

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

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية
علوم التسيير
فرع: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



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

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

**دور المراجعة الخارجية في تجويد القوائم المالية
ضمن متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية**

تحت اشراف
الدكتور: بحري علي

من اعداد الطالب
العقون رزاق

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
رزقات بوبكر	دكتور	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
بحري علي	دكتور	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
جمعي محمد الصالح	دكتور	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعي: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ

يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا
العلم درجات والله بما تعملون خبير

سورة المجادلة رقم الآية (11)

صدق الله العظيم

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى والدي حفظه الله ورعاه وأطال في عمره

إلى والدتي بركة الدعاء أطال الله في عمرها

قال تعالى

وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا

إلى أخواتي وأخواتي حفظهم الله

إلى بناتي آية الرحمان وهبة الرحمان

إلى أبنائي خليل الرحمان وعبد الرحمان وعبد الوهاب

حفظهم الله ووفقه وأنار دربهم

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى جميع الزملاء بدفعة ماستر 2 محاسبة وتدقيق

إلى كل طالب وباحث علم

أهدي هذا البحث عرفانا وتقديرا ومحبة

شكر وتقديري

بسم الله الرحمن الرحيم

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " النمل الآية 19

صدق الله العظيم

الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته حمدا طيبا كثيرا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجه وعظيم سلطانه أن منا علي لإتمام هذا العمل المتواضع والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد:

صعبة كلمات الشكر عند انتقاؤها والأصعب اختزالها في سطور لأنها تشعرونا بمدى قصورنا وعدم إيفائها حق صانعيها.

في البداية يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذ المشرف "الدكتور بحري علي" ومن كان سندا لي في الجانب التطبيقي الأستاذ مليك اسماعيل اطار بمؤسسة الحضنة حفظهم الله ورعاهم وجعلهم ذخرا للعلم ونفع بهم الأمة.

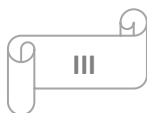
كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الذين ساعدوني ولم ييخلوا علي بفكرهم ونتائج تجربتهم.

الفهرس

رقم الصفحة	العنوان
.	عنوان البحث
.	آية قرآنية
.	الإهداء
.	شكر وتقدير
III . I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
abcd	المقدمة
الفصل الأول: المراجعة الخارجية	
2	تمهيد
12 - 3	المبحث الأول: ماهية وأنواع المراجعة الخارجية
4 - 3	المطلب الأول: مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية وتطورها
7 - 4	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية
12 - 8	المطلب الثالث: مبادئ فروض وأهداف المراجعة الخارجية
14 - 12	المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية
13 - 12	المطلب الأول: المعايير الشخصية
13	المطلب الثاني: معيار العمل الميداني
14 - 13	المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير
20 - 14	المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل مراجع الحسابات
15 - 14	المطلب الأول: قيود المهمة وتخطيط عملية الرقابة
17 - 15	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة

20 - 17	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات واعداد التقارير
21	خلاصة
الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية	
23	تمهيد
27 - 24	المبحث الأول: ماهية وأنواع القوائم المالية
24	المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية
25	المطلب الثاني: القوائم المالية والتقارير المالية
27 - 25	المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية
32 - 27	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية
28 - 27	المطلب الأول: خصائص القوائم المالية
31 - 29	المطلب الثاني: متطلبات جودة القوائم المالية
32 - 31	المطلب الثالث: إجراءات مراجعة الميزانية وحساب النتائج
39 - 33	المبحث الثالث: المراجعة الخارجية ضمن حوكمة المؤسسات
36 - 33	المطلب الأول: مفهوم مبادئ وأهمية حوكمة المؤسسات
38 - 36	المطلب الثاني: آليات تطبيق حوكمة المؤسسات ومحدداتها الخرجية
39	المطلب الثالث: المراجعة الخارجية وعلاقتها بحوكمة المؤسسات
40	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية	
42	تمهيد
46 - 43	المبحث الأول: عموميا حول مؤسسة
43	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
45 - 43	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
46	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة وآفاقها المستقبلية
54 - 46	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المراجع الخارجي
49 - 46	المطلب الأول: عرض جدول الميزانية

51 – 49	المطلب الثاني: عرض جدول حساب النتائج
52 – 51	المطلب الثالث: عرض جدول تدفقات الخزينة
54 – 52	المطلب الرابع: عرض تقرير المراجع الخارجي وتحليله
55	خلاصة
e/ f/ g	الخاتمة
أ . ب . ج	قائمة المراجع
A-.....II	الملاحق
-	ملخص



قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
48 - 46	جانب الأصول لميزانية المركب الصناعي التجاري الحضنة	01
49 - 48	جانب الخصوم لميزانية المركب الصناعي التجاري الحضنة	02
51 - 49	حساب النتائج للمركب الصناعي التجاري الحضنة	03
52 - 51	تدفقات الخزينة للمركب الصناعي التجاري الحضنة . ط غير مباشرة	04

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	شكل يوضح أنواع المراجعة الخارجية	7
02	شكل يوضح مبادئ المراجعة الخارجية	9
03	شكل يبين ركائز حوكمة المؤسسات	35
04	شكل يبين آليات تطبيق الحوكمة	37
05	شكل يوضح محددات حوكمة المؤسسات	38
06	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة	45

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
B	جدول جانب الأصول طبقا للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 09	01
C	جدول جانب الخصوم طبقا للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 09	02
D	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة طبقا للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 09	03
E	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة طبقا للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 09	04
F	جدول سيولة الخزين طريقة مباشرة طبقا للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 09	05
G	جدول سيولة الخزين ط غ مباشرة طبقا للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 09	06
H	جدول تغير الأموال الخاصة طبقا للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 09	07
I	ميزانية المركب الصناعي التجاري الحضنة جانب الأصول	08
J	ميزانية المركب الصناعي التجاري الحضنة جانب الخصوم	09
K	جدول حساب نتائج المركب الصناعي التجاري الحضنة	10
L	جدول سيولة الخزينة للمركب الصناعي التجاري الحضنة	11
M...II	تقرير المراجع الخارجي من 12 الى 34	12

مقدمة

مقدمة

تسعي مهنة المراجعة الخارجية إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات من خلال عمليه منظمة تهدف لخدمة العديد من الأطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية للشركة ، وتمثل جوده المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (مراجع الحسابات، إدارة العميل، مستخدمو البيانات المالية)، ولقد أدت الأزمات المالية العالمية وإنهيار شركات ومع تزايد حالات الغش والتلاعب في القوائم الماليه إلى إنخفاض ثقة مستخدمي المعلومات في تلك القوائم ، ومن ثم في نظام المراجعه والرقابه علي تلك القوائم، وزادت مسئوليات مراجع الحسابات أمام أصحاب المصلحة وبرزت الحاجة إلى إجراءات تدعم جوده عمليه المراجعه، يتزامن ذلك مع ظهور معيار المراجعه الدولي والخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، وتزامن ذلك مع الحاجة الملحه إلى تفعيل آليات حوكمة الشركات وتوافر خصائص معينه بكل آليه لكي تتمكن من ممارسه الأنشطة والمهام التي تساعدها في تحسين جوده المعلومات بما يمكن من مستخدمي المعلومات من إتخاذ القرارات المناسبه والتعامل مع مشاكل انفصال الملكية عن الإدارة

