وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

Mohamed Boudiaf University of M'silla
Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences
Département of……

العنــوان:

دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطلبة:

- سلطاني صفاء
- سواعدية خليدة

لجنة المناقشة

الأستاذ: بلواضح الهاشمي	الدرجة العلمية: أستاذ تعليم عالي	رئيسا.
الأستاذ: طويرات رابح	الدرجة العلمية: أستاذ محاضر "أ"	مقررا و مشرفا.
الأستاذ: شوبار لياس	الدرجة العلمية: أستاذ محاضر "أ"	ممتحنا.

2023/2022

(يَرْفَعِ اللهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَات)

سورة المجادلة: الآية 11

شكر

عملا بقول الله تعالى

"وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِنْ كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ"

سورة إبراهيم: الآية 07

وقال صلى الله عليه وسلم: (من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل ونشكره فلولا فضله سبحانه ما كنا لنتهدى وما كنا لنتم هذا العمل فنقول:" اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا"

بعد شكره وحمده نتقدم بأسمى عبارات التقدير إلى كل من حمل القلم وبه علم وأنار درب الجهل بعلمه وتكرم. ونخص بالذكر الأستاذ المشرف "**طويرات رابح**" الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته حفظه الله وسدد خطاه، كما نقدم الشكر الجزيل مسبقا إلى الأساتذة الأفاضل لجنة المناقشة كل باسمه لقبولهم مناقشة مذكرتنا وعلى توجيهاتهم ونصائحهم القيمة.

وإلى الأستاذ "**فراحتية رضوان**" كل الشكر والتقدير له على مساعدته وإرشاداته التي أسداها لنا طوال فترة إنجاز العمل

كما لا ننسى تقديم الشكر إلى كل ما ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل، ندعو الله ان يبارك لنا في هذا العمل..

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى ... اللهم لك الحمد إذ وفقتني في

مسيرتي الدراسية بمذكرتي هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله سبحانه.

بدعوة من أم وأب كانوا عيناي بكل زمان كان ولا زال دعائهم يحتويني في كل حال اهدي ثمرة جهدي

إلى جنتي وحبيبة قلبي " أمي الغالية" حفظها الله ورعاها

إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي " أبي الغالي" حفظه الله ورعاه

إلى سندي وقوتي أخي الوحيد "وائل" حفظه الله ورعاه ورزقه كل السعادة

إلى هدية الرحمن وسندي أختي وحيدتي " إيمان " وفقها الله وسدد خطاها

إلى من شاركتني في انجاز هذا العمل زميلتي "**سواعدية خليدة** " وفقها الله وأنار دربها

إلى رفيقات الدرب **منة الله، خليدة، وفاء، مريم** اللهم اكتب لهن السعادة ووفقهم في حياتهن

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلمي .... إلى كل من أحبهم قلبي وأحبوني وشاركوا فرحتي

اللهم أسعدهم سعادة الدنيا والآخرة.

يا رب علمني ما ينفعني وانفعني بما علمتني وزدني علما

سلطاني صفاء

الإهداء

ما ختم جهد ولا تم سعي وما انتهى درب إلا بفضله تعالى فالحمد لله.

اللهم بلغني ما أتمناه وأسعى اليه وأنت تعلم أن ما أتمناه خالصا لوجهك الكريم

إلى من نزل فيهما قرآنا يتلى...

قال الله تعالى: ((وَقَضَى رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبْلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أو كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا)). الاسراء الآية 23

إلى منبع الخير ومعقد الامل والرجاء...رمز التفاني أبي العزيز برا وإحسانا (اطال الله في عمره)

إلى من تدمع عيناها لفرحي وحزني... ينبوع الحنان أمي الحبيبة برا وإحسانا (حفظها الله ورعاها)

إلى مصدر الأمل والعطاء أخواتي حبا وفخرا

إلى من شاركتني في إنجاز هذا العمل **صفاء سلطاني** وفقها الله وسدد خطاها

إلى مصدر الأمان ومذل الصعوبات صديقاتي العزيزات: **منة الله، صفاء، مريم، وفاء،** احتراما وتقديرا

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلمي أسأل الله تعالى أن يجعل أيامهم سعادة وهناء

سواعدية خليدة

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها وإعطاء ملاحظات وتوجيهات للمؤسسة محل الدراسة.

استنادا للنتائج المتوصل إليها نجد أن مدقق الحسابات له دور في زيادة ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية.

لمعالجة إشكالية البحث اقتضى لنا تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري والآخر تطبيقي، حيث تم تسليط الضوء في الفصل النظري على مفاهيم عامة حول مدقق الحسابات ومعايير التدقيق، ومن ثم التعرف على القوائم المالية وخصائصها لتصبح ذات جودة وكذا الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي في تحسينها. أما في الجانب التطبيقي من المذكرة كانت دراسة ميدانية حول مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة وتم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة وأن لمدقق الحسابات دور كبير في تعزيز الثقة بالقوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

مدقق الحسابات، القوائم المالية، جودة القوائم المالية.

Abstract:

This study aims to know the role of the auditor in improving the quality of financial statements by detecting errors and deviations and working to correct them and giving notes and guidance to the institution under study.

Based on the findings, we find that the auditor has a role in increasing the relevance and reliability of financial information.

To address the problem of research, we needed to divide the research into two chapters, a theoretical chapter and an applied one, where the theoretical chapter highlighted general concepts about the auditor and auditing standards, and then identify the financial statements and their characteristics to become of quality as well as the role played by the external auditor in improving them. As for the applied aspect of the memorandum, a field study was conducted on the Directorate of Electricity and Gas Distribution in M'sila, and it was concluded to prove all the hypotheses put forward and that the auditor has a major role in enhancing confidence in the financial statements.

Key words :Auditor, Financial statements, quality of Financial statements

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر	
إهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية	
تمهيد الفصل	7
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	8
1-1 ماهية التدقيق المحاسبي	8
1-1-1 مفهوم التدقيق المحاسبي	8
1-1-2 أنواع التدقيق الخارجي	8
1-1-3 مفهوم مدقق الحسابات	10
1-2 أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي	10
1-2-1 أهمية التدقيق المحاسبي	10
1-2-2 أهداف التدقيق المحاسبي	10
1-3 شروط ممارسة مهنة مدقق الحسابات	11
1-4 مهام ومسؤوليات مدقق الحسابات	11
1-4-1 مهام مدقق الحسابات	12
1-4-2 مسؤوليات مدقق المحاسبات	13
1-5 حقوق وواجبات مدقق الحسابات	14
1-5-1 حقوق مدقق الحسابات	14

1-5-2 واجبات مدقق الحسابات	14
المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية	15
2-1 معايير التدقيق (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير)	15
2-1-1 المعايير الشخصية	17
2-1-2 معايير العمل الميداني	17
2-1-3 معايير إعداد التقارير	17
2-2 الاصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائري NAA	18
2-3 الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	20
2-4 الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	22
2-5 الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	25
المبحث الثالث: جودة القوائم المالية	29
3-1 ماهية القوائم المالية	29
3-1-1 تعريف القوائم المالية	29
3-1-2 تعريف جودة القوائم المالية	29
3-1-3 خصائص القوائم المالية	30
3-1-4 مستخدمو القوائم المالية	30
3-2 أهمية واهداف القوائم المالية	33
3-2-1 أهمية القوائم المالية	33
3-2-2 أهداف القوائم المالية	33
3-3 الخصائص النوعية الأساسية لجودة القوائم المالية	34
3-3-1 الملاءمة	34
3-3-1-1 محددات خاصية الملاءمة	34
3-3-2 الموثوقية	35
3-3-2-1 محددات خاصية الموثوقية	35
3-3-3 الموازنة بين الملاءمة والموثوقية	35

3-4 الخصائص النوعية الثانوية لجودة القوائم المالية	36
3-5 القيود على الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية	36
3-5-1 الأهمية النسبية	36
3-5-2 المنفعة أكبر من التكلفة	36
3-5-3 سياسة الحيطة والحذر	36
3-6 علاقة عمل مدقق الحسابات بجودة القوائم المالية	37
3-6-1 علاقة مدقق الحسابات في تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المالية	37
3-6-2 علاقة مدقق الحسابات في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المالية	37
3-6-3 مساهمة مدقق الحسابات في تعزيز الخصائص الثانوية للمعلومات المالية	38
خلاصة الفصل	40
الفصل الثاني: دراسة حالة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز –المسيلة-	
تمهيد	42
المبحث الأول: التعريف بميدان الدراسة	43
1-1 التعريف بالمؤسسة	43
1-2 الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز-المسيلة-	43
1-3 مهام وأهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز-المسيلة-	46
1-3-1 مهام المؤسسة	46
1-3-2 أهداف المؤسسة	47
المبحث الثاني: واقع جودة القوائم المالية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة	48
2-1 الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات	48
2-2 الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات	51
2-3 عرض القوائم المالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز-المسيلة-	54
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها	59

3-1 اختبار الفرضية الأولى	59
3-2 اختبار الفرضية الثانية	63
3-3 اختبار الفرضية الثالثة	65
خلاصة الفصل	68
الخاتمة	70
قائمة المصادر والمراجع	73
ملاحق	78

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-2)	أنواع الطاقة الكهربائية والغاز	43
(2-2)	أنواع الزبائن	44
(3-2)	ميزانية الأصول للمؤسسة للسنة المالية 2021 المبالغ ب Kda	45
(4-2)	ميزانية الخصوم للمؤسسة للسنة المالية 2021 المبالغ بـ Kda	55
(5-2)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لسنة 2021 المبالغ بـ Kda بالطريقة المباشرة	56
(6-2)	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021 المبالغ بـ Kda بالطريقة المباشرة	57
(7-2)	مجريات المقابلة	59
(8-2)	تحليل المقابلة	60

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نموذج البحث يبين العلاقة بين المتغيرين	ب
(1-2)	أنواع التدقيق الخارجي	9
(1-3)	معايير التدقيق المتعارف عليها	16
(1-4)	مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم المعلوماتية	32
(1-5)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	45

مقدمـــة

أولا: تمهيد

يعتبر التدقيق المحاسبي من المجالات الواسعة التي شهدت تطورات كبيرة ومستمرة، حيث يؤدي دور مهم للغاية في ترشيد اتخاذ القرار، فقد حظي باهتمام كبير كونه يمثل طريقة لمراقبة عمل المسيرين، تبدأ وظيفة المدقق حيث تنتهي وظيفة المحاسب، بعد إنتهاء المحاسب من جمع وجدولة وتسجيل المعلومات المتعلقة بالأعمال الناتجة عن أنشطة المؤسسة يبدأ دور المدقق بالحكم على درجة نزاهة هذه العمليات وخلوها من الخطأ والتلاعب.

لكي يكون لمدقق الحسابات أثر ودور كبير على القوائم المالية يجب أن يتميز بالكفاءة والفعالية، ويعتبر التقرير النهائي الذي يقدمه مدقق الحسابات عبارة عن مجموعة من المعلومات المحاسبية، حيث تتحقق جودة القوائم المالية عند توفر مجموعة من الخصائص والملاحظات والتوصيات، وهذا ما يقودنا إلى الحديث عن الخصائص النوعية الأساسية والثانوية لمعلومات القوائم المالية والتي يجب توفرها حتى تتمتع بالجودة وبالتالي يمكن الإعتماد عليها من قبل مستخدميها.

على هذا الأساس جاءت هذه الدراسة من أجل معرفة قدرة مدقق الحسابات على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.

ثانيا: الإشكالية

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

- **ما هو دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟**

للإجابة على الإشكالية المطروحة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

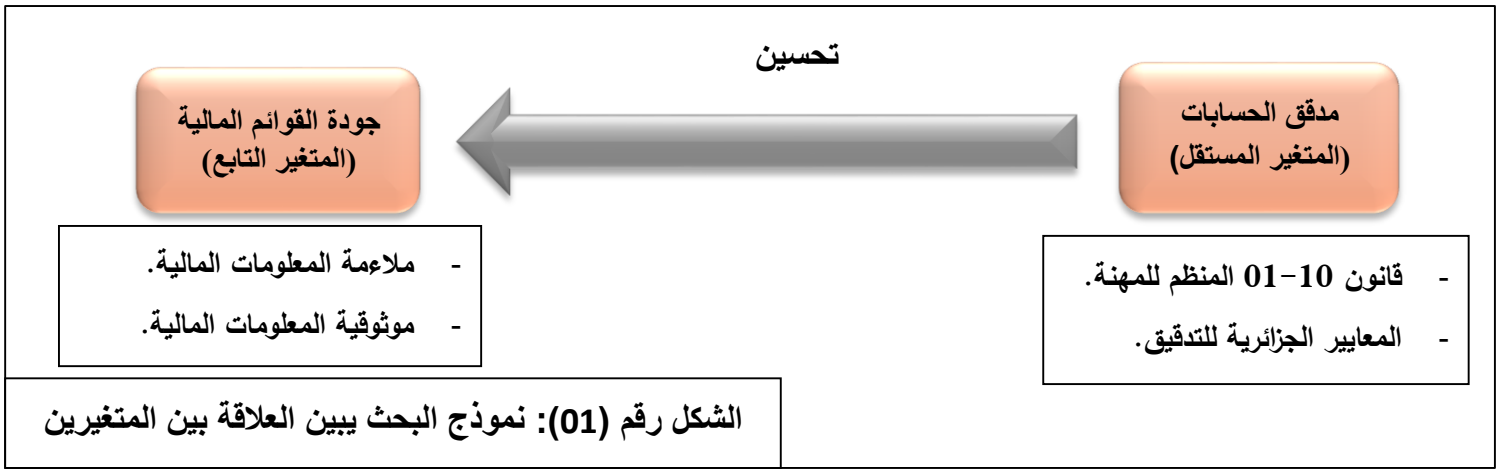
- ما مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10 -01 والمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل يساهم مدقق الحسابات في تعزيز ملاءمة المعلومات المالية؟
- هل يساهم مدقق الحسابات في تعزيز موثوقية المعلومات المالية؟

ثالثا: فرضيات البحث

للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية:

- يلتزم مدقق الحسابات بالقانون 10- 01 والمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل كبير.
- يساهم مدقق الحسابات في تعزيز ملاءمة المعلومات المالية.
- يساهم مدقق الحسابات في تعزيز موثوقية المعلومات المالية.

رابعا: نموذج البحث



الشكل رقم (01): نموذج البحث يبين العلاقة بين المتغيرين

خامسا: أهمية البحث

تبرز أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

- تسليط الضوء على مهنة مدقق الحسابات ودوره في تحسين جودة القوائم المالية.
- تكمن أهمية هذه الدراسة في تشجيع ومساعدة الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.
- مساعدة مستخدمو القوائم المالية على التأكد من مصداقيتها وموثوقيتها.

سادسا: أهداف البحث

- إظهار الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالمصداقية والشرعية لمستخدميها.
- الوقوف على واقع تدقيق الحسابات في الجزائر.
- التعرف على محتوى قانون 10-01 المنظم للمهنة والمعايير الجزائرية للتدقيق المتعارف عليها المتعلقة بمهنة مدقق الحسابات.

سابعا: أسباب اختيار الموضوع

- **<u>أسباب ذاتية</u>**

- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في التعرف على الجانب التطبيقي لمهنة مدقق الحسابات.
- الموضوع محل الدراسة ويدخل ضمن تخصص الدراسة محاسبة وتدقيق.
- الرغبة في مواصلة البحث في مجال التدقيق.

- **<u>أسباب موضوعية</u>**

- القيمة العلمية لموضوع تدقيق الحسابات وتعلقه بأرض الواقع.
- محاولة إبداء مشاركة أكاديمية للدور الذي يؤديه مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.

ثامنا: المنهج المستخدم

لكي يتم الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاستناد في هذا البحث العلمي على المنهج الوصفي التحليلي الذي نعتبره مناسبا لطبيعة الموضوع، حيث اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي إلى جانب التحليل ويهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة من مصادر أولية من كتب وأطروحات، مجلات، ملتقيات وقوانين. والجانب التطبيقي اعتمدنا فيه على دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة.

تاسعا: حدود الدراسة

- **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة في السنة الجامعية 2023/2022، أما الجانب التطبيقي للدراسة كان من 20 مارس إلى 24 ماي.

- **الحدود المكانية:** خصص مجال دراستنا في دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وتم إجراء دراسة حالة على مستوى مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة.

عاشرا: الدراسات السابقة

- **دراسة محمد زوبير بعنوان** "دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة جامعة غرداية 2021-2022، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: لا تتحرك خلية التدقيق في مباشرة أعمالها من تلقاء نفسها، إلا بناءا على تعليمات من الإدارة العليا، وهذا ما تم ملاحظته في تدقيق ملفات الديون القديمة لزبائن الشركة، يتولى محافظ الحسابات المكلف بالتدقيق بإبلاغ وتذكير الشركة بتاريخ ومكان التنقل للأعوان التابعين لها لغرض تدقيق القوائم المالية أي إعلامهم مسبقا بالإجراءات والملفات المتبعة في ذلك.

- **دراسة كامل ممدوح كامل التكريتي بعنوان**" دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة" رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط 2022، حيث أستخدم فيها المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يوجد دور للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) على الترتيب من حيث الأهمية في الشركات العراقية المساهمة.

- **دراسة أمينة حفاصة بعنوان** " أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية" أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2020-2021، حيث استخدم فيها المنهج الوصفي والتحليلي، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: تعد القوائم المالية اهم مصدر يعتمد عليه المستخدمون في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتوجيه مدخراتهم، لذا

فنجاح هذه القرارات في تحقيق أهدافها يتوقف بدرجة كبيرة على جودة المعلومات المعروضة فيها، عدم وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على ملاءمة المعلومات المالية للمؤسسات الجزائرية.

- **دراسة أحططاش نشيدة بعنوان**" أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية جامعة سطيف (1) 2016-2017، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: توفر مجموعة من الخصائص في المدقق الخارجي تؤثر على موثوقية القوائم المالية المتمثلة في الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب التدقيق والمدققين الأساسيين والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة والتدريب والتأهيل المستمر للمدقق.

- **دراسة رابح طويرات بعنوان** " علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية" مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف بالمسيلة. 2013-2014، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: يؤدي نظام المعلومات المحاسبي دور هام في جودة المعلومات المحاسبية، من خلال القيام بوظائفه بشكل جيد وتميزه بخصائص تساعده على تحقيق أهدافه، تتضمن القوائم المالية المصادق عليها معلومات محاسبية تتميز بخاصية الملاءمة، حيث تؤثر هذه المعلومات على القرارات الاقتصادية لمستخدميها.

- **أوجه التشابه وأوجه الاختلاف**

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الأولى	تتفق مع دراستنا كونها يهدفان إلى تحسين جودة المعلومات والتأكد من صحتها وملاءمتها وتعزيز الثقة في القوائم المالية وكلاهما تشير إلى الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية.	تختلف مع دراستنا في كونها تهدف إلى تقديم شامل لتكاليف وإيرادات المؤسسات الاقتصادية وتحليلها.
الدراسة الثانية	تتفق مع دراستنا كونها يناقشان دور مدقق الحسابات ويهدفان إلى صحة وسلامة القوائم المالية.	تختلف مع دراستنا كونها تناولان موضوعين مختلفين في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث تهدف هذه الدراسة التصدي للممارسات المحاسبية غير القانونية التي قد تؤدي إلى تلاعب بالمعلومات المالي، أما دراستنا تهدف إلى تحسين ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية.

