

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: المحاسبة والمالية
تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم الاقتصادية
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطلبة:

معوش هاجر
سالمي أسماء

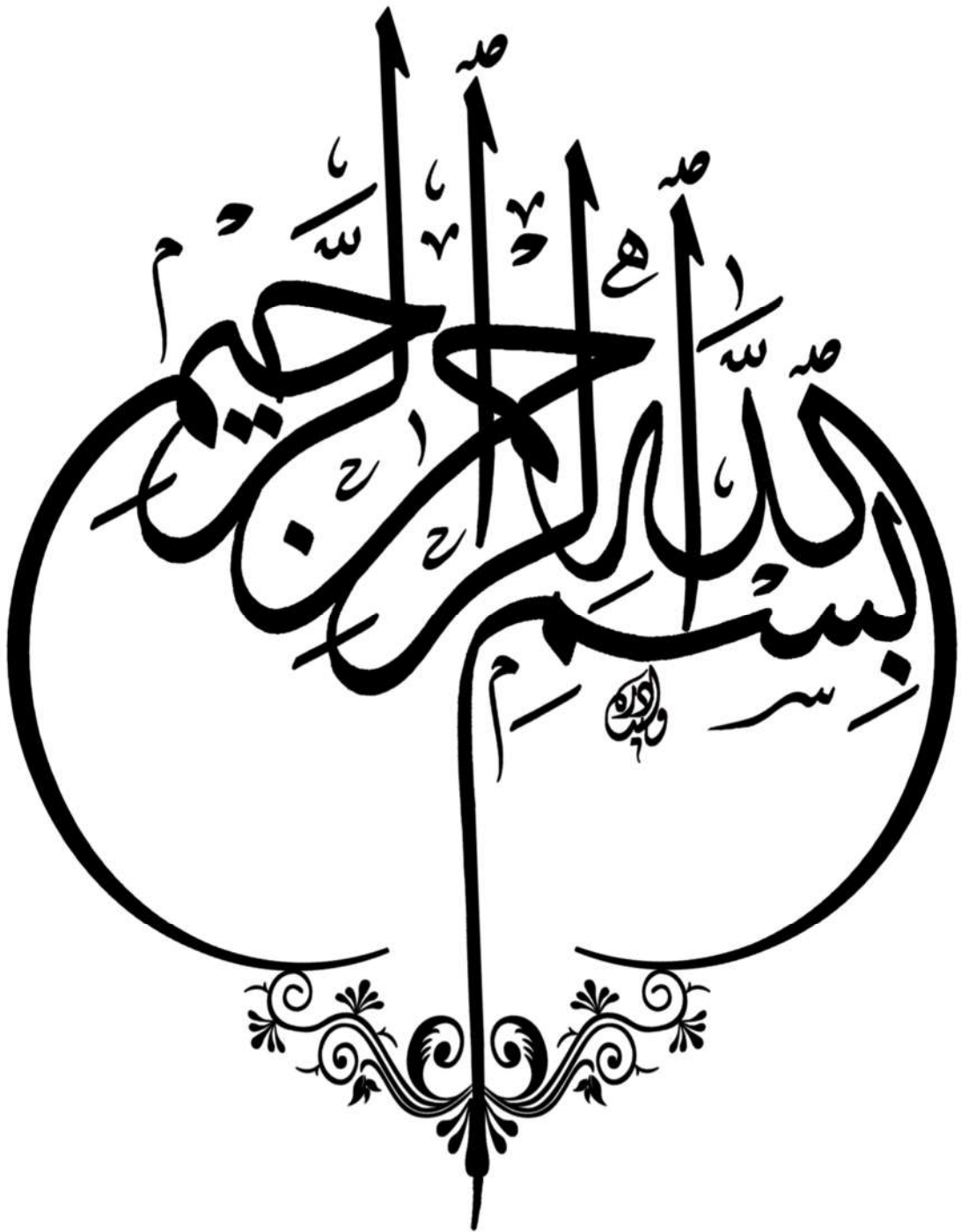
تحت عنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية
دراسة حالة " مطاحن الحضنة

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. طويرات رابح
مشرفا و مقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. شوبار
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. نذير ياسين

السنة الجامعية : 2022/2021



شكر و تقدير

احمد الله أولا و أثني عليه لا أحصي ثناءا كما أثني هو على نفسه
بما أمدني من قوة و عزيمة و وفقتي لاتمام هذا العمل المتواضع ، و
أحتسبه خالصا لوجهه الكريم . و أصلي وأسلم على النبي الرحمة
الأمي محمد عليه أزكى الصلوات و التسليم .

كما أتقدم بالشكر و أسمى عبارات التقدير الى الأستاذ الذي تكرم
علينا بقبوله الاشراف على هذه الدراسة دكتور شوبار الياس كما
أشكره على النصائح و الارشادات القيمة التي لم يبخل بها علينا
طوال انجاز هذا العمل .

الاهداء

الاهداء

الى اول شعاع نور اضاء لي درب الحياة الى األى الدموع سالت من
أجلي الى من وقعت عليها أول نظرة في حياتي الى التي لم أجد كلمة
توفيقها سوى كلمة أمي .

الى أبي الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق و شملني بالعطف و
الحنان و كان لي درع الأمان أحتمي به من نائبات الزمان ، و الذي
تحمل عبء الحياة لأجلي ، الى القلب الكبير أبي.

و الى اخوتي و أخواتي الذين اذا ضاقت عليا الأرض وسعتني قلوبهم

و الى جميع الزملاء و الأصدقاء و الأهل و الأقارب.

الفهرس

العنوان

شكر وتقدير

الاهداء

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة

الصفحة

أو

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية

تمهيد

8

9

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية .

9

المطلب الأول : نشأة المراجعة الخارجية و تطورها .

12

المطلب الثاني : مفهوم و أهمية و أهداف المراجعة الخارجية.

15

المطلب الثالث : فروض و أنواع المراجعة الخارجية .

18

المطلب الرابع : معايير المراجعة الخارجية مقبولة قبولاً عاماً.

20

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية .

20

المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية.

22

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الخارجية.

23

المطلب الثالث : عرض القوائم المالية .

26

المطلب الرابع : قياس جودة القوائم المالية .

30

المبحث الثالث: اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية.

30

المطلب الاول : وسائل فحص الحسابات .

32

المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية .

34

المطلب الثالث: نماذج عن مختلف التقارير نهائية لمراجع الحسابات .

37

المطلب الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية .

39

خلاصة الفصل

الفصل الثاني دراسة حالة وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

41	تمهيد
42	المبحث الأول : بطاقة فنية حول وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة .
42	المطلب الأول : نشأة ووحدات الإنتاجية وقدرات المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة .
44	المطلب الثاني : هيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة .
51	المطلب الثالث : أهداف المؤسسة و أفاقها المستقبلية .
52	المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي لمصلحة الموارد البشرية .
54	المبحث الثاني : تحليل القوائم المالية و تقرير المراجع الخارجي .
54	المطلب الأول : تحليل قائمة الميزانية .
59	المطلب الثاني : تحليل قائمة التدفقات النقدية.
61	المطلب الثالث : تحليل قائمة جدول حسابات النتائج .
64	المطلب الرابع : تحليل تقرير المراجع.
71	خلاصة
72	الخاتمة
76	المراجع
80	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
55	انخفاض في الأصول غير الجارية	01
56	الزيادة في الأصول الجارية	02
58	تذبذب في الخصوم	03
60	تدفقات النقدية	04
61	تغير النتيجة الصافية	05

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
35	تقرير نظيف للنموذج	01
36	الفقرة التفسيرية في تقرير مدقق نتيجة تغير المبادئ المحاسبية المستخدمة	02
36	الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار	03
37	الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما	04
50	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة	05
52	الهيكل التنظيمي لمصلحة الموارد البشرية	06
55	انخفاض في قيمة الأصول غير الجارية	07
57	الزيادة في قيمة الأصول الجارية	08
58	تذبذب في قيمة الخصوم	09
60	تدفقات النقدية	10
62	تغير النتيجة الصافية	11

الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
80	الميزانية لثلاث سنوات 2020/2019/2018	01
86	قائمة التدفقات النقدية لثلاث سنوات 2020/2019/2018	02
89	جدول حساب النتائج لثلاث سنوات 2020/2019/2018	03



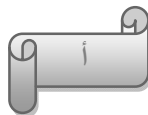
مؤتمراً

مقدمة عامة

لقد صاحب التطور الذي شاهده العالم تطورا على مستوى حجم نشاط المؤسسات و علاقاتها الاقتصادية ، وكذا توسع تطور المبادلات التجارية من كونها مؤسسة صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات مشبعة وكبيرة الحجم و نتيجة تزايد العولمة الاقتصادية في نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم و تطور متزايد والمستمر في العمليات المالية و حجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا والتي باتت تتسم بمستويات مختلفة من التعقيد والصرامة جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر مع المؤسسة مما اوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي يسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بالتطورات التي تحدث داخل المؤسسة ، وكذا النشاطات التي تقوم بها ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه يجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة لتلبية هذه المتطلبات حيث انها الوسيلة القادرة في الحكم على مدى التعبير على المخرجات المحاسبية (القوائم المالية) للواقع الفعلي لها ، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة من اجل ذلك نجد ان هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة على ما يوصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تمت مراجعتها .

- إشكالية البحث

إن المراجعة الخارجية لها أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات و الهيئات ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :



هل تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة يعتمد عليها في تحسين جودة القوائم المالية ؟

▪ التساؤلات الفرعية

وللإجابة على هذه الإشكالية يتطلب منا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هي المراجعة الخارجية وما دورها في الشركات؟

2- ما المقصود بالقوائم المالية وما هي أهميتها بالنسبة للشركات ؟

3- هل للمراجعة الخارجية اثر على جودة القوائم المالية ؟

4- كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في تأكيد جودة القوائم المالية؟

- فرضيات الدراسة

ومن الأسئلة التي تطرقنا إليها سابقا تم بناء دراسة على الفرضيات الموالية

▪ الفرضية الرئيسية

المراجعة الخارجية لها دور في دعم مصداقية وتحسين جودة القوائم المالية

▪ الفرضيات الفرعية :

وتتدرج ضمن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1- يتوقف اسهام المراجعة الخارجية في تفعيل جودة القوائم المالية على مدى قناعة

المستويات الادارية بأهمية المراجعة الخارجية و مدى تطبيقها بجميع مقوماتها داخل المؤسسة .

2- يساهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في تلبية حاجيات الأطراف

المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

3- إن قيام مراجع الحسابات الخارجي بعملية المراجعة لمختلف عناصر القوائم المالية يضفي المصداقية والثقة على مستوى المعلومات المحاسبية ما يساهم في اتخاذ القرارات السليمة من مختلف الأطراف المعنية.

- أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية :

- 1- التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة فيما يخص مجال المراجعة بنوعها الخارجية و الداخلية ومساهمتها الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية و الصادقة عن حالة المؤسسة .
- 2- الميول الشخصي لميدان المراجعة والمحاسبة وارتباطه بمجال التخصص.
- 3- الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية المنتهجة من طرف الدولة.

- أهمية الدراسة

تكمن أهمية المراجعة الخارجية في كونها أداة تخدم أطراف عديدة تقوم باستخدام القوائم النهائية التي يعدها مراجع الحسابات من اجل تلبية احتياجاته المختلفة.

- أهداف الدراسة

- 1- محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية وإظهار الدور الذي تلعبه في مساعدة على تقديم القوائم المالية ذات جودة ومصداقية للجهة التي تطلبها .
- 2- محاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية.

- المنهج المتبع

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات على الظاهرة المدروسة وتحليلها وتفسيرها قصد الوصول إلى نتائج محددة

وهذا في الفصل الأول بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة حالة في الفصل التطبيقي من تقارير مالية لبعض المؤسسات الاقتصادية لسنوات مختلفة .

- حدود الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة و التوصل إلى نتائج المطلوبة فان الدراسة ارتبطت بحدود مكانية و زمنية.

- **حدود مكانية:** تم إجراء دراسة حالة على مستوى شركة مطاحن الحنونة.

- **حدود زمنية:** 2020/2019/2018.

- صعوبات البحث

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث :

- قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال مراجعة القوائم المالية .

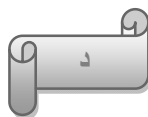
- صعوبة إجراء الدراسة الميدانية نظرا لعدة أسباب منها الصعوبة في الحصول على يد مساعدة من قبل مسؤولين في هذا الموضوع وسرية المعلومات.

- هيكل البحث

اعتمدنا في دراسة معالجة الموضوع على الخطة التالية والتي تتضمن ما يلي :

❖ المقدمة العامة وذلك تماشيا مع أسس البحث العلمي الأكاديمي محاولة في إعطاء صورة عن موضوع بصفة عامة .

ومن اجل دراسة صلب الموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين رئيسيين كما يلي الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسية تتمثل في المبحث الأول تحت عنوان ماهية المراجعة الخارجية، والمبحث الثاني



تحت عنوان ماهية القوائم المالية ، أما المبحث الأخير فكان تحت عنوان اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية والفصل الثاني كان حول دراسة حالة حول مطاحن الحضنة.

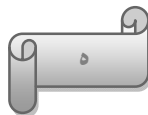
- دراسات السابقة

دراسة حسن محمد العربي ، مذكرة ماجستير،دراسات مالية ومحاسبية تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة ، تمت الدراسة سنة 2014 تحت عنوان : دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

وقد تطرقنا إلى الإشكالية التالية :ما مدى دور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية الكشوف المالية ؟

هدفت الدراسة إلى محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة و إبراز موقع المراجعة الخارجية من هذا الإطار مع تبيان مدى استفادة المراجعة الخارجية من هذا الإطار الكلي للمراجعة و محاولة الولوج عبر الإطار العلمي و العملي للمراجعة الخارجية كوظيفة داخل المؤسسة مع إبراز الأهمية و درجة الاستفادة من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة و محاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية و إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة علي تقديم قوائم مالية و محاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تتطلبها. و من أهم النتائج المتوصل إليها ان مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها و تجاوبها السريع مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد مع استجابة المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الحصول علي قوائم ذات جودة ومصداقية .

- دراسة بوخمفة وسيمة ، ماستر دراسات محاسبية و جبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة تمت الدراسة سنة 2013 تحت عنوان : دور المراجعة الخارجية في تحسين



جودة القوائم المالية. وقد تطرقت الباحثة إلى الإشكالية التالية : ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بالإرشادات محافظ الحسابات ؟

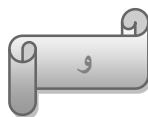
هدفت الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم معلومات مالية و محاسبية تتميز بالدقة و للجهات التي تطلبها ، تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا و مقارنتها بما هو مدروس .

من أهم النتائج المتوصل إليها ان المراجعة الخارجية وظيفة تتم من طرف مراجع خارجي هدفه إعطاء رأي فني محايد لمستخدمي القوائم عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية .

-دراسة بلعيد وردة ،مذكرة ماجستير ،دراسات مالية و محاسبية ،جامعة المسيلة ،تمت الدراسة سنة 2004 ،تحت عنوان **المساهمة الخارجية في تحسين المعلومات المحاسبية** و قد تطرقت الباحثة الى الإشكالية مامدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

كما هدفت الدراسة الى بيان أهمية و أهداف المراجعة الخارجية للمحاسبة مع بيان أهمية و جودة المعلومات المحاسبية ،و حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية اليها و توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية للحسابات والمعلومات المحاسبية وإيجاد حلقة الوصل مفقودة بين عمل محاسبي و عمل مراجعة في ما يخص التحقق من مدى توافر المستوى المعين من خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية

و من أهم النتائج المتوصل اليها يجب أن تقوم بتقارير مراجعة على أسس نظرية و مهنية و خبرة ميدانية مع التزام المراجع عند اعداد التقارير الأخذ بعين الاعتبار خطوات و المبادئ المعمول بها .





الفصل الأول :

الإطار النظري لمراجعة الخارجية و القوائم المالية

تمهيد

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية

المطلب الأول : نشأة المراجعة الخارجية و تطورها

المطلب الثاني : مفهوم و أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

المطلب الثالث :فروض و أنواع المراجعة الخارجية

المطلب الرابع :معايير المراجعة الخارجية مقبولة قبولاً عاماً

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية

المطلب الأول :مفهوم القوائم المالية

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

المطلب الثالث :عرض القوائم المالية

المطلب الرابع :قياس جودة القوائم المالية

المبحث الثالث : أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

المطلب الاول :وسائل فحص الحسابات

المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية

المطلب الثالث: نماذج عن مختلف التقارير نهائية لمراجع الحسابات

المطلب الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

خلاصة

تمهيد

إن المراجعة الخارجية احد فروع المراجعة التي تمثل علم من العلوم الإنسانية ، وكمهنة مستقلة تستقطب نوعا من التعليم المتخصص وثقة الجمهور في خدماتها وقد توافر للمراجعة كل هذه المقومات منذ زمن بعيد و حتى وقتنا الحاضر . وتساعد المراجعة الخارجية علي التنظيم في تحقيق أهدافه وذلك من خلال مدخل منظم لتقييم وتحسين فعاليات عمليات إدارة المخاطر والمراجعة وتهدف المراجعة الخارجية في تسهيل المعلومات المناسبة للمراجع التي تساعد علي إبداء رأي فني محايد يعكس موقف القوائم المالية للمشروع .

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل لمراجعة الخارجية من خلال ثلاثة مباحث كما

يلي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.
- المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية .
- المبحث الثالث: اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية .

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تؤدي المراجعة دورا هاما في نجاح المؤسسات الاقتصادية، خاصة بعد تطورها وتوسعها وانفصال الملكية فيها وبروز الشركات المتعددة الجنسيات، وذلك من خلال تلبية مختلف الطلبات على خدمات وترشيد قرارات مستخدمي المعلومات المالية.

المطلب الأول: نشأة المراجعة الخارجية وتطورها

تستمد مهنة المراجعة الخارجية من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومة، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" " Auditing " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها يستمع.¹

وقد مر تطور المراجعة الخارجية بمراحل تاريخية يمكن تلخيصها فيما يلي:²

أولاً: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية و المشروعات العائلية - وخصوصا العائلات المالكة-، كانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السمعي حيث

1-خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص20/19.

2-ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس الاسكندرية، ليبيا، 2008، ص20/17.

تجدد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما أنو في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكاته ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات وحفظه الحسابات. وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في مراجعة العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهر السفن التجارية، وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف التلاعب والغش في الحسابات وفي سنة 1394 استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر.

ثانيا: الفترة من 1500 حتى 1850

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميز عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية، غير أنو حدثت بعض التغيرات وهي:

انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين؛ تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج. وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على- عمليات المشروع - ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

ثالثا: الفترة من 1850 حتى 1905

هذه الفترة شهدت نمو اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انطلاق الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية و الإدارة ، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات، وظهرت بذلك حاجة المساهمين للمحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيئا للمراجعة كمهنة، أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين عمى أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات. وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، و بذلك عرفت لأول مرة المراجعة اختباريه وذلك باستخدام العينات، وبالتالي أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلا، أما أهداف المراجعة حتى نهاية الفترة كانت كالآتي:

- ❖ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.
- ❖ اكتشاف الأخطاء الفنية.
- ❖ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا: الفترة من 1950 حتى وقتنا الحاضر

في هذه الفترة خاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبنى أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة- أصبحت المراجعة إختبارية ، وفي أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة، على أساس عملي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال الشركات،

أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة، بل ذلك يأتي كنتيجة طبيعية لقيام المراجع بمهمته على أحسن وجه.

خلاصة القول أن المراجعة في الوقت الحاضر تقوم على العينات إحصائية للعمليات المختلفة، وتعتمد اعتمادا كليا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالشركة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو الهدف ثانوي وليس أساسيا، ومن ذلك يستنتج أن المراجع ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره في إتباع الإجراءات الضرورية للمراجعة في سبيل تحقيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة الخارجية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية من قبل العديد من الرواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات و المجالس المهنية، إلا أن الجميع يتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها ومن أهم تلك التعريفات ما يلي:

التعريف الأول: "المراجعة الخارجية هي فحص يجريه المهني المستقل الجدير والمستقل

ليعطي رأي معال عن سلامة و مصداقية الميزانية و حسابات النتائج لمؤسسة معينة.¹

التعريف الثاني: وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية

المحاسبة الأمريكية، فإنه يتم تعريف المراجعة بأنها: "عملية منتظمة تتطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعمقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك لمتحقق من

1-دهيمي بلقاسم ،العيفة فتحي ،أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية ،مذكرة ماستر ،غير منشورة ،مسيلة 2016/2017 ،ص 09 .

درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام¹.

التعريف الثالث: عرفتها جمعية المحاسبية الأمريكية: "هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعمق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"².

ومن خلال هذه التعاريف، يمكن القول أن المراجعة الخارجية هي عبارة عن اختيار وفحص مهني يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة، بهدف إبداء الرأي فني محايد حول صحة و عدالة القوائم المالية.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الخارجية³

إن أصل أهمية المراجعة وسيلة لا غاية ، حيث انها تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها ، حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على العدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف نذكر :

1- أصحاب مؤسسة : سواء كانت الملكية فردا أو شركاء أو مساهمين فان تقرير المراجع

تعتبر أداة فعالة تمكنه من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة.

2- إدارة مؤسسة : على الرغم من أن إدارة المؤسسة تخضع لمراجعة أعمالها من قبل

المراجعين فإنها من أولى الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها

لأغراض التخطيط والرقابة ومتابعة أعمال المؤسسة.

1- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أصول المراجعة،الدار الجامعية،الإسكندرية،1999، ص7.

2- محمد السيد سرايا،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل-الإطار النظري-المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2007، ص27.

3-حازم هاشم الوسي،الطريق إلى المراجعة والتدقيق، جزء1، مراجعة نظريا جامعة مفتوحة ،طرابلس، 2003ص32/33.

3-مستثمرون: يهتم المستثمرون بالتقارير المالية و يؤكدون على ضرورة دقة قائمة نتائج الأعمال و المركز المالي للمؤسسة و للحكم على معدلات الربحية و احتمالات تحققها في المستقبل و ذلك بهدف تقدير حدود اشتراك أو المساهمة في رأس مالها.¹

4-البنوك و الدائنون: فالبنوك يهمها الاطمئنان على سلامة المركز المالي للمؤسسة على مقدار رأس مال ثابت وكذا رأس مال العامل وذلك تمهيدا لمنحها قروضا و تسهيلات ائتمانية و تسييرات بنكية معينة أما الدائنون فيهمهم الاطمئنان على متانة و سلامة المركز المالي للمؤسسة و الربحية الحالية و المحتملة للمؤسسة مستقبلا وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان الممكن والتعامل معها مستقبلا.²

الفرع الثالث: أهداف المراجعة الخارجية

لقد جاءت هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده عالمنا المعاصر حيث يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى أهداف أساسية و أهداف ثانوية كما يلي:

1-الهدف الأساسي للمراجعة: إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة و إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل إلا إذا كان يتم عرض البيانات و القوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.³

2-الأهداف الثانوية للمراجعة: حتى يتمكن المراجع من إعطاء تأكيد معقول بان البيانات المالية التي قام بمراجعتها خالية من التحريفات الجوهرية فان عليه وضع أهداف ثانوية للمراجعة و مقابلة تأكيدات و مزاعم الإدارة وتتمثل الأهداف الثانوية فيما يلي:⁴

1- يحيى حسين عبيدة إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، مكتبة جلاء الدين، المنصورة، 2001، ص30.

2- يحيى حسين عبيدة إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص30.

3-رزق أبو زيد شحنة، الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2015، ص29.

4-طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص18/16.

-وجود وتحقق يسعى المراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من إن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية فعلا .

-ملكية و مديونية تعمل المراجعة في هذا البند السابق من خلال التأكد من كل العناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام بها .

-شمولية و الكمال بغية الوصول إلى شمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة و معبرة عن وضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء مصداقية لمخرجات نظام معلومات محاسبية.

-التقييم و التخصيص تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم مخزونات ثم تخصيص هذه العملية في حسابات معنية بانسجام مع مبادئ محاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

-العرض والإفصاح تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على المعلومات ذات مصداقية معبرة عن وضعية حقيقية للمؤسسة من خلال الإفصاح عن مخرجات نظام معلومات محاسبية والمتمثلة في معلومات التي أعدت وفقاً للمعايير ممارسة مهنية وتم تجهيزها بشكل سليم ويتماشى مع مبادئ المحاسبية .

المطلب الثالث : فروض و أنواع المراجعة الخارجية

الفرع الأول : فروض المراجعة الخارجية:

تتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة كالاتي:

- ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع و معدل المعلومات المالية.
- لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين مراجع و معدل معلومات المالية فان المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه.
- يتصرف المراجع كمراجع فقط .

- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد .
- المزمع أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها .
- نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية .
- ما لم يكن هناك العكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.
- والعرض العادل والصادق يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة¹.

الفرع الثاني : أنواع المراجعة الخارجية

هناك عدة تقسيمات للمراجعة الخارجية وتختلف من حيث غايتها إلى ما يلي:²

1- من حيث القوائم بعملية المراجعة وتنقسم إلى قسمين :

- **المراجعة الداخلية :** تلجأ إليها المؤسسة لأحكام عملية الرقابة الداخلية على المستويات التنفيذية ، وهي أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة لحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة.
- **المراجعة الخارجية :** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، حيث يكون مستقل عن إدارة المؤسسة ، يهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية.

2- من حيث الالتزام وتنقسم إلى قسمين :

- **المراجعة الإلزامية:** حتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها.
- **المراجعة الاختيارية :** هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة

3- من حيث مجال أو نطاق المراجعة وتنقسم إلى قسمين :

1- وليم توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة السعودية، 1997، ص51/52.
 2- عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير ، غير منشورة، الجزائر، 2010/2009، ص23/24/25/26.

• **المراجعة الكاملة :** في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محددة ، ولا تضع الإدارة أو الجهة المسيرة المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به المراجع حيث أن مسؤولية هذا لا غير تغطي ذلك النطاق الذي لم يخضع الفحص ؛هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود عما نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع عما بعض العمليات دون غيرها .

4- من حيث مدى الفحص أو فحص حجم اختبارات تنقسم إلى :

• **المراجعة الشاملة :** تعني أن يقوم المراجع بمراجعة تفصيلية لجميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات وغالبا ما يستخدم هذا النوع من المراجعة في المؤسسات صغيرة الحجم ، لأن استخدام هذه المراجعة في المؤسسات الكبيرة سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضيا مع عاملي الوقت و التكلفة.

• **المراجعة الاختيارية :** يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بمراجعة جزء من الكل ، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص ، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها ، فالمراجعة الاختيارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر .

5- من حيث توقيت عملية المراجعة:

• **المراجعة النهائية :** وتتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجا المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .

• **المراجعة المستمرة :** في هذه الحالة تتم عمليات الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع

ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية المتحقق من التسويات
الضرورية العداد القوائم المالية الختامية¹.

المطلب الرابع : معايير مراجعة خارجية مقبولة قبولاً عاماً

انطلاقاً من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثال مجمع المحاسبين والمدققين
الأمريكيين، ومحافظي الحسابات الفرنسيين والنصب القانوني المهني القانون المهني التدقيق في
الجزائر يمكن اختصار معايير المراجعة المتعارف عليها في مجموعاً التالية :

المجموعة الأولى: المعايير العامة

✓ يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية
من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة.

✓ يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل
وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 91-08² والمادة 67 من قانون 10-01³.

✓ يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات
الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

✓ يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على
أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة و فعالة.

✓ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه
وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25

من قانون 10/ 01-4

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة نفس المرجع السابق ص نفس الصفحة السابقة.

2- جريدة رسمية القانون 91-08 عدد 20 الجزائر مؤرخة في 01/05/1991 ص 651.

3- الجريدة الرسمية قانون 10-01 عدد 42 الجزائر المؤرخة في 19/07/2010 ص 11.

4- المرجع السابق ص 7.

✓ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقتنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

✓ يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

✓ يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 1.01/10¹

✓ يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ إذا ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.

✓ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

1- الجريدة الرسمية القانون مرجع سابق ص السابقة.

المبحث الثاني ماهية القوائم المالية

لتوضيح ماهية القوائم المالية، ومعرفة مختلف جوانبها سوف نتطرق لتعريف القوائم المالية، وكذا الترتيبات الخاصة لإعدادها، بالإضافة إلى أهدافها و أهميتها و قوائمها و تقريرها و قياس جودتها.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنها تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاحتها وكل تغير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة الحالية و السابقة¹، ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة.²

كما تعتبر القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالإطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، والتي من خلالها ستمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للشركة وما حققته من نتائج فالمعايير (IFRS1/IAS) تبين الإطار العام

1- الجريدة الرسمية القانون 07-11، المتضمن نظام المحاسبي المالي المواد 29-28-27-26 العدد 74، الجزائر الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ص 5.

2- عبد الستار كبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل عمان، الأردن، طبعة الثانية، 2010، ص 481.

لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة، فالنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الوحدة انجازها سنويا والتي تتمثل فيما يلي:¹

- قائمة المركز المالي (الميزانية).
- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).
- قائمة التدفقات النقدية (الخرينة).
- قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميلية على الميزانية وجدول حسابات النتائج.

تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية والأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات وغيرها ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية والتي تتمثل فيما يلي:²

- الميزانية أو قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التدفقات النقدية.