طرح الإشكالية

تتضمن حوكمة الشركات الإجراءات والأنشطة التي يقوم بها ممثلوا أصحاب المصالح بالتنظيم، وذلك بغرض الرقابه على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابه الخارجية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر، وتؤدي الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية بناء على ما سبق تتجلى معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي:

"ما دور المراجعة الخارجية في تجويد القوائم المالية ضمن متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية؟"

وللإجابة على هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

• ما المقصود بمراجعة الحسابات؟

وكيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية؟

• ما مدى التزام المراجعين الخارجيين محل الدراسة بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؟

• ما مدى جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟

وما هو انعكاس التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية كألية لحوكمة المؤسسات؟

وبالتالي تتمثل مشكله البحث بهذه الدراسه من خلال شقيها النظري والعملي إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية والتي تؤثر على تدعيم جودة حوكمة الشركات، من خلال الدراسة النظرية التي تستعرض مجموعة من الدراسات السابقة في ذلك الصدد.

فرضيات الدراسة:

نحاول من خلال هذا البحث أن نبين ما إذا كان الدور الرقابي لجودة المراجعة الخارجية يكمل الدور المنوط بحوكمة المؤسسات الاقتصادية وبالتالي تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية. من هذا المنطلق نعتمد في الأجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية على فروض يمكن اختبارها تحليليا وهي:

- مدى اسهام المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.
- أثر المراجعة الخارجية على أداء المؤسسة في تجويد القوائم المالية.
- دور التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية كألية لحوكمة المؤسسات.

مبررات اختيار الموضوع

- موضوع البحث له علاقة مباشرة بمجال تخصصنا.
- الرغبة في مواصلة البحث في هذا الموضوع.
- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع المتعلقة بالمراجعة الخارجية.
- يعتبر هذا الموضوع من أحد أهم المواضيع الحديثة خاصة الحوكمة.
- الحاجة الماسة إلى المعلومة المحاسبية ذات المصدقية، وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.

أهمية الدراسة

تظهر أهمية البحث في النقاط التالية:

- توضيح أهمية حوكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة وللحد من إستخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذوي الحقوق في الشركة.
- إن إبراز ايجابيات تطبيق قواعد الحوكمة التي تتعرض إليها هذه الدراسة يعمل على التقليل من مستوى المخاطر التي قد تعترض لها المؤسسات الإقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين من أدائها وعلى قرارات المستثمرين مما تؤدي إلى جذب الإستثمارات ودعم فاعلية وكفاءة وشفافية السوق مما يعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية ويدعم الثقة فيها.

أهداف الدراسة

- إختبار تأثير تلك العوامل على تدعيم جودة حوكمة المؤسسات.
- التعرف على مراجعة الحسابات.
- التعرف على الخطوات الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة.
- التعرف على القوائم المالية وما هي أنواعها.

- التعرف على فروض ومبادئ وأهداف إعداد القوائم المالية.
- التعرف على جودة القوائم المالية وما هي متطلباتها.
- التعرف على كيفية إسهام المراجعة الخارجية في تحقيق جودة القوائم المالية.
- التعرف على جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية.

منهج الدراسة

بالنسبة لمنهج الدراسة، فإن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه، بناء على ذلك، سنعتمد في دارستنا المنهج الوصفي التحليلي الذي نعتبره مناسباً لطبيعة الموضوع، إذ يأخذ جانباً كبيراً من الدراسة، يهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها ووصف ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري، أما في الجانب التطبيقي للدراسة، فسنعتمد على منهج دراسة الحالة وذلك بهدف إبراز أثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة المؤسسات من خلال المقارنة واستخلاص النتائج.

صعوبات البحث

- صعوبة إجراء الدراسة الميدانية لسرية المعلومات وصعوبة الحصول عليها من طرف المسؤولين.
- حداثة موضوع حوكمة المؤسسات الاقتصادية في بلادنا وقلة المراجع من الناحية التحليلية.
- ضيق الوقت النخص للدراسة بالإضافة إلى صعوبة الحصول على المراجع.

الفصل الأول

المراجعة الخارجية

مقدمة الفصل الأول:

إن التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم كان لها أثر كبير في توسع المؤسسات الصغيرة ذات العمليات التجارية البسيطة إلى مؤسسات ضخمة يصعب فيها التسيير لكثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأطراف المتعاملة معها وانفصال الملكية عن الإدارة، ما أدى إلى تبني المراجعة الخارجية استجابة لمختلف هذه التطورات الاقتصادية.

ونتيجة لإمكانية وجود تعارض ما بين الإدارة من جهة والملاك والمساهمين من جهة أخرى، وجدت هيئة المراجعة الخارجية التي تهدف إلى الخروج برأي فني محايد ومستقل، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ومنع اكتشاف مختلف حالات الأخطاء والغش.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المراجعة الخارجية من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية وأنواع المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل مراجع الحسابات

المبحث الأول: ماهية وأنواع المراجعة الخارجية
المطلب الأول: مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية ونشأتها
1. مفهوم المراجعة الخارجية:

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، ومن بين أهم التعاريف ما يلي:

1- التعريف الأول: "يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب، التي يمكن بواسطتها قيام مراجع الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية وللبينات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المشروع في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي في نهاية تلك السنة".¹

2- التعريف الثاني: "المراجعة الخارجية هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمال من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".²

3- التعريف الثالث: وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية لمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، فإنه يتم تعريف المراجعة بأنها: "عملية منتظمة تتطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".³

من خلال التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن المراجعة الخارجية عملية منظمة لفحص نظام الرقابة الداخلية، يقوم بها مؤهل مستقل عن المؤسسة، من خلال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من

¹ عبد الكريم علي الرمح، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان 2002

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004 ص 13

³ عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999 ص 7

تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.¹

II. التطور التاريخي للمراجعة الخارجية:

إن التطورات التي عرفتها مهنة المراجعة كان نتيجة تطور أهدافها والبحث المستمر بغية تطويرها، والتغيرات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي، وقد عرف تطورها عدة مراحل نلخصها في الآتي:²

1- المرحلة ما قبل 1500م: لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث كانت تتم في ذلك العصر عن طريق الاستماع فقط.

2- المرحلة ما بين 1500-1850م: في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، وقد ظهرت اتجاهات جديدة للمراجعة ومن أبرزها الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم بغرض دقة التقرير.