الدراسة الثالثة	تتفق مع دراستنا كونها يناقشان أثر جودة القوائم المالية.	تختلف مع دراستنا كونها ترتكز على تقييم الآداء المالي للمؤسسات، اما دراستنا ارتكزت على دور مدقق الحسابات.
الدراسة الرابعة	تتفق مع دراستنا كونها يهدفان إلى تحسين جودة القوائم المالية وزيادة موثوقيتها.	تختلف مع دراستنا كونها تركز على تقييم تأثير التدقيق الخارجي الذي يقوم به مدقق خارجي معتمد من قبل الشركة على موثوقية القوائم المالية، أما دراستنا ركزت على دور المدقق كفرد مستقل ومحايد.
الدراسة الخامسة	تتفق مع دراستنا كونها ترتكز على القوائم المالية وتهدفان إلى تحسين جودتها.	تختلف مع دراستنا في تركيزها على العلاقة بين المعلومات المحاسبية ومستوى الإفصاح في القوائم المالية حيث ركزنا في دراستنا على دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.

حادي عشر: خطة الدراسة

لمعالجة الإشكالية المطروحة من أجل اختبار صحة الفرضيات أستهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث قسم البحث إلى فصلين كالتالي:

الفصل الأول: تناول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية تضمن تمهيدا للفصل يليه ثلاث مباحث شمل المبحث الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي أما المبحث الثاني فقد تناول المعايير الجزائرية للتدقيق والمبحث الثالث جودة القوائم المالية.

الفصل الثاني: قد عنون بدراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة، وفي مباحثه تم التطرق إلى: التعريف بميدان الدراسة، واقع جودة القوائم المالية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز ثم اختبار الفرضيات ومناقشتها.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية

تمهيد الفصل:

يعد التدقيق المحاسبي القاعدة الأساسية المعتمد عليها في المؤسسات العالمية، ولقد شهد العديد من التطورات المصاحبة لتطور هذه المهنة، حيث ظهرت مهنة التدقيق نتيجة للعديد من الأسباب، كالتطور السريع الذي يشهده العالم في مختلف المجالات الصناعية والتجارية وغيرها.

فالذي يقوم بعملية التدقيق هو مدقق الحسابات، ويجب أن يكون المدقق شخصا مؤهلا، مستقلا ومحايدا، يمارس عمله وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والمتعارف عليها، ويتمثل دوره في الحكم على مدى صحة وسلامة البيانات المالية والمحاسبية في القوائم المالية، كما يسعى المدقق إلى تحسين جودة القوائم المالية.

بناءا على ما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية وقد تضمن ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي الركيزة الأساسية للحياة الاقتصادية، فقد شهد عدة تطورات، ولكي يكون هنالك تدقيق لابد من توفر شخص ذو مؤهلات علمية وعملية، مستقل ومحايد ليقوم به، كما وأن للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم في تطور المؤسسات الاقتصادية.

1-1 ماهية التدقيق المحاسبي

للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة، فقد أصبح ضروري ومهم في المؤسسة الاقتصادية، خاصة وفي الأونة الأخيرة، نظرا للتطور الذي شهده.

1-1-1 مفهوم التدقيق المحاسبي

تعددت تعاريف التدقيق المحاسبي إلا أن جميعها تصب في مضموم واحد.

التعريف الأول : يعرف التدقيق المحاسبي وبصورة رئيسية أنه فحص للمعلومات، أو البيانات المالية، من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة، بغض النظر عن هدفها وحجمها، أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعقلة بالإقرارات الاقتصادية، والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات، ومقياس معين، وايصال النتائج إلى المستفيدين" (التميمي، 2006، صفحة 20).

التعريف الثاني: التدقيق المحاسبي هو عملية فحص شامل للسجلات، أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب على هذه الأعمال، تدريبا خاصا. والهدف من التدقيق المحاسبي هو تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة (سواد، 2009، صفحة 191).

إذ وينقسم التدقيق المحاسبي بصفة عامة إلى أنواع عديدة وهي كالآتي:

من حيث القائم بالتدقيق إلى تدقيق خارجي وتدقيق داخلي، من حيث الإلزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق غير إلزامي، من حيث نطاق التدقيق إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي، من حيث مدى الفحص إلى تدقيق شامل وتدقيق اختياري، من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات إلى تدقيق نهائي وتدقيق مستمر(نورالدين، 2015، الصفحات 15-20).

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا بأن التدقيق المحاسبي هو عملية التأكد من أن البيانات المالية، والمعلومات المثبتة في السجلات، والقوائم المالية، قد تم تسجيلها بالشكل الصحيح، دون غش أو خطأ، وتتم هذه العملية بواسطة شخص مستقل ومحايد بغرض إبداء رأيه المهني المحايد.

1-1-2 أنواع التدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي أهم الركائز في المؤسسة الاقتصادية، وعامل أساسي لقيامها.

يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية يقوم بها شخص خارجي عن الشركة، مستقل يعمل على فحص القوائم المالية، ألمتمثلة غالبا في الميزانية وحسابات النتيجة، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة

والملحق، والعمل على التحقق من أرصدة بنودها، من خلال انتقادات للدفاتر والسجلات المحاسبية، وأنظمة الرقابة الداخلية، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة هذه القوائم المالية(حميدي، 2021، صفحة 1).

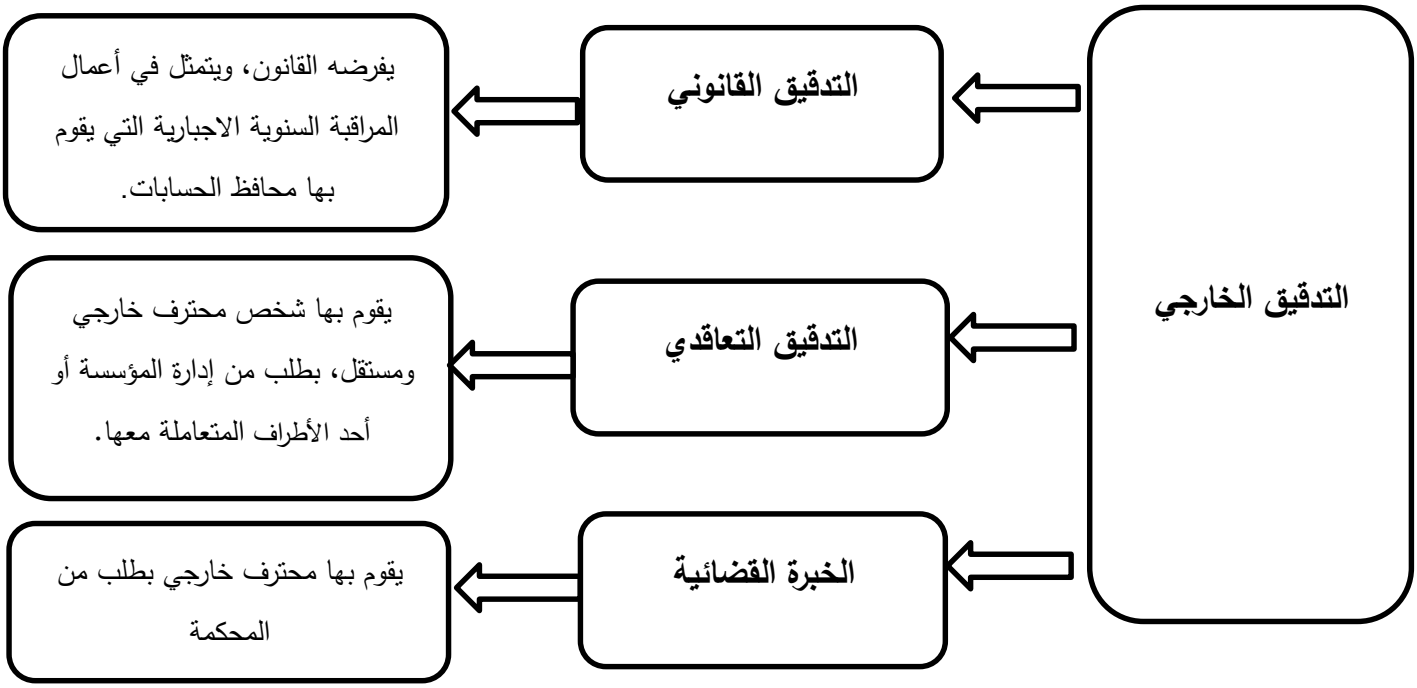
وينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع كالتالي :(زوبير، 2022، صفحة 65)

1- **التدقيق القانوني :(Audit legal)** هو الذي يفرضه القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية، التي يقوم بها محافظ الحسابات، بغرض الشهادة على صحة وانتظام الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

2- **التدقيق التعاقدي (Audit contractuel):** يقوم بها شخص محترف خارجي، ومستقل، بطلب من إدارة المؤسسة، أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا، وفقا لعقد يبرم بين المدقق وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف، والنطاق، والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

3- **الخبرة القضائية (expertise judiciaire):** يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة، وطرف أخر متعامل معها.

الشكل(1-2): يوضح أنواع التدقيق الخارجي.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المكتسبات القبلية

1-1-3 مفهوم مدقق الحسابات

يوجد تعاريف عدة لمدقق الحسابات نذكر منها:

التعريف الأول: يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها، ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (01.10، 2010، صفحة 07).

التعريف الثاني: يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه: " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد، وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"(القانون التجاري، 2007، صفحة 188).

التعريف الثالث: هو شخص مستقل، يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية، حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها(محمدي، ماي 2012، صفحة 4).

من خلال التعارف السابقة لمدقق الحسابات نجد بأنه هو الشخص المؤهل والمدرب لعمله. حيث يدقق في المعلومات المالية ويتحقق من صحتها ومدى سلامتها في القوائم المالية ويمارس مهنته وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

1-2 أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.

1-2-1 أهمية التدقيق المحاسبي

تتمثل أهمية التدقيق المحاسبي في القيمة والمكانة التي اكتسبها في بيئة الأعمال، حيث يعتبر كوسيلة للحد من الصراع بين أصحاب المصالح، وأداة لتقييم العمل الذي قام به مسيرو المؤسسة، كما يعتبر كضمان لأصحاب المصالح، وكذلك بالنسبة للمعلومات الناتجة عن التدقيق المحاسبي تعتبر مهمة ومفيدة لعدة أطراف(زوبير، 2022، صفحة 64).

1-2-2 أهداف التدقيق المحاسبي

للتدقيق المحاسبي أهداف يسعى لتحقيقها والتي يمكننا إدراجها فيما يلي: (نورالدين، 2015، الصفحات 11-12)

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع، وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف التدقيق في ظل توسع أهداف المؤسسات وهي تشمل:

- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما ويهدف التدقيق إلى :(سواد، 2009، صفحة 198)

مراجعة عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج تدقيق يوضع مسبقا من قبل المدقق، وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل الشركة، وفقا للسياسات المحاسبية المحددة.

1-3 شروط ممارسة مهنة مدقق الحسابات

حتى يمارس محافظ الحسابات مهنته لابد من توفر فيه الشروط الأتية : (01.10، 2010، صفحة 5)

حسب ما نصت عليه المادة 8 من القانون 10-01:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترفا بمعادلتها وتمنح هذه الشهادات والاجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه. ولا يمكن الالتحاق بهذه المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص، وتحدد عن طريق التنظيم.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

1-3-1 الاستقلالية والنزاهة: يجب أن يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة أثناء أداء مهامه حسب ما نصت عليه المادة 3 من القانون 10-01 ما يلي:

يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها، التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة (01.10، 2010، صفحة 4).

1-4 مهام ومسؤوليات مدقق الحسابات

لمدقق الحسابات مهام يقوم بها، كما وتترتب عليه مسؤوليات أيضا.

1-4-1 مهام مدقق الحسابات

جاء في مضمون نص المادة 23 من القانون 10-01 المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات وهي كالاتي (01.10، 2010، صفحة 7):

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصوصة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات
- 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 شرط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات، أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات 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.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في شؤون التسيير.

وجاء في نص المادة 24 من القانون 10-01 أنه " عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار (01.10، 2010، صفحة 7).

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم، أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل لاستمرار الاستغلال (01.10، 2010، صفحة 7).

1-4-2 مسؤوليات مدقق المحاسبات

1-4-2-1 المسؤولية المدنية: تستند المسؤولية المدنية للمدقق إلى دعم بذل العناية المهنية الواجبة لأداء مهمته، فالعميل وكل الأطراف ذات المصلحة بالشركة تتوقع من المدقق مستوى أداء مهني معين، تحكمه قواعد الأمانة المهنية وآداب وسلوك المهنة التي تتضمنها قوانين مزاولة المهنة، ولهذا على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه (نشيدة، 2016-2017، صفحة 34).

وكما يوضح القانون 10-01 حسب المواد 59، 61 على الترتيب ما يلي : (01.10، 2010، صفحة 10)

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

1-4-2-2 المسؤولية التأديبية:

قد يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية تأديبية، وهذا في حالة ما إذا أهمل واجباته، وبالتالي عدم تحليه بالعناية المهنية اللازمة أثناء أدائه مهمة تدقيق الحسابات(تونسي و بوروبة، 2016، صفحة 162).

وقد جاء في مضمون المادة 63 من القانون 10-01 ما يلي:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه.

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

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم (01.10، 2010، صفحة 10).

1-4-2-3 المسؤولية الجزائية (الجنائية):

تنحصر بارتكاب المدقق مخالفات كالاحتيال على أنظمة الدولة والغش، ويترتب عنها تعويض أو السجن أو الاثنين معا، فقد يساعد المدقق المنظمة مكان التدقيق على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح مما يضيع حقوق الدولة، أو ينشر وقائع كاذبة لجعل الجمهور يكتتب بالأسهم(التكريتي، 2022، صفحة 19).

جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 أن:

محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني (01.10، 2010، صفحة 10).

1-4-2-4 المسؤولية الجنائية:

من بين الجرائم التي قد يرتكبها محافظ الحسابات المنصوص عليها قانونا : (متولي، 2013، الصفحات 25-26)

- جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة في نشرات الاكتتاب، أو في غير ذلك من وثائق الشركة.
- جريمة مصادقة المدقق على توزيع أرباح صورية.
- جريمة وضع تقرير كاذب.
- جريمة التقرير عن فعل أو أفعال تتعارض مع أحكام الخطر المقرر في القانون.

1-5 حقوق وواجبات مدقق الحسابات

لقد منح المشرع الجزائري لمدقق الحسابات عدة حقوق، وبمقابل ذلك ألزمه القيام بعدة واجبات.

1-5-1 حقوق مدقق الحسابات

-الحق في الاطلاع وفي أي وقت على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالمؤسسة.

-الحق في طلب بيانات وإيضاحات من الإدارة.

-الحق في الاستعانة بالخبراء.

-الحق في دعوة الجمعية العامة.

-حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.

1-5-2 واجبات مدقق الحسابات

مقابل الحقوق التي تم ذكرها سابقا هناك مجموعة من الواجبات تترتب على مدقق الحسابات وهي محددة عليه الالتزام بها في أداء المهام المتعلقة به، ومن أهم هذه الواجبات التالي:

-عدم التدخل في عملية التسيير.

-كتم السر المهني.

- التمتع بالاستقلالية والنزاهة.

- اعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة مهامه(تونسي و بوروبة، 2016، الصفحات 158-162).

- **أتعاب مدقق الحسابات**

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

لا يمكن مدقق الحسابات أن يتلقى أجرة أو امتياز مهما يكن شكله. باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

لا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية (01.10، 2010، صفحة 8).

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

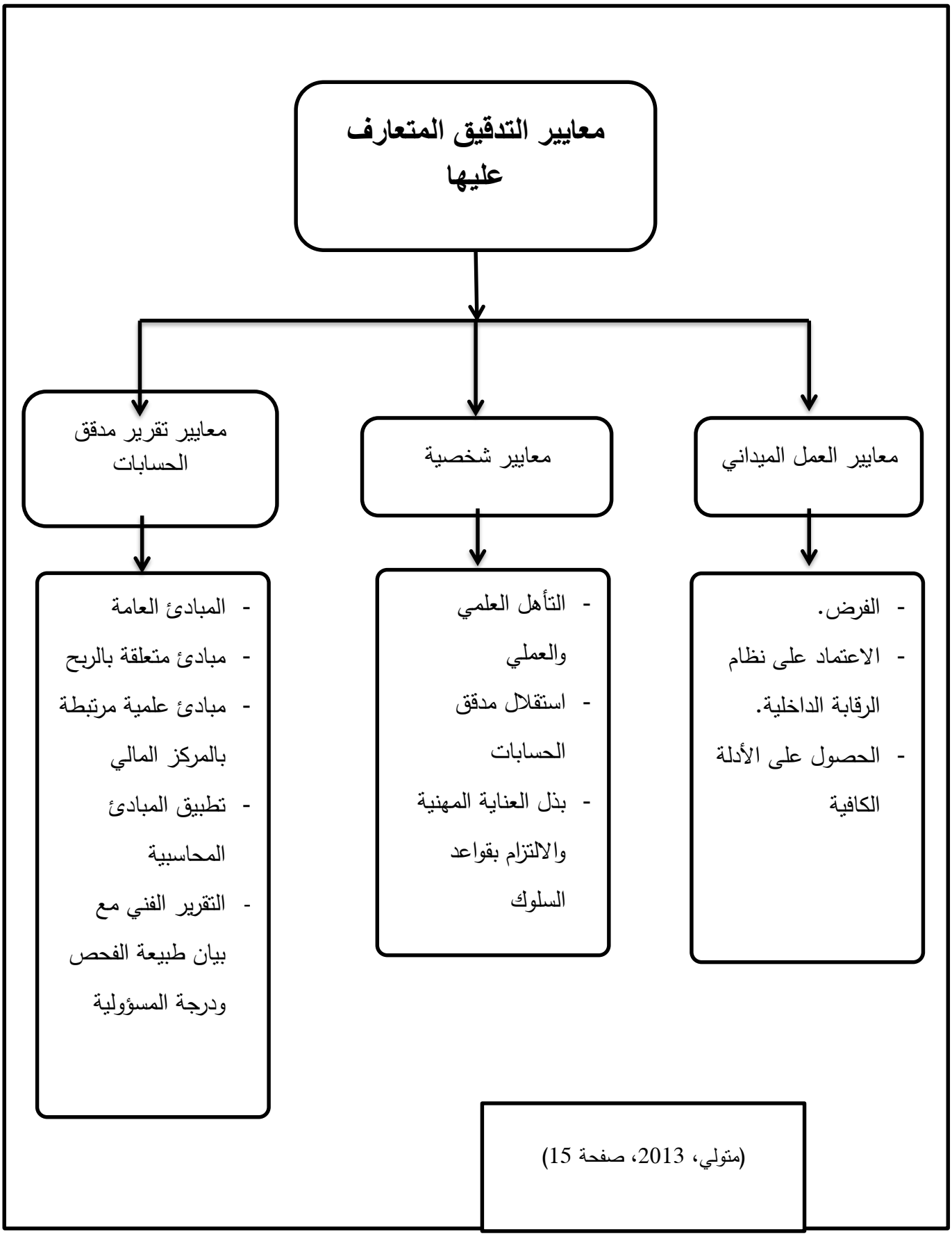
تعتبر معايير التدقيق المقاييس أو المستويات التي تحكم أي عملية تدقيق، أو القواعد التي ترشد وتوجه المدقق في عمله، بغية توحيد عمل المدققين، إذ وتبنت الجزائر معايير تدقيق جزائرية خاصة بها، مقتبسة من معايير التدقيق الدولية، وجاءت هذه المعايير المتبناة على شكل أربعة إصدارات، كل إصدار يشمل على أربعة معايير للتدقيق.