1-حسن محمد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكري، 2013/2014 ص 524.

2-طارق عبد العالي حمادة، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2010/2011، ص 45

ومنه يستخلص أن القوائم المالية هي الوسيلة الأساسية للمبالغ المالي باعتبار أن وظيفتها الرئيسية هي التزويد بمعلومات لمستخدمي هاته القوائم من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف القوائم المالية

الفرع الأول: أهمية القوائم المالية:

من مجمل التعاريف التي تطرانا لها سابقا نستنتج أهمية القوائم المالية المتمثلة فيما يلي:

- إظهار نتائج الأعمال خلال الفترة المالية وحقوق المالكين وتصوير الوضع المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.

- يتم تقييمها للأطراف داخل المؤسسة وخارجها لبيان حالة المؤسسة.

- تعد القوائم المالية وفق الأعراف والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة الأمر الذي يبعث بالطمأنينة لدى جميع الأطراف المعنية بأمور المؤسسة .

- تعتبر القوائم من انها الأدوات التي يستعين بها المراجع الخارجي للقيام بمهام وظيفته.

- تعطي هذه القوائم ملخصاً عن الوضع المالي وربحية المؤسسة فهي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية:

حيث تهدف إلى:

- التزويد بمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي، التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم لغايات اتخاذ القرارات ومن أجل تحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تزود بمعلومات عن المؤسسة تتعلق بما يلي:

الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الدخل والمصاريف، بما في ذلك المكاسب والخسائر، التغيرات الأخرى في حقوق الملكية، التدفقات النقدية¹. وهي مصدر للبيانات التي يمكن استخدامها لتحليل أسباب النجاح والفشل وتكوين مؤشرات لأجل التنبؤ بالمستقبل وتقويم الأداء.

المطلب الثالث : عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي أو الربع سنوي²، نص قانون /11 07 حسب المادة 25 ما يلي:

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

1-خالد جمال جعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص96

2-احمد مخلوف، مداخلة بعنوان دور المعايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد اللغة محاسبية المشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام محاسبي المالي في ظل معايير محاسبية دولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13/15 أكتوبر 2009، ص7

قائمة المركز المالي : تعرف كذلك بالميزانية العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة¹، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير.²

قائمة حساب النتائج : يصف عمليات المنشأة أو الوحدة الاقتصادية على فترة زمنية معينة وهذا غالبا ما تكون فترة سنة مالية، الإيرادات والتكاليف يتم الاعتراف بها عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن³ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وفي تعريف آخر فإنه يسمى كذلك بقائمة الدخل، تبين نتيجة أعمال إدارة المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين (ميزانية أول مدة وأخرها)، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح.⁴

قائمة جدول سيولة الخزينة : هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة، و بالتالي يحدد مقبوضان (مصادر السيولة) والمصروفات (المخصصات النقدية) التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة⁵، كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية

1- خديجة لدرع، ليلى عبد الرحيم، مداخلة بعنوان قائمة مركز مالي في ظل نظام محاسبي مالي جديد، ملتقى وطني تحت

عنوان معايير محاسبية دولية ومؤسسات اقتصادية جزائرية و متطلبات التوافق والتطبيق معهد علوم اقتصادية وتجارية وعلوم

تسيير، مركز جامعي سوق أهراس، يومي 25/26 ماي 2010، ص5

2- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، طبعة رابعة، دار وائل، عمان، 2007، ص169.

3- http://search.4shared.com/post Download/bt7H_k0p/___online.html

4- <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php,t=16/.ut 3 f 32diriu>

5 bruno colmant et autres,comptabilité financière normes IAS_IFRS,collections synthex

pearson,France,2008,p:43

للشركة والمدفوعات النقدية خلال الفترة المحاسبية¹ تهدف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية² حيث يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين :

- **الطريقة الغير مباشرة** هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

- **الطريقة المباشرة:** هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، اقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال.....الخ.³

قائمة تغيرات الأموال الخاصة : تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.⁴

thomas R .Robinson, and others, international financial statement analysis, John Wiley 3-1 & Sons, 2009, canada p:216

2-منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية محل تحليل المعاصر، طبعة خامسة مكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص56

3-صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ مالي دولية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، الجزائر، 2008، ص189

4-عباس مهدي شيرازي، نظرية محاسبية، طبعة أولى، ذات سلاسل للطباعة ونشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص213

الملحق : يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي و نتيجة الأعمال¹.

المطلب الرابع: قياس جودة القوائم المالية

تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسية التي تتضمنها القوائم المالية في المعلومات المحاسبية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولمعرفة ذلك يمكن التطرق إلى كيفية قياس جودة القوائم المالية والرقابة على جودتها.

الفرع الأول مفهوم جودة القوائم المالية

جودة القوائم المالية تعني مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

ومنه يمكن اعتبار جودة القوائم المالية بأنها أحد مكونات التنظيم الإداري، الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة، لاتخاذها القرارات إلى أطراف خارجية و إدارة المؤسسة و عليه فن النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية.

1-منور اوسرير محمد مجبر، مداخلة بعنوان اثر تطبيق نظام محاسبي مالي الجديد على عرض القوائم المالية، ملتقى دولي حول نظام مالي محاسبي في ظل معايير مالية محاسبية دولية تجارب تطبيقات وأفاق، معهد علوم اقتصادية و تجارية وعلوم تسيير، مركز جامعي بالوادي، يومي 18/17جانفي، 2010، ص4

وبالتالي يقصد بجودة القوائم المالية هو التعبير الصحيح و الصادق، العادل والجوهري

لأحداث وعمليات المؤسسة في شكل قوائم مالية ذات مصداقية يمكن الوثوق بها.

الفرع الثاني العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه، لكن هناك

مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:

- المقومات المادية، وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.

- المقومات البشرية، تتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

- المقومات المالية، وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام التي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

- قاعدة بيانات، وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

الفرع الثالث معايير جودة القوائم المالية

توجد عدة معايير يمكن الاعتماد عليها لمعرفة مدى جودة القوائم المالية، أهمها ما يلي

- **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة القوائم المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل

هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء على المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

- **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دورا للمساهمين والأطراف ذات العالقة في تطبيق قواعد الحكومة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها و إجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

- **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل المالك لالطمئنان على الاستثمارات، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

- **معايير فنية:** إن توفير معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره إلى رفع وزيادة الاستثمار .

الفرع الرابع قياس جودة القوائم المالية¹

يمكن قياس جودة القوائم المالية بمدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتمثلة في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، الثبات والاتساق) ولكن لتعذر وجود مقياس كمي مباشر لكل من هذه الخصائص فإنه سيتم الاعتماد في قياس جودة

¹ فنيش ابسام ، دور المراجعة الخارجية في تحسين القوائم المالية ،مذكرة ماستر ، غير منشورة ، مسيلة ، 2018/217 ، ص 32،33.

القوائم المالية على مدى جدواها في التوقع بالربح، فيختلف مفهوم جودة الأرباح باختلاف الجهة المستخدمة للقوائم المالية، فالمقرضون والدائنون يهتمون أن تكون الأرباح قادرة على توليد النقد،

أما المشرعون وواضعو المعايير والمدققون فيرون أن الأرباح تتمتع بجودة عالية إذا ما تم الإفصاح عنها بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وأن صافي الدخل المرتفع لا يعني بالضرورة تدفقاً مرتفعاً إلا أنه كلما ارتفع التدفق التشريعي للمؤسسة ارتفعت نوعية أرباحها وجودتها. والقوائم المالية ما هي إلا عبارة عن ملخصات إحصائية مهمة لإنجازات المؤسسة.

وعادة ما يتم الاعتماد عليها في تقييم الأداء، ويتوقف عليها إبرام الاتفاقيات بين الشركة والأطراف الأخرى (مثل المستثمرين، المقرضين). ولضمان سلامة ما تحتويه هذه القوائم من بيانات مالية ذات جودة الأرباح. كما تقاس جدواها في تقييم الاستثمارات وعوائدها وكفاءة إدارة المؤسسة، وبالاعتماد على التدفقات الداخلية الجارية (التاريخية) للتنبؤ بالتدفقات الداخلية المستقبلية وتقييم جدارة المشروع بالاقتراض من المصارف والجمهور والمستثمرين.

كما تتركز في توفير المعلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول الشركة ومصادر تمويل هذه الاستثمارات عن طريق التزامات الشركة لدائنيها وحق المالك على صافي أصول الشركة. ومساعدة المستخدمين في تقييم بعض خصائص الوضع المالي للمؤسسة، وتقييم هيكل رأس المال، وحساب معدلات العائد على الاستثمارات والحكم على درجة المخاطرة ودرجة السيولة ودرجة المرونة المالية.

المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، حيث يتعين على المراجع الخارجي أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية، كما يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة إعداد القوائم المالية، فلا يجب على المراجع أن يفترض على عدم أمانة الإدارة و لكنه يجب أن يأخذ في اعتباره عدم أمانتها.

المطلب الأول: وسائل فحص الحسابات¹

يختار مراجع الحسابات جملة من الطرق و الوسائل تتماشى و الأهداف المراد تحقيقها تمكنه من فحص الحسابات و الإدلاء بالرأي المدعم بأدلة و قرائن هذه الطرق و الوسائل هي: المشاهدة العينية؛ مراجعة الدفاتر و الوثائق؛ المصادقات المباشرة؛ الفحص التحليلي؛ تصريحات المسيرين.

المشاهدة العينية:

وهي أنجح وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة و ذلك فيما يخص المخزونات، الأوراق المالية، والنقود و يتمثل ذلك في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السبر في الأخير باختبار المراجعة.

فحص الدفاتر و الوثائق:

يقوم المراجع أحيانا بالتأكد من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر و التسجيلات الظاهرة فيها و المستندات و الوثائق المبررة لها مثل مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرضية ونفقات أخرى، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور إلخ.

1- طارق عبد العالي حمادة ،مرجع سبق ذكره، ص256

المصادقات المباشرة

تعد من أقوى الأدلة إذا حصل المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعها، ولكي تكون كذلك فطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها إختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

المراجعة القياسية والفحص التحليلي

على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها (أوعده) من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة. إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين وتدهور رأسمال العامل، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون.

إن القياس والتحليل هذا بتقنية يلجأ المراجع في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات، بعضها على الأقل إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

التصريحات المسيرين

يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرين المسؤولون شروح عديدة، شفوية في الغالب، يدونها في أوراق عمله كنقطات، يرجع إليها عند الحاجة، وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا كدليل أفضل وأقوى.

المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية¹

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:

الكمال ويعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛ الوجود ويعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛ الملكية وتعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم؛ التقييم أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛ التسجيل المحاسبي ويعني أن كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم ومن خلال هذا العنصر سيتم مراجعة الأصول الثابتة والمخزون والحقوق والديون والأموال المملوكة والنواتج والأعباء.

التحقق من الأصول الثابتة(الاستثمارات)

وذلك من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلا والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية بالإضافة إلى التأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها، كما يقوم بالتحقق من الوجود الفعلي للعنصر عن طريق مقارنة الجرد الفعلي مع ما هو مسجل في الدفاتر وأن كل ما هو مسجل هو ملك للمؤسسة من خلال فواتير الشراء أو عقود الملكية للأصل، كما يجب عليه التأكد من صحة تقييم هذه الأصول وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل (تسجيل ثمن الشراء، مصاريف الشراء، حساب الاهتلاك). كما يتم التحقق من أن المعالجة المحاسبية تمت وقف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

التحقق من المخزون

1-محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص148

وتشمل المحزونات المنتجات التامة أو نصف المصنعة ، المواد الأولية أو البضائع ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة ما تظهره القوائم المالية الختامية من معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة وأن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا دون حذف أو نسيان، والتأكد من الوجود الفعلي للمخزون وذلك عن طريق الجرد ، وأن كل ما هو على مستوى مخازن المؤسسة هو ملك لها، والتأكد من ملكيتها للعناصر المخزنة خارجها، كما يجب عليه التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق وتقييم المخزون من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة كطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة أو طريقة الداخل أولا الخارج أولا، وأن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

تحقق من حقوق و الديون

والحقوق تتضمن مثلا التسبيقات المقدمة من قبل المؤسسة، حساب الزبائن، حسابات الخزينة أما الديون فتحتوي مثلا الديون القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل، ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة الأرصدة المالية ومن الوجود الفعلي لهذه الحقوق والديون بإجراء المقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير، والتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة لها علاقة مباشرة بالمؤسسة ، كما يقوم المراجع باستعمال المراجعة المستندية و الحسابية للوقوف على تقييم سليم ووفق طرق معتمدة للتقييم، بالإضافة إلى التأكد منكل البيانات المتعلقة بالعمليات عولجت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

التحقق من الأموال المملوكة

وهنا يقوم المراجع بالتحقق من أسهم الشركاء وعددها وتقييمها وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة وتخصيص الاحتياطات بما يتوافق مع القانون المعمول به وقرارات مجلس الإدارة.

التحقق من النواتج والأعباء

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج ،
والتحقق منها يكون بالتأكد من التسجيل المحاسبي لكافة العمليات المتعلقة بها وأن المؤسسة
تمثل طرفاً فيها وذلك باستعمال المراجعة المستندة وكذا التأكد من الوجود الفعلي للعملية.

بالإضافة إلى التحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها ومعالجتها وتسجيلها وفق
المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹

المطلب الثالث: نماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة
تمثيل القوائم المالية لحقيقة المؤسسة، و إبداء المدقق لرايه و يتم من خلال التقرير الذي يقدمه
إلى الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يحتويها هذا التقرير لضمان جودة القوائم المالية.

1-محمد توهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص 149 .

الشكل ومحتوى التقرير النظيف النموذجي

الشكل رقم 01: التقرير النظيف النموذجي

تقرّر المدقق المستقل (اسم التقرير)

إلى مساهمي المؤسسة.....(المخاطبون)

قمنا بتدقيق المركز المالي للمؤسسةالمرفقة والمعدة في 12/31/ن والقوائم المرتبطة بها هي قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة.

تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة أما مسؤوليتنا فنتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيساً عن تدقيقنا

قمنا بإجراء التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية و يتطلب هذه المعايير ان يتم تخطيط وتنفيذ التدقيق بما يؤدي إلى التوصل إلى التأكيد المناسب عن ما اذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية وتشمل التدقيق جميع الأدلة التي تدعم القيم و الإفصاح بالقوائم المالية كما يشمل التدقيق أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة و نعتقد ان التدقيق الذي قمنا به يوفر لنا أساساً مناسباً لإبداء الرأي.(فقرة النطاق)

في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للمؤسسة...في 12/31/ن ونتائج العمليات و التدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقاً للمعايير الدولية للتقارير المالي .

.....(اسم المدقق)

في/..../(تاريخ التقرير)

العنوان.....

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ،

ص649.