3- المرحلة ما بين 1850-1905: كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا المشروعات الكبيرة الحجم وظهور شركات أموال ضخمة ذات عمليات كثيرة، مما ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة على أموالها، لذا تطلب وجود مراجع مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات.

4- المرحلة ما بعد 1905م: في هذه المرحلة تطورت المراجعة وأصبح الهدف الرئيسي لها هو إبداء رأي فني محايد حول مدى سلامة وصحة القوائم المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى محاولة تفادي الوقوع في الغش والأخطاء والتلاعبات، كما زاد اهتمام المراجعين في هذه المرحلة بنظام الرقابة الداخلية.³

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية:

هناك أنواع عديدة للمراجعة سنقوم بشرح كل منها على حدى من منظورها الخاص:

I. من حيث القائم بعملية المراجعة: يمكن تقسيمها إلى نوعين:⁴

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة 2006.2007 ص 6

² أثر المراجعة الخارجية في تجويد القوائم المالية_ مذكرة تخرج لنيل ش ماستر للطالب دهيمي واخر 2014_2015 ص 8

³ Lionel Collins, GeqrdValin, Audit et Contrôle interne: principes, objectif et pratique, Paris p 29 2001

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2005 ص 16

1- المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن الادارة

2- المراجعة الداخلية: كان ظهورها لاحقا للمراجعة الخارجية، نشأت بناء على إحتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

II. من حيث الإلزام: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:¹

1- المراجعة الإلزامية: وهي التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته وإعتماد القوائم المالية الختامية له، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

2- المراجعة الإختيارية (غير إلزامية): وهي التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها

III. من حيث مجال أنطاق المراجعة: وتنقسم إلى نوعين:²

1- المراجعة الكاملة: وهي التي تخول المراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع ولكن يخضع ذلك لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المراجع إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل.

2- المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر.

IV. من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات: يمكن تقسيمها إلى نوعين:³

1- مراجعة شاملة (تفصيلية): وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم.

¹ إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونس ليبيا 2008 ص 21

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية-، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005 ص 22

³ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004

2- المراجعة الاختيارية: وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل حيث يقوم بإختيار عدد من المفردات (عينة) كي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص مجموع المفردات التي تم إختيار هذا الجزء منها (المجتمع).

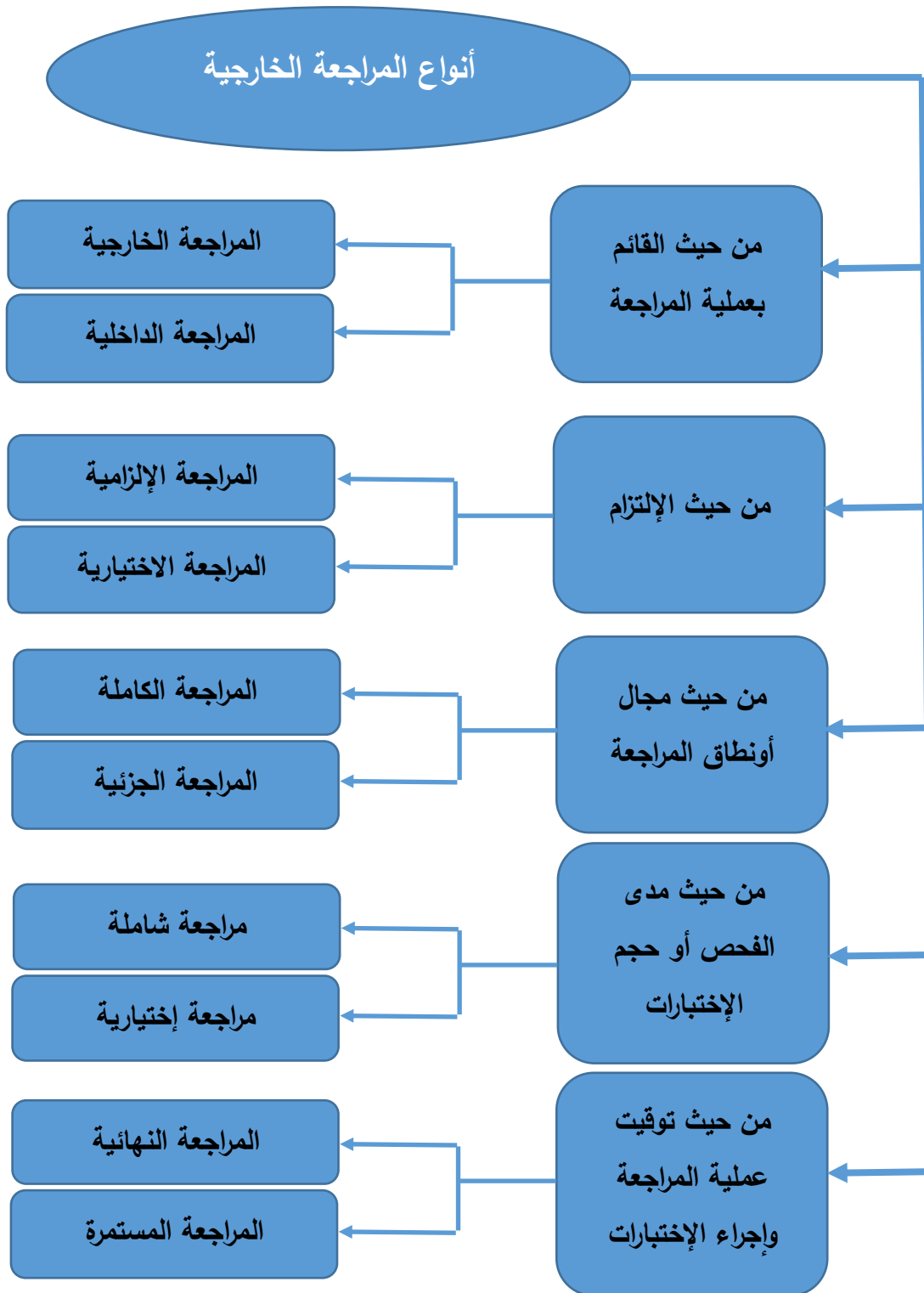
.V من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات: تنقسم أيضا إلى نوعين:¹

1- المراجعة النهائية: وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

2- المراجعة المستمرة: في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات 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 محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

¹ خالد أمين عبد الله مرشح سبق ذكره ص 28

شكل رقم 01 يوضح أنواع المراجعة الخارجية



المصدر: من اعداد الباحث

المطلب الثالث: مبادئ فروض واهداف المراجعة الخارجية:

تقوم المراجعة على مجموعة من المبادئ والفروض والاهداف التي تشكل الإطار النظري للمراجعة الخارجية يمكن تلخيص هذه المبادئ والفروض والاهداف فيما يلي:¹

1. **مبادئ المراجعة الخارجية:** يمكن تقسيمها إلى مجموعتين تتمثلان في المبادئ المتعلقة بركن الفحص والمبادئ المتعلقة بركن التقرير.²

1. **المبادئ المرتبطة بركن الفحص:** ويمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بركن الفحص فيما يلي:

أ- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

ت- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

ث- **مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة، كما تحتوي المنشأة على نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. **المبادئ المرتبطة بركن التقرير:** وتتمثل المبادئ المرتبطة بركن التقرير فيما يلي:

أ- **مبدأ كفاءة الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المراجع الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذا التقرير.