2-1 معايير التدقيق (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير)

تعد معايير التدقيق الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام الاجراءات للوصول إلى الأهداف المرجوة، إذ وتنقسم المعايير المتعارف عليها إلى ثلاث فئات وهي المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.

قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعايير العامة لتدقيق الحسابات إلى ثلاث مجموعات وهي موضحة في الشكل الآتي : (متولي، 2013، صفحة 15)

الشكل (1-3): يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها



(متولي، 2013، صفحة 15)

2-1-1 المعايير الشخصية

وهذه المعايير تشمل : (متولي، 2013، صفحة 16)

أ- التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات والذي يشمل ما يلي:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.
- التأهيل العملي والخبرة المهنية.
- ربط التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

ب- استقلال مدقق الحسابات والذي ينعكس على الآتي:

- إعداد برنامج التدقيق.
- الفحص.
- إعداد التقارير.

ج- بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند أداء مدقق الحسابات لعملية التدقيق، وفي إعداد تقاريره.

2-1-2 معايير العمل الميداني

يوجد هناك قواعد رئيسية لمعايير العمل الميداني وهي كالتالي:

- التخطيط السليم لعملية التدقيق والاشراف الجاد على أعمال المساعدين، ويركز هذا المعيار على عنصر الوقت من حيث:

أ- توقيت تعيين المدقق.

ب- توقيت القيام بعملية التدقيق.

ج- توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

- يجب أن تتم عملية دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه بصورة سليمة ويكون هذا هو الأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد اجراءات التدقيق الضرورية.

- ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة الاثبات وقرائنه الملائمة لتكون أساسا سليما يعتمد عليه عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية الانتقادية والملاحظة والاستفسارات (متولي، 2013، صفحة 16).

2-1-3 معايير إعداد التقارير

هناك أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق هي:

- عرض القوائم طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما.
- الثبات في تطبيق قواعد المحاسبة المتعارف عليها.
- الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات التي توضحها القوائم المالية.

- إبداء الرأي في القوائم المالية وفي حالة عدم إمكان إبداء رأي شامل فعلى التقرير أن يتضمن سبب ذلك(زاوي، 2022، صفحة 47).

2-2 الاصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائري NAA

صدرت المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي كالآتي:

2-2-1 المعاير الجزائري للتدقيق 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

- **إجراءات المعيار:**

يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما:

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية.
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- تعتبر الادارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال.
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة.

- **أهداف المعيار:**

- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق عليها أساسها، قد تم الاتفاق عليها.
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق.
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل(وزارة المالية، 2016، صفحة 02).

2-2-2 المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية "

- **اجراءات المعيار:**

- يجب على المدقق عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

- تحدد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.

- اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد، حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

– تصور تصميم طلبات التأكيد، مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية، والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

– مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

- **أهداف المعيار:**

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية(وزارة المالية، 2016، صفحة 02).

2-2-3 المعيار الجزائري للتدقيق 560 " الأحداث اللاحقة"

- **اجراءات المعيار:**

– أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق.

أ- تتضمن بنود " مذكرة مهمة " في إطار م.ج.ت، موافقة الادارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير، وتاريخ نشر الكشوف المالية.

ب- من واجب المدقق وضع الاجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بيت تاريخ الكشوف المالية، أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة قد تم تحديدها.

قد تتخلل هذه الاجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية، أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق. في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى اجراءات حققت نتائج مرضية.

ج- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الفقرة التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق، أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه. قد ترتبط الاجراءات بوفرة المعلومات، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية.

- **أهداف المعيار:**

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

أ- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، أن معلومة مضخمة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق

ب- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره، التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه، إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ(وزارة المالية، 2016، الصفحات 02-03).

2-2-4 المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية"

- **إجراءات المعيار:**

– على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعينة.

– على المدقق مطالبة الادارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبق للمعيار المحاسبي المعمول به، بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة، المعلومات المقدمة لمدقق وشمولية المعاملات.

– على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- انها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.
- أن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية.

- **أهداف المعيار:**

أهداف المدقق هي:

أ– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعقلة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

ب– تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعقلة بالكشوف المالية، أو بالتأكيدات الخاصة أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

ج– الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة، أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق(وزارة المالية، 2016، الصفحات 02–03).

2–3 الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت المجموعة الثانية من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي كالآتي:

2–3–1 المعيار الجزائري للتدقيق 500 " العناصر المقنعة"

- **إجراءات المعيار:**

يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ:

– إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان وبمحيطه بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية.

– اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية، أو كشف وتصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات.

– المراقبة المادية قصد رصد الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، وتتضمن هذه المراقبة المادية تثبيتات في التفصيل وإجراءات تحليلية في الجوهر.

- **أهداف المعيار:**

يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق، والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة، قصد استخلاص النتائج المعقولة، والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه(وزارة المالية، 2016، الصفحات 03-07).

2-3-2-المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

- **إجراءات المعيار:**

- يجب على المسؤول وعلى الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها.

- يعود إسهام المسؤول والاعضاء الآخرين الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم، فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط.

- **أهداف المعيار:**

يستوجب تخطيط التدقيق قبل إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق في هذا النحو على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.

- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة(وزارة المالية، 2016، الصفحات 03-04).

2-3-3 المعيار الجزائري للتدقيق 510 " مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية"

- **إجراءات المعيار:**

تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في:

- فحص الكشوف المالية الأحدث، وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية إن وجدت، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية، بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها.

- جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية، وهذا بغية:

- ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا اقتضت الضرورة قد تمت إعادة معالجتها.

- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية.

- **أهداف المعيار:**

يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنّ:

– قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

– الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

– قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح، ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق(وزارة المالية، 2016، صفحة 03).

2-3-4 المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

- **إجراءات المعيار:**

– يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:

– يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق

– يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

– إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل.

يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقاً للمعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 705 عندما:

– يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة.

– ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

- **أهداف المعيار:**

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

– تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.

– التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي(وزارة المالية، 2016، الصفحات 03-04).

2-4 الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

2-4-1 المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"

- **إجراءات المعيار:**

– يجب على المدقق تقدير ملاءمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، والذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية.

– قد تكون المراقبات المادية الموضوعية حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الإثنين.

– يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

– يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

- **أهداف المعيار:**

– يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

– عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية (المالية، 2017، الصفحات 03-04).

2-4-2 المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال"

- **إجراءات المعيار:**

– عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج. ت، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

- هنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وإذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وفي هذه الحالة أن يناقش خطط العمل للتصدي لها.
- أوفي حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

– طوال مرحلة التدقيق، يجب على المدقق أن يظلم تنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

– في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة، واعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهمَ في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:

- تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات.
- تحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

- **اهداف المعيار:**

أهداف المدقق هي ما يلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.
- استخلاص النتائج حول وجود "عدم اليقين" معتبر أولا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها.
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق (المالية، 2017، الصفحات 04-05).

2-4-3 المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"

- **إجراءات المعيار:**

- على المدقق الخارجي تحديد:
  - احتمالية ملاءمة أعمال المدققين الداخلي لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي.
  - في حال تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق الخارجي.
- قصد تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق الخارجي تقييم:
  - موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقع في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة.
  - احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية).
  - إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرار توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي.
- من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة رزنامة أو امتداد إجراءات المدقق الخارجي عليه أن يأخذ بالحسبان:
  - طبيعة وامتداد الأعمال المنجزة الخاصة، أو التي سيتم إنجازها من طرف المدققين الداخليين. قد يكون مجديا الاتفاق مسبقا مع المدققين الداخليين حول رزنامة أعمالهم، امتداد وتغطية التدقيق.
  - تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية.

- طبيعة وامتداد الأعمال المنجزة الخاصة، أو التي سيتم إنجازها من طرف المدققين الداخليين.

- **أهداف المعيار:**

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق (المالية، 2017، الصفحات 03-04-05).

2-4-4 المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

- **إجراءات المعيار:**

- عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه.
- يمكن أن تتضمَن الجوانب التي يجب أخذها بعين الاعتبار للوصول إلى هكذا قرار:
  - إن كانت الإدارة قد لجأت لخبير معين من طرفها لإعداد كشوفها المالية.
  - طبيعة وأهمية الموضوع بما فيه تعقيده.
  - مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع المعالج.
- عندما تستخدم الإدارة أعمال خبير عينته لإعداد الكشوف المالية، قد يتأثر قرار المدقق فيما يخص استعانته بخدمات خبير يعينه هو بعوامل مثل:
  - طبيعة امتداد وأهداف أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة.
  - معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة هو موظف في الكيان، أو يعتبر من "الغير" مكلف من طرفها بتقديم الخدمات المطلوبة.
  - كفاءة ومهارات الخبير المعين من طرف الإدارة.

- **أهداف المعيار:**

أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه.
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق (المالية، 2017، الصفحات 03-04).

2-5 الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم**77** المؤرخ في **24 سبتمبر 2018.**

2-5-1 المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"

- **إجراءات المعيار:**

- يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة.
- يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن المدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة من فهم:
  - طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
  - نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها.
- يعتمد كل من شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق على عوامل مثل:
  - حجم وتعقيد الكيان.
  - طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ.
  - أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها.

- **أهداف المعيار:**

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التالية:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداءه وفقا للمعايير ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية (المالية، 2018، الصفحات 03-04).

2-5-2 المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة"

- **إجراءات المعيار:**

- إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجودها وحالتها:
  - كتواجدها عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك.
  - إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات الكيان لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.
- إذا تعذر على المدقق لظروف غير متوقعة حضور عملية الجرد المادي للمخزونات، وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر، وأن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين.

- **أهداف المعيار:**

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق (المالية، 2018، صفحة 03).

2-5-3 المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق"

السبر: هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

- **إجراءات المعيار:**

- عند اختيار العينة يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل.
- عندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق، على المدقق تنفيذ الإجراء على عنصر بديل.
- يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة، وتقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق ومختلف ميادين التدقيق الأخرى.

- **اهداف المعيار:**

- يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة (المالية، 2018، الصفحات 03-04-05).

2-5-4 المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"

- **إجراءات المعيار:**

- عند أداء إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية معرفة الكيان ومحيطه، بما في ذلك نظامه للمراقبة الداخلية تطبيقا للمعيار 315، ومن أجل توفير قاعدة لتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية، على المدقق أن يكون ملما بما يلي:
- أحكام المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما فيها المعلومات الخاصة بها والتي يتم منحها.
- الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات والأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمراجع ملحقة في الكشوف المالية.
- يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة، أو إذا اقتضى الأمر مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية.

- **أهداف المعيار:**

- الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن:

- التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق (المالية، 2018، الصفحات 03-04).

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للعملية المحاسبية ومن أهم وسائل نقل المعلومات بالنسبة لمستخدميها، مع ضرورة الحرص على أن تكون المعلومات المتضمنة في هذه القوائم ذات جودة.

3-1 ماهية القوائم المالية

3-1-1 تعريف القوائم المالية

للقوائم المالية عدة تعاريف من بينها:

التعريف الأول: هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في اجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية(الرسمية، 2007، صفحة 05).

التعريف الثاني: تعد القوائم المالية الجزء الأكثر أهمية في التقارير المالية، حيث تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي والوجهة الرئيسية لمختلف مستعمليها للحصول على معلومات مالية يعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي, وبالتالي صنع القرارات الاقتصادية الرشيدة (حفاصة و عباس ، 2018، صفحة 88).

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف القوائم المالية بأنها بيانات مالية للمؤسسة أو سجلات تحتوي على ملخص جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة، مما يوضح وضعها المالي في وقت محدد من السنة.

3-1-2 تعريف جودة القوائم المالية

قبل التطرق إلى مفهوم جودة القوائم المالية، وجب تعريف مفهوم الجودة ولو باختصار، وهي فاعلية الشيء ومدى ملائمته للغرض الذي أعد من اجله ومطابقته للمواصفات المطلوبة. كما عرفت أيضا بأنها "الملائمة للاستخدام أو الغرض".

التعريف الأول: تعرف جودة القوائم المالية بأنها تعبر بصورة حقيقية ووافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والغش ومعده دون تضخيم وبواقعية صادقة اذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة (فاضل و فيجاء، 2014، صفحة 14).

التعريف الثاني: تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التظليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير بما يحقق الهدف من استخدامها(العزيز و بلمداني، 2020، صفحة 103).

يتضح لنا من خلال هذه التعاريف ان جودة القوائم المالية تتوقف على مدى توفرها على خصائص نوعية ومساهمتها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

3-1-3 خصائص القوائم المالية

حتى تتمكن القوائم المالية من تحقيق الأهداف المرجوة يجب أن تتميز بالخصائص التالية(السيد، 2012، الصفحات 199-200):

- أن تكون المعلومات مفهومة وواضحة للقارئ العادي.
- أن تكون المعلومات لها علاقة باتخاذ القرار.
- ومن المعروف أن المعلومة تصبح ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو إدراجها على سبيل الخطأ يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمو القوائم المالية.
- الإعتماد على المعلومة بما يجعلها مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

لكي يتحقق الاعتماد على المعلومات الواردة بالقوائم المالية يتعين أن تتصف بما يلي:

أ- **الجوهر قبل الشكل:** إن الأساس في المحاسبة عن المعاملات والأحداث هو تصوير نتائجها ومراعاة جوهر كل منها وما يترتب عليه من اثار مالية وليس مجرد الشكل القانوني لها.

ب- **حياد المعلومات:** يجب ألا تعكس المعلومات المدرجة بالقوائم المالية أي نوع من التحيز، والمقصود هنا هو عدم إعداد البيانات المالية بطريقة تؤيد أثار قرارات متخذة مسبقا.

ج- **الحيطة والحذر:** في كثير من الأحوال قد يلازم الشك أو عدم اليقين الآثار التي قد تترتب على العديد من المعاملات أو الأحداث مما يستلزم معه مراعات سياسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، كما أنه لا يجب أيضا أن يكون الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر مبررا لعمل أو تكوين احتياطات سرية بالقوائم المالية.

د- **اكتمال المعلومات:** لكي يتمكن الاعتماد على المعلومات المالية، يجب أن تكون كاملة مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية وتكلفة الحصول على تلك المعلومات، لأن أي حذف أو اسقاط لأي معلومات جوهرية ومؤثرة قد يؤدي إلى عدم دقة أو عدم صدق تعبير المعلومة عن الحدث مما سيؤثر على صحة اتخاذ القرارات.

هـ- **القدرة على المقارنة:** حيث توفر القوائم المالية إمكانية المقارنة بينها بهدف تحديد طبيعة تجاه المركز المالي.

و- **الموثوقية:** وتعني صدق البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية عن التأثر بالأفكار الشخصية أو أفكار المسؤولين عن اعداد هذه القوائم، بالإضافة إلى ذلك تشمل الموثوقية تطبيق كل من تكامل المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية (صالح، 2023).

4-1-3 مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأفراد المستخدمة للقوائم المالية، وهذا الأمر مرتبط بتعدد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

المستثمرين والمساهمين: وتمدهم القوائم المالية بدرجة المخاطرة المتعلقة برأس مال المستثمر بالإضافة إلى معلومات أخرى مفيدة في اتخاذ مختلف الاقرارات(لطفي، 2004، صفحة 09).

العاملون بالمؤسسة: وتمدهم القوائم المالية بمعلومات عن قدرة المؤسسة بالربح ومدى استقرارها.

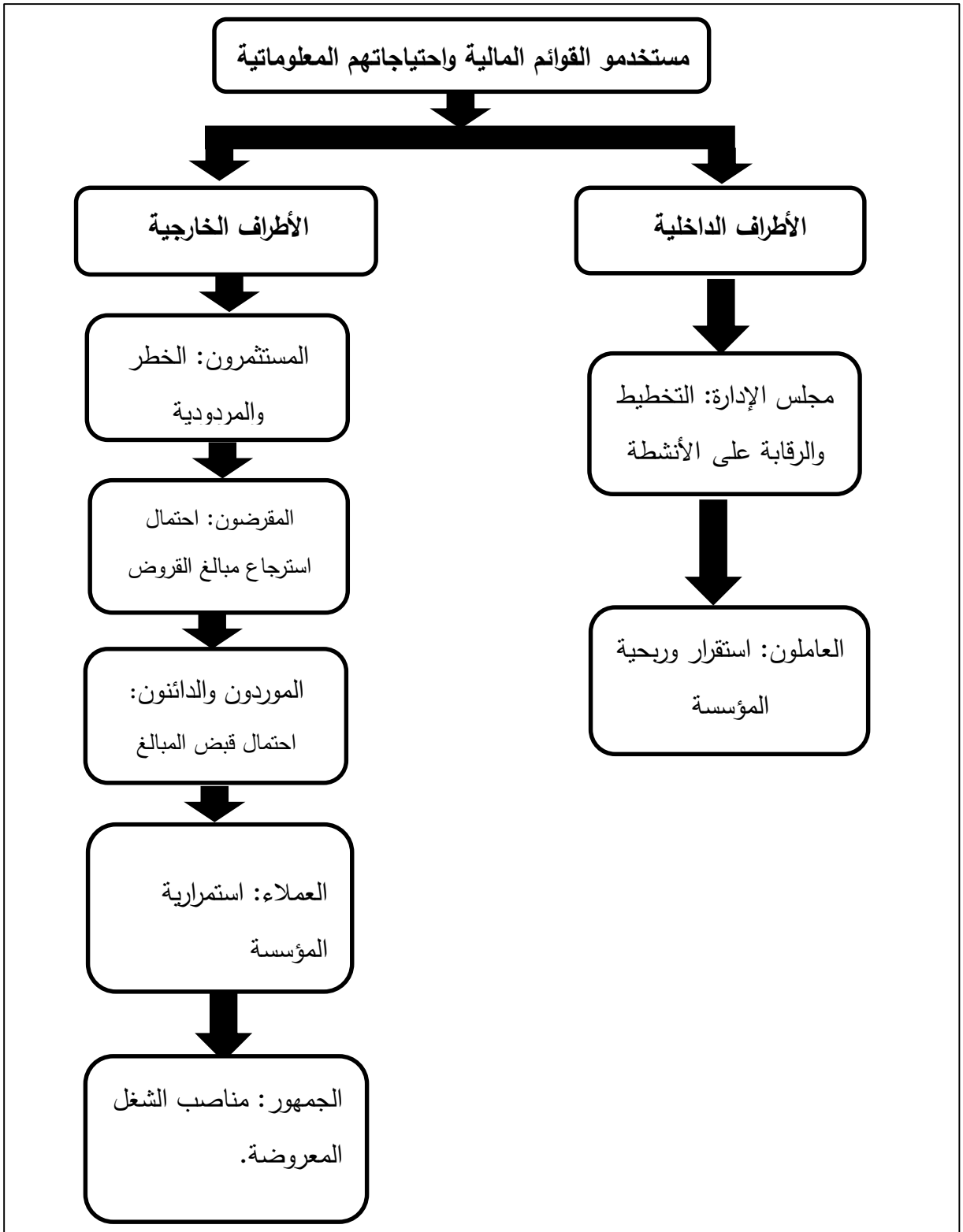
المقرضون والموردون: يرتكز اهتمام هذه المجموعة من مستخدمي القوائم المالية في الحصول على المعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت المؤسسة سوف تكون قادرة على مقابلة التزاماتها المالية سواء في الأجل القصير أو الطويل.