الشكل رقم 02: يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغير مبادئ محاسبة مستخدمة

تقرير المدقق المستقل (نفس فقرات المقدمة ، النطاق ، والرأي في التقرير النموذجي.) مع إعداد اعتبار ذلك تحفظا على رأينا ، فقد غيرت المؤسسة طريقة تطبيق أساس التكلفة لأغراض تقييم مخزون البضاعة (X) في 12/31/ن وذلك بالتحويل إلى طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا بدلا من طريقة الوارد أولا الصادر أولا ، التي كانت مستخدمة في السنوات الماضية، وكما هو مبين بالإيضاح رقم 11 على القوائم المالية، فقد ترتب على هذا التعبير تخفيض تكلفة مخزون البضاعة في 12/31/ن بمبلغ.....، ونقص مجمل ربح المؤسسة، ومن ثم صافي ربحيا، عن السنة المنهية في ذلك التاريخ بمبلغ..... أيضا.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001 ، ص 186.

الشكل رقم 03 : بين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار .

تقرير المدقق المستقل (نفس فقرات المقدمة، النطاق، إبداء الرأي كما بالتقرير المعياري) مع عدم اعتبار ذلك تحفظا عمى رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن مؤسسة.....ستستمر في العمل، وكما هو موضح بالإيضاح رقم 15 المرفق بالقوائم المالية ، تعاني مؤسسة..... من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة عمى الاستمرار ، كما يبين الإيضاح رقم 15 أيضا خطط الإدارة المتعمقة بهذه الجوانب، وال تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم تأكد الخاصة بالشك في الاستمرار .

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ، ص 517.

الشكل رقم 04: يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما

تقرير المدقق المستقل(نفس فقرات المقدمة، النطاق، بدء الرأي كما بالتقرير المعياري) مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً عمى رأينا ، يشير إلى ما هو موضح بالإيضاح رقم 8 المرفق بالقوائم المالية حيث توجد دعوى لحماية خرق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد المؤسسة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعى نتيجة لذلك، وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة ، إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين لا يزال وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة هذا وال تشمل القوائم المالية عمى أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

المصدر : حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية ، دار الرواق لمنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999،338ص.

المطلب الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال:

- مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛
- تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدموها ،وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية؛
- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛
- المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية ،وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سلمية وخالية من التحيز؛

- يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية ،وعليه فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية؛

- تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.

خلاصة الفصل الأول

المراجعة الخارجية هي عبارة عن عملية منظمة للحصول على قوائم مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بالطريقة الموضوعية ، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية ، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و الأدلة المدعمة بالتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة ، و كذلك التحقق من مدى مطابقة العناصر هذه للقوائم للواقع الفعلي لها.



الفصل الثاني :

دراسة حالة وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)

تمهيد

المبحث الأول : بطاقة فنية حول وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

المطلب الأول : نشأة ووحدات الإنتاجية وقدرات المركب الصناعي التجاري

الحضنة المسيلة

المطلب الثاني: هيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة و أفاقها المستقبلية

المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي لمصلحة الموارد البشرية

المبحث الثاني : تحليل القوائم المالية و تقرير المراجع الخارجي

المطلب الأول : تحليل قائمة الميزانية

المطلب الثاني: تحليل قائمة التدفقات النقدية

المطلب الثالث : تحليل قائمة جدول حسابات النتائج

المطلب الرابع : تحليل تقرير المراجع

خلاصة الفصل

تمهيد:

تبرز المراجعة الخارجية دورا هاما في الحياة الاقتصادية كونها الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها لتحقيق من سلامة القوائم المالية ، و ذلك من خلال تقرير مراجع الحسابات الذي هو ختام عمليات مراجعة الخارجية و بلورة لرأيه الفني المحايد ، و ذلك بالتحدث عن فحصه لهذه القوائم و مدى دقة المعلومات الواردة فيها ، و عليه تعتبر تقارير مراجع حسابات الصورة المعبرة عن الوضعية الاقتصادية للمؤسسة ، و تمكنا من الوصول الى القرار السليم بشأن نشاط المؤسسة و عملية سيرها بما يتوافق مع خطط موضوعية ، حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: بطاقة الفنية حول المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

المبحث الثاني : تحليل القوائم المالية و تقرير المراجع الخارجي

المبحث الأول : بطاقة الفنية حول المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة قوائم المالية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (المؤسسة مطاحن الحضنة سابقا)، وذلك من خلال التعريف و عرض وتقديم و ابراز مهام مصالحها بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة هيكلها التنظيمي و الأدوات المستخدمة فيها المتعلقة بجمع المعلومات التي تساعدنا في التحليل و أيضا من أجل وصول لتحقيق الفرضيات او نفيها.

المطلب الأول: نشأة و الوحدات الإنتاجية و قدرات المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

1-النشأة :

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة التابع للشركة الفرعية حبوب قسنطينة، على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين ولايتي برج بوعرييج والمسيلة، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله لأول مرة سنة 1982. وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغييرات في اسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة إنتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن الحضنة شركة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، حيث حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755م² منها 12555م² مغطاة. أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة في 1997.10.01 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 1997.09.07، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة بتاريخ 1997.10.01 بمبلغ رأس المال الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء من 1997.10.01، تم رفعه في 1998.04.30 إلى 479.000.000 دج وفي 2007 بلغ 1.449.460.000 دج.

سنة 2016 أجري تقسيم جديد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم، وأصبحت شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة تابعة للشركة الفرعية حبوب قسنطينة.

2- الوحدات الإنتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة :

✓ يتكون من مطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة التركية من نوع " MOLINO «
" مولينو وتاريخ بداية استغلالها سنة 2015 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 3000 قنطار يوميا بتكلفة
انجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 وارتفعت القدرة الإنتاجية
ب: 242.202.253.51 دج.

✓ يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية من نوع " Golfito «
"قول فيطو وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا
بتكلفة انجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج
3- قدرات الشركة:

البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- قدرة الطحن: 4.000 قنطار/يوميا من القمح الصلب
1.500/يوميا من القمح اللين.

- قدرة الإنتاج: 2.560 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز ب: 64% نسبة الاستخلاص)
1.110 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز ب: 74% نسبة استخلاص).

- قدرة تخزين: 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار - قمح لين 62.500 قنطار).
- طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.

- أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2009 فهي كالآتي :

السميد 199.283 قنطار، الدقيق 209.629 قنطار ،بقايا الطحن 189.004 قنطار، العجائن
الغذائية 531 قنطار.

رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2017 = 2.938.000.000.58 دج

4- وظائف الشركة:

*الوظيفة الإدارية : وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:

- ضمان التسيير الإداري (سير الملفات ،الاتصالات التوجيه.....إلخ)
 - ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية ،التسجيلات ،التقييم.....إلخ)
 - ضمان النشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج تسيير الملفات التقنية.....إلخ)
- *الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية :
- تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.
 - بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفريضة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكى.....إلخ.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة :

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل و التركيب السلمي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح وفروع الشركة وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغيرات وهذا أهم ما جاء فيه :

1 - رئيس المدير العام :

مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة و التنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة و كذلك التنسيق بين الوحدة و مثيلاتها من نفس القطاع و الاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة و لهذا توكل له عدة مهام أهمها :

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة .
- يعتبر الواجهة الأولى للوحدة .

-التسيق بين الوحدة و ممثلها من نفس القطاع .

-يقوم بالربط بين جميع الدوائر .

يقوم بإعلام الرئيس المدير العام بمركب الصناعي التجاري الحضنة بالحالة اليومية للمؤسسة.

و تنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين هما :

قسم مهمته التنظيم و التسيير الداخلي " الهيكلية " للوحدة و تتوزع مهامه إلى النواحي التالية :

أولاً : قسم التنظيم و التسيير الداخلي - الهيكلية - للوحدة :

1 - الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة و مكلف بتسجيل البريد الصادر و الوارد و طبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

2 - مصلحة النوعية : مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية ، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة و مقدار المنافسة.

3 - المحاسب : يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.

4 - المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة و ذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني و هو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

5 - مكتب مساعد الأمن والوقاية: ومهمته حماية الشركة داخلياً وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

ثانياً: قسم الإشراف على العمال و التسيير الإداري و المالي والمبيعات:

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

1 - مديرية الاستغلال: و تنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

1/1- مصلحة التموين: ومن مهامها ما يلي :

- شراء الحبوب و المواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.

- تزويد مختلف المصالح و المديريات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم و الإنتاج .

2/1 - مصلحة الإنتاج : مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية

إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية و تهتم برسم و تنظيم مخطط

الإنتاج و عمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج و العمل على احترام كل مراحل الإنتاج و طرق

تنفيذها محددة علمياً و تنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما :

أ-مصنع التحويل رقم (1) : يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها

5000 قنطار خلال 24 ساعة.

ب-مصنع التحويل رقم (2) : يضم آلات تحويل القمح الصلب و اللين إلى دقيق و فرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و 1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

- كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع:

-فرع محاسبة المواد.

-فرع الطحن والإنتاج.

-فرع الشحن والتوظيف.

- ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة وكذا متابعة الوزن تبعاً للقانون كما تعمل على استمرارية الإنتاج و ذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة و لهذا تعتبر من أهم المصالح.

3/1 - مصلحة الصيانة : و يشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطل الخاص بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا و تتفرع هذه المصلحة إلى :

فرع الإلكترونيك والكهرباء : و مهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات.

فرع الميكانيك العام : و هو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن و الشاحنات.

4/1 - مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية و المنتجات و دورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في:

-فرع استقبال وتخزين الحبوب.

-فرع تسيير مخزون الأكياس.

-فرع تسيير قطع غيار والتجهيزات.

2 - مديرية التسويق: وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال و تشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة ، بوسعادة ، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية .

3 - مديرية الإدارة والمالية: وتنقسم إلى ثلاث مصالح و هي:

1/3 - مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات و تتفرع هذه المصلحة إلى:

-فرع المالية والصندوق .

-فرع المحاسبة العامة .

- فرع محاسبا المبيعات.

- فرع المحاسبات .

2/3 - مصلحة الموارد البشرية:

لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة، تتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.

- فرع الخدمات الاجتماعية.

3/3 - مصلحة الوسائل العامة: و من مهامها:

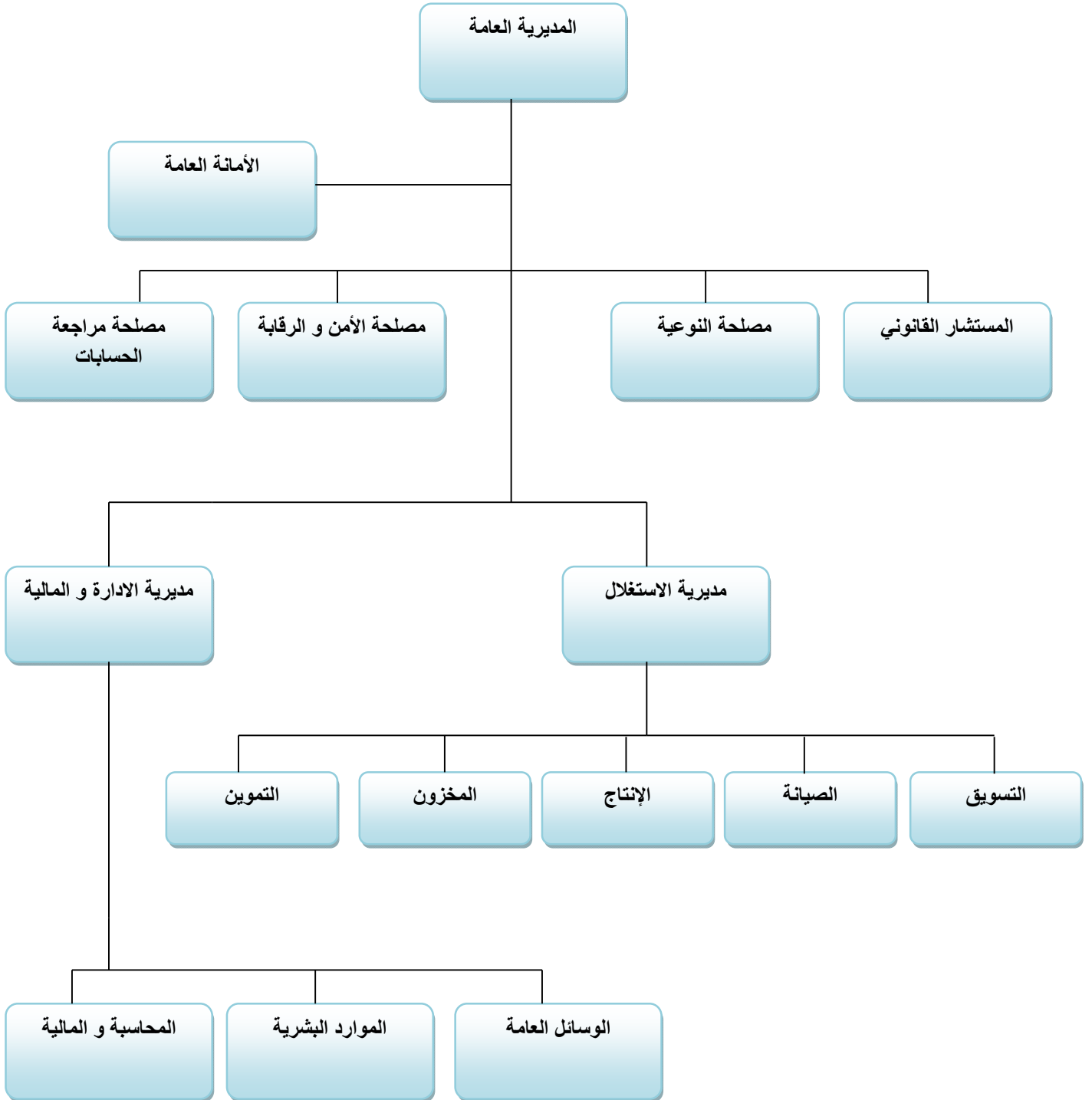
متابعة جميع الأشغال و الترميمات التابعة للوحدة.

المتابعة الميدانية للاستثمارات .

مكتب الإعلام الآلي : ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته .

والشكل التالي يوضح هذه المديریات بمختلف مصالحها.

الشكل (5): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة - المسيلة -



المطلب الثالث: أهداف المؤسسة و آفاقها المستقبلية

تنشط المؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية و لهذا فإن المؤسسة مطاحن الحضنة تسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق مستقبلية أهمها :

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج و تحسين نوعيته .
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة .
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد و الفرينة .
- المساهمة في بناء و تطوير الاقتصاد الوطني .
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة .
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج و تسويقه.
- محاولة كسب رضا الزبائن و الحصول على ولاءهم بأقل تكلفة و بجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال...الخ.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية و خارجها.

المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للمصلحة الموارد البشرية
الشكل رقم 06 الهيكل التنظيمي للمصلحة الموارد البشرية



رئيس مصلحة: يتمثل دورها أساسا في الإشراف على المصلحة.

-أما مهامه فتتمثل أساس في:

* - مراقبة احتياجات المصلحة (بشرية، أو مادية)

* - استقبال شكاوى العمال.

* - متابعة التقويم اليومي للعمال.

* - الاهتمام بتشغيل الشباب.

*-المصادقة على القرارات (الاستقالة، التوظيف، نهاية العقد.....)

2-رئيس فرع المستفيدين :

-ويتمثل دوره أساس في توجيه العمال والإشراف عليهم.

-وتتمثل مهامه في:

-مراقبة حضور العمال.

-تنظيم ملفات المداولة .

-مراقبة إمضاء المداومة.

-مراقبة العطل السنوية والطارئة

-مراقبة التحضيرات (ساعات إضافية).

- مراقبة رخص الغيابات .
- مراقبة التقارير الإحصائية المتعلقة بالعمال.
- معاينة التوظيف.
- تسوية التجديد في العقود .
- الإمضاء على الاستقالات .
- متابعة الحركة العمالية.
- تسوية التحويلات.
- مراقبة التجهيزات.
- تسوية التقاعد والشؤون الاجتماعية.
- التعامل مع العمال (التعامل المباشر)

المبحث الثاني : تحليل القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي

إن المراجعة الخارجية تعتبر مفروضة على أي مؤسسة في ظل القوانين المعمول بها، وتعتبر أمراً ضرورياً من أجل ضمان مصداقية القوائم المالية، فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها وسيلة إثبات اتجاه مختلف الجهات المستفيدة منها، وبالتالي يتطلب من المؤسسة العمل على مراجعة القوائم المالية وفق المعايير المتعارف عليها، وتوفير كل شروط عمل المراجع الخارجي وضمان استقلالية في أداء مختلف المهام الموكلة إليه من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية هذه المعلومات.

وسنحاول من خلال هذا المبحث فحص وتحليل القوائم المالية لمؤسسة ز من أجل استخلاص النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: تحليل قائمة الميزانية:

سيتم تتبع مراجعة عناصر الميزانية لمؤسسة من خلال الإعتماد على جملة من القوائم المالية التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية فيما إذا كانت توصيات المراجع تأخذ بمحمل الجد أو العكس من طرف المؤسسة محل الدراسة.

من خلال ملاحظة تقرير المراجع الخارجي والقوائم المالية المقدمة لنا من طرف إدارة المؤسسة (المحاسب) توصلنا إلى مجموعة من الملاحظات على هذه القوائم المالية ويمكن تلخيص مجمل هذه الملاحظات فيما يلي:

ملاحظات متعلقة بالميزانية:

* الأصول:

أولاً: الأصول الغير الجارية:

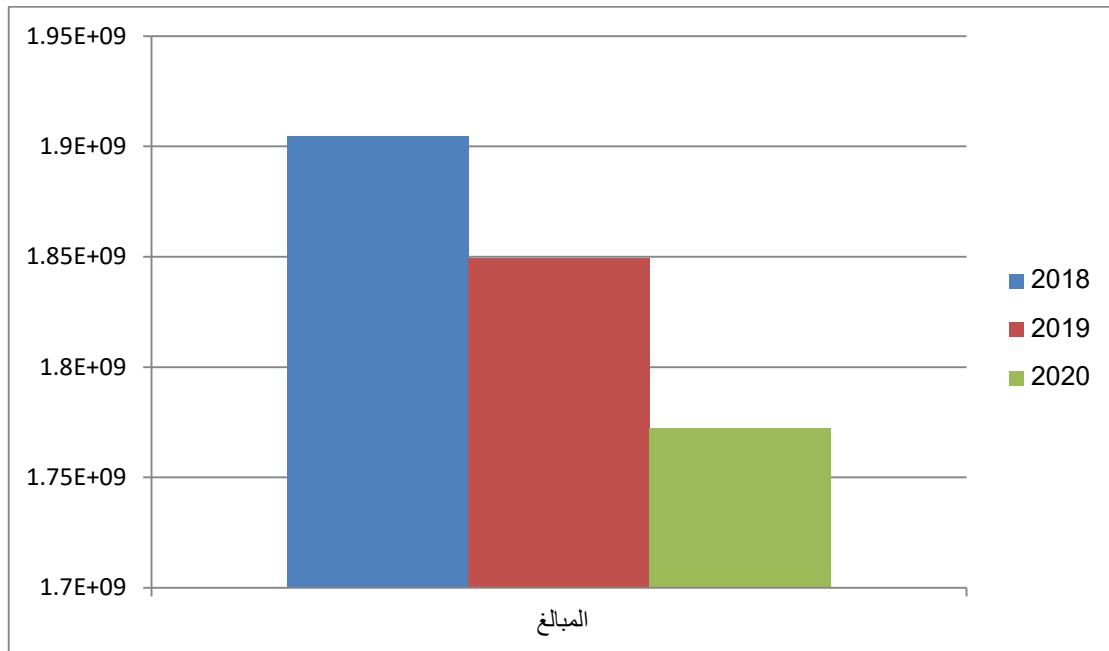
جدول رقم 01 يبين انخفاض في الأصول الغير الجارية

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	1904328223.99	1849200393.16	1772053833.35

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص محتويات الجدول 01 في الشكل التالي:

شكل رقم 07 : يبين انخفاض في قيمة الأصول الغير جارية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال الشكل 07 نلاحظ مختلف التغيرات التي حصلت في السنوات 2018 و2019 و2020

في جانب الأصول مجموع الأصول الغير الجارية في انخفاض مستمر.

- التثبيتات العينية:

نلاحظ التثبيتات العينية بالنسبة للأراضي قيمتها في سنة 2018 تقدر ب: 255898153.36 دج ، كذلك نفس القيمة بالنسبة لسنة 2019 و 2020.

البناءات سنة 2018 كانت قيمتها 856404069.47 دج وانخفضت فأصبحت في سنة 2019 تقدر ب: 841119239.70 دج وكذلك في سنة 2020 انخفضت ب 826800159.94 دج.

المنشآت التقنية ،المعدات والأدوات كانت في سنة 2018 تقدر ب 682988554.14 دج ونخفضت سنة 2019 إلى

551286408.12 دج وارتفعت في سنة 2020 إلى بقيمة 673190229.81 دج

ثانيا: الأصول الجارية

جدول رقم 02 : يبين الزيادة في الأصول الجارية

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	1080631313.64	1122087660.11	1330388717.47

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص محتويات الجدول 02 في الشكل التالي:

شكل رقم 08 : يبين الزيادة في قيمة الأصول الجارية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

- من خلال الشكل 08 الارتفاع الملاحظ راجع إلى ارتفاع عدد زبائنها من سنة إلى أخرى.

- أما بالنسبة لمجموع الأصول العام فقدر في سنة 2018 ب: 2984959537.63 دج، وانخفض في سنة 2019 فقدر بقيمة: 2971288053.27 دج و أيضا ارتفع في سنة 2020 فأصبح يقدر ب: 3102442550.82 دج.

- إنطلاقا مما سبق يمكن أن نلاحظ أن هناك تذبذب في عناصر الأصول خلال السنوات الثلاث 2018 و 2019 و 2020

* الخصوم

أولا: الخصوم

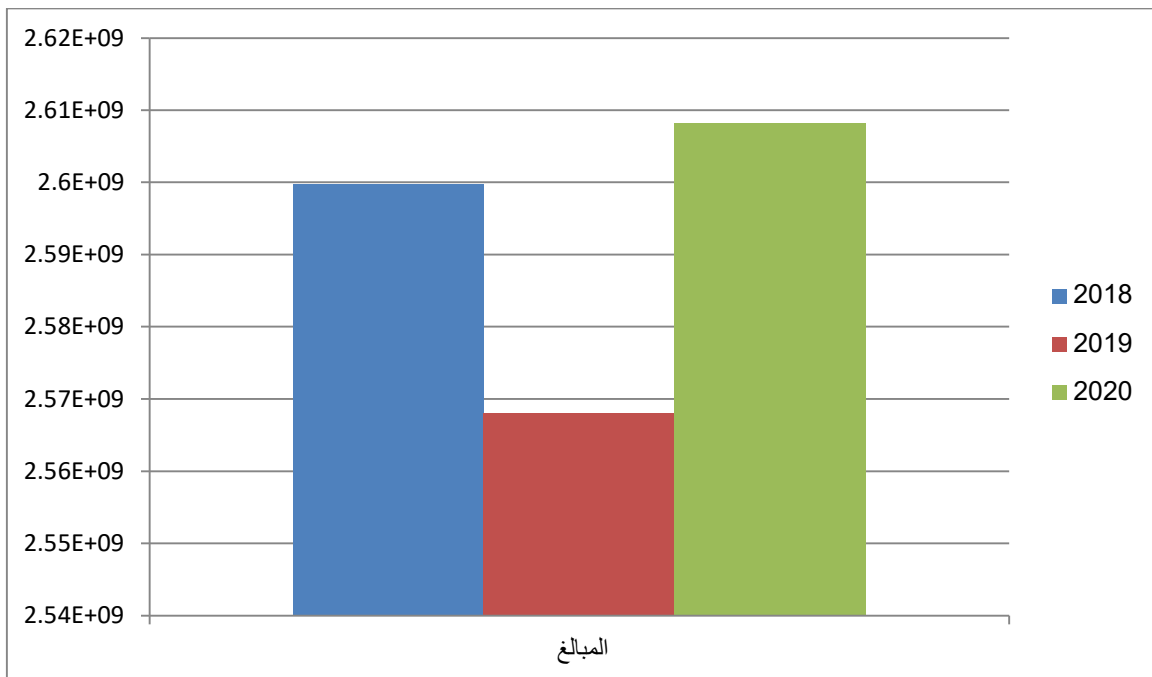
جدول رقم:03 يبين تذبذب في الخصوم

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	2599783332.23	2568010172.69	2608105086.98

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي:

شكل رقم: 09 : يبين الزيادة في قيمة الخصوم:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال الشكل 09 و الفحص لجانب الخصوم لاحظنا التغيرات التالية في مختلف العناصر خلال السنوات الثلاث 2018 و2019 و2020

- رأسمال الصافي: نلاحظ من خلال جانب الخصوم للميزانية أن رأسمالها في سنة 2018 يقدر ب: 2599783332.23 دج وفي سنة 2019 لقد شاهد انخفاض قدرت ب: 2568010172.69 دج وفي سنة 2020 زاد فاصبح بقدر: 2608105086.98 دج

- نتيجة صافية: النتيجة التي حققتها المؤسسة خلال سنة 2018 قدرت ب 35347806.88 دج وإنخفضت سنة 2019 ب 357320009.89 دج و شهدت زيادة سنة 2020 ب 356201443.13 دج

ثانيا: الخصوم غير الجارية: نلاحظ أن الخصوم غير الجارية في إرتفاع مستمر من سنة إلى أخرى وهذا راجع إلى زيادة الديون المالية طويلة الأجل فقد كانت الخصوم الغير الجارية سنة 2018 تقدر ب: 64728785.11 دج وزادت في 2019 فاصبحت تقدر ب: 81160025.95 دج وأخيرا سنة 2020 قدرت ب: 90446372.19 دج.

ثالثا: الخصوم الجارية:

3الموردون: نلاحظ من خلال الميزانيات المقدمة في جانب الخصوم أن قيمة حسابات الموردين المحجوزة تزداد كل سنة لتصل في سنة 2020 إلى 73933918.84 دج.

الديون الأخرى: أيضا أن الديون في زيادة مستمرة حيث وصلت في سنة 2020 الى 329590280.81 دج.

ومنه نستنتج أن المجموع العام للخصوم في زيادة مستمرة خلال السنوات الثلاث وهذا راجع إلى حاجة المؤسسة من تدعيم جزء معين من أصولها عن طريق الاقتراض.

المطلب الثاني : تحليل قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة):

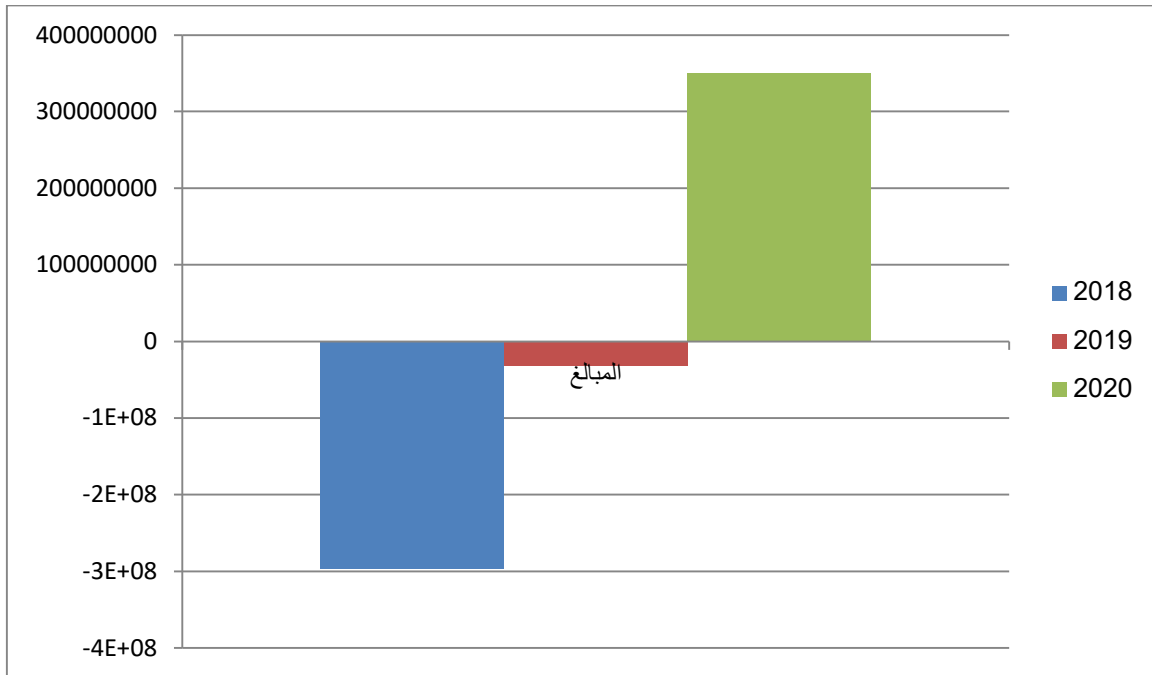
من خلال ملاحظة وتحليل لهذه القائمة المالية التي ستعطينا معلومات عن الخزينة ،ومعرفة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على توليد تدفقات نقدية لاستخدامها والانتفاع منها.