ب- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى

¹ أحمد حلمي جمعة مرجع سبق ذكره ص 53

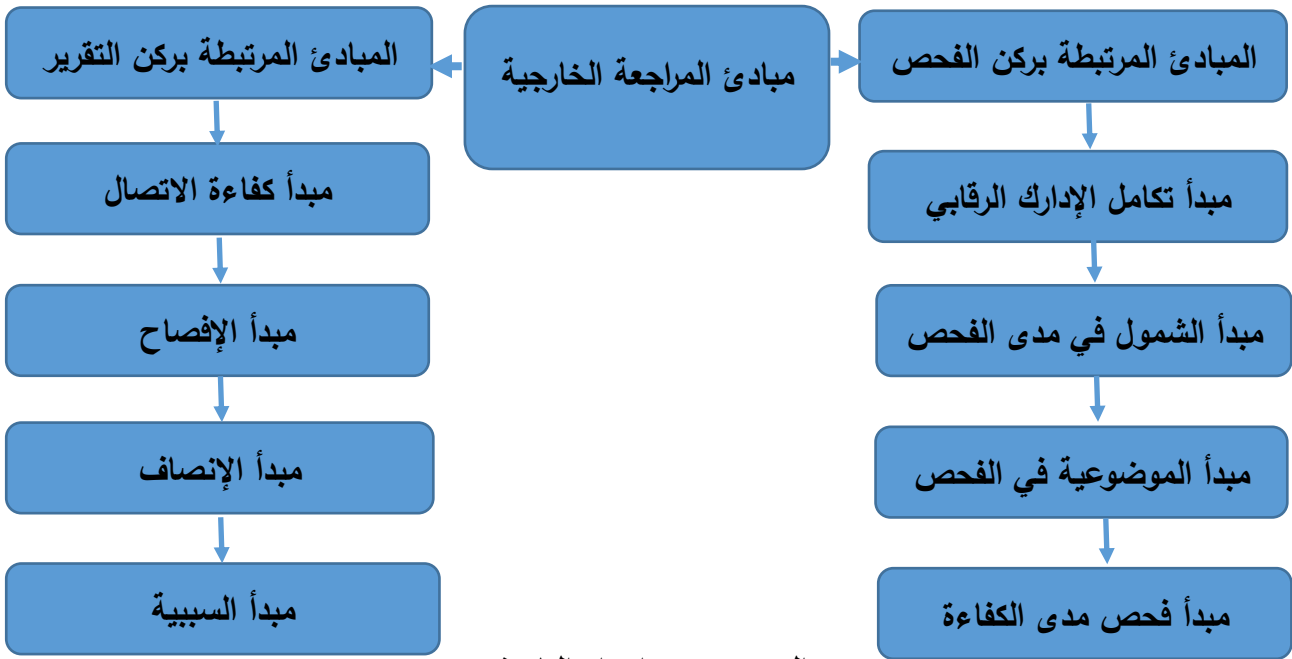
² محمد البشير جلول مدكرة تخرج لنيل شهادة ماستر بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

تنفيذاً للأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق لمبادئ وإجراءات المحاسبية والتغير فيها، واطهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

ت- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

ث- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

شكل رقم 02 يوضح مبادئ المراجعة الخارجية



المصدر: من اعداد الباحث

II. فروض المراجعة الخارجية: وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها المراجعة في الآتي:

1- قابلية البيانات المالية للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:¹

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ص 13

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.
- قابلية القياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة لمراجع يمدّه بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثل المعلومات المحاسبية لمؤسسة.¹

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يقوم المراجع بعملية تدقيق القوائم والمعلومات المالية المقدمة له للتأكد من أنها خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المراجع الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.²

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على أساس أن وجود نظام سليم لمرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكان حدوثه، فالأخطاء ما ازلت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.³

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد آرائهم، ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.⁴

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ص 13

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسرة للنشر والتوزيع، عمان ص 22.

³ محمد سمير الصبان، نظرة المراجعة والآليات التطبيقية، التطبيق لدار الجامعة، الإسكندرية، 2003.2002 ص 22.

⁴ المرجع نفسه ص 22

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، ويعني هذا الفرض أن المراجع إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح، فإذا اتضح للمراجع أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة، ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.¹

7- مراجع الحسابات يزول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراجع الحسابات أن يؤديها لعمله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليس لديه الحرية المطلقة، ويثير هذا الفرض موضوع استقلال مراقب الحسابات في أداء عمل، ويمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لحيدة عملية المراجعة، ومن ثم فأى عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.²

8- يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: بناء على هذا الفرض، يمكن تحديد مفهوم للمعاينة المطلوبة من مراجع الحسابات عند مزاولته للمهنة، ويمكن هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع، وتجاه عميله، وتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.

III. أهداف المراجعة الخارجية:

يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة كما يلي:

1. الأهداف التقليدية: وتتفرع بدورها إلى:³

أ- أهداف رئيسية: ويمكن تمخيصها فيما يلي:

¹ محمد سمر الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،

2004/2005 ص 32

² نفس المرجع السابق ص 15

³ حسين القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان،

1999 ص 15

- التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ب- أهداف فرعية: كما يمكن سردها فيما يلي:
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونه دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملا الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع.

2. الأهداف الحديثة المتطورة : تتمثل فيما يلي:¹

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

المبحث الثاني: معايير المراجعة

المطلب الأول: المعايير الشخصية

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية لمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب. على

أية حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة ثلاثة وهي:¹

¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ص20

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملية كمراجعين
- يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لعملية الفحص واعداد التقرير.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية تخطيط وتنفيذ مهمة جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير في ثلاثة هي:²

1- معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين: يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج مراجعة لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج، ويجب على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من أتباعهم للخطة الموضوعة خصوصا بالنسبة للموظفين الجدد ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية: المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فإنه يتعمق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل

3- كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات: المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة، وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:

1- معايير القواعد المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولذا تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مراجع الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر 2008 ص 34

² نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان 2009 ص 48

2- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: يمثل الاتساق في تطبيق المبادئ

المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية¹

3- الإفصاح الكافي: ينص المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير على أن يتحقق المراجع من أن

الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم بالإشارة إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون

الإفصاح غير كافي بدرجة معقولة، يرى البعض أن الحكم على ملائمة الإفصاح يتم وفقاً للاعتبارات