الجمهور والعملاء: يهتم الجمهور بمدى تأثير المؤسسة على المجتمع والأفراد حيث تساهم المؤسسات في الاقتصاد المحلي من خلال توفير فرص عمل جديدة.

الهيئات الحكومية: تهتم الهيئات الحكومية بالمعلومات المالية للمؤسسات المختلفة للعديد من الأهداف منها تحديد السياسات الضريبية وبهدف المساعدة في وضع الخطط الاقتصادية على المستوى القومي(أحمد، 2010، الصفحات 15-16).

تجدر الإشارة إلى أنه نظرا لتنوع الأطراف المستخدمين للقوائم المالية وتنوع أغراضهم وقدراتهم، يجب أن يتم إعداد البيانات المالية على أساس الافتراض الأساسي بأن هناك مستويات مختلفة من القدرة في استخدام وتفسير المعلومات المالية.

الشكل (1-4): مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم المعلوماتية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المكتسبات القبلية

3-2 أهمية وأهداف القوائم المالية

3-2-1 أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي:

- أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار. فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها.
- وسيلة لربط العلاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك. كذلك وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.
- تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.
- تعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة في أخذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل، ومساعدة الأطرافالأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين، العملاء، البنوك، في توجيه العلاقات المستقبلية(خدر، 2021، صفحة 46).

كما ظهرت أهمية القوائم المالية في دعم القرارات الاقتصادية وذلك بتوفير المعلومات والبيانات التالية:

أولا: قدرة المشروع على توفير السيولة النقدية وتوقيت هذا التدفق ومدى التأكد من حدوثه.

ثانيا: القدرة على توفير النقد في التوقيت المناسب بما يؤكد قدرة المشروع على مجابهة المدفوعات النقدية المطلوبة، مثل المرتبات وسداد الفواتير...

ثالثا: ربحية المشروع بما يعكس قدرتها على استخدام المصادر الاقتصادية المتوفرة لها.

رابعا: التغير في الموقف المالي للمؤسسة بما يساعد في تقييم حجم أنشطة المشروع المتعلقة بالاستثمار، التمويل وتوفير التدفق النقدي من نتائج العمليات الرئيسية(السيد، 2012، صفحة 192).

3-2-2 أهداف القوائم المالية

بما أن الأهداف تمثل الركيزة الأساسية لنظام المحاسبة المالية، فقد تعددت محاولات تحديد أهداف القوائم المالية، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية بين أنه سيسعى من خلال وضع معايير إعداد القوائم المالية إلى توفير مجموعة المعلومات التي ستلبي احتياجات أكبر عدد من المستخدمين الرئيسيين، ويمكن تلخيص أبرز الأهداف المحددة في الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد القوائم المالية الصادرة عنIASB وفقا لما يلي:

- أن تقدم معلومات مالية مفيدة للمستثمرين الحاليين، المحتملين، المقرضين، والدائنين الاخرين، تساعدهم في اتخاذ قرارات الشراء أو البيع. ويجب أن تكون مفهومة بالنسبة لأولئك الذين لديهم فهم معقول للنشاطات الاقتصادية ولنشاطات الأعمال، والمحاسبة، ولديهم الرغبة والاستعداد لدراسة تلك المعلومات بجدية.

- أن تقدم معلومات تساعد في التنبؤ بمبلغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية وتوقعاتها المستقبلية الواردة للشركة. بالتالي تقييم احتمالات صافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة للشركة من خلال توفير معلومات حول موارد الشركة، وكيفية أداء مجلس الإدارة مسؤولياته بكفاءة وفاعلية لاستخدام موارد الشركة.

أن تقدم معلومات حول المركز المالي للشركة المعدة للقوائم، وهي معلومات حول الموارد الاقتصادية للشركة، وتقدم أيضا معلومات حول آثار المعاملات و الأحداث الأخرى التي تخير من تلك الموارد(زكرياء، 2014، صفحة 48).

- ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات.
- تقييم مدى كفاءة الإدارة في استغلال وتوظيف موارد المؤسسة المتاحة لها وسلوكها الاقتصادي(حفاصة، 2021، صفحة 04).

3-3 الخصائص النوعية الأساسية لجودة القوائم المالية

حتى تؤدي المعلومات المحتواة في القوائم المالية الغرض منها فإنها يجب أن تتصف بما يلي:

3-3-1 الملاءمة

تعني الملاءمة ان المعلومات المالية يجب أن تكون هامة ومفيدة ومرتبطة بالمشكلة محل الدراسة أو القرار الذي على الإدارة اتخاذه(محرم و محمد محمود، المحاسبة الإدارية، 2011).

3-3-1-1 محددات خاصية الملاءمة

تجدي الملاءمة وتقدم منفعة لمستخدمي المعلومات بتوافر الخصائص الثانوية التالية:

أ- **التوقيت الملائم:** مضمونه وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، حيث انه كلما زادت سرعة وصول المعلومات المحاسبية كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة.

ب- **القدرة على التنبؤ:** تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية على ضوء نتائج الماضي والحاضر، وبعدم معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف، كما تساعد المعلومات المحاسبية ذات القدرة التنبؤية على تخفيض درجة عدم اليقين حول النتائج المتوقعة في المستقبل التي تتخذ على النتائج الماضية.

ج- **التغذية العكسية:** إن المعلومات تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية والتي تساعد على تأكيد تصحيح التوقعات الأولية(طيبي و عبد الحميد، 2020، صفحة 275).

2-3-3 الموثوقية

تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول(مالك و محمد بشير، 2015، صفحة 174).

1-2-3-3 محددات خاصية الموثوقية

بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:

أ- **القابلية للتحقق:** يتحقق هذا المفهوم عندما تحصل درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كأن يصل عدد المدققين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق ولا يمكن للمدقق ابداء الرأي بها.

ب- **الصدق في العرض:** كي يمكن الإعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات يجب أن تكون المعلومات المقدمة صحيحة، وقد عرف FASB يكون هناك الصدق في العرض " وجود تطابق أو اتفاق بين الأرقام أو الأوصاف من ناحية وبين الموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأحداث لعرضها من ناحية أخرى" بمعنى آخر تمثل الأرقام ما حدث بالفعل.

ج- **الحيادية:** يقصد بها أنه لا يمكن انتقاء معلومات بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى، إن مصطلح الحياد متعلق بدرجة كبيرة ولكن ليس بشكل متطابق أو متماثل مع مصطلح " خالي من التحيز" لذلك فالحيادية يمكن أن تعني أيضا أن يقوم الشخص بالتحيز في التقرير مسبقا. وهذا لا يعني ضمنا بأن معدي القوائم المالية لا يملكون هدفا في أذهانهم عند إعدادهم لتلك القوائم، ولكنها تعني أن الهدف يجب ألا يؤثر في النتائج مسبقا.

لذلك تبقى هذه الخاصية نظرية لا بل مثالية لأنه في عالم اليوم يندر أن نرى من لا ينحاز إلى مصلحته(إسماعيل و ريان ، 2012، الصفحات 295-295).

3-3-3 الموازنة بين الملاءمة والموثوقية

حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة في تحقيق أهداف القوائم المالية فانه ينبغي أن يتوفر فيها قدر معقول من خاصيتي الملاءمة والموثوقية في نفس الوقت. فغالبا ما تتعارض هاتان الخاصيتين مع بعضهما، فقد يكون من الضروري الوصول إلى قدر أكبر من الملاءمة، التضحية بقدر من الموثوقية، إذ انه من غير الممكن تحقيقهما معا بنفس الدرجة(عزي و طويرات ، 2018، صفحة 260).

3-4 الخصائص النوعية الثانوية لجودة القوائم المالية

تتكون الخصائص الثانوية من ثلاث خصائص وهما كالتالي:

الثبات: ويقصد بها الاستمرار في استخدام نفس الطرق والأساليب والسياسات المعتمدة للقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، وإذا ما دعت الحاجة للتغيير يجب الإفصاح عنه ليتم أخذه بعين الاعتبار من قبل المستخدمين(المجيد و مروة الغناي، 2023، صفحة 24).

القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المالية هي جاهزيتها للفهم من قبل المستخدمين لهذا الغرض، لذلك يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

القابلية للمقارنة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة لإجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة مع مؤسسات أخرى ضمن نفس النشاط(بلال، 2013، الصفحات 06-07).

3-5 القيود على الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية

يضم هيكل نظرية المحاسبة عددا من القيود التي تمثل محددات تطبيق المبادئ المحاسبية نذكرها كالتالي:

3-5-1 الأهمية النسبية

يوفر هذا القيد المحاسبي ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي، حيث ينص على ضرورة الإفصاح فقط عن البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية، وعد اشتمال هذه القوائم على تفاصيل وبنود لا داعي للإفصاح عنها، مما قد يسبب ارتباكا للمستخدم وتظليلا له بل وقد يفقده القدرة على التمييز بين ما هو مهم وما هو أقل أهمية(خنفر و غسان فلاح، 2006، صفحة 27).

3-5-2 المنفعة أكبر من التكلفة

كما أن للمعلومات المحاسبية فوائد ينعكس أثرها على مستخدمو القوائم المالية فإن للمعلومات المحاسبية كذلك في إعدادها، تقديمها، معالجتها، تفسيرها، تحليلها، الإفصاح عنها واستخدامها، ولابد من الموازنة بين المنافع وتكلفة الحصول على هذه المعلومات. فغالبا ما يفترض المستخدمون أن المعلومات سلعة بلا تكلفة، ولكن معدو المعلومات المحاسبية يعلمون أن ذلك غير صحيح، حيث يجب الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات والمنافع التي يمكن الحصول عليها من استخدامها، ويجب بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف.

3-5-3 سياسة الحيطة والحذر

يعتبر التحفظ من القيود التقليدية التي خضع لها المحاسب وهو بصدد تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ووفقا لهذا القيد يجب أن يكون المحاسب أكثر حيطة وحذرا عند قياس نتيجة الأعمال وتقييم عناصر المركز المالي، وعادة يكون للتحفظ أهمية كبيرة عندما تنطوي الأمور على تقديرات وأحكام شخصية، في مثل هذه الحالات يجب أن تعتمد تقديرات المحاسب على المنطق السليم وأن يختار الأساليب المحاسبية التي لا تؤدي إلى ذكر الحقائق بأكبر أو أقل من قيمتها(رابح، 2014، الصفحات 81-86).

3-6 علاقة عمل مدقق الحسابات بجودة القوائم المالية

3-6-1 علاقة مدقق الحسابات في تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المالية

تعني خاصية الملاءمة في مجال التدقيق بأنها قدرة تقارير مدقق الحسابات في تقييم بدائل متخذي القرارات وكذا قدرة التقارير على إحداث اتجاه القرار وترشيده، كون أن التقارير معدة من طرف جهة محايدة هدفها الأساسي التحقق من صدق وشرعية حسابات الشركات وخدمة الأطراف ذات العلاقة، وتتمثل علاقة مدقق الحسابات بالخصائص الفرعية للملاءمة كالتالي:

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية القدرة التنبؤية**

حتى تكون تقارير مدقق الحسابات ذات جودة وملاءمة لقرارات المستخدمين يجب أن تكون ذات قدرة تنبؤية بالأمور المستقبلية، فمن خلال إبداء رأي ضمن التقارير يستطيع المستخدم توقع الأحداث التي تساعده في بناء قراراته المستقبلية، وبالتالي التقارير التنبؤية هي التي تتوقع وتقدر الأحداث المستقبلية وتعطي صورة تقديرية عنها انطلاقا من رأي المدقق المحايد.

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية التغذية العكسية**

إن التقارير التي يصدرها المدقق أنواع إما نظيف أو تقرير متحفظ أو تقرير سالب، أو تقرير امتناع عن إبداء رأي وذلك حسب مدى تمثيل المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة هذا من ناحية، والاستقلالية التي يتمتع بها المدقق من ناحية أخرى ساهمت في التحقق وتصحيح التوقعات الماضية لمستخدمي المعلومات المالية، وبالتالي يلعب المدقق دورا مهما في تأكيد أو نفي التوقعات السابقة وإعادة تصحيحها.

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية التوقيت المناسب**

إن وضع التقارير في الوقت الملائم من قبل مدقق الحسابات على الجهات المستخدمة لها أمر ضروري وواجب على المدقق وذلك قبل أن تفقد قيمتها على قرارات مستخدميها. حسب ما نصت عليه المادة 27 من قانون 10 01.

3-6-2 علاقة مدقق الحسابات في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المالية

إن ناتج عمل مدقق الحسابات متمثل في إعداد التقارير، والتي يجب أن تكون بعيدا إلى حد كبير عن مخاطر التدقيق، حيث يبدي فيها المدقق رأيه الفني والمحايد، وتمثل بصدق ما تزعم تمثيله، وتكون هذه التقارير تعطي نفس النتائج في حالة إعادة التحقق منها، ولعل أهم ما توفره هذه الأخيرة لمستخدمي المعلومات هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق، وتتمثل علاقته بالخصائص الفرعية للموثوقية كالتالي:

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية الصدق في العرض**

إن التنظيمات والقوانين المنظمة للمهنة تجبر المدقق أن يبدي رأيه بصدق وموضوعية ويكون مطابقا بدرجة عالية حول مدى تعبير القوائم المالية، واقع ونشاط المؤسسة، فمثلا في حالة وجود اختلالات جوهرية تؤثر على

قرارات مستخدمي المعلومات المالية أو تلاعبات أو غش يجب على المدقق في هذه الحالة أن يبدي رأيا سلبيا. حسب ما نصت عليه المادة 27 من القانون 10-01.

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية القابلية للتحقق**

لا شك أن مدقق الحسابات في المؤسسة يسير وفق منهجية معينة وثابتة وهذا طبقا للمعايير والقوانين المنظمة للمهنة وبالتالي النتائج التي توصل إليها يستطيع لا محال أن يتوصل اليها أي مدقق آخر ويتحقق منها ويثبت صحتها. حسب ما نصت عليه المادة 40 من القانون 10 01(مصطفاوي، 2020-2021، الصفحات 73-74-75).

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية الحيادية**

إن مدقق الحسابات حتى يحقق درجة المصداقية في تقريره النهائي مرتبط بمدى حياده واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق، هذا وقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته وحياده نذكر منها:

- **المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري** لا يجوز أن يكون مدقق الحسابات في المؤسسة المعنية أحد:
- الأقرباء والأصهار الدرجة الرابعة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مدقق الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

حسب المادة 65 من القانون 10-01 فإنه يمنع مدقق الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الانابة عن المسيرين.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائيا ومهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

منه نستنتج أن مدقق الحسابات له علاقة وطيدة بخاصية الحيادية.

3-6-3 مساهمة مدقق الحسابات في تعزيز الخصائص الثانوية للمعلومات المالية

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية القابلية للفهم**

إن تقارير مدقق الحسابات معدة وفق أسس وضوابط نصت عليها هيئات وقوانين وبالتالي لا بد من المدقق الالتزام بها مما يؤدي إلى إعدادها ببساطة ووضوح حتى تكون قابلة للفهم هذا من جهة، من جهة أخرى يجب

على المستخدمين لهذه التقارير أن يكونوا ذو أهل اختصاص وتتوفر فيهم المؤهلات العلمية الحسابات علاقة جد وثيقة بخاصية القابلية للفهم.

- **علاقة مدقق الحسابات بخاصية القابلية للمقارنة**

حتى تكون تقارير مدقق الحسابات ذات جودة وتخفض حالة عدم التأكد بالنسبة للمستخدمين، يجب أن تكون قابلة للمقارنة سواء من ناحية الزمانية عن طريق مقارنة تقارير السنة الحالية مع السنوات السابقة لنفس المؤسسة، أو من ناحية مكانية عن طريق مقارنة تقارير المؤسسة مع تقارير مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع، وحتى تتحقق قابلية المقارنة يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالقوانين المنظمة للمهنة كالقانون 10-01 وقانون أخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية وذلك بقصد توحيد مقروئية هذه التقارير، وبالتالي يتضح أن مدقق الحسابات له علاقة كبيرة بخاصية قابلية المقارنة(شيماء و شعراوي ، 2021-2022، الصفحات 67-68).

كما سبق وأشرنا إلى أن جودة القوائم المالية لا تتحقق الا بالعناصر التالية:

- مدى ملائمة القوائم المالية ومدى ارتباطها باتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
- مدى سلامتها وخلوها منا لأخطاء الجوهرية.
- مدى قابليتها للمقارنة.
- مدى سلامة عرض بنود تلك القوائم المالية.
- مدى اعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حتى يسهل عملية المقارنة.

إن وجود هذه العناصر المذكورة يساعد على تحقيق جودة القوائم المالية بصفة نسبية، ويبقى تحقيق الجودة في هذه الحالة غير مكتمل إلا إذا أبدى مدقق الحسابات رأيه الفني والمحايد وبعض التوصيات التي تؤكد على سلامة وخلو القوائم المالية من الانحرافات والأخطاء الجوهرية. وبهذا تكون القوائم المالية تعبر عن الحالة الصحيحة والتي تتطابق مع ما هو موجود في المؤسسة بين الموجودات المادية في المؤسسة والموجودات الرقمية الموجودة في القوائم المالية التي محل الدراسة(شاهد، دفرور، و عياشي، 2017، صفحة 22).

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق في هذا الفصل تم التوصل إلى أن الهدف الرئيسي لمهنة مدقق الحسابات هو فحص الحسابات والتدقيق في مختلف المعلومات بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، كما يشترط أن يكون مدقق الحسابات محايدا ومستقلا وأن يقوم بتأدية مهامه وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية المتعارف عليها، وينتهي عمل المدقق بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في الحكم على جودة ومصداقية المعلومات المالية وتحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم.

نستخلص بأن جودة القوائم المالية هي مقياس لمدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية التي تعكس حالة وآداء المؤسسة، حيث تعتبر أداة هامة لاتخاذ القرارات المالية والاقتصادية بالنسبة لمستخدميها.