جدول رقم: 04 : يبين التدفقات النقدية:

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	-297439371.80	-31720556.27	350121811.69

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي:

الشكل رقم 10 يبين التدفقات النقدية:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال الملاحظة للشكل 10 وقائمة سيولة الخزينة تحصلنا على النتائج التالية:

1 - تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال:

من خلال ملاحظتنا لقائمة التدفقات النقدية خلال السنوات الثلاث لاحظنا أن تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال في ارتفاع مستمر فمثلا نأخذ التحصيلات المقبوضة من الزبائن نجدها في سنة 2018 تقدر بـ: 2995476246.44 دج، ارتفعت في السنة الموالية إلى ما قيمته 3041061818.24 دج وأيضا في سنة 2020 قدرت بـ: 3442794709.58 دج.

2- تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية):

نلاحظ انها متذبذبة وغير مستمرة من سنة إلى أخرى حيث قدرت في سنة 2018 :
 364019958.16 دج و شهدت تراجع سنة 2019 فاصبحت تقدر ب 37281943.17-
 دج و في سنة 2020 لقد شهدت ارتفاع الذي قدر ب 342154052.68 دج.

3- صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار:

حققت المؤسسة تراجع كبير خلال السنوات الثلاث 2018 و 2019 و 2020 حيث كانت
 النتيجة سالبة سنة 2018 قدرت ب: 11825980.89- دج وارتفعت سنة 2019
 ب: 1482457.25 دج وهذا راجع إلى شراء أصول واستثمارات طويلة الأجل، وفي سنة 2020
 ارتفعت القيمة فقدرت ب: 6031723.24 دج.

4- صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:

لاحظنا في هذا الجزء من هذه القائمة انها في تذبذب حيث انها في سنة 2018 كانت تقدر
 ب 649952981.85- و ارتفعت سنة 2019 بقيمة 1211731.45 سنة 2020 منعدمة

المطلب الثالث : تحليل قائمة جدول حسابات النتائج:

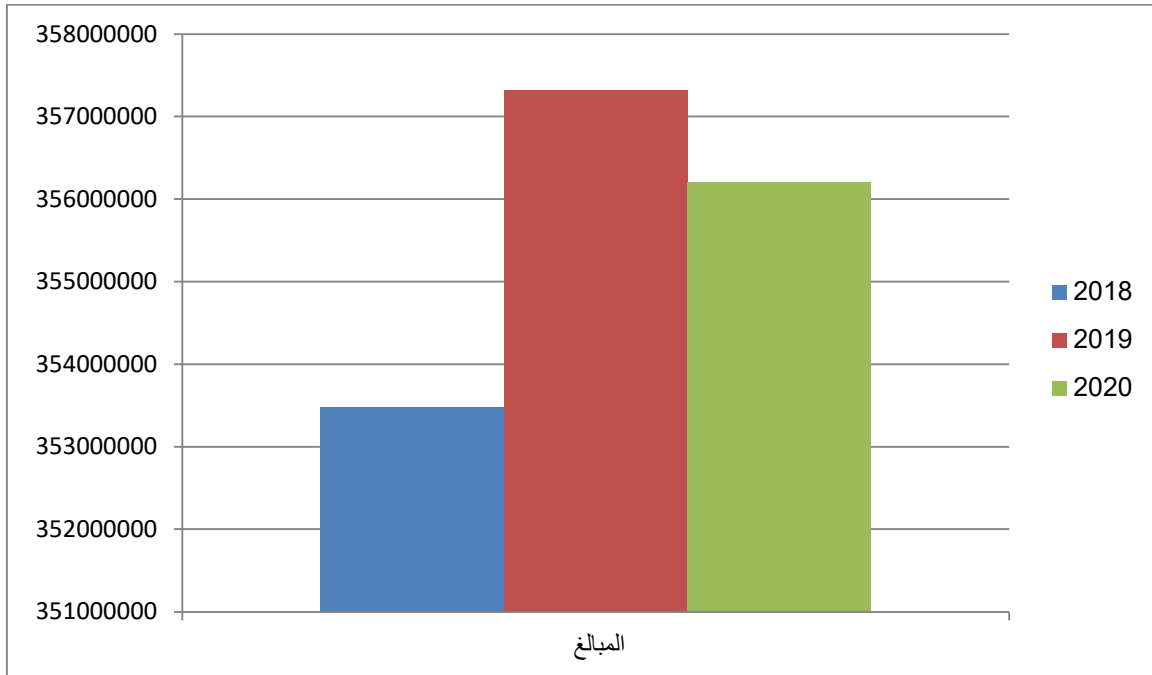
جدول رقم 05 يبين تغير النتيجة الصافية

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	353477806.88	357320009.89	356201443.13

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي:

شكل رقم 11: يبين تغير النتيجة الصافية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال إطلاع المراجع الخارجي على قائمة جدول حسابات النتائج و تأكده من صحة العمليات نلاحظ ما يلي:

1 - إنتاج الدورة (إنتاج السنة المالية): و يحسب كما يلي:

إنتاج السنة المالية = مبيعات و منتجات ملحقة + تغير مخزونات المنتجات التامة و قيد التصنيع + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

$$\text{إنتاج السنة المالية} = 74/\text{ح} + 73/\text{ح} + 72/\text{ح} + 70/\text{ح} .$$

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة أن إنتاج الدورة في سنة 2020 يقدر ب: 3335930531.18 دج، بعدما كان منخفضا في السنوات السابقة ففي سنة 2019 قدر ب: 3013381942.47 دج، و سنة 2018 ب: 2983698485.90 دج أي أنه في زيادة نتيجة لزيادة رقم الأعمال.

2- استهلاك الدورة (استهلاك السنة المالية): و يحسب كما يلي:

استهلاك السنة المالية = المشتريات الاستهلاكية + معدات وأدوات + الخدمات الخارجية و إستهلاكات أخرى + الخدمات الجارية تطبيقها.

نلاحظ أن استهلاك السنة المالية لكل دورة في انخفاض مستمر فقد قدر في سنة 2018 بمبلغ : 2387402947.88 - دج

وواصل في الانخفاض في سنة 2019 بمبلغ : 2393489169.22 - دج، و أيضا سنة 2020 بمبلغ يقدر بـ: 2660243103.68 - دج.

3- القيمة المضافة للاستغلال: وهي عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها الأعباء الشخصية والضرائب والرسوم على التحويلات الجارية ونلاحظ من خلال السنوات الثلاث انها في تزايد ففي سنة 2018 كانت قيمتها تقدر بـ 596295538.08 دج وفي سنة 2019 تقدر بـ 619892773.25 دج واستمرت في زيادة في السنة الأخيرة 2020 بـ 675687427.5 دج.

4- الاستغلال الخام: نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج أن الاستغلال عرف تزايد مستمر خلال سنوات الثلاث

ففي سنة 2018 قدرت بـ 393324765.33 دج وسنة 2019 قدرت بـ 403068084.88 دج وفي سنة 2020 قدرت بـ 419699828.41 دج.

5- النتيجة العملياتية:

النتيجة العملياتية هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضاف إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه الإسترجاعات الحالية عن خسائر القيمة والمؤونات

.حيث لاحظنا انها في زيادة مستمرة فقد كانت في سنة 2018 تقدر بـ 354677623.55 دج و في سنة 2019 قدرت بـ 358095697.83 دج وفي سنة 2020 قدرت بـ 358153694.62 دج.

6- **النتيجة المالية:** وهي عبارة عن الفرق بين المنتوجات المالية و الأعباء المالية حيث لاحظنا انها في تذبذب فقد كانت في سنة 2018 تقدر ب 1015934.48 دج وفي سنة 2019 انخفضت بقيمة 1015339.48 دج و استمرت في انخفاض حيث قدرت في سنة 2020 ب 344937.25 دج .

7- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** وهي عبارة عن مجموع النتيجة العملياتية والنتيجة المالية ففي سنة 2018 كانت قيمتها 355693558.03 دج وفي سنة 2019 ارتفعت ب 359111037.31 دج وفي سنة 2020 انخفضت بقيمة 358498631.87 دج .

8- **النتيجة العادية:** ونحصل عليها بعد طرح العناصر الغير العادية الأعباء من المنتجات (الغير عادية) حيث نلاحظ في سنة 2018 كانت قيمتها 353477806.88 دج و ارتفعت سنة 2019 ب 357320009.89 دج و في سنة 2020 انخفضت ب 35620144313 دج

9- **النتيجة غير العادية:** نلاحظ أن النتيجة العادية كانت معدومة وفي السنوات الثلاثة 2018 . 2019 . 2020

10- **النتيجة الصافية للسنة المالية:** عند ملاحظة جدول حسابات النتائج نلاحظ أن نتيجة الدورة في سنة 2018 تقدر بـ 353477806.88 دج وفي سنة 2019 زادت ب 357320009.89- دج وانخفض سنة 2020 قدرت ب 356201443.13 دج.

المطلب الرابع : تحليل تقرير المراجع:

إن رأي المراجع حول القوائم المالية وإتباع المؤسسة لإرشادات محافظ الحسابات حتما سيؤدي إلى تقدمها وازدهارها فالمرحلة الأخيرة من عملية المراجعة هي إعداد التقرير النهائي الذي لا يخرج عن ثلاث حالات إضافة إلى حالة الامتناع عن إبداء الرأي و بالتالي فرأي المراجع يكون كما يلي:

- الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف)؛

- الرأي يتحفظ (رأي مقيد)؛

- الرأي السلبي (المعاكس).

و بالتالي سنحاول من خلال الاعتماد على تقارير المراجع لدورتين متتاليتين لرؤية فيما إذا كانت توصيات المراجع تأخذ بمحمل الجد أو العكس من طرف مؤسسة الحضنة

أولاً: تقرير مراجع الحسابات لسنة 2018 :

من خلال تتبع و فحص مضمون تقرير المراجع الخارجي لمؤسسة الحضنة فالمراجع الذي تم تعيينه قد أعطى رأيه بتحفظ حول صحة و عدالة القوائم المالية، و يشير التقرير إلى مجمل الطرق و القواعد المعتمدة و مجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي.

تضمن تقرير المراجعة الخارجية للدورة المحاسبية 2018 و من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق و القواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، و التي تمثلت أساساً في:

دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمدة بالمؤسسة؛

- إجراء الفحوص و الاختبارات بإتباع طريقة العينات من مجمل القيود المحاسبية لسنة 2018 و تتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال، مع الإشارة إلى أن عملية الفحص و الاختبار قد تمت بالمطابقة مع أدلة و قرائن الإثبات.

يرى المراجع الخارجي أنه يجب تقدير مستوى المخزون لسنة 2017 و عن حالة الحسابات لسنة 2018 حيث توصل إلى بعض الملاحظات التي تدخل في إطار أعمال الجرد لسنة 2018 التي لا تنتظر الانتهاء من التقرير المرحلي؛

أن المصادقة على الملف الرئيسي تتم لكنها تختلف من مصلحة إلى أخرى، وأن بعض مديريات التوزيع لا يصادقون إلا على الدورة الحالية (مثل 2017) و يعتبرون الدورات الأخرى قد تم إنجازها و ليس بالضرورة إعادة النظر فيها و هذا ما يعتبره المراجع الخارجي خطأ، آخرون على العكس يحاولون المصادقة على مجموعة شيكات وإلحاق كل سنة بملاحظات على مستوى مقر المصلحة التي لم يتم لا معالجتها ولا تصحيحها و تتراكم كل دورة على أخرى،

حيث من الضرورة إيقاف هذه الوضعية وإرشاد المسؤولين على الملف الرئيسي، بالتعاون مع الخدمات التقنية لمديرية التوزيع، لوضع نقطة محددة و بذلك كل التصحيحات الضرورية صحيح أن اللجنة أنشأت وحققت عمل التعداد وتنقله إلى المحاسبة التي بفضل الكود بار يعطي فروقات معبر عنها بالمئات من العناصر الإيجابية غير مقيمة وأخرى سلبية مقيمة التي تتواصل سنويا بمستوى عام و تحاول الإجابة على بعض العناصر وترك الباقي للدورة القادمة، المدراء لا يقتضون تبرير حيني لأن التأجيل على الدورات في المستقبل سيعقد بحوث التسوية

نتائج المراجع سنة 2018:

لا يزال هناك الكثير من العمل للقيام به لكن سنلخص الأعمال اللازمة لإغلاق السنة المالية 2018 :

- جرد الأراضي مع تحديد وضعها القانوني؛
 - يجب أن يحتوي حساب 416 على المستحقات القديمة فقط
 - الاختلافات النصية، المصادق عليها من قبل لجنة برئاسة مدير مديرية التوزيع؛
 - الاستهلاك والمخصصات للمشاريع المكلفة حسب الحالة رقم 2 التي وافقت عليها لجنة برئاسة مدير مديرية التوزيع؛
 - معالجة خاصة لمشروع BCC؛
 - المعالجة مع العقوبات لتأخر الموردين.
 - عرض الجرد العدادات، والمحولات التي لم يتم تركيبها؛
 - تحليل الحسابات حسب توصياتنا؛
 - الطلب والتأكيد والتحليل الدقيق للحسابات المدينة والدائنة؛
 - تحقيق جميع البيانات والتسويات المصرفية CCP. لا يقبل أي نقص في البيانات لوجود احتياجات سابقة؛
- ✓ تبرير كل المعلقات المتعلقة بالشركة؛

✓ لأجل خصومات على الشيكات، إقرار إنجاز المعاملات بين مجموعة التي تم توقيعها من طرف مديرية التوزيع والجهات المعنية.