التالية:

- إن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة لمجمهـور.
- إن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة.
- كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.
- إن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبرراً خاصة في حالة تضارب المصالح، وإن الإفصاح يعود بالضرر على المشروع ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.²

4- إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة: يقضي هذا المعيار أساساً بأن يتضمن تقرير الميزانية

رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة

والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلاً

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل مراجع الحسابات

تمر عملية المراجعة في جانبها الميداني بمجموعة من الخطوات لعلا أهمياً هو تقييم نظام الرقابة الداخلية

الذي يعد الخطوة العملية الأولى ضمن هذه الخطوات ويمكن تلخيصها في الخطوات التالية:

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط لعملية المراجعة

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في

قبول المهمة ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون مرجع سبق ذكره ص 44

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن 2000

1- الخطوات التمهيدية لتنفيذ عملية مراجعة الحسابات: في حالة إسناد مهمة مراجعة الحسابات لأول مرة لمراجع الخارجي، ولم يكن له معرفة سابقة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، فإنه ينبغي على المراجع قبل قيامه بعملية المراجعة للحسابات مراعاة ما يلي:

- التأكد من صحة تعيينه.
- التأكد من نطاق عملية مراجعة الحسابات.
- حصول المراجع على المعلومات الأساسية في حالة شركات المساهمة.
- فحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.

2- إعداد مخطط المراجعة: عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المراجع بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:¹

- الأهداف الواجب تحقيقها.
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها.
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة.
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة.
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة.
- توقيع الشخص المسؤول عن انجاز كل خطوة.

3- الإشراف على مهمة المراجعة: ويشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف المراجعة

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام مراجع الحسابات الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة.

1. ركائز نظام الرقابة الداخلية

بالإضافة إلى فهم المراجع للمكونات الخمسة التي حددتها لجنة COSA يجب أن يدرك المراجع أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يبني على خمسة أعمدة رئيسية هي:¹

¹ سعاد ركيمة، مذكرة ماستر مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية باستخدام مؤشرات التحليل المالي جامعة جيجل 2014 ص 26

- خطة تنظيمية إدارية جيدة.
- نظام محاسبي سليم.
- نظام مستندي دقيق.
- نظام تكاليف مناسب.
- نظام فعال للحوافز.

II. خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

نظرا لاعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية، تصبح دراسة وتقييم ذلك النظام من أهم مسؤوليات المراجع، ولذلك يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:²

1- **الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:** تهتم هذه المرحلة بتزويد المراجع بخلفية كافية عن بيئة الرقابة ومراجعة العمليات في النظام المحاسبي.

2- **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** يمكن أن يستنتج المراجع واحد من استنتاجين بعد انتهائه من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وهما:

أ- **اختبارات الاستمرارية:** إذا قرر المراجع بعد الانتهاء من مرحلة الفحص المبدئي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فعملية الاستمرار في فحص النظام لتحديد كفاية أساليب الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية،

ب- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** يقوم المراجع بعمل تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية على ضوء تقييمه المبدئي للنظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية

III. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:³

✓ **أسلوب الاستقصاء الاستبائي:** قائمة الاستبائي كأداة من أدوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هي عبارة عن قائمة تشتمل على مجموعة من الأسئلة المباشرة، يتم إعدادها بدقة وعناية بمعرفة مراجع الحسابات، بقصد إبراز أوجه الضعف موضع الفحص والتقييم.

✓ **أسلوب التقرير الوصفي:** تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة

¹ أحمد حلمي حمعة مرجع سبق ذكره ص 83 84

² وليم توماس، أمرسون هنائي، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، جامعة الملك سعود، الرياض السعودية ص 367.

³ محمد فضل، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 145

✓ أسلوب خرائط التدفق: يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقة بين أوجه الأنشطة المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات واعداد التقارير

ا. جمع ادلة الاثبات:

1- مفهوم أدلة الإثبات: "أدلة الإثبات هي تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة".

فمن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:

أ- كفاية الأدلة: بمعنى أن يكون حجم الأدلة كاف ومناسب وهو ما يعكس الاختبارات الضرورية، وعلى المراجع الأخذ بعين الاعتبار معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات.

ب- صلاحية الأدلة: بمعنى أن يكون الدليل فعالا، ملائما وموضوعيا

2- أنواع أدلة الإثبات وقرائنه: هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في المراجعة وأهمها:¹

✓ المستندات: قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالاً مختلفة، نذكر أهمها فيما يلي:

• مستندات معدة خارج المشروع ومستعملة داخله كفاتير الشراء مثلا.

• مستندات معدة داخل المشروع ومستعملة خارجو كفاتير البيع وايصالات القبض.... الخ

• مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

✓ المصادقة: هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها

✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثيرا مباشر على نطاق

الفحص الذي يقوم به المراجع الحسابات، وبالتالي يحكم كمية الأدلة التي يجب أن يحصل عليها لتأييد

المبالغ الواردة بالقوائم المالية²

✓ صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام

بالعمليات الحسابية الأربع، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات،

وليهذا يقوم المراجع بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتائجها لتكون قرينة قوية.

¹ أحمد حلمي جمعة مرجع سبق ذكره 191

² خالد أمين عبد الله مرجع سبق ذكره 183

✓ الاستفسار: الاستفسار هو عبارة عن مجموعة الأسئلة الموجهة إلى الشخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط العميل

✓ الوجود الفعلي: يعتبر الوجود المادي أو الفعلي من الأدلة والبراهين في عملية المراجعة

✓ الشهادات المقدمة من الغير: وهذه الشهادات تعني موافقة الغير أو اعتراضهم على مدى صحة أرصدة حساباتهم كما هي مقيدة بدفاتر المنشأة.

✓ المحادثات الشفهية: تعتبر المحادثات الشفهية مع بعض المسؤولين والعاملين في المنشأة من أدلة الإثبات المساعدة التي قد يتحصل المراجع عن طريقها على بعض المعلومات المفيدة.

II. إعداد التقرير: تكمن المسؤولية الأساسية لمراجع الحسابات في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أم لا.

1- الأركان الشكلية للتقرير:¹

بعد قيام المراجع بفحص وتقييم النتائج المستتبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، أصبح هذا التقييم يشكل أساساً لإبداء الرأي بالقوائم المالية، ويتضمن التقرير العناصر التالية:

• التقرير يجب أن يحتوي على ما يلي: تاريخ التقرير، إسم مكتب المراجع، رقم المراجع، الفئة الذي ينتمي إليها، توقيعه.

• عنوان التقرير: يجب أن يعنون تقرير المراجع بهذه العبارة في أعلى التقرير-تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل-وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدها إدارة الشركة وغيرها.

• الجهة الموجهة إليها التقرير: وهي الجهة التي أصدرت للمراجع الأمر بالقيام بأعمال المراجعة فهي إما إدارة الشركة أو مساهمي الشركة المساهمة.

