b>2 325 380 048,59</b>
Autres produits opérationnels		353 949 137,06	328 052 558,38
Autres charges opérationnelles		- 56 177 774,68	- 5 063 678,99
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 5 356 665 755,07	- 2 838 786 361,84
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0,00	212 924 672,61
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>446 409 102,77</b>	<b>22 507 238,75</b>
Produits financiers		0,00	1 909 338,56
Charges financières		- 4 643 938,89	- 4 622 510,66
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		<b>- 4 643 938,89</b>	<b>- 2 713 172,10</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>441 765 163,88</b>	<b>19 794 066,65</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 12 941 441,35	0,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		48 527 431,94	47 309 298,90
Autres impôts sur les résultats			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>14 915 111 195,40</b>	<b>10 869 172 636,96</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>- 14 437 760 040,93</b>	<b>- 10 802 069 271,41</b>
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>477 351 154,47</b>	<b>67 103 365,55</b>
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	
<b>Résultats internes**</b>			
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0,00</b>	
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>477 351 154,47</b>	<b>67 103 365,55</b>



## الملاحق رقم 04 : جدول تدفقات الخزينة

<p>Désignation de l'entreprise : Shariket Kahrabat wa Taket Moutadjadida SKTM-Spa</p> <p>Activité : Production de l'Electricité</p> <p>Adresse : Avenue Elquods - commune de Bounoura - Ghardaïa</p>
--

Exercice clos le	31/12/2016
------------------	------------

## Tableau des flux de trésorerie

Libelle	2016	2015
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles</b>		
<b>Encaissements reçus des clients</b>		
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-11 103 761 438,86	-7 891 532 985,27
Intérêts et autres frais financiers payés	-14 097 816,46	-277 588 304,88
Impôts sur les résultats payés		
<b>Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires</b>	<b>-11 117 859 255,32</b>	<b>-8 169 121 290,15</b>
Eléments extraordinaires		
<b>Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires</b>		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles</b>	<b>-11 117 859 255,32</b>	<b>-8 169 121 290,15</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>		
Décassements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-25 490 819 209,63	-58 379 610 082,49
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décassements sur acquisition d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Subventions d'investissement encaissées		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Autres produits financiers encaissés		13 611 424,29
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>	<b>-25 490 819 209,63</b>	<b>-58 365 998 658,20</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement</b>		

Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectués		
Encaissements provenant d'emprunts		
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe	36 969 248 168,14	61 712 793 738,09
<b>Subventions d'exploitation encaissées</b>		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe	-10 599 722,46	-1 211 726 270,54
<b>inter-unité encaissements</b>		
<b>inter-unité décaissements</b>		
trésorerie groupe		
trésorerie groupe mises à disposition		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement</b>	<b>36 958 648 445,68</b>	<b>60 501 067 467,55</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi -liquidités		
<b>Variation de trésorerie de la période</b>	<b>349 969 980,73</b>	<b>-6 034 052 480,80</b>
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2 682 959 462,00	8 717 011 942,80
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	3 032 929 442,73	2 682 959 462,00
<b>Variation de trésorerie de la période</b>	<b>349 969 980,73</b>	<b>-6 034 052 480,80</b>

## الملاحق رقم 05 : جدول تغيرات رؤوس الأموال

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA		EXERCICE 2016		Provisoire			
CENTRE SKTM		DATE 27/03/2017 14:20:47					
<b>ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES</b>							
	note	Capital social	Prime démission	Autres Capitaux Propres (Apport de l'Etat)	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
<b>Solde au 31 décembre 2014</b>		38 700 277 657,55		928 704 012,00			- 1 263 813 215,67
Correction d'erreurs significatives							0,00
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		0,00		0,00			
Résultat net de l'exercice							67 103 365,55
Réserves							
<b>Solde au 31 décembre 2015</b>		38 700 277 657,55		928 704 012,00			- 1 196 709 850,12
Correction d'erreurs significatives							0,00
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		- 277 657,55		- 5 712 342,45			
Résultat net de l'exercice							490 292 595,82
Réserves							
<b>Solde au 31 décembre 2016</b>		38 700 000 000,00		922 991 669,55			- 706 417 254,30