✓ إقرار إنجاز المعاملات الداخلية الموحدة، التي تم توقيعها من طرف مديرية التوزيع والجهات المعنية؛

✓ السجل التجاري يحكم على توفير العملاء المتنازعين الواجبة التبرير في قائمة معتمدة من قبل لجنة و مديرية التوزيع؛

✓ تصحيح الذمم الدائنة و الديون المدينة؛

✓ المخزون والمخصصات ، جميع المنازعات المصادق عليها من قبل الهيكل القانوني؛

✓ إعداد سجلات الصرف لكي تقدم إلى مجلس خاص بالديون القديمة والديون أكثر من عشر سنوات

✓ عرض بيان تفصيلي من العقود التي أبرمت في عام 2018 على وجه التحديد:

✓ نقاشات محدودة

✓ عرض حسابات العمليات المفوترة؛

✓ عرض بيان تبرير للفواتير التي يتم استلامها؛

ثانيا:نتائج المراجع لسنة 2019 :

لا توجد تغييرات كبيرة في الكشوفات المحاسبية على الرغم من الإيجابيات التي يقدمها البرنامج الجديد لا يزال هناك الكثير من العمل للقيام به لكن سنلخص الأعمال اللازمة لإغلاق السنة المالية 2019 :

- انتعاش الاختلافات النصية، المصادق عليها من قبل لجنة برئاسة مدير مديرية التوزيع؛

- الاستهلاك والمخصصات للمشاريع المكلفة حسب الحالة رقم 2 التي وافقت عليها لجنة برئاسة مدير مديرية التوزيع؛

- المعالجة مع العقوبات لتأخر الموردين؛

- عرض الجرد المعدود، والمحولات التي لم يتم تركيبها؛

- توفير المخزون بسرعة مع متابعة لإشراف المكتب الرئيسي
 - تحليل الحسابات حسب توصياتنا؛
 - الطلب والتأكيد والتحليل الدقيق للحسابات المدينة والدائنة؛
 - تحقيق جميع البيانات والتسويات المصرفية CCP. لا يقبل أي نقص في البيانات لوجود احتياطات سابقة؛
 - + تبرير كل المعلقات المتعلقة بالشركة؛
 - + لأجل خصومات على الشيكات، إقرار إنجاز المعاملات بين مجموعة التي تم توقيعها من طرف مديرية التوزيع والجهات المعنية.
 - إقرار إنجاز المعاملات الداخلية الموحدة، التي تم توقيعها من طرف مديرية التوزيع والجهات المعنية؛
 - السجل التجاري يحكم على توفير العملاء المتنازعين الواجبة التبرير في قائمة معتمدة من قبل لجنة و مديرية التوزيع؛
 - المخزون والمخصصات ، جميع المنازعات المصادق عليها من قبل الهيكل القانوني؛
 - إعداد سجلات الصرف لكي تقدم إلى مجلس خاص بالديون القديمة والديون أكثر من عشر سنوات
 - عرض بيان تفصيلي من العقود التي أبرمت في عام 2019 على وجه التحديد
 - عرض بيان تبرير للفواتير التي يتم استلامها .
- الاستنتاجات المتوصل إليها:**

من خلال ملاحظة تقرير المراجع الخارجي يمكن أن نقول بأنه في كل دورة يصدر رأيه متحفظا حول مصداقية المعلومات وهذا نظرا لظهور عناصر الخلل الكثيرة من دورة إلى أخرى بالرغم من الإشارة لها في تقارير المراجعة المتوالية وقد لاحظنا أيضا أنه هناك تحديد دقيق لمجمل عناصر الخلل، ويلج المراجع على الإلتباع المنتظم لعملية الجرد الدورية في ضل احترام

جميع قواعدها مما يستدعي على مسيري المؤسسة تشكيل لجنة جرد لهذا الغرض ، أضيف إلى ذلك المقاربة البنكية المشار إليها في جل التقارير المدروسة و المتمثلة في كشف بين مطابقة رصيد حساب البنك لدى المؤسسة و رصيد حساب المؤسسة لدى البنك و هذا ما يثبت قيمتها التي تنعكس إيجابا على قوائم المؤسسة في حالة القيام بها

من خلال المقارنة بين نتيجة تقرير المراجع لسنة 2018 مع سنة 2019 لاحظنا عدة أعمال قد قامت بها المؤسسة منها:

- انتعاش الاختلافات النصية، المصادق عليها من قبل لجنة برئاسة مدير مديرية التوزيع؛
- عرض حسابات العمليات المفوترة .
- تبرير الاختلاف بين الصندوق والمحافظ.

ومنه نستنتج أن:

- ❖ المراجعة الخارجية تساهم في اكتشاف الأخطاء و تسويتها .
- ❖ الهدف من قيام المؤسسة بعمليات الجرد هو التأكد من وجود الموجودات من حيث النوع، التعداد، القيمة وذلك بتاريخ الميزانية ؛ من بين الآثار السلبية الناتجة عن عدم الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي صعوبة اتخاذ القرار في ضل قوائم و معلومات مالية خاطئة.
- ❖ تركيز بعض الوحدات ومجمل الهياكل الأخرى المساعدة في إنتاج المعلومة المحاسبية .
- ❖ على المؤسسة أن تحتفظ بالمستندات الثبوتية و السجلات المحاسبية التي تلتزم بإمسائها لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية .
- ❖ تصبح عملية الجرد سهلة و ذلك من خلال وجود دليل يربط بين الجرد المادي و المحاسبي كالأرقام و الرموز .

❖ يلاحظ على مستوى المؤسسة أنه بالرغم من أن الوضعية المالية المتدهورة إلا أن العمل المحاسبي أصبح أكثر تنظيماً وهذا في ضل ملاحظات وإرشادات مراجع الحسابات الخارجي وتأكيداته عليها من دورة إلى أخرى.

خلاصة الفصل الثاني

تعرفنا في هذا الفصل على المؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة-، و كذا الهيكل التنظيمي الذي تسير وفقه ، وقد اعتمدنا في انجاز هذا العمل على عينة من القوائم المالية و تقارير المراجع الخارجي لثلاث سنوات متتالية و ذلك محاولة للتوفيق بين الجانب النظري و العملي ، فتبين أن لمراجعة الحسابات دور جوهري و أساسي في التحقق من سلامة و صحة هذه القوائم ، فأى خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما الى خلل في قوائم مالية ختامية بصفة تلقائية ، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي و المحافظة على استمراريتها في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ، ليسمح هذا الأخير بتوليد القوائم المالية تكون ممثلة للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة .



خاتمه نامه

خاتمة عامة :

لقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم الحسابات و يحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية ، و الإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا، و الذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملا بذاته ، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيئات المهنية التي تحدد أسسه ، و تسعى إلى اعتماده كوسيلة تعامل موحدة في المجال المحاسبي و المالي ، و في ظل السعي وراء الوصول إلى القوائم المالية تتصف بالمصادقية و التعبير العادل و الملائم على الوضعية المنشئة بمختلف أنواعها .

ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و

الدراسة الميدانية من جهة

أولا اختبار فرضية الدراسة

الفرضية الرئيسية

لقد تم تأييد هذه الفرضية ، فقد وجدنا تقرير المراجع الخارجي له دور في تحسين جودة القوائم المالية فهو يوفي و يخلق الثقة بين المؤسسة الاقتصادية و الأطراف الأخرى حول مصداقيتها.

الفرضية الفرعية الأولى

يمكن اعتبار أن عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير و فعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة كل حسب احتياجاتها ، كما تستفيد إدارة المؤسسة من هذه المعلومات في مختلف قراراتها الإدارية و عملياتها التسييرية ، و هذا ما تثبته صحة الفرضية الأولى .

الفرضية الفرعية الثانية

إن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يساهم في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من معلومات المحاسبية . وهذا ما يثبت صحة فرضيتنا بأن مهنة مراجعة خارجية تساهم في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية و أثبتناه من خلال دراستنا التطبيقية .

الفرضية الفرعية الثالثة

صحيحة حيث يقدم المراجع الخارجي تقريره النهائي و المتضمن لرأيه الفني المحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد و عرض القوائم المالية ، مما يساهم في توجيه قرارات مختلف للأطراف المعنية، فيقوم المراجع بمراجعة عناصر قوائم مالية من خلال القيام بمختلف عمليات الجرد المادي و كل ما يدعم وجود و ملكية الأصل و التأكد من صحة تقييمه و تسجيله محاسبيا ، و هذا ما يزيد من درجة الثقة و المصادقية في عناصر القوائم المالية .

نتائج البحث

- يعتبر وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من تقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات لضمان تحقيق السير الحسن حسب السياسات الإدارية و تنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة .
- تعتبر المراجعة الخارجية مهنة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة هدفه ضمان جودة القوائم المالية من خلال إبداء رأيه الفني و المحايد بغية التمثيل الصادق للواقع الفعلي للمؤسسة أمام مستخدمي هذه المعلومات .
- يؤدي تضافر الجهود مسييري المؤسسة و المراجع الخارجي إلى تقييم شامل لمخاطر المؤسسة للتقليل منها إلى أدنى مستوياتها الممكنة الأمر الذي من شأنه تقوية و تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و بالتالي حسن تسييرها و نجاحها و زيادة الأرباح المسجلة من طرفها .

➤ تمثل المراجعة عملية فحص لمجموعة من المعلومات المتعلقة بأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير يهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمهم أمر المؤسسة .

➤ من بين الآثار السلبية الناتجة عن عدم التزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي صعوبة و تعقيد عملية اتخاذ القرار في ظل القوائم و المعلومات المالية الخاطئة .

اقتراحات البحث

➤ قادنا هذا البحث و بصفة خاصة و نتائجها الى اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع و الفائدة على المؤسسة و تتمثل هذه التوصيات في ما يلي

➤ مسك و تجميع و تحديد و تقديم القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي مالي مع ما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية سينتج عنه لا محالة نشر معلومة أكيدة ، كاملة ، عادلة ، موثوق فيها ، ذات شفافية، لكي تساهم في تشجيع مستثمريها.

➤ التكفل الجيد بمهنة محافظ الحسابات من أجل تتميتها و ذلك بتنفيذ نظام قادر على إنتاج مهارات التدريب الملائم لطموحات الوظيفة ، و لتطوير و نشر المبادئ التوجيهية و المعايير و الإجراءات في التدقيق .

➤ على مسيرين مؤسسات متابعة الإرشادات و التوصيات مراجع الخارجي و ذلك من خلال وضع برامج ملائمة و الإشراف عللا تنفيذها ، لتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات ، و أيضا إعداد سجل يحتوي على الأخطاء و مخالفات لتفاديها لاحقا .

آفاق الدراسة

تناول هذا البحث إشكالية دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة ، و بالتالي فان هذه الموضوع قد تطرق إلى المراجعة الخارجية و تأثيرها على العنصر الأساسي و هي القوائم المالية ، و بالتالي يبقى المجال مفتوحا لاستكمال البحث في مراجعة مختلف القوائم المالية .



قائمة المصادر

المراجع باللغة العربية:

الكتب :

1. -ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس الاسكندرية،ليبيا، 2008 .
2. حازم هاشم الوسي،الطريق إلى المراجعة والتدقيق، جزء1، مراجعة نظريا جامعة مفتوحة،طرابلس، 2003.
3. -حسن محمد العربي ،دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ،مذكرة ماستر غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكري ،2013/2014 .
4. خالد امين عبد الله،علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر،عمان،2004.
5. -خالد جمال جعرات ،معايير التقارير المالية الدولية 2007 ،إثراء للنشر والتوزيع ،عمان، 2008.
6. دهيمي بلقاسم، العيفة فتحي ،أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة ،مسيلة،2016/2017.
7. رزق أبو زيد شحنة،الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان-الأردن، 2015 .
8. - صلاح حواس ،التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ مالي دولية ،اطروحة دكتوراه ،غير منشورة ،الجزائر، 2008 .
9. -طارق عبد العالي حمادة ،الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية ،دار الجامعة ،الإسكندرية ،2010/2011 .
10. طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003 .

11. - عباس مهدي شيرازي ،نظرية محاسبية، طبعة أولى ،ذات سلاسل للطباعة ونشر والتوزيع، الكويت، 1990 .
12. -عبد الستار كبيسي ،الشامل في المحاسبة ،دار وائل عمان ،الأردن ،طبعة الثانية، 2010 .
13. عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية،مذكرة ماجستير ،غير منشورة،الجزائر،2010/2009 .
14. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية،الإسكندرية،1999 .
15. فنيش ابتسام،دور المراجعة الخارجية في تحسين القوائم المالية ،مذكرة ماستر ،غير منشورة ،مسيلة ،2018/2017.
16. محمد السيد سرايا،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل-الإطار النظري-المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2007 .
17. محمد مطر ،مبادئ المحاسبة المالية ،طبعة رابعة ،دار وائل ،عمان، 2007 .
18. منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مغل تحليل المعاصر، طبعة خامسة مكتب العربي الحديث ،الإسكندرية ،2003.
19. وليم توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،دار المبرج للنشر، الرياض،المملكة السعودية،1997.
20. يحيى حسين عبيدة إبراهيم طه عبد الوهاب،أصول المراجعة،الطبعة الأولى،مكتبة جلاء الدين،المنصورة،2001 .

الملتقيات :

21. احمد مخلوف ،مداخلة بعنوان دور المعايير الابلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد اللغة محاسبية المشتركة ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام محاسبي المالي في ظل معايير محاسبية دولية ،جامعة سعد دحلب ،البليدة ، 13/15 اكتوبر 2009 .
22. خديجة لدرع ،ليلي عبد الرحيم ،مداخلة بعنوان قائمة مركز مالي في ظل نظام محاسبي مالي جديد ،ملتقى وطني تحت عنوان معايير محاسبية دولية ومؤسسات اقتصادية جزائرية و متطلبات التوافق والتطبيق معهد علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير ،مركز جامعي سوق أهراس ،يومي 25/26 ماي 2010 .
23. منور اوسرير محمد مجبر، مداخلة بعنوان اثر تطبيق نظام محاسبي مالي الجديد على عرض القوائم مالية ،ملتقى دولي حول نظام مالي محاسبي في ظل معايير مالية محاسبية دولية تجارب تطبيقات وأفاق ،معهد علوم اقتصادية و تجارية وعلوم تسيير ،مركز جامعي بالوادي، يومي 17/18 جانفي، 2010.

القوانين والمراسيم :

24. جريدة رسمية القانون 91-08 عدد 20 الجزائر مؤرخة في 01/05/1991 .
25. الجريدة الرسمية قانون 10-01 عدد 42 الجزائر المؤرخة في 19/07/2010.
26. الجريدة الرسمية القانون 11-07 ،المتضمن نظام المحاسبي المالي المواد 28-29-27-26 العدد 74 ،الجزائر الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 .

المراجع باللغة الأجنبية :

27. bruno colmant et autres,comptabilité financière normes IAS_IFRS,collections synthex pearson,France,2008.
28. 3thomas R .Robinson, and others, international financial statement analysis, John Wiley &Sons, 2009, canada .