• الفقرة الافتتاحية للتقرير: يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط التالية:

✓ أن يذكر المراجع القوائم المالية بالاسم والفقرة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل

✓ إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عن قام بإعداد هذه القوائم

✓ إن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً

¹ يوسف محمود جريوع مرجع سابق ص 257

2- فقرة النطاق: لقد كان التطرق للمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، حيث أن تلك المعايير المقررة تتطلب أن يتم تخطيط وانجاز عملية المراجعة على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بان هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، إضافة إلى فحص أدلة الإثبات على أسس اختبارية بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية.

- **فقرة الرأي:** يجب أن ينص تقرير المراجع على رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية التزامها بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- **تاريخ التقرير:** يجب عمى المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المراجع عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات.
- **عنوان المراجع:** يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك.
- **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجع أو بالاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما معا وحسب ما هو مناسب.

3- أنواع التقارير: يمثل الهدف الرئيسي لتقرير المراجع في إبداء رأيه حول القوائم المالية وعليه فإن هذا التقرير يختلف باختلاف رأيه، ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من التقارير كما يلي:¹

- **الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف):** يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية احد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته واجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، أن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا.
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.

¹ محمد التهامي طواهر وأخرون مرجع سابق ص 56

- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية لمعالجة المحاسبية.

- **تقرير عدم ابداء الرأي:** إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على أدلة وبراهين تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو سبب ظروف خارجية عن إرادة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.¹
- **الرأي بتحفظ:** يصدر التقرير متحفظاً أو مقيداً عندما يذكر المراجع في تقريره بعض الملاحظات أو التحفظات التي يكون القصد منها لفت النظر إلى أنه لم يكن قادراً على القيام بالفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ومن الظروف أو الأسباب التي تجعل مراجع الحسابات يتحفظ في تقريره نذكر منها ما يلي:
 - ✓ تحفظات تتعلق بوجود قيود على نطاق الفحص (محدودية مجال الفحص الذي قام به)
 - ✓ تحفظات تتعلق بالثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- **الرأي السلبي (المعاكس):** التقرير السلبي المعاكس هو عكس التقرير النظيف ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلاً عادلاً وصادقاً يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

¹ محمد التهامي طواهر مرجع سابق ص 57

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص أن تطور المراجعة الخارجية كان موازيا مع تطور الحياة الاقتصادية بعد الثورة الصناعية وما شهدته المؤسسة من تغيرات وتشعب في وظائفها، الأمر الذي أدى إلى اعتماد جهة مستقلة لممارسة هيئة المراجعة، وبعد أن كان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر أصبح تقييم النتائج بالنسبة إلى الأهداف المرسومة، بهدف إبداء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحة مركزها المالي. تحكم المراجعة الخارجية مجموعة من المعايير تعتبر كإرشادات لممارسة الهيئة بكفاءة وفاعلية أثناء عملية المراجعة وكذا إعداد التقرير، ويعتبر هذا الأخير ذو أهمية كبيرة لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المؤسسة لما يحتويه من رأي فني محايد صادر عن جهة مستقلة وتتمتع بالكفاءة العلمية والعملية للحكم على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.

الفصل الثاني

المراجعة الخارجية كألية لتحسين جودة
القوائم المالية

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كألية لتحسين جودة القوائم المالية

تمهيد:

قد كان للأزمات المالية التي طالت كبريات الشركات في العالم، مثل الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وروسيا، واليابان ودول شرق آسيا نتيجة التلاعب بمصادقية القوائم المالية واستخدام طرق محاسبية مضللة لإخفاء الخسائر وكذا التلاعب بحقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح الدور الكبير في ظهور مصطلح الحوكمة.

حيث كان من الضروري في ضل سوء الإدارة و هذا الفساد المالي و الإداري البحث عن اتجاه جديد في إدارة المؤسسات والرقابة عليها، فبرزت هنا جهود كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، في تبني آلية جديدة "الحوكمة" تركز على ضرورة إتباع أساليب رشيدة تعمل على حماية المؤسسة من خلال العمل على إرضاء مختلف المتعاملين معها و التوفيق بين مصالحهم، مما يضمن تحقيق الإفصاح والشفافية والمساءلة، و حماية رؤوس الأموال في الشركات والأسواق وكذا حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة و الأهم استعادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية لاسيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل التي حدثت.

فأصبح الاهتمام بالحوكمة يزداد يوما بعد يوم في جميع اقتصاديات الدول لما لها من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف الحوكمة إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل.

وعليه فقد قسم هذا الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث أساسية هي:

المبحث الأول: ماهية وأنواع القوائم المالية

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية ضمن حوكمة المؤسسات

المبحث الأول: ماهية وأنواع القوائم المالية

المطلب الأول: مفهوم واهداف القوائم المالية

لقد اختلفت المفاهيم المقدمة للقوائم المالية باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلا أنها تشترك كليا في بعض الخصائص وفيما يلي سنقوم بتقديم بعض التعاريف المقدمة للقوائم المالية:

I. مفهوم القوائم المالية: سنقوم بعرض مختلف التعاريف للقوائم المالية:

أ- التعريف الأول: "تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، فالمعلومات الواردة فيها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدققها النقدية ويمكن كذلك التعرف على مختلف التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، وهي التي تقوم عليها عملية إتخاذ القرارات، كذلك تعتبر ملخصا كليا للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على الأصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها.¹

ب- التعريف الثاني: "تعتبر القوائم الختامية بمثابة المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي لأن هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج نشاط المؤسسة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها يمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيه مع جوانب الضعف".

من التعريفين السابقين نقول بأن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من الوثائق المالية والمحاسبية التي تعطي الصورة الصادقة والواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تعد من قبل إدارتها خلال دورة عادية محددة وذلك من أجل عرضها على مختلف مستخدمي هذه القوائم المهتمين بالمؤسسة.²

II. أهداف القوائم المالية: تختلف أهداف تحميل القوائم والتقارير المالية باختلاف احتياجات المستخدمين أو القائم بعملية التحميل، فالمستخدمين للمعلومات المالية من داخل المشروع لهم أهدافهم المميزة عن أهداف المستخدمين لتلك المعلومات من خارج المشروع، وبطبيعة الحال فإن تلك الأهداف ستؤثر على تحديد مدلول المعلومات المالية موضوع التحميل، ولإيضاح هذا التباين بين أهداف مستخدمي المعلومات المالية، سوف نستعرض بعض الفئات من مستخدمي المعلومات المالية وبيان أهدافهم وكيفية تأثير تلك الأهداف على تفسير مدلول المعلومات المالية موضوع التحميل.³

¹ محمد البشير جلول. دور المراجعة الخارجية في تجويد القوائم المالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر 2015.2016 ص36

² نفس المرجع ص 36

³ محمد عباس بدوى، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2002 ص 286

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

المطلب الثاني: القوائم المالية والتقارير المالية¹

أ. القوائم المالية: تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات، ... الخ) ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية والتي تشمل:

- الميزانية (قائمة المركز المالي).
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التدفقات النقدية.

ب. التقارير المالية: لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة، المباشرة أو غير المباشرة، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، مثل موارد المنشأة والالتزامات والمكاسب .. الخ، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية وذلك لان الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، أو لأن الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية، وقد تقوم الإدارة بتحميلها اختياريًا، وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالًا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، والتقارير المالية لمنشأة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمنشأة ووصف لمخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المنشأة ونستنتج مما سبق أن للتقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية

أ. قائمة المركز المالي (الميزانية العامة):

ملحق رقم 01 و02 يبين جدول الميزانية من الجريدة الرسمية

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية- أسس الإعداد والعرض والتحليل- وفقا لإحداث والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001 ص 40

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

قائمة المركز المالي عبارة عن تقرير عن الحالة المالية للمؤسسة في تاريخ معين فهي قائمة تظهر ما للمؤسسة وما عليها في تاريخ معين بمعنى آخر هي ملخص لجميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية للمؤسسة.¹

مفهوم الميزانية: تعتبر الميزانية كشف مالي أساسي في عرض ضرورة شاملة أو إجمالية لحالة المؤسسة في زمن معين.¹

II. جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):

ملحق رقم 03 و 04 يبين جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة من الجريدة الرسمية

مفهوم جدول حسابات النتائج: حساب النتائج هو كشف يلخص الأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال الدورة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز النتيجة الصافية للدورة المالية سواء بالربح أو الخسارة. وهو نوعان حسب الطبيعة وحسب الوظيفة²

III. قائمة التدفقات النقدية "جدول سيولة الخزينة":

ملحق رقم 05 و 06 يبين جدول قائمة التدفقات النقدية من الجريدة الرسمية

وهي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية والتي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وضعها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين وتكتسب أهميتها إستنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المالي يتم إعدادها إستنادا إلى أساس الإستحقاق.³

1- أنواع التدفقات النقدية: يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها

- تدفقات تولدها الأنشطة العملية: وهي الأنشطة التي تتولد عندها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل.
- تدفقات مالية تولدها أنشطة الإستثمار: وهي عمليات سحب أموال عن إقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.

¹ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة- الطبعة الأولى دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان 2009 ص 203

² لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأروقة الزرقاء، الجزائر 2011 ص 176

³ محمد البشير جلول. دور المراجعة الخارجية في تجويد القوائم المالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر 2016.2015 ص 54

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

• التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل: أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض.

• تدفقات أموال: متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مادية إلى سنة مادية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.¹

IV. جدول تغيير الأموال الخاصة (التغيرات في حقوق الملكية):

ملحق رقم 07 يبين جدول تغيير الأموال الخاصة من الجريدة الرسمية

تعريف التغيرات في حقوق الملكية: كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 المعدل عرض القوائم المالية، فإن المؤسسة يجب أن تقدم هذه القائمة كمكون مستقل في القوائم المالية إلى جانب القوائم المالية التقليدية.²

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية

المطلب الأول: خصائص القوائم المالية ومستخدميها

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. والتي تنقسم إلى أربعة خصائص أساسية هي: القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية والقابلية للمقارنة وهي كالتالي:

1. خصائص القوائم المالية:³

1- القابلية للفهم: وهي أن تكون القوائم المالية قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لذا يفترض

أن يتوفر لدى مستخدمي المعلومات المالية على مستوى معقول من المعرفة والوعي تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييم مستوى منفعتها.

2- الملائمة: لتكون مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات. وتمتلك المعلومات

خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

3- الموثوقية: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية

إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وذلك من أجل اعتماد المستخدمين عليها

¹ محمد البشير جلول مرجع سابق ص 55

² نفس المرجع ص 58

³ كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى دار وائل للنشر عمان 2004 ص 93

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

كمعلومات ذات مصداقية.

4- القابلية للمقارنة: تكتسب المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة منفعة أكبر في حالة إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بها مع المعلومات المماثلة عن المؤسسات الأخرى.

II. مستخدمو القوائم المالية:

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، الذي تستخدم لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي:¹

1- **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون للمعلومات لتعيينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ

بالاستثمار أو البيع، وكذلك على قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح؛

2- **الموظفون:** يهتم الموظفون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات، المكافآت، مزايا التقاعد وتوفير فرص العمل.

3- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4- **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق.

5- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

6- **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسات كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

7- **الجمهور:** تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيدهم بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر 2008 ص 45

المطلب الثاني: متطلبات جودة القوائم المالية

إن المعلومة المحاسبية أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات، ولكي يتم استخدام هذه المعلومات بشكل سليم يجب أن تتوفر مجموعة من المتطلبات لذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مختلف المتطلبات المتعلقة بجودة إنتاج المعلومات المحاسبية.

أ. متطلبات متعلقة بالعملية المحاسبية (جودة نظام المعلومات)

- إن ارتباط جودة المعلومة المحاسبية بجودة نظام المعلومات المحاسبي يعود إلى جملة من الأسباب نذكر منها:
- الارتكاز المفاهيمي للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات.
 - إن نظام المعلومات المحاسبي من خلال مراحلها يقوم بعملية ترجمة للأحداث الاقتصادية الحاصلة داخل المؤسسة.
 - إن عملية ترجمة الأحداث لها أهمية قصوى فيما يخص الرقابة على استخدام أصول المؤسسة.
 - إن الحكم على وضعية المؤسسة المالية يمر عبر تحميل المعلومات المحاسبية المنتجة من طرف أنظمة المعلومات
 - إن السياسة الاستثمارية والتسييرية المستقبلية مبنية على الوضعية المالية الآلية المترجمة في بنود القوائم المالية التي تعتبر منطلقاً يترجم السياسات المستقبلية المختلفة.
 - التزامات المؤسسة مع الأطراف الخارجية زبائن، وموردون ومصالح الضرائب، المقرضون وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة.
 - إن عملية تقييم المؤسسة بمختلف الطرق تمر عبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها وبالتالي فإنه في ظل الضغوط الخارجية الممارسة على المؤسسة، أصبح من الضروري تقديم معلومات محاسبية صادقة تمتاز بجودة عالية، من خلال تعبيرها الحقيقي عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تكون ترجمة فعلية تتحقق ضمن مستويات مختلفة سواء تعلق الأمر بمراحل نظام المعلومات أو بعناصره في حد ذاتها.¹

أ. الجودة في عملية إنتاج المعلومة خلال مراحل عمل نظام المعلومات

توضيح متطلبات إنتاج معلومات جيدة خلال مراحل عمل نظام المعلومات فيما يلي:²

1- مرحلة المدخلات: تعتبر المرحلة الأولى في عمل نظام المعلومات حيث تجتمع فيها كل مؤشرات

¹ محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى دار وائل للنشر عمان 2005 ص 118

² نفس المرجع السابق ص 115 , 128

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

الأحداث الاقتصادية التي تخضع لعملية القياس اللازم من خلال وجود أدلة إثبات واقعية تؤثر على الأحداث، حيث تعتبر عملية القياس المحاسبي من أهم الأعمال الواجب التحكم فيها داخل هذه المرحلة لكونها منطلقاً أساسياً وعاملاً مؤثراً في الجودة.

2- مرحلة التشغيل: وهي المرحلة الثانية من مراحل عمل نظام المعلومات المحاسبي، التي تهتم بعملية تنظيم وترحيل التسجيل المحاسبي والقيام بعمليات التقدير وعمليات إعادة التقدير وغيرها من عمليات التسوية المتعلقة بإعداد التقارير المالية في نهاية السنة المالية، وعلى قدر فعالية وجودة العملية التشغيلية، يتم تنفيذ العمليات بمصداقية عالية من دون تلاعب ولا أخطاء ولا اختلاسات.

3- مرحلة المخرجات: وهي المرحلة الأخيرة في عمل النظام والتي من خلال عملها يتم التحكم في جودة ما تم إنتاجه، حيث تعتبر القوائم المالية لما تحتويه من معلومات ترجمة فعلية لجودة عملية المدخلات والتشغيل والمخرجات ويقتصر دور هذه العملية في الإفصاح بأنواعه حول الوضعية المالية للمؤسسة.

III. الجودة من خلال العناصر المشكلة للنظام

ويمكن إبراز متطلبات إنتاج المعلومات الجيدة من خلال العناصر المشكلة للنظام فيما يلي:

- 1- العنصر البشري:** ويقصد به مختلف الإطارات من ماسكي الحسابات والمحاسبين والمسؤولين على العملية المحاسبية، فيقدر الكفاءة التي يتميزون بها يمكن تأدية العمل المحاسبي بجودة ومن تم الحصول على المعلومات الجيدة، فكفاءة العنصر البشري مرتبطة بالمستوى العملي والعلمي لكل المكلفين، حيث يلعب المستوى العملي والعلمي دوراً فعالاً في تنفيذ العملية وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها.¹
- 2- العناصر المادية:** ويقصد بها مجمل العناصر المادية المشكلة للنظام سواء مستندات أو معدات تقنية، حيث أن توفر المؤسسة على نظام مستندي جيد مضبوط من حيث الإجراءات العلمية والتنظيمية يساهم في شفافية العملية المحاسبية، كما أن اعتماد العملية المحاسبية على معدات تكنولوجية من أمثلة البرمجيات وغيرها من المنتجات العلمية تساهم في زيادة فعالية عمل النظام من خلال مختلف مراحل عمل النظام، كما تساهم في تقليل تكلفة العملية وسرعة الأداء وعملية الرقابة الذاتية.²
- 3- فعالية وجودة الإجراءات:** إن عمل نظام المعلومات المحاسبية يتم وفق إجراءات غالباً ما تكون مكتوبة

¹ محمد عبد حسين آل فرج الطائي مرجع سابق ص 150

² نفس المرجع السابق ص 153

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

أو على قدر فعالية وكفاءة المجال الإجرائي الخاص بالعملية المحاسبية وقدرتها الإلزامية والرقابية، التي يمكن من خلالها ضبط العملية المحاسبية وفق إجراءات جيدة تساهم في فعالية وجودة الأداء المحاسبي، ومن تم جودة المخرجات.

IV. متطلبات متعلقة بجودة المراجعة

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومة المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، ولذلك فإن عملية المراجعة للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة.

المطلب الثالث: إجراءات مراجعة الميزانية وحساب النتائج

1. إجراءات مراجعة الميزانية

1-مراجعة الأصول: 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:¹

- الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً.
- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.
- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبياً بشكل سليم.

2-مراجعة الخصوم الالتزامات

تتمثل هذه العناصر في قيمة الالتزامات والديون المستحقة على الشركة للغير من الأطراف الخارجية، أي أن هذه الالتزامات هي بمثابة موارد وممتلكات وأصول بالنسبة للغير ومن الطبيعي أن تحظى بالفحص والمراجعة من قبل أصحاب الحقوق عليها، ولكن هذا لا يعنى التخلي عن مراجعتها من قبل مراجع الشركة التي تستحق عليها هذه الديون.

¹ محمد التهامي طواهر، مرجع سابق ص 148

II. إجراءات مراجعة جدول حسابات النتائج

سنتناول في هذا المطلب إجراءات مراجعة جدول حسابات النتائج، وذلك من خلال مراجعة عناصر المصروفات والإيرادات.¹

1- عناصر المصروفات

- **عمليات الشراء:** يعتمد المراجع في مجال قيامه بفحص ومراجعة العمليات المرتبطة بعناصر النشاط في الشركة من عمليات الشراء أو بيع على نتيجة قيامه بتقييم نظام النشاط في الشركة من عمليات شراء أو بيع على نتيجة قيامه بتقييم نظام وإجراءات الرقابة الداخلية لهذه العمليات لتحديد مدى ونطاق هذا الفحص وطبيعة الاختيارات الواجب القيام بها لإنجاز عمله في هذا المجال
- **الرواتب والأجور (العمال):** تمثل الرواتب أو المرتبات المبالغ التي يتقاضاها العاملين في الشركة في مختلف المستويات الإدارية كما أنها تمثل عنصرا من أهم العناصر التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر والمؤثرة في تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ومن ناحية أخرى تمثل هذه المرتبات عنصرا هاما من عناصر المصروفات لكبر حجمها وثباتها نسبيا ودوريتها شهريا، ومن هنا تأتي أهمية مراجعة وتدقيقها من قبل المراجع.
- **المصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى:** ينبغي على المراجع بالنسبة للمصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى أن يتحقق من مدى دقتها وصحتها من خلال أسلوب المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية والدفترية باعتبار أن ذلك يعد أساس الفحص والمراجعة بالنسبة لمختلف عناصر النشاط سواء للمصروفات أو المدفوعات أو الإيرادات النقدية على اختلاف أنواعها

2- عناصر الإيرادات

- **عمليات البيع (المبيعات):** ينبغي على المراجع الاهتمام بفحص ومراجعة كل العناصر المتعلقة بعمليات البيع باعتبارها أحد أهم عوامل تحقيق الإيرادات للشركة لذلك يلزم أن يخصص لها المراجع المزيد من العناية المهنية وبذل الجهد الملائم واللازم والكافي للتحقق من هذه العناصر، إذ يلزم على المراجع فحص ومراجعة عملية البيع النقدي من خلال التحقق من إجراءات البيع وتحديد مدى سلامتها