الفصل الثاني

دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة

تمهيد:

في إطار تكملة وربط النتائج والمفاهيم المتحصل عليها في الجانب النظري، لا بد من التطرق إلى الجانب التطبيقي من أجل التحقق من صحة الفرضيات والنتائج مع الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات المطروحة، لذلك قمنا بدراسة ميدانية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز للتوزيع بالمسيلة إلى جانب مقابلة مدقق حسابات الخاص بالمؤسسة، وهذا لإبراز دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية. حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: التعريف بميدان الدراسة

المبحث الثاني: واقع جودة القوائم المالية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز المسيلة

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها

المبحث الأول: التعريف بميدان الدراسة

في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى لمحة عن مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمسيلة وكذا التعريف بها وبأبرز مهامها.

1-1 التعريف بالمؤسسة

إن سونلغاز هو المتعامل التاريخي في ميدان التموين بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر، مساهمته في تجسيد السياسة الوطنية للطاقة من خلال البرامج المهمة الخاصة بالربط بالطاقة الكهربائية وتلك الخاصة بالربط بقنوات الغاز والتي سمحت برفع نسبة التغطية من الكهرباء إلى 99% ونسبة انتشار الغاز إلى حدود 59 %.

نشاطه الأساسي هو: إنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها ونقل الغاز وتوزيعه.

مديرية التوزيع بالمسيلة من ضمن 16 مديرية تابعة للمديرية الجهوية للشرق بقسنطينة، فكانت أول انطلاقة لها في 1979/01/02، وقد وضعت في خدمة زبائنها، الذين يفوق عددهم 230717 زبون في الكهرباء و139213 زبون في الغاز، 5 مقاطعات كهرباء و5 مقاطعات غاز و7 وكالات تجارية (2 منهم انطلاقتهم كانت في بداية سنة 2018).

تسير شبكة كهربائية طولها يصل إلى 5491 كم توتر منخفض و596 كم توتر متوسط، وشبكة للغاز تفوق 3729 كم، وبتعداد إجمالي للعمال يصل إلى 680 عامل.

1-2 الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز المسيلة

قبل أن نتطرق للهيكل التنظيمي للمديرية لا بأس أن نوضح بعض المصطلحات:

جدول رقم (2-1): أنواع الطاقة الكهربائية والغازية:

الاختصار	المعنى	النوع
BT	Basse Tension	التوتر المنخفض
MT	Moyenne Tension	التوتر المتوسط
HT	Haute Tension	التوتر المرتفع
BP	Basse Pression	الضغط المنخفض
MP	Moyenne Pression	الضغط المتوسط
HP	Haute Pression	الضغط العالي

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

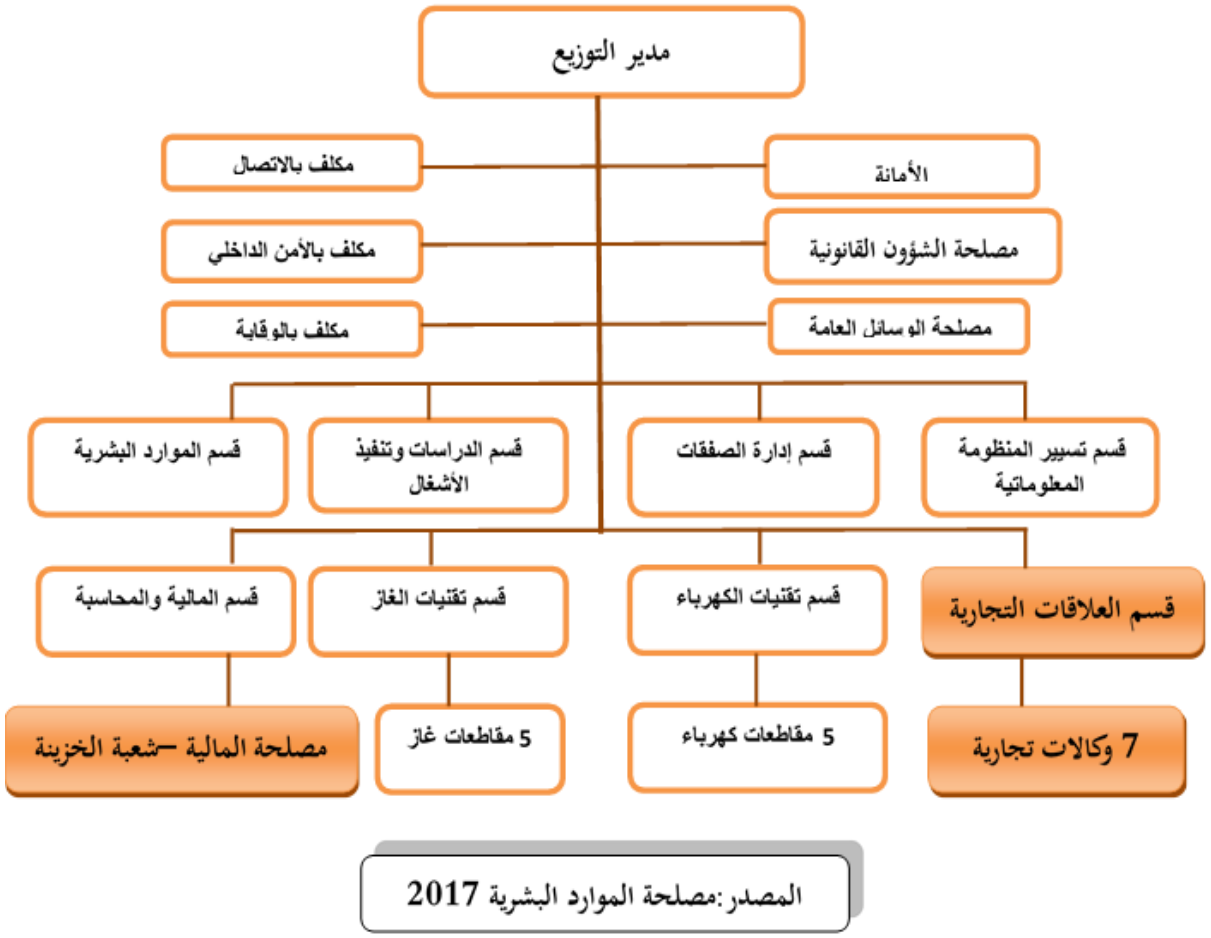
جدول رقم (2-2): أنواع الزبائن:

الاختصار	النوع	مصلحة المتابعة
BT	Abonnés ordinaires زبائن عاديين	- الوكالات التجارية
BP	Facturation sur mémoire فوترة في مذكرة	- الوكالات التجارية - قسم العلاقات التجارية
MT	خواص	- قسم العلاقات التجارية
MP	طابع إداري	
HT	خواص	
HP	طابع إداري	

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أنه إذا تعلق الأمر بالنوع المنخفض من الطاقة الكهربائية والغازية (BT-BP) فهنا نتكلم عن حالتين الأولى زبون عادي (تسييره يكون من مهام الوكالات التجارية) والثانية زبون ذو طابع إداري فوترته تكون في شكل مذكرة (Facturation sur mémoire) وتسييره ينقسم بين الوكالات التجارية (جمع الكشوف، مراقبة العدادات، إصلاح الأقطاب إن حدثت...) وبين قسم العلاقات التجارية (علاقة مع الزبون، فوترة، تحصيل ديون...).

الشكل (2-5): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر:مصلحة الموارد البشرية 2017

الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية DFC

يعتبر هذا القسم هام جدا وحساس حيث يقوم بمهام عديدة ومتنوعة ومن بينها طريقة تسيير ميزانية المؤسسة وكذا الدور المنوط بها فيما يخص الرقابة على جميع الوثائق المحاسبية ويتكون القسم من أربعة مصالح هي:

أ: مصلحة المحاسبة والاستغلال: تقوم هذه المصلحة ب:

- التسجيل المحاسبي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتأكد من صحتها ومن بين هذه العمليات: الصندوق، الأجور، الفواتير المبيعات، المشتريات.
- مسك الدفاتر المحاسبية.
- مسك جباية المؤسسة.
- إعداد القوائم المالية للمؤسسة.

ب: مصلحة المالية:

- هي المسؤولة عن تسديد ديون الموردين وكل الديون الأخرى.
- مسك الحسابات البنكية والبريدية للمؤسسة.

- اعداد المقاربة البنكية والمتابعة اليومية مع البنك وبريد الجزائر
- هي المسؤولة عن العلاقات مع المؤسسات المالية.

ج: مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

- إعداد الميزانية التقديرية السنوية للمؤسسة.
- متابعة ومراقبة الأهداف المسطرة.

د: مصلحة المراقبة والتفتيش: وهي مصلحة حديثة النشأة انطلقت سنة 2018 هدفها

- حماية الأصول والمركز المالي الشركة.
- السهر على متابعة تنفيذ الاجراءات الخاصة بكل مصالح الشركة.
- تحسين اداء المسيرين.
- العمل على تقليل المخاطر الناجمة عن سوء التسيير وعدم تنفيذ الاجراءات والقوانين الداخلية

1-3 مهام وأهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

1-3-1 مهام المؤسسة

سونلغاز عبارة عن شركة مساهمة وهي مؤسسة محتكرة لثلاث وظائف أساسية وهي: إنتاج الكهرباء، نقل الكهرباء والغاز، توزيع الكهرباء والغاز.

الإنتاج: إن طبيعة الكهرباء كمنتوج غير قابل للتخزين أجبر مديرية توزيع الكهرباء والغاز على اندماج كامل لكل نشاطاتها من الإنتاج إلى غاية الاستهلاك النهائي، الإنتاج هو عملية تحويل الطاقة الحرارية أو المائية إلى طاقة ميكانيكية، ثم إلى طاقة كهربائية.

النقل: يخص نشاط النقل كل من نقل الكهرباء والغاز فنقل الكهرباء يتم عبر خطوط ذات الضغط (60 الإضافة إلى خطوط ذات الضغط المتوسط)220 KV,400 KV، العالي.

أما فيما يخص نقل الغاز فتقوم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتزويد السوق بالكميات اللازمة من غاز مؤسسة سونطراك، حيث أنشأت سونلغاز شبكة هامة لنقل الغاز سواء كان الضغط العالي الموجه للمشتركين الصناعيين، أو المتوسط أو المنخفض.

التوزيع: تقوم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتوزيع كل من الكهرباء والغاز بخطوط وكابلات ذات ضغط منخفض ومتوسط تلبية لاحتياجات زبائنها الصغار بالطاقة الكهربائية والغازية.

تزود سونلغاز فيما يخص توزيع الكهرباء شركائها الصناعيين بشبكات ذات ضغط مرتفع في حين أن الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة تزودهم بشبكات الضغط المتوسط، أما العائلات والحرفيين فتزودهم بضغط منخفض.

في حين تلبي سونلغاز عند توزيع الغاز احتياجات ثلاثة أنواع من زبائنها تتمثل في الزبائن الصناعيين الذين يتم تغذيتهم بشبكات الضغط المرتفع، الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة والذين تتم تغذيته بشبكات الضغط المتوسط، العائلات والحرفيين الذين تتم تغذيتهم بضغط منخفض.

1-3-2 أهداف المؤسسة

- تطوير كل شكل من أشكال التعاون المشترك في الجزائر أو خارجها مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحيازة وهذا من أجل توسيع مجال نشاطها.
- المساهمة في التنمية المحلية بتغطية كامل التراب الوطني بالطاقة.
- دعم الاقتصاد الوطني من خلال تطوير شبكة الكهرباء والغاز باعتبار الطاقة الكهربائية عامل مهم ورئيسي للتنمية وتطوير الاستثمار الصناعي وكذا الفلاحي والزراعي ومختلف المجالات.
- المساهمة في محاربة النزوح الريفي وهذا بتوفير الكهرباء الريفية وكذا ربط الريف بشبكة الغاز.

المبحث الثاني: واقع جودة القوائم المالية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة

2-1 الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات

يقوم مدقق الحسابات بتدقيق مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة، وذلك بتوكيل ولقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها مدقق الحسابات، وهذا ما سنتطرق إليه.

2-1-1 إجراءات قبول المهمة

على مدقق الحسابات، قبل الدخول في العمل التأكد من:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر6 من القانون التجاري، والمواد 64، 65، 66، 67، من القانون 10-01.
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز.
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فيه.
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه.
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.
- التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

2-1-2 إجراءات الدخول في المهمة

بعد مراعات العنايات المهنية السابقة وقبوله للمهمة على مدقق الحسابات:

- التأكد من انتظام تعيينه، حسب الحالة من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية.
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارةً قبول المهمةً وإن لم يكن حاضرا في الجمعية، يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة.
- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية الكائنة بمجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما.
- التصريح كتابيا، مهما كان نوع تعيينه، أنه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية.
- تذكير مسئولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم.
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروريتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدة الزمنية القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).
- عليه الاتصال بمدقق الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته (على الزميل السابق طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه).

2-1-3 حالة عدم قبول المهمة

إذا تلقى مدقق الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمدقق حسابات في الشركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها فيأجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها.

إذا رفض مدقق الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة.

إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.

2-1-4 ملفات العمل

إن الطابع الدائم لمهمة مدقق الحسابات تفرض عليه مسك ملفين أساسيين في تنفيذ مهامه، ملف دائم وملف سنوي، حيث مسك هذه الملفات تسمح لمدقق الحسابات بما يلي:

- اتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول مديرية توزيع الكهرباء والغاز طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده.
- الاحتفاظ بدليل عن الأعمال والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء راي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للمعايير المهنية المقبولة.
- الإشراف عن العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أولا: الملف الدائم

يتضمن الملف الدائم كل الوثائق المستعملة طوال مدة العهدة أو تجديدها.

- **الشكل والمضمون:** طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة والنظام الداخلي لمكتب مدقق الحسابات، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول التالية:

أ-**العموميات الخاصة بالمؤسسة:** التي تشير إلى المؤسسة ووحدتها.

ب- المراقبة الداخلية: يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة (وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات...).

ج- معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، سياسة المالية.

د- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية: (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين مدقق الحسابات وأدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).

هـ- الخصائص الاقتصادية والتجارية: (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في التخصص وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).

و- معلومات حول الإعلام الآلي: (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

ثانيا: الملف السنوي

عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، يتضمن الملف السنوي كل العناصر المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للمراقبة مثل مجموعة الأعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة، الحوصلة وعناصر المعلومات التي سمحت لمدقق الحسابات بتكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

- **الشكل والمضمون:** يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية:

أ- تنظيم وتخطيط المهمة: (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات ومكان التدخل، تواريخ تقديم التقارير).

ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية: وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها، وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

ج- مراقبة الحسابات السنوية: برنامج يتماشى وخصوصيات ومخاطر الشركة، تفاصيل الأشغال المنجزة من تحاليل وتقنيات الصبر ومعاينة الموجودات والفحص المستندي والتقاطعات...، الوثائق (أو نسخ عنها) المحصل عليها من المؤسسة أو من الغير والتي تبرر المبالغ والحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة والخاتمة العامة من أجل المصادقة.

د- تدقيقات خاصة أو قانونية: فحص الاتفاقيات المنظمة، المصادقة على 5 أو 10 أجور العليا، التصريح بالأعمال غير الشرعية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية، فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وكل الوثائق المتعلقة بالتقارير الخاصة الإجبارية.

هـ- وثائق عامة: الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، بيانات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات الدورة، المصادقات من المتعاملين ونسخ من المحاضر.

2-1-5 الاحتفاظ بملف العمل

الطابع السري للمعلومات الموجودة في ملفات العمل تلزم مدقق الحسابات على إبقائها كذلك سواء داخل أو خارج مكتبه وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

كما يتعين على مدقق الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة.

2-2 الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات

2-2-1 الحصول على معرفة عامة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات، على مدقق الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية للمؤسسة محل المراقبة، وبينت الهدف من ذلك وكيفية وضع خطة المهمة ومحتواها.

2-2-2 الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات

أ- فحص وتقييم الرقابة الداخلية

وردت العنايات المهنية المتعلقة بفحص وتقييم الرقابة الداخلية في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات على مدقق الحسابات التأكد من إمكانية التنظيم المحاسبي للمؤسسة محل المراقبة، إنتاج قوائم مالية موثوقة، ومن أجل ذلك عليه تطبيق إجراءات خاصة لاكتشاف مدى احترام المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية وكذا معرفة مستوى نوعية الرقابة الداخلية للشركة من خلال دراسة مكوناتها.

ب- فحص الحسابات

وردت العنايات المهنية المتعلقة بفحص الحسابات في التوصية السادسة من القرار المذكور سابقا والتي بينت بأن الهدف من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية.
من أجل الحصول على أدلة الإثبات الضرورية لصياغة رأيه، يتمتع مدقق الحسابات بعدة تقنيات، يجب عليه مزجها حسب الحساب أو الموضوع المراقب:

- الفحص المستندي والمراقبة الحسابية.
- التحليلات والتقديرات والتقاربات البنكية والتقاطعات.
- المعلومات الشفوية المتحصل عليها من مسيري وأجراء الشركة.

ج- التصريح بالأعمال الجنحية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية

يعتبر مدقق الحسابات "مساعدا للعدالة" كونه ملزم بموجب القانون التجاري إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها أثناء تأدية مهامه، ومع إضافة واجب إبلاغ المساهمين بالمخالفات والأخطاء المكتشفة، أراد المشرع حماية والدفاع على مصالح المساهمين، المستخدمين وكل متعامل مع الشركة. وفي حالة عدم إبلاغ

وكيل الجمهورية الأعمال الجنحية التي اكتشفها، يعرض نفسه لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة مالية من تتراوح ب ين20000 و 500000 دج.

د- التقرير العام لمدقق الحسابات

وردت العنايات المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية في التوصية الثالثة من القرار المذكور سابقا بالإضافة إلى ما جاء في القانون 10-01، بين في مجمله أنه على مدقق الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا يترجم مهامه الثانوية.

هـ- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم مدقق الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي مدقق الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة.

يعبر مدقق الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي مدقق الحسابات ما يلي:

- اسم وعنوان مدقق الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير تدقيق الحسابات لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين: التقرير العام للتعبير عن الرأي – المراجعات والمعلومات الخاصة.

2-2-2-1 الجزء الأول (التقرير العام للتعبير عن الرأي)

أ- مقدمة: يقوم مدقق الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالمؤسسة المعنية، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة، التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال.

ب- الرأي حول القوائم المالية: يقوم مدقق الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

ج- رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة مدقق الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة المؤسسة عند نهاية الدورة.

د- رأي بتحفظ: يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة مدقق الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية هذه السنة المالية. يجب على مدقق الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها.

هـ- رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف مدقق الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين مدقق الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين، يتعين على مدقق الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

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

2-2-2-2 الجزء الثاني (المراجعات والمعلومات الخاصة)

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاثة المنفصلة التالية:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي يوجب القانون على مدقق الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير على الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

- يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

2–3 عرض القوائم المالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز مسيلة

المبالغ المبينة في القوائم المالية بالكيلو دينارKda (1 كيلو دج = 1000 دج)

2–3–1 ميزانية الأصول لسنة 2021

جدول رقم (2–3) لميزانية أصول المؤسسة للسنة المالية 2021 المبالغ ب Kda

الأصول – Actif	المبلغ الإجمالي Kda	الإهتلاكات والمؤونات	2021	2020
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية				
تثبيتات عينية				
الأراضي	9925.56	–	9925.56	9925.56
أراضي مهيئة	41034.55	14215.30	26819.24	27717.22
المباني	334045.52	137390.32	196655.19	205866.42
التركيبات التقنية للمعدات والأدوات	37705988.1	17870090.98	19835897.13	19624770.96
تثبيتات عينية أخرى	2987893.77	1330426.28	1657467.49	1599220.15
تثبيتات قيد الإنجاز	6553174.80	–	6553174.80	3511971.19
تثبيتات مالية				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	59016	–	590.16	590.16
مجموع الأصول الغير جارية	47632652.45	19352122.88	28280529.57	24980061.66
الأصول الجارية				
المخزونات	7053.75	–	7053.75	20240.74
الزبائن	13210488.08	176778.16	13033709.93	8840593.86
	0.00	–	0.00	0.00
مدينون آخرون	19263.47	13052.06	6211.41	3344.59
ضرائب	331388.23	–	331388.23	143185.41
أصول جارية أخرى	0.00	–	0.00	0.00
الخزينة	133632.83	1466.67	132166.17	565063.19

مجموع الأصول الجارية	13701826.37	191296.88	13510529.5	9572427.80
المجموع العام للأصول	61334478.83	19543419.76	41791059.07	34552489.46

المصدر: بالاعتماد على الملحق رقم 01

2-3-2 ميزانية الخصوم: كانت ميزانية الخصوم كما يلي:

جدول رقم (2-4): يمثل ميزانية الخصوم للسنة المالية 2021 المبالغ بـ Kda

الخصوم Passif	2021	2022	الملاحظة
رؤوس الأموال الخاصة			
فرق إعادة التقدير	408307.68	408307.68	
النتيجة الصافية	-2901509.06	-1895009.03	
رؤوس أموال خاصة أخرى – ترحيل من جديد	-31881.97	-31881.97	
حسابات الربط بين الوحدات	26697820.91	24034638.61	
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	24172737.56	22516055.29	
خصوم غير جارية	-	-	
قروض وديون مالية	291129.02	280263.83	
ديون أخرى غير جارية	-	-	
مؤونات وإيرادات مقيدة سلفا	8434956.64	6961518.03	
مجموع الخصوم غير الجارية	8726085.66	7241781.86	
الخصوم الجارية	-	-	
موردون وحسابات ملحقة	2524575.11	1243574.35	
ضرائب	335015.76	212044.05	
ديون على شركات المجمع والشركاء	0.00	0.00	
ديون أخرى	6032644.98	3339033.92	
خزينة الخصوم	0.00	0.00	
مجموع الخصوم الجارية	8892235.85	4794652.32	
مجموع العام للخصوم	41791059.07	34552489.46	

المصدر: بالاعتماد على الملحق رقم 02

2-3-3 جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لسنة 2021

جدول رقم (2-5): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للسنة المالية 2021 المبالغ بـ Kda

البيان	2021	2022	الملاحظة
مبيعات ونواتج ملحقة	9831317.58	8979506.80	
إعانات الاستغلال	0.00	-	
1- إنتاج السنة المالية	9831317.58	897506.80	
مشتريات مستهلكة	-74175.90	-59655.37	
تلقي خدمات انتاج الطاقة والمعدات	-7858179.54	-6562428.40	
خدمات مقدمة لإنتاج الطاقة والمعدات	145226.55	106998.57	
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	-343655.04	-336053.10	
خدمات مقدمة	20.04	36.36	
تلقي فوائد الخدمات	-2025963.32	-1900962.76	
2- استهلاك السنة المالية	-10156727.21	-8752064.71	
3- القيمة المضافة للاستغلال	-325409.63	227442.09	
أعباء المستخدمين	-1431634.77	-1099077.42	
ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	-185702.84	-169404.85	
4-فائض في الإجمالي للاستغلال	1942747.24	-1041040.19	
نواتج عملياتية أخرى	443418.64	372899.81	
أعباء عملياتية أخرى	-34123.39	-19025.99	
مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة.	-1474100.75	-1352326.10	
مصاريف الاستهلاك والمخصصات الأخرى المستلمة.	0.00	-	
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.	119681.10	155449.00	
الإهتلاك والمخصصات الأخرى المقدمة.	0.00	-	
الخدمات المساعدة	-13637.42	-10965.57	
5-النتيجة العملياتية	-2901509.06	-1895009.03	
النتيجة العملياتية قبل الضريبة	-2901509.06	-1895009.03	

ضرائب عن النتائج	-	-	
مجموع النواتج من الأنشطة العادية	10539663.91	9614890.54	
مجموع الأعباء من الأنشطة العادية	-13441172.97	-11509899.57	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	2901509.06	-1895009.03	
	0.00	-	
النتيجة الصافية للسنة المالية	-2901509.06	-1895009.03	

المصدر: بالاعتماد على الملحق رقم 03

2-3-4 جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021

الجدول رقم (2-6): جدول تدفقات الخزينة للسنة المالية 2021 المبالغ بـ Kda بالطريقة المباشرة

البيان	2021	2022
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الأشغال		
+ التحصيلات المقبوضة من الزبائن	8227971.16	5292965.04
+ تحصيلات أخرى	8039.17	33984.43
-المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	336342.33	362954.04
-تسديدات أخرى	486282.89	425168.05
-فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة	598.29	398.53
-الضرائب المدفوعة الأخرى	51738.95-	-25125.34
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية	7464525.77	4563554.18
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية	7464525.77	4563554.12
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
-تسديدات لحيازة تثبيتات مادية أو معنوية	3818957.66	1884859.12
+ التحصيلات من التنازل عن تثبيتات مادية أو معنوية	-	-
+ مدفوعات من أجل اقتناء تثبيتات مالية	-	-
+ التحصيلات من التنازل عن التثبيتات المالية	-	-
+ إعلانات الاستثمار المستلمة	0.00	0.00
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	3818957.66-	-1884859.12
تدفقات الخزينة المتأتية من إصدار أسهم		

+ التحصيلات المتأتية من إصدار أسهم	-	-
-توزيع الأرباح	-	-
+ التحصيلات المتأتية من القروض	0.00	7361.63
-تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	0.00	3710.82
+ إعلانات الاستغلال المستلمة	-	-
التحصيلات بين الوحدات	4694675.69	3286976.03
التسديدات بين الوحدات	12730760.68	8876053.28
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	8036084.99-	-5585426.43
تغيرات الخزينة للفترة	4390516.87-	-2906731.37
الخزينة ومعدلاتها عند انتاج السنة المالية	566682.42	263749.84
الخزينة ومعدلاتها عند انتهاء السنة المالية	133632.83	566682.42
تغير الخزينة خلال الفترة	433049.59	302932.58

المصدر: بالاعتماد على الملحق رقم 04

2-3-5 تقييم دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

- ✓ تقوم المؤسسة بمسك المحاسبة في الوقت المناسب وبدون تأخير معناه تحقيق خاصية الملاءمة، وهذا ما يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.
- ✓ المعلومات المالية التي تم عرضها من طرف مدقق الحسابات تتصف بالحيادية والاستقلالية كونه مستقل وحيادي ولا يتدخل في تسيير المؤسسة.
- ✓ المعلومات المالية التي تم عرضها تتميز بالموثوقية بحيث تعبر بصدق عن حالة المؤسسة المالية لسنة 2021.
- ✓ رأي مدقق الحسابات يعبر بصدق وعدالة وشرعية الحسابات الواردة في القوائم المالية من خلال ملاحظاته وتوصياته.
- ✓ التقارب البنكي في المؤسسة يساهم في تحقيق خصائص الموثوقية والقابلية للتحقق والملاءمة.
- ✓ الجرد المادي، التثبيتات، والمخزونات يساهم بنسبة كبيرة في تحقيق خاصية القابلية للتحقق.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها

بعد أن تم جمع المعلومات، وتحليلها باستخدام المقابلة، ودراسة حالة وفي ضوء الفرضيات التي استهدفت هذه الدراسة اختبارها، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى اختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة الميدانية والتحقق من مدى صحتها من عدمها وهذا من خلال المطالب التي سنستعرض من خلالها نتائج كل فرضية.

3-1 اختبار الفرضية الأولى

تم اختبار الفرضية الأولى من خلال المقابلة.

3-1-1 تعريف المقابلة

هي تقنية من التقنيات المباشرة لجمع المعطيات ميدانيا، حيث تعرف المقابلة الموجهة الغير المهيكلة على انها مجموعة من الأسئلة قصيرة ومحددة نسبيا، يتحدد شكل مضمون المقابلة قبل تنفيذها حيث توضع قائمة من الأسئلة يلتزم بها الباحث، وتوجه الأسئلة بنفس الكلمات ونفس الترتيب.

لقد قمنا بإجراء مقابلة مع مدقق حسابات مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة في خصوص "التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق".

3-1-2 مجريات المقابلة

تم ضبط قائمة الأسئلة حول مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق وتكونت أسئلة المقابلة من 19 سؤال في محورين وذلك بعد المناقشة مع الأستاذ المشرف والبحث في الدراسات السابقة.

- **ضبط قائمة الضيوف:** وتتكون من مدقق الحسابات الخارجي الخاص بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة.
- **ضبط المواعيد:** تم الاتصال بضيف المقابلة وتم ضبط موعد معه وذلك من أجل دعم دراستنا هذه والتي كانت حسب الجدول أدناه والمرتب حسب توقيت إجراء المقابلة.

الجدول رقم (2-7): يوضح مجريات المقابلة

المهنة	الجنس	المؤهل العلمي	الخبرة	التوقيت	الوسائط	المدة
مدقق حسابات	ذكر	دكتوراه	من 16 إلى 20 سنة	2023-05-11	كتابيا	ساعتان ونصف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات المقابلة

3-1-3 تحليل المقابلة

تعد المقابلة أداة دائمة للدراسة العلمية بحيث تسمح بجمع البيانات والمعلومات الدقيقة. وتسمح للباحث بإجراء تحليل دقيق الذي يكون بمثابة التفسير المنطقي لنتائج البحث.

- تحليل المقابلة (النتائج) يتم بناءا على تجميع الإجابات، ومحاولة استنباط المفاهيم والآراء حول فرضية الدراسة.

الجدول الموالي يلخص إجابات مدقق الحسابات والرأي الشخصي على النحو التالي:

الجدول رقم (2-8): تحليل المقابلة

- **المحور الأول: مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01**

الرقم	السؤال	الجواب	التعليق الشخصي
01	ما هو مدى التزامك بتطبيق قانون 10-01 المنظم للمهنة؟	نلتزم بالقانون 10-01 المنظم للمهنة إلى حد كبير.	من خلال إجابته نرى أن مدقق الحسابات يلتزم بالقانون 10-01 بشكل دقيق ويقوم بتطبيقه في مهنته.
02	هل لدى مدقق الحسابات مسؤولية في اكتشاف الأخطاء؟	من مهامه الرئيسية اكتشاف الأخطاء.	من خلال إجابته نرى بأن من المهام الرئيسية لمدقق الحسابات حسب القانون 10-01 اكتشاف الأخطاء وتوجيه المؤسسة لتصحيحها. وهذا ما يعزز ملاءمة وموثوقية القوائم المالية.
03	هل يساعد القانون 10-01 مدقق الحسابات في اتخاذ القرار الأمثل؟	نعم يقدم مساعدة في اتخاذ القرار.	تبين لنا من خلاله أن القانون 10-01 يساعد على اتخاذ قرار أكثر دقة وموثوقية بناءا على الإجراءات المحددة في القانون.
04	هل يساهم القانون 10-01 في ضمان سلامة مراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي؟	يساهم بشكل جيد.	تبين لنا حسب إجابته أن وجود القانون 10-01 المنظم للمهنة يساهم في ضمان سلامة مراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي بشكل كبير بشرط أن يتم تطبيقه بشكل دقيق.
05	هل يوفر القانون 10-01 لمهنة مدقق الحسابات في الجزائر الشروط اللازمة لممارسة المهنة؟	نعم يوفر الشروط اللازمة.	من خلال إجابته يتضح لنا أن القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق يوفر الشروط اللازمة لممارسة المهنة بشكل قانوني ومهني .

06	هل عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات في ظل قانون 10-01؟	نعم ساهم قانون 10- 01 في تطوير مهنة التدقيق بالجزائر.	من خلال إجابته نستنتج أن القانون 10-01 يهدف إلى تطوير وتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، فهذا له تأثير إيجابي على تعزيز الموثوقية والجودة.
07	لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات؟	أكيد يمكن ذلك.	حسب إجابته تبين لنا أنه حسب القانون 10-01 لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد عقد اتفاق مع مدقق آخر لعهدة واحدة.
08	هل تقوم بالتكوين المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق لضمان جودة التدقيق المحاسبي؟	نعم كل ما سنحت الفرصة لذلك.	اتضح لنا من خلال إجابته يقوم مدقق الحسابات بالتكوين المستمر كلما سنحت له الفرصة بذلك وذلك حسب مؤهلات كل مدقق.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات المقابلة

- **المحور الثاني: مدى التزام مدقق الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق.**

الرقم	السؤال	الجواب	الرأي الشخصي
01	هل المعايير الجزائرية للتدقيق ضرورية لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر؟	بل لا بد من الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق من أجل تحسين جودة التقارير.	من خلال إجابته اتضح لنا أن تحسين جودة التقارير تكون من خلال الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق.
02	هل جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق لسد الثغرات التي خلفتها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق (القانونَ 10-01)؟	بكل تأكيد.	إجابته تعبر على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تم تطويرها لسد الثغرات التي ظهرت عن القوانين المنظمة للمهنة وذلك لضمان اعلى مستويات الجودة وموثوقية القوائم المالية.
03	هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة	نعم جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق مكملة للقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.	من خلال إجابته اتضح لنا المعايير الجزائرية للتدقيق تعمل كمكمل للتشريعات المنظمة للمهنة وبالتالي يساهم في تعزيز مصداقية المعلومات المالية.

	للمهنة بالخصوص القانون 10-01؟		
04	هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بطريقة مدروسة تلائم متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات التدقيق؟	جاءت متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق حتا في ترقيمها ومحتواها.	تشير إجابته إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق تم إصدارها وتطويرها بحث تكون متوافقة مع المعايير الدولية وهذا يعكس التزام الدولة بالمعايير الدولية، يسهم في تعزيز موثوقية وملاءمة القوائم المالية.
05	هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بقوة القانون بحيث يفرض على محافظي الحسابات بالجزائر الالتزام بتطبيقها؟	نعم توجد إلزامية.	إجابته تبين أنه من واجب المدققين الالتزام بتلك المعايير أثناء تنفيذ عمليات التدقيق لضمان الجودة والمصداقية.
06	هل تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر؟	نعم تساهم في تحسينها.	حسب إجابته نرى أن المعايير الجزائرية للتدقيق تلعب دورا في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
07	هل المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة؟	نعم هناك قابلية.	تشير إجابته إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق يمكن تطبيقها في ظل الظروف الراهنة مع مراعات بعض العوامل.
08	هل المعايير الجزائرية للتدقيق تتماشى مع الواقع المهني للجزائر؟	نوعا ما.	كانت إجابته تبين أن المعايير الجزائرية للتدقيق تتماشى نوعا ما مع الواقع المهني ولكن قد تحتاج إلى تحديثات لتكون أكثر ملاءمة.
09	هل يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات صلة مع مهنة التدقيق في الجزائر؟	لا أعتقد ذلك.	من خلال إجابته اتضح لنا أنه هناك توافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات.

10	هل تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي بالجزائر؟	نعم.	إجابته كانت تشير إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق تعتبر مرجعا هاما يحدد الإجراءات الأساسية التي يجب اتباعها في عملية التدقيق.
11	هل تحتاج البيئة الجزائرية التدقيقية في الجزائر إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة؟	نعم لازالت البيئة الجزائرية تحتاج إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة.	اتضح لنا من خلال اجابته أن البيئة الجزائرية التدقيقية تطورت بمرور الوقت ومن الممكن أن تنشأ تحديات جديدة تتطلب إصدار وتحديث معايير جزائرية للتدقيق جديدة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات المقابلة

- **نص الفرضية:** يلتزم مدقق الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل كبير.

لاختبار هذه الفرضية تم الإعتماد على إجابات مدقق الحسابات بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة في المقابلة التي أجريناها معه بمقر المؤسسة، وذلك حول التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق.

من الإجابات السابقة لمدقق الحسابات حول التزامه بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق تبين لنا أن مدقق الحسابات يلتزم بالقانون المنظم للمهنة ويسعى للامتثال له وتنفيذ مسئولياته بشفافية وكذلك رأينا أن مدقق الحسابات ملتزم بالمعايير الجزائرية للتدقيق ويعتبرها كمرشد في عمله تساعده على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة وهذا ما يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية، وبالتالي الفرضية القائلة "**يلتزم مدقق الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل كبير**" محققة.

3-2 اختبار الفرضية الثانية

- **نص الفرضية:** يساهم مدقق الحسابات في تعزيز ملاءمة المعلومات المالية.

حتى نتمكن من اختبار الفرضية الثانية من هذه الدراسة سنقوم بتحليل تحفظات (الأخطاء المكتشفة) مدقق الحسابات في تقريره النهائي، وسيتم توضيح ذلك فيما يلي:

أ- التحفظ (الخطأ) الأول

يظهر حساب 425 رصيدا قدره 16.297.271،89 دج غير مفصل بالكامل، بما في ذلك العمليات التي تعود إلى السنوات السابقة وبالتالي فإن الإدارة مدعوة لاتخاذ الخطوات اللازمة لاسترجاع هذه الديون.

- **تأثيره**

يؤثر على حساب 425 التسبيقات يبقى غير مرصد في حالة عدم التسوية وتؤثر على أرباح المؤسسة وتؤدي إلى زيادة الأعباء.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم الموارد البشرية وقسم المالية والمحاسبة.
- يقوم بتسوية الحساب من خلال عملية الاقتطاع من حساب 421.
- إذا كان الديون بالنسبة للزبون 419 وإذا كان الديون بالنسبة للمورد 409 يقوم بترصيد حساب التسوية.

ب- التحفظ (الخطأ) الثاني

عند فحص وتحليل الفواتير الغير مستلمة لاحظنا وجود فواتير يرجع تاريخها إلى سنوات سابقة حتى عام 2015 ندعوك لاتخاذ الخطوات اللازمة لتسوية هذه الفواتير التي لم يتم استلامها بعد في أقرب وقت ممكن.

- **تأثيره**

تأثر على كل حسابات ذات العلاقة بالمشتريات أو المبيعات في حالة أن الفاتورة تخص البيع وتأثر على مصداقية حسابات القوائم المالية.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم المالية والمحاسبة
- يقوم المحاسب بإجراء تسوية للحسابات في حالة كانت الفاتورة لسنوات سابقة يكون تسجليها من حساب 101 مدين إلى حساب 133 دائن وحساب 4456 دائن.

ج- التحفظ (الخطأ) الثالث

وجود وثيقتين لبرمجيات الإعلام الآلي يعود تاريخهما إلى سنة 2019 ولم يتم إهتلاكهما نذكرك أنه إذا كانت لا تزال قيد الاستخدام فيجب على الوحدة إجراء تصحيح للخطأ على أقساط الإهلاك لإهتلاكها وفقا لعمرها الإنتاجي وفي حالة العكس يجب حذفها من الميزانية العمومية بعد موافقة الهيئات الإدارية.

- **تأثيره**

يؤثر على شفافية ومصداقية حسابات الميزانية (حساب 204) والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم المالية والمحاسبة.
- يقوم المحاسب بإعداد محضر عن البرمجيات إذا تعرضت للتلف أو بيعت أو اهتلكت وفي حالة استخدامها إذا كانت مسجلة ترصد الحسابات وإذا كانت غير مسجلة تسجل 681 مدين تصحح في الجدول رقم 9 وتحذف من النتيجة الجبائية وحساب 28 دائن.

د- التحفظ (الخطأ) الرابع

أظهر حساب 418 رصيدا مدينا قدره 673.968.414،19 دج بما في ذلك 553.936.509،63 مقابل رسوم إيجار المباني للشركات التابعة لها بين سنتي 2016-2018 وقد لوحظ أن الشركة لم تشرع أبدا في فواتير هذه الإيجارات.

- **تأثيره**

يؤثر سلبا على خزينة المؤسسة وتحصيلها.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم الإدارة العامة.
- يقوم المحاسب بترصيد الحساب 418 بعد تحرير فاتورة الكراء ويكون وفق القيد 512 مدين و418 دائن.

بناءا على تحليل العناصر السابقة، يمكن القول إن مدقق الحسابات يساهم بشكل فعال في اكتشاف الأخطاء في عملية التدقيق، كما يساهم بشكل كبير في تعزيز ملاءمة المعلومات المالية، وذلك لقيام مدقق الحسابات بتحديد الأخطاء وإعطاء ملاحظات بتصحيحها، التي تساعد على زيادة ملاءمة ودقة هذه المعلومات، والتي بدورها ستؤدي إلى اتخاذ قرارات مناسبة.

من أهم العناصر المستخلصة من الجانب النظري والتي تساعد على إعادة تأكيد الفرضية الثانية هي كالتالي:

- حيادية واستقلالية مدقق الحسابات تهدف إلى صدق وشرعية المعلومات المالية، وبالتالي تساهم في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.
- يساهم التقرير الإيجابي المعد من طرف جهة محايدة في تعزيز ملاءمة المعلومات المالية.

وعليه فإن الفرضية القائلة "**يساهم مدقق الحسابات في تعزيز ملاءمة المعلومات المالية**" محققة.

3-3 اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية: يساهم مدقق الحسابات في تعزيز موثوقية المعلومات المالية.

حتى نتمكن من اختيار الفرضية الثالثة من هذه الدراسة، سنقوم بتحليل التحفظات (الأخطاء المكتشفة) من قبل مدقق الحسابات في تقريره النهائي، وسيتم توضيح ذلك فيما يلي:

أ- التحفظ (الخطأ) الأول

قامت مديرية المسيلة بملأ سجلها في دفتر الجرد وفق النظام المحاسبي والمالي دون التقيد التام به، ولم يتم تسجيل معلومات السنة السابقة في هذه السجلات.

- **تأثيره**

يؤثر على الجانب التسييري للمؤسسة، فالمؤسسة هنا ملزمة بالجرد المادي سنويا.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم المالية والمحاسبة.
- على المحاسب القيام بالتسجيل المحاسبي للسنة السابقة، ومعالجة الوضعية.

ب- التحفظ (الخطأ) الثاني

عدم وجود بعض العمليات التفصيلية (أرقام العمليات، الفئات، رقم الشيك...إلخ)، لم يسمح لنا بالتحقق من صحة هذه البيانات في 31-12-2021.

- **تأثيره**

يؤثر هذا الخطأ على شفافية ومصداقية القوائم المالية وحساباتها لأنه لابد من أن لكل قيد فاتورة إثبات خاصة به.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم المالية والمحاسبة.
- يقوم المحاسب بإعادة التسجيل المحاسبي للعمليات بأدلة إثبات (فواتير).

ج- التحفظ (الخطأ) الثالث

كشف فحص معلومات الجرد المادي المتاحة لنا أن بعض المعلومات لم يتم التحقق من صحتها ولم يتم تقييمها أو توقيعها أو تصنيفها من خلال النظام المحاسبي المالي.

- **تأثيره**

يؤثر على شفافية الحسابات والقيود وبالتالي تؤثر على القوائم المالية.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم الإدارة العامة
- قيام المحاسب التأكد من صحة المعلومات وتعزيز شفافيتها ومصداقيتها.

د- التحفظ (الخطأ) الرابع

يتم تبرير تسويات حسابات البنك الجارية (CCP) بواسطة بيانات في شكل جدول إضافي ولايتم التعامل مع البيانات المالية عندما تكون أكثر عرضة للتلاعب الاحتيالي.

- **تأثيره**

يؤثر على حسابات المؤسسة وعلى خزينة مؤسسة.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم المالية والمحاسبة.
- لا بعد من المراقبة والمتابعة شهريا لهذه الكشوف والتحري من جميع حركة الأموال المسحوبة والمودعة بالإضافة إلى التحقق من الرسوم المطبقة.

هـ- التحفظ (الخطأ) الخامس

تظهر بعض الحسابات أرصدة مدينة بشكل غير طبيعي يجب فحصها وتسويتها، نذكرك بأنه كان من المفترض أن يتم تحويل حسابات الموردين في نهاية السنة المالية إلى الحساب (409) موردين دائنين.

- **تأثيره**

تؤثر على الصندوق والبنك وشفافية الحسابات والقوائم المالية.

- **رفع التحفظ (تصحيح الخطأ)**

- عند قسم المالية والمحاسبة
- يجب إجراء عملية تسوية الحسابات واسترجاع المبالغ.

بناء على تحليل العناصر السابقة يتضح أن مدقق الحسابات يساهم بصورة كبيرة في تحسين موثوقية المعلومات المالية، ولخصت الدراسة أن مدقق الحسابات يساهم في تعزيز موثوقية المعلومات المالية وذلك من خلال رأيه الفني حول صدق وانتظام المعلومات المالية وبالتالي صدق وانتظام القوائم المالية، سلامة الرقابة الداخلية، تقديم معلومات حول التزام مؤسسة بالأحكام والتشريعات التي تنظم نشاط المؤسسة.

وعليه يمكن القول إن لمدقق الحسابات دور فعال في تعزيز موثوقية المعلومات المالية وذلك من خلال المصادقة على صحتها مما يؤدي به إلى إعداد تقرير إيجابي يساهم في زيادة موثوقية المعلومات المالية وبالتالي الفرضية "**يساهم مدقق الحسابات في تعزيز موثوقية المعلومات المالية**" محققة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل قمنا بإجراء دراسة تطبيقية التي تتضمن دراسة حالة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة، لقد قمنا بإجراء فحص لمختلف حسابات المؤسسة للتأكد من أنها تعكس صورة حقيقية وصحيحة للعمليات التي قامت بها هذه المؤسسة، وكذلك تقرير مدقق الحسابات الذي أبدى رأيه الفني والمحايد بصدق عن القوائم المالية، كما حاولنا تطبيق الجانب النظري الذي تم التطرق إليه في الفصل السابق.

لقد خصصنا هذا الفصل لمعرفة دور مدقق الحسابات على تعزيز مصداقية القوائم المالية، وبالتالي نستنتج أن مدقق الحسابات ومن خلال إجراءاته له دور وارتباط جوهري بجودة القائم المالية.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال تناولنا لموضوع دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في الأخير يمكننا القول إن لمدقق الحسابات دور كبير في تحسين جودة القوائم المالية، فهو يضمن صحة وصدق الحسابات المالية للمؤسسات، ويساعد في تحسين إدارة المؤسسة المالية. وبالتالي فإن الحفاظ على وجود مدقق حسابات محترف ودقيق في أي مؤسسة يعد أمرا مهما، حيث يقوم مدقق الحسابات بتقديم تقاريره وملاحظاته بشأن العمليات المالية والمحاسبية لمختلف الأطراف المتمثلون في مستخدمو القوائم المالية، مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة في إدارة المؤسسة وتوجيهها بشكل أفضل.

قد حاولنا من خلال موضوعنا معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في "ما هو دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟" من خلال الفصلين باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة انطلاقا من الفرضيات وبهذا ارتأينا أن يتضمن مسك الختام، تقسيم هذه الخاتمة إلى نتائج الدراسة ثم الاقتراحات ختاما بآفاق البحث.

➢ نتائج الدراسة

سمحت هذه الدراسة بالتوصل إلى مجموعة من النتائج والتي كان مصدرها العمل النظري والتطبيقي على السواء ومن هذه النتائج:

- يتمحور عمل مدقق الحسابات في ثلاثة عناصر رئيسية وهي: الفحص، التحقيق، التقرير.
- ترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف مدقق الحسابات اهم الأخطاء والانحرافات التي توجد بالقوائم المالية وكتابتها في التقرير النهائي.
- يساهم مدقق الحسابات في تعزيز ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية.
- ضرورة التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.
- جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق كمرشد لمدقق الحسابات في مهنته.
- التزام مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالقانون 10-01 وذلك بالتعاقد مع مدقق الحسابات الخارجي وفقا لما يقتضيه القانون لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية.
- توسيع مهام مدقق الحسابات إلى مهام أخرى كتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقرير جرد التثبيتات، والمخزونات، والزبائن يساهم في تعزيز جودة القوائم المالية.
- يساهم مدقق الحسابات في ملاءمة وموثوقية أصول وخصوم ميزانية المؤسسة.
- احترام القانون 10-01 من طرف مدقق الحسابات يمكنه من اكتشاف الأخطاء وهذا ما يعزز ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية.

- يحتاج مدقق الحسابات إلى التكوين المستمر لأن التكوين المستمر يساهم في كفاءته ومؤهلاته وبالتالي يساهم في جودة التدقيق المحاسبي.
- المعايير الجزائرية للتدقيق لا تتماشى مئة بالمئة مع البيئة الجزائرية التدقيقية فقد تحتاج إلى تعديل أو تحيين.

➢ الاقتراحات

بناءا على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- توظيف مدقق داخلي في المؤسسة مما يساعد مدقق الحسابات الخارجي على أداءه الجيد.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين.
- ضرورة استمرارية المؤسسة في مواكبة التطورات في ميدان التسيير.
- من الأحسن على مدقق الحسابات أن يقدم تقرير بالنسخة العربية أيضا حتى يتسنى للمحاسبين الغير متمكنين من اللغة الفرنسية من الاطلاع عليه وفهم محتواه.
- تعتبر مهمة مدقق الحسابات في مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة كافية وهذا ما تم ملاحظته من خلال دراستنا الميدانية.
- الإعتماد على تكنولوجيا المعلومات لضمان دقة وصحة المعلومات المالية لتحسين جودة القوائم المالية.
- لابد من إصدار معايير تكميلية للمعايير الجزائرية حتى تتماشى مع المعايير الدولية.
- لابد من المجلس الوطني للمحاسبة أن يلزم مدقق الحسابات بدورات تكوينية لتحسين خبرته المهنية.

➢ آفاق الدراسة

من منطلق هذه الدراسة يمكن التطلع إلى إجراء بحوث متعمقة أخرى في الموضوع مثل:

- دور المدقق الخارجي في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المالية.
- دور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.
- مساهمة تدقيق الحسابات في التقليل من المخاطر المالية.
- دور مدقق الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1- أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار لجنان للنشر والتوزيع، ط01، عمان، (2015).

2- أمين السيد لطفي، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التحاليل، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة، (2004).

3- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، ط01، عمان، (2009).

4- زينات محمد محرم، والبابلي محمد محمود، المحاسبة الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية، ط 01، الإسكندرية، (2011).

5- سامح محمد رضا رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الرياض، (2010).

6- سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، دار الراية للنشر والتوزيع، ط01، عمان، (2012).

7- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (2)، جامعة السودان المفتوحة، ط02 الصنعاء، (2013).

8- مؤيد راضي خنفر، والمطارنة غسان فلاح، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط02، عمان، (2006).

9- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط03، عمان، (2006).

ثانيا: الأطروحات والرسائل

10-أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حكومة الشركات، مذكرة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، (2016-2017).

11- أمينة حفاصة، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، (2021).

12- بوراية شيماء، وأمينة شعراوي، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية، مذكرة ماستر، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، (2021-2022).

13- خليل خاليد خدر، دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين جودة القوائم المالية، رسالة ماجيستير، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الشرق الأدنى، (2021).

14- طويرات رابح، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية، رسالة ماجيستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، (2014).

15- كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، رسالة ماجيستير، قسم المالية والمحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، (2022).

16- محمد زوبير، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، أطروحة الدكتوراه، قسم علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة غرداية، (2022).

17- مصطفاوي، أيمن، دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، (2020-2021).

18- نائلة فتحي زكرياء، استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار، مذكرة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، (2014).

ثالثا: المجلات:

19-الأخضر عزي، ورابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 18، الجزائر، (2018).

20- إسماعيل خليل إسماعيل، ونعوم ريان، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، جامعة الإسراء، (2012).

21- إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، والأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 10، الجزائر، (2017).

22- أمينة حفاصة، وفرحات عباس، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد (02)، الجزائر، (2018).

23- التائب الزروق التائب عبد المجيد، محمد ابودربالة مروة الغناي، نظام المعلومات المحاسبية وأثره على جودة البيانات والمعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 01، جامعة سرت، (2023).

24- تونسي نجاة، بوروبة ا محمد الحاج، مدقق الحسابات والمشروع الجزائري، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 06، مستغانم، (2016).

25- طالب عبد العزيز، ومحمد بلمداني، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، العدد 02، الجلفة، (2020).

26- عبد اللطيف طيبي، وبن الشيخ عبد الحميد، تقييم دور دو الخصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 01، ورقلة، (2020).

27- عدي صفاء الدين فاضل، وعبد الخالق محمود فيجاء، مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف سنوية، العدد 14، جامعة البصرة، (2014).

28- محمد حسان بن مالك، وغوالي محمد بشير، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، مجلة الباحث، العدد 15، ورقلة، (2015).

رابعا: المداخلات العلمية والندوات

29-شيخي بلال، (13-14 جانفي، 2013)، أثر الإفصاح المحاسبي ومبدأ القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية على تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى وطني حول: النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.

30- محمدي، عبد العالي، (ماي 2012)، دور محافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

خامسا: القوانين واللوائح التنظيمية:

31-الجريدة الرسمية، (25 نوفمبر 2007)، المتضمن النظام المالي المحاسبي، المواد 26-27-28-29، الجريدة الرسمية رقم 11-07، الجزائر.

32- قانون 10-01، (29- 07 -2010)، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 37.

33- القانون التجاري، (2007)، مادة 715، الجزائر.

34- وزارة المالية، (11 -10-2016)، المعايير الجزائرية للتدقيق (مقرر150)، الجزائر.

35- وزارة المالية، (15-03-2017)، المعايير الجزائرية للتدقيق (مقرر23)، الجزائر.

36- وزارة المالية، (04-02-2016)، المعايير الجزائرية للتدقيق (مقرر002)، الجزائر.

37- وزارة المالية، (24-09-2018)، المعايير الجزائرية للتدقيق (مقرر77)، الجزائر.

سادسا: المحاضرات:

38-أحمد سعيد حميدي، (2021)، محاضرة مدخل إلى التدقيق المحاسبي والمالي، المسيلة، قسم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف.

39-أمال زاوي، (2022)، مطبوعة في المراجعة المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3.

سابع: مواقع الانترنت

40-محمد صالح، (14-03-2023)، ماهية القوائم المالية وأنواعها، تم الاسترداد من dafra: https://www.dafra.com.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: سلطاني مذكر ..... المولود(ة) بتاريخ: 06/05/1999 ب: حمام ظالمة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 195045028 الصادرة بتاريخ: 30/11/2022 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية 2022/2023

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: دور معيار المحاسبة الدولي في تحسين جودة التقارير المالية .....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 23/05/2023

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: سواعدية خليدة المولود(ة) بتاريخ: 23/07/2000 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 285279253 الصادرة بتاريخ: 20/11/2022 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2022/2023

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان** : دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 28/05/2023

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم :العلوم المالية والمحاسبة

رقم: 25/.....

المسيلة في: 24 ماي 2023

إلى السيد: .....
.....

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء التربص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...

في إطار انفتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج ، التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية وثيقة

فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء تربصهم الميداني بمؤسستكم.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و/ ر.س	الإمضاء
01	سلطاني صفاء	181835085419	20845950	
02	سواعدية خليدة	181835076005	20855272523	

عنوان المذكرة: دور مديرية التوزيع في تحسين جودة الفواتير المالية دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز - المسيلة

المشرف(الاسم و اللقب و الإمضاء)	لجنة التربص (الإمضاء والختم)	رئيس القسم(الإمضاء والختم)
	الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز - التوزيع - مديرية التوزيع المسيلة - قسم الموارد البشرية عبد الحفيظ عبد الغاني	رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة

الملحق رقم (01)

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2021

CENTRE DD M'SILA **DATE** 44691.41210648138

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		9 925 561,54		9 925 561,54	9 925 561,54
Agencements et aménagements de terrains		41 034 545,02	14 215 300,43	26 819 244,59	27 717 217,39
Constructions (Batiments et ouvrages		334 045 515,49	137 390 322,59	196 655 192,90	205 866 424,04
Installations techniques, matériel et outillage		37 705 988 104,67	17 870 090 977,66	19 835 897 127,01	19 624 770 963,41
Autres immobilisations corporelles		2 987 893 770,20	1 330 426 281,54	1 657 467 488,66	1 599 220 144,54
Immobilisations en cours		6 553 174 796,62		6 553 174 796,62	3 511 971 193,43
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		590 160,00		590 160,00	590 160,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		47 632 652 453,54	19 352 122 882,22	28 280 529 571,32	24 980 061 664,35
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		7 053 751,40		7 053 751,40	20 240 743,26
Créances et emplois assimilés					
Clients		13 210 488 083,92	176 778 155,22	13 033 709 928,70	8 840 593 858,81
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		19 263 470,69	13 052 056,27	6 211 414,42	3 344 592,28
Impôts		331 388 231,46		331 388 231,46	143 185 410,40
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		133 632 834,75	1 466 665,10	132 166 169,65	565 063 191,50
TOTAL ACTIF COURANT		13 701 826 372,22	191 296 876,59	13 510 529 495,63	9 572 427 796,25
TOTAL GENERAL ACTIF		61 334 478 825,76	19 543 419 758,81	41 791 059 066,95	34 552 489 460,60

44691.0 1

الملحق رقم (02)

SOCIETE SONELGAZ-Distribution — EXERCICE 2021

CENTRE DD M'SILA — DATE 30/04/2022

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		408 307 675,89	408 307 675,89
Résultat net		- 2 901 509 057,71	- 1 895 009 029,59
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 31 881 968,81	- 31 881 968,81
compte de liaison**		26 697 820 906,03	24 034 638 609,21
TOTAL CAPITAUX PROPRES		24 172 737 555,40	22 516 055 286,70
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		291 129 020,06	280 263 827,22
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		8 434 956 643,96	6 961 518 027,42
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		8 726 085 664,02	7 241 781 854,64
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 524 575 109,77	1 243 574 353,12
Impôts		335 015 756,71	212 044 045,11
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		6 032 644 981,05	3 339 033 921,03
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		8 892 235 847,53	4 794 652 319,26
TOTAL GENERAL PASSIF		41 791 059 066,95	34 552 489 460,60

الملحق رقم (03)

SOCIETE : SONELGAZ-Distribution
CENTRE : DD M'SILA
EXERCICE : 2021
DATE : 30/04/2022

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	not	2021	2020
Ventes et produits annexes		9 831 317 579,25	8 979 506 799,03
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		9 831 317 579,25	8 979 506 799,03
Achats consommés		- 74 175 898,61	- 59 655 374,05
Prestations reçues production energie et matériel		- 7 858 179 543,97	- 6 562 428 397,04
Prestations fournies production energie et matériel		145 226 548,27	106 998 568,28
Services extérieures et autres consommations		- 343 655 044,33	- 336 053 099,63
Prestations fournies services		20 042,01	36 355,02
Prestations reçues services		- 2 025 963 314,50	- 1 900 962 762,93
II - Consommation de l'exercice		- 10 156 727 211,13	- 8 752 064 710,35
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 325 409 631,88	227 442 088,68
Charges de personnel		- 1431634 766,06	- 1099 077 424,24
Impôts, taxes et versements assimilés		- 185 702 844,39	- 169 404 851,01
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1942 747 242,33	- 1041040 186,57
Autres produits opérationnels		443 418 643,85	372 899 814,40
Autres charges opérationnelles		- 34 123 394,48	- 19 025 987,43
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1474 100 750,11	- 1352 326 101,53
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		119 681 101,24	155 449 000,42
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		- 13 637 415,88	- 10 965 568,88
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 901 509 057,71	- 1895 009 029,59
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		- 2 901 509 057,71	- 1895 009 029,59
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		10 539 663 914,62	9 614 890 537,15
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 13 441 172 972,33	- 11509 899 566,74
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 901 509 057,71	- 1895 009 029,59
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 901 509 057,71	- 1895 009 029,59

Ecarts dûs à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		- 4 330 516 873,88	- 2 906 731 369,95
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		566 682 422,12	263 749 839,59
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		133 632 834,75	566 682 422,12
Variation de trésorerie de la période		- 433 049 587,37	302 932 582,53

الملحق رقم (04)

SOCIETE	SONELGAZ-Distribution	EXERCICE	2021
CENTRE	DD M'SILA	DATE	30/04/2022

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE) — **Définitif**

	note	2021	2020
Flux de trésorerie net provenant des activités			
Encaissements reçus des clients		8 227 971 156,79	5 292 965 041,21
Autres encaissements		8 039 172,56	33 984 426,76
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		336 342 327,26	362 954 040,62
Autres décaissements		486 282 888,86	425 168 049,07
Intérêts et autres frais financiers payés		598 292,65	398 529,97
Impôts sur les résultats payés			
Autres impôts payés		- 51 738 949,00	- 25 125 335,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		7 464 525 769,58	4 563 554 183,31
Flux de trésorerie net provenant des activités		7 464 525 769,58	4 563 554 183,31
Flux de trésorerie net provenant des activités			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou		3 818 957 658,87	1 884 859 124,38
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		0,00	0,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités		- 3 818 957 658,87	- 1 884 859 124,38
Flux de trésorerie net provenant des activités de			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	7 361 631,18
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	3 710 815,59
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
inter-unité encaissements		4 694 675 690,98	3 286 976 030,45
inter-unité décaissements		12 730 760 675,57	8 876 053 274,92
Flux de trésorerie net provenant des activités de		- 8 036 084 984,59	- 5 585 426 428,88

الملحق رقم (05) **جامعة محمد بوضياف المسيلة**

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

مقابلة

تحية طيبة وبعد:

حضرة مدقق الحسابات المحترم

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الأسئلة الخاصة بموضوع "دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز"، والتي تندرج في إطار مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، مع تأكيد التزامنا باستخدام ما يتم الحصول عليه من معلومات في إطار علمي وبشكل موضوعي، ولغرض البحث العلمي فقط.

شكرا مسبقا لتعأونكم

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة الموافقة للإجابة المناسبة:

المحور الأول: البيانات الشخصية

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى .....

3- الخبرة في مجال العمل:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ من 16 إلى 20 سنة ☐

المحور الثاني: مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10. 01

1- ما هو مدى التزامك بتطبيق قانون 10 .01 المنظم للمهنة؟

- ما تعليقك على هذا السؤال: .....
- رأيي الشخصي: .....

2- هل لدى مدقق الحسابات مسؤولية في اكتشاف الأخطاء؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

3- هل يساعد القانون 10. 01 مدقق الحسابات في اتخاذ القرار الأمثل؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

4- هل يساهم القانون 10. 01 في ضمان سلامة مراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي.؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

5- هل يوفر القانون 10. 01 لمهنة مدقق الحسابات في الجزائر الشروط اللازمة لممارسة المهنة؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

6- هل عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات في ظل قانون 10 .01؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

7- لا يمكن تعيين نفس مدقق حسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

8- هل تقوم بالتكوين المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق لضمان جودة التدقيق المحاسبي.؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

المحور الثالث: مدى التزام مدقق الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائرية

1- هل المعايير الجزائرية للتدقيق ضرورية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

2- هل جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق لسد الثغرات التي خلفتها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق (القانون 10. 01)؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

3- هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة بالخصوص القانون 10. 01؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

4- هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بطريقة مدروسة تلائم متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات التدقيق؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

5- هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بقوة القانون بحيث يفرض على محافظي الحسابات بالجزائر الالتزام بتطبيقها؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي.....

6- هل تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

7- هل المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي.....

8- هل المعايير الجزائرية للتدقيق تتماشى مع الواقع المهني في الجزائر؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

9- هل يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة مع مهنة التدقيق في الجزائر؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- ما رأيي الشخصي: .....

10- هل تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي في الجزائر؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

11- هل تحتاج البيئة التدقيقية في الجزائر إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة؟

- ما تعليقك الشخصي: .....
- رأيي الشخصي: .....

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE CONSEIL FISCAL

MOURAD LARBI **Expert comptable Diplômé d'Etat**
Cité Ain-Allah bâtiment 280 b Delly-Ibrahim - Alger-

Monsieur le président directeur général de SDC

Objet : Programme d'intervention au titre de la mission CAC 2021

Monsieur le président,

Nous avons l'honneur de vous adresser, ci-joint, le programme d'intervention des équipes d'auditeurs pour la phase intérim au niveau des directions régionales. Bien évidemment, ce programme est susceptible de modification en fonction des contraintes et imprévus ; si tel est le cas la ou les directions concernées seront informées en temps opportun.

1) Les analyses de l'ensemble des comptes de bilan **à la date d'arrêté la plus récente uniformément pour l'ensemble des centres comptables** sur support informatique (EXCEL) détaillées et classées par ordre des comptes de la balance ;
2) Le grand-livre des comptes couvrant la période du 1er janvier **à la date d'arrêté la plus récente uniformément pour l'ensemble des centres comptables** sur support informatique (EXCEL) ;
3) Les journaux comptable **à la date d'arrêté la plus récente uniformément pour l'ensemble des centres comptables** sur support informatique (PDF) ;
4) Le livre journal ;
5) Le livre d'inventaire ;
6) Le livre de paie ;
7) Le livre des personnels;
8) Le livre des congés payés ;
9) Le registre des observations et mises en demeure ;
10) Le registre du personnel étranger ;
11) Le registre d'hygiène, sécurité et médecine du travail ;
12) Le registre des accidents de travail ;
13) Le registre des vérifications techniques, installations et équipements industriels ;
14) Le registre d'inventaire des immobilisations auxiliaire et central ;
15) Le fichier des immobilisations auxiliaire mis à jour ;
16) la balance générale à 10 chiffres couvrant la période du 1er janvier **à la date d'arrêté la plus récente uniformément pour l'ensemble des centres comptables sur** papier et EXCEL ;
17) les rapprochements des comptes bancaires et CCP ouverts auprès des institutions financières approuvés par la hiérarchie ;
18) les extraits de rôle (le plus récent) délivré par les receveurs des impôts pour chaque unité comptable ;
19) les attestations de mise à jour délivrées par les CNAS ;
20) Le P.V constatant les existants des espèces en caisse **à la date d'arrêté la plus récente uniformément pour l'ensemble des centres comptables** approuvés contradictoirement par le caissier et les responsables de l'unité ;
21) Le fichier des stocks mis à jour ;
22) La situation détaillée des opérations enregistre dans le compte 1580 « provision pour litiges » ;
23) Le mode et la base de calcules d'énergies dans les compteurs constaté dans le compte 418 ;

Par ailleurs, nous rappelons à votre aimable intention que nous avions convenu lors de notre dernière réunion de **travail que les équipes d'auditeurs seront basés à Oran et Constantine pour dérouler le programme d'audit.**

Conséquemment, nous vous saurions gré de bien vouloir instruire les responsables des D.D concernées pour qu'ils puissent être disponibles, à la date prévue, et s'organiser pour la préparation des documents à mettre à la disposition des auditeurs et ce dans un souci de gain de temps et surtout en d'efficacité.

CALENDRIER DU PROGRAMME D'INTERVENTION 2019 POUR LA PHASE INTERIM « SDC »

DATE	EQUIPE 3 (2 personnes)
14 au 15 juillet 2021	DD- XXX
16 au 18 juillet 2021	DD- XXXX
21 au 22 juillet 2021	DD- XXXX
23 au 25 juillet 2021	DD- XXX
28 au 29 juillet 2021	DD- XXXX
30 au 31 juillet 2021	RDC

Dans l'attente, veuillez agréer, monsieur le président, l'expression de notre haute considération.

Alger le, 25 juin 2021

CABINET DE COMPTABILITE ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

ARIOUA MOHAD

M'SILA

M'sila le 02Mars 2022

A Monsieur

Le Directeur de la Direction de Distribution De M'sila

Société Algérienne de l'électricité et du gaz-Distribution

Objet : Supervision et validation des travaux D'inventaires des comptes clientèles et trésorerie Au 31.12.2021 de la Direction de Distribution de M'sila

En exécution de notre mission de Supervision et validation des travaux D'inventaires des comptes clientèles et trésorerie Au 31.12.2021 de la Direction de Distribution de M'sila, conformément aux procédures en vigueur de l'entreprise, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les opérations de prise d'inventaire des comptes clientèles et trésorerie de votre Entreprise pour l'exercice 2021.

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toute information complémentaire que vous jugeriez utile sur le contenu du présent rapport.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Commissaire Aux Comptes

INTRODUCTION

Notre mission de Supervision et validation des travaux D'inventaires des comptes clientèles et trésorerie Au 31.12.2021 de la Direction de Distribution de M'sila est exécutélors de la clôture de l'exercice 2021,

Les actifs et passifs de l'entreprise doivent être inventoriés au moins une fois par an et ce conformément à l'article 10 du code de commerce.

Cette obligation est réitérée par l'article 14 de la loi n° 07/11 du 24.11.2007, portant l'application sur le système comptable financier, entré en vigueur à partir du mois de janvier 2010.

Ces inventaires doivent refléter la situation réelle des actifs et des passifs.

Répondant à ces obligations, la Direction de Distribution De M'sila « Société Algérienne de l'électricité et du gaz- Distribution », inventorie tous les comptes clientèles et de trésorerie à la fin de chaque exercice.

Le déroulement de l'opération des inventaires doit être supervisé par un commissaire aux comptes.

Cette mission porte comme précisé par notre offre, sur ce qui suit :

1 - assurer la mission de supervision et de la validation des inventaires des comptes clientèles et trésorerie au 31.12.2021.

2- le suivi sur site du démarrage et de la clôture de l'opération d'inventaire des comptes clientèles et trésorerie au niveau de la direction de distribution (siège et agences commerciales) et ce, conformément aux procédures en vigueur dans l'entreprise.

3- Etre en conformité avec les instructions et les notes régissant les opérations d'inventaires de fin d'exercice.

4- la détermination des écarts qui pourraient naitre de la comparaison entre les soldes au 31.12.2021.

5- enfin observer et porter un jugement sur le déroulement des opérations

OPERATIONS D'INVENTAIRES :

Nous nous sommes déplacés au niveau du siège la Direction de Distribution de M'sila sis à l'adresse 01 Rue BENBADIS M'sila et les agences commerciales rattachées à savoir : M'sila 1, M'sila 2, Bousaada 1, Bousaada 2, Sidi Aissa, Ain el Melh et Berhoum.

La prise des opérations d'inventaire au niveau de la direction de la distribution de M'sila s'est déroulée en deux (02) étapes :

La première étape au niveau des agences commerciales, concernant l'arrêt des caisses des agences.

La deuxième au niveau du siège de la Direction comme fin de mission.

Le résultat de l'opération est détaillé par compte ci-dessous :

* Comptes **41100411-41100418**:« CLIENT ENERGIE BASSE TENSION /BASSE PRESSION » (AO / FSM) :

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
41100411	BT/BP ORDINAIRE	4 378 304 336,04	5 599 244 102,28	- 1 220 939 766,24
41100418	BT/BP FSM	1 244 461 875,82	1 662 147,48	1 242 799 728,34
	TOTAL	5 622 766 211,86	5 600 906 249,76	21 859 962,10

* Compte **41100411** détaillé par agence commerciale :

N°	Agences	Nombre	Solde inventaire	Solde Gestionnaire	Ecarts
1	MSILA	88847	448 526 123,11		
2	BOUSAADA	145075	902 819 352,17		
3	SIDI AISSA	123012	592 239 562,88		
4	AIN EL MELH	81372	390 683 078,82		
5	BERHOUM	174206	1 021 539 937,40		
6	MSILA2	89496	350 632 061,09		
7	BOUSAADA2	106875	671 864 220,57		
TOTAL		808883	4 378 304 336,04	5 599 244 102,28	- 1 220 939 766,24

* Comptes **416010** « CLIENTS DOUTEUX BT/BP » :

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
416010	CLIENTS DOUTEUX BT/BP AO PCX	162 050 191,41	198 656 622,02	6 807,21
	CLIENTS DOUTEUX BT/BP AO CX	36 601 462,74		
	CLIENTS DOUTEUX BT/BP FSM CX	11 775,08		
	TOTAL	198 663 429,23	198 656 622,02	6 807,21

* Comptes des clients MT/P et les Avances :

- Comptes **41100421** « CLIENT ENERGIE MOYENNE TENSION (HTA) » ;
- Comptes **41100428** « CLIENT ENERGIE MOYENNE PRESSION (MP) » ;
- Comptes **41100611** «AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / HTA » ;
- Comptes **41100618** «AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / FILIALE » ;
- Comptes **41100621** «AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / MP » ;

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
41100421	CLIENT ENERGIE MOYENNE TENSION (HTA)	1 365 675 533,02	1 422 135 932,81	- 56 460 399,79
41100428	CLIENT ENERGIE MOYENNE PRESSION (MP)	77 429 174,86	38 121 810,82	39 307 364,04
41100611	AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / HTA	33 140 254,08	31 660 187,16	1 480 066,92
41100618	AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / FILIALE	789 313,33	789 313,33	0,00
41100621	AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / MP	7 344 251,54	6 770 962,93	573 288,61

* Comptes **416011** « CLIENTS DOUTEUX HTA/MP » :

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
416011	CLIENTS DOUTEUX HTA CX	102 590 676,99	102 623 946,27	0,00
	CLIENTS DOUTEUX MP CX	33 269,28		
	TOTAL	102 623 946,27	102 623 946,27	0,00

* Comptes 41100431-41100438«CLIENT ENERGIE HTB /HP GRANDS :

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
41100431	CLIENT ENERGIE HAUTE TENSION (HTB)/HAUTE TENSION GRANDS	84 049 007,77	135 825 455,64	- 51 776 447,87
41100438	CLIENT ENERGIE HAUTE TENSION (HP) /HAUTE PRESSION INTRA	53 376 405,61	1 599 957,74	51 776 447,87
	TOTAL	137 425 413,38	137 425 413,38	0,00

* Comptes **416012** « CLIENTS DOUTEUX HTB/HP » :

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
416012	CLIENTS DOUTEUX HTB CX	0,00	0,00	0,00
	CLIENTS DOUTEUX HP CX	0,00		
	TOTAL	0,00	0,00	0,00

* **Comptes Travaux** :

Les comptes travaux détaillé dans le tableau ci-dessous :

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
411050	Factures d'avances	4 303 700 050,85	4 445 508 800,23	9 883 731,33
4110058	Factures Finales CRMS	151 708 433,68	15 952,97	
41100521	Factures Finales reprises ORD-ELEC	1 966 125,15	1 966 125,15	0,00
41100522	Factures Finales reprises ADM-ELEC	175 734 900,07	175 734 900,07	0,00
41100528	Factures Finales reprises FILIALE-ELEC	13 658 844,36	13 658 844,36	0,00
41100531	Factures Finales reprises ORD-GAZ	2 625 322,94	2 625 322,94	0,00
41100532	Factures Finales reprises ADM-GAZ	32 287 068,96	32 287 068,96	0,00
41100571	Factures Finales reprises ELEC	979 988,80	979 988,80	0,00
41100538	Factures Finales reprises FILIALE-GAZ	15 000,00	15 000,00	0,00
41100572	Factures Finales reprises GAZ	52 725 965,05	52 725 965,05	0,00
41934	Factures d'avoir	210 741,50	1 858 789,67	- 1 648 048,17

* Comptes **47972** « ENCAISSEMENTS A AFFECTER » :

COMPTE	LIBELLE	Solde Gestionnaire CRMS	Solde Balance HISSAB	Ecarts
47972	ENCAISSEMENTS A AFFECTER	114 411 227,82	116 852 305,17	- 2 441 077,35

* Comptes **530** « CAISSE » :

COMPTE	LIBELLE	Inventaire	Solde Balance HISSAB	Ecarts
5303891	MSILA	4 410,00	4 410,34	- 0,34
5303892	BOUSAADA	600,00	600,00	0,00
5303828	SIDI AISSA	4 700,00	4 700,00	0,00
5303834	AIN EL MELH	5 000,00	5 000,00	0,00
5303849	BERHOUM	200,00	200,00	0,00
5303346	MSILA2	0,00	0,00	0,00
5303347	BOUSAADA2	1 254,01	1 254,01	0,00
530	TOTAL	16 164,01	16 164,35	- 0,34

CONCLUSION

L'opération de validation des comptes clientèles et trésorerie a déroulé dans des bonnes conditions.

Les travaux D'inventaires des comptes clientèles et trésorerie Au 31.12.2021 de la Direction de Distribution de M'sila, sont exécutés conformément aux procédures en vigueur de l'entreprise.

Les inventaires réalisés sont fiables et ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le rapprochement des comptes clientèles entre le comptable et le gestionnaire (CRMS) affiche parfois des écarts. La Direction de Distribution doit procéder à remédier le système de gestion de sorte que les mouvements des comptes au niveau de la Division commerciale soit similaire que la Division Comptable.

Nous estimons être en mesure de certifier à notre avis que les inventaires annuels, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations d'inventaire au 31 décembre 2021.

Le Commissaire Aux Comptes