29. http://search.4shared.com/post Download/bt7H_k0p/___online.hftml
30. <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php,t=16/.ut 3 f 32diriu>



المادة

CIC HODNA M28

EDITION_DU:11/05/2020 9:51
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		115 653,49	115 653,49		
Immobilisations corporelles		3 599 012 012,76	1 803 721 235,79	1 795 290 776,97	1 854 702 611,05
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 461 930 917,51	605 526 848,04	856 404 069,47	871 709 150,15
Autres immobilisations corporelles		1 881 182 941,89	1 198 194 387,75	682 988 554,14	727 095 307,54
Immobilisations encours		95 972 429,08		95 972 429,08	59 577 408,84
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		13 046 217,94		13 046 217,94	11 693 724,86
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 708 165 113,27	1 803 836 883,28	1 904 328 223,99	1 925 992 544,75
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		243 866 872,29	2 674 952,89	241 191 919,40	183 693 935,83
Stocks matières premières et fournitures		124 390 565,00		124 390 565,00	105 935 417,00
Produits finis et encours		21 628 233,09		21 628 233,09	6 087 751,70
Autres stocks		97 848 074,20	2 674 952,89	95 173 121,31	71 670 767,13
Créances et emplois assimilés					
Clients		355 488 434,95	327 358 369,37	28 130 065,58	61 304 968,49
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		8 434 249,59		8 434 249,59	1 425 040,00
Autres débiteurs		13 369 662,04	500 306,09	12 869 355,95	14 579 752,70
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		790 005 723,12		790 005 723,12	1 087 445 094,92
TOTAL ACTIF COURANT		1 411 164 941,99	330 533 628,35	1 080 631 313,64	1 348 448 791,94
TOTAL GENERAL ACTIF		5 119 330 055,26	2 134 370 511,63	2 984 959 537,63	3 274 441 336,69

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	R1S2L1	115 653,49	115 653,49		
Immobilisations corporelles		3 612 818 989,93	1 831 911 568,95	1 780 907 419,98	1 795 290 776,97
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 461 930 917,51	620 811 677,81	841 119 239,70	856 404 069,47
Groupe D'actif Destinés à La Cession		132 603 618,80		132 603 618,80	682 988 554,14
Autres immobilisations corporelles		1 762 386 300,26	1 211 099 892,14	551 286 408,12	
Immobilisations encours		53 450 738,43		53 450 738,43	95 972 429,08
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		14 823 434,75		14 823 434,75	13 046 217,94
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 681 227 616,60	1 832 027 223,44	1 849 200 393,16	1 904 328 223,99
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		317 207 360,55	2 674 952,89	314 532 407,66	241 191 919,40
Stocks matières premières et fournitures		193 194 375,00		193 194 375,00	124 390 565,00
Produits finis et encours		23 989 418,74		23 989 418,74	21 628 233,09
Autres stocks		100 023 566,81	2 674 952,89	97 348 613,92	95 173 121,31
Créances et emplois assimilés					
Clients		351 318 874,41	327 108 369,37	24 210 505,04	28 130 065,58
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		20 046,33		20 046,33	8 434 249,59
Autres débiteurs		25 539 840,32	500 306,09	25 039 534,23	12 869 355,95
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		758 285 166,85		758 285 166,85	790 005 723,12
TOTAL ACTIF COURANT		1 452 371 288,46	330 283 628,35	1 122 087 660,11	1 080 631 313,64
TOTAL GENERAL ACTIF		5 133 598 905,06	2 162 310 851,79	2 971 288 053,27	2 984 959 537,63

CIC HODNA M28

EDITION_DU:17/03/2021 8:49

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2020			2019
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		175 653,49	123 653,49	52 000,00	
Immobilisations corporelles		3 656 744 642,08	1 900 856 098,97	1 755 888 543,11	1 780 907 419,98
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 462 908 917,51	636 108 757,57	826 800 159,94	841 119 239,70
Autres immobilisations corporelles		1 937 937 571,21	1 264 747 341,40	673 190 229,81	132 603 618,80
Immobilisations encours					53 450 738,43
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		16 094 490,24		16 094 490,24	14 823 434,75
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 673 033 585,81	1 900 979 752,46	1 772 053 833,35	1 849 200 393,16
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		142 116 773,57	2 674 952,89	139 441 820,68	314 532 407,66
Stocks matières premières et fournitures		20 831 159,22		20 831 159,22	193 194 375,00
Produits finis et encours		13 289 038,29		13 289 038,29	23 989 418,74
Autres stocks		107 996 576,06	2 674 952,89	105 321 623,17	97 348 613,92
Créances et emplois assimilés					
Clients		392 345 265,04	325 826 369,37	66 518 895,67	24 210 505,04
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		506 527,63		506 527,63	20 046,33
Autres débiteurs		16 014 801,04	500 306,09	15 514 494,95	25 039 534,23
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 108 406 978,54		1 108 406 978,54	758 285 166,85
TOTAL ACTIF COURANT		1 659 390 345,82	329 001 628,35	1 330 388 717,47	1 122 087 660,11
TOTAL GENERAL ACTIF		5 332 423 931,63	2 229 981 380,81	3 102 442 550,82	2 971 288 053,27

CIC HODNA M28

EDITION_DU:11/05/2020 9:51
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Dotation Définitive de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		353 477 806,88	288 088 495,05
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons Inter-Unités		2 246 305 525,35	1 889 358 864,61
TOTAL I		2 599 783 332,23	2 177 447 359,66
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			356 773 383,94
Impôts différés-Passif		8 663 881,00	5 095 636,77
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			49 144 821,92
Prov.p/pensions et oblig.similaires		56 064 904,11	49 144 821,92
Autres Provisions			
TOTAL II		64 728 785,11	411 013 842,63
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		13 478 083,49	10 249 995,83
Opérations Groupe			365 622 365,54
Impôts		12 596,00	337 398,77
Autres dettes		306 956 740,80	309 770 374,26
Trésorerie passif			
TOTAL III		320 447 420,29	685 980 134,40
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 984 959 537,63	3 274 441 336,69

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Dotation Définitive de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		357 320 009,89	353 477 806,88
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons Inter-Unités		2 210 690 162,80	2 246 305 525,35
TOTAL I		2 568 010 172,69	2 599 783 332,23
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts différés-Passif		12 232 125,23	8 663 881,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		68 927 900,72	56 064 904,11
Prov.p/pensions et oblig.similaires		68 927 900,72	56 064 904,11
Autres Provisions			
TOTAL II		81 160 025,95	64 728 785,11
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		16 238 070,48	13 478 083,49
Opérations Groupe			
Impôts		332 543,00	12 596,00
Autres dettes		305 547 241,15	306 956 740,80
Trésorerie passif			
TOTAL III		322 117 854,63	320 447 420,29
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 971 288 053,27	2 984 959 537,63

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Dotation Définitive de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		356 201 443,13	357 320 009,89
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons Inter-Unités		2 251 903 643,85	2 210 690 162,80
TOTAL I		2 608 105 086,98	2 568 010 172,69
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts différés-Passif		15 800 369,46	12 232 125,23
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		74 646 002,73	68 927 900,72
Prov.p/pensions et oblig.similaires		74 646 002,73	68 927 900,72
Autres Provisions			
TOTAL II		90 446 372,19	81 160 025,95
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		73 933 918,84	16 238 070,48
Opérations Groupe			
Impôts		366 892,00	332 543,00
Autres dettes		329 590 280,81	305 547 241,15
Trésorerie passif			
TOTAL III		403 891 091,65	322 117 854,63
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		3 102 442 550,82	2 971 288 053,27

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2018	2017
Chiffres d'Affaires		2 961 232 701,33	2 938 072 479,46
Ventes de marchandises		4 087 513,73	2 922 857,40
Ventes Produits Finis		2 940 333 000,00	2 929 861 027,62
Ventes Produits Intra-Groupe		13 368 000,00	
Prestation de Services		2 703 422,80	4 266 177,01
Autres Ventes		740 764,80	1 022 417,43
Variation stocks produits finis et en cours		15 645 382,48	-18 047 988,30
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 097 818,18	
Cession Inter Unités		4 722 583,91	737 650,25
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 983 698 485,90	2 920 762 141,41
Achats consommés		-2 360 716 762,53	-2 351 214 016,38
Services extérieurs et autres consommations		-26 686 185,29	-23 220 330,23
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2 387 402 947,82	-2 374 434 346,61
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		596 295 538,08	546 327 794,80
Charges de personnel		-201 679 204,75	-225 213 568,76
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 291 568,00	-4 466 848,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		393 324 765,33	316 647 378,04
Autres produits opérationnels		25 335 847,54	9 830 070,00
Autres charges opérationnelles		-32 417,21	-25 334,48
Dotations aux Amortissements		-70 751 968,33	-63 769 930,20
Dotations aux Provisions		-7 475 459,88	-5 019 722,39
Reprise sur pertes de valeur et provisions		14 276 856,10	7 502 867,27
V- RESULTAT OPERATIONNEL		354 677 623,55	265 165 328,24
Produits financiers		1 015 934,48	26 461 619,35
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		1 015 934,48	26 461 619,35
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		355 693 558,03	291 626 947,59
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-2 215 751,15	-3 538 452,54
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 024 327 124,02	2 964 556 698,03
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 670 849 317,14	-2 676 468 202,98
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		353 477 806,88	288 088 495,05
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		353 477 806,88	288 088 495,05

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Chiffres d'Affaires		2 952 703 193,07	2 961 232 701,33
Ventes de marchandises		9 773 321,25	4 087 513,73
Ventes Produits Finis		2 917 287 339,82	2 940 333 000,00
Ventes Produits Intra-Groupe		22 231 500,00	13 368 000,00
Prestation de Services		2 902 215,20	2 703 422,80
Autres Ventes		508 816,80	740 764,80
Variation stocks produits finis et en cours		2 361 185,65	15 645 382,48
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		1 211 731,45	2 097 818,18
Cession Inter Unités		57 105 832,30	4 722 583,91
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 013 381 942,47	2 983 698 485,90
Achats consommés		-2 367 399 404,56	-2 360 716 762,53
Services extérieurs et autres consommations		-26 089 764,66	-26 686 185,29
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2 393 489 169,22	-2 387 402 947,82
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		619 892 773,25	596 295 538,08
Charges de personnel		-207 951 255,16	-201 679 204,75
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 873 433,21	-1 291 568,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		403 068 084,88	393 324 765,33
Autres produits opérationnels		9 786 000,96	25 335 847,54
Autres charges opérationnelles		-41 794,88	-32 417,21
Dotations aux Amortissements		-54 702 997,39	-70 751 968,33
Dotations aux Provisions		-12 862 996,61	-7 475 459,88
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 849 400,87	14 276 856,10
V- RESULTAT OPERATIONNEL		358 095 697,83	354 677 623,55
Produits financiers		1 015 339,48	1 015 934,48
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		1 015 339,48	1 015 934,48
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		359 111 037,31	355 693 558,03
Participation des travailleurs au resultat			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-2 215 751,15
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 791 027,42	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 037 032 683,78	3 024 327 124,02
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 679 712 673,89	-2 670 849 317,14
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		357 320 009,89	353 477 806,88
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		357 320 009,89	353 477 806,88

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Chiffres d'Affaires		3 253 289 448,16	2 952 703 193,07
Ventes de marchandises		5 798 372,58	9 773 321,25
Ventes Produits Finis		3 224 482 751,59	2 917 287 339,82
Ventes Produits Intra-Groupe		21 285 800,00	22 231 500,00
Prestation de Services		1 057 524,79	2 902 215,20
Autres Ventes		664 999,20	508 816,80
Variation stocks produits finis et en cours		-9 908 255,68	2 361 185,65
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			1 211 731,45
Cession Inter Unités		92 549 338,70	57 105 832,30
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 335 930 531,18	3 013 381 942,47
Achats consommés		-2 590 916 654,95	-2 367 399 404,56
Services extérieurs et autres consommations		-69 326 448,73	-26 089 764,66
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2 660 243 103,68	-2 393 489 169,22
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		675 687 427,50	619 892 773,25
Charges de personnel		-250 455 228,55	-207 951 255,16
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 532 370,54	-8 873 433,21
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		419 699 828,41	403 068 084,88
Autres produits opérationnels		4 239 010,84	9 786 000,96
Autres charges opérationnelles		-529 000,31	-41 794,88
Dotations aux Amortissements		-69 910 219,27	-54 702 997,39
Dotations aux Provisions		-5 718 102,01	-12 862 996,61
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 372 176,96	12 849 400,87
V- RESULTAT OPERATIONNEL		358 153 694,62	358 095 697,83
Produits financiers		344 937,25	1 015 339,48
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		344 937,25	1 015 339,48
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		358 498 631,87	359 111 037,31
Participation des travailleurs au resultat			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-2 297 188,74	-1 791 027,42
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 350 886 656,23	3 037 032 683,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 994 685 213,10	-2 679 712 673,89
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		356 201 443,13	357 320 009,89
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		356 201 443,13	357 320 009,89

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	NOTE	2018	2017
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		2 995 478 248,44	2 955 473 673,96
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-2 631 236 293,19	-2 750 482 847,15
Intérêts et autres frais financiers payés		-219 995,09	-247 946,44
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		364 019 958,16	204 742 880,37
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		319 632,78	-198 372 490,90
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		364 339 590,94	6 370 389,47
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-12 841 915,37	-10 309 047,42
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			208 680,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		1 015 934,48	310 706,24
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-11 825 980,89	-9 789 661,18
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		7 145 100,00	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-659 195 900,03	
Subventions (74;131;132)		2 097 818,18	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-649 952 981,85	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-297 439 371,80	-3 419 271,71
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		1 087 445 094,92	1 090 864 366,63
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		790 005 723,12	1 087 445 094,92
Variation de la trésorerie de la période		-297 439 371,80	-3 419 271,71
Rapprochement avec le résultat comptable		-646 194 594,77	-290 770 116,51

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		3 442 794 709,58	3 041 061 818,24
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-3 100 709 447,64	-3 078 249 097,56
Intérêts et autres frais financiers payés		-150 373,96	-94 663,85
Impôts sur les résultats payés			
Opérations en attente de classement (47) !!!!		219 164,70	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		342 154 052,68	-37 281 943,17
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		1 936 035,77	2 867 198,20
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		344 090 088,45	-34 414 744,97
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-47 763 952,44	-2 560 426,54
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		53 450 738,43	3 027 544,31
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		344 937,25	1 015 339,48
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		6 031 723,24	1 482 457,25
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Subventions (74;131;132)			1 211 731,45
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			1 211 731,45
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		350 121 811,69	-31 720 556,27
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		758 285 166,85	790 005 723,12
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		1 108 406 978,54	758 285 166,85
Variation de la trésorerie de la période		350 121 811,69	-31 720 556,27
Rapprochement avec le résultat comptable		86 469 707,26	-331 934 733,86

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية مسيلة .

لقد تم التطرق في الجانب النظري من هذه الدراسة إلى الإطار الفكري للمراجعة الخارجية من خلال مفهومها و مبادئها و معاييرها و قد تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية عمل انتقادي جوهره الاستقلالية و حياد الموضوعية و بعد مناقشة الإطار النظري للقوائم المالية تم توصل إلى أن الحكم على جودة القوائم المالية يتم بناء على مجموعة المعايير و هذه الجودة تحتاج إلى توفير متطلبات ، لعل أهمها المراجعة الخارجية من خلال إجراءات التدقيق قوائم مالية .

و في الجانب التطبيقي من الدراسة تم تحليل القوائم المالية و مقارنتها مع تقارير مراجع الحسابات على مستوى ولاية مسيلة ، وقد تم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات التي من أهمها التزام هؤلاء المراجعين بإجراءات المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما التي تساهم إسهاما كبيرا في تحسين جود القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية : المراجعة الخارجية – القوائم المالية – المؤسسة الاقتصادية

Summary

This study aimed to find out the extent of the contribution of external audit to improving the quality of financial statements in economic institutions at the level of the state of M'sila.

In the theoretical aspect of this study, the intellectual framework of the external audit was addressed through its concept, principles and standards, and it was concluded that the external audit is a critical work whose essence is independence and impartiality of objectivity. After discussing the theoretical framework of the financial statements, it was concluded that the judgment on the quality of the statements Financial statements are based on a set of standards and this quality needs to provide requirements, perhaps the most important of which is external audit through audit procedures financial statements.

And in the practical side of the study, the financial statements were analyzed and compared with the auditor's reports at the level of the state of M'sila, and it was reached to prove all the hypotheses, the most important of which is the commitment of these auditors to the generally accepted external audit procedures that contribute significantly to improving the quality of the financial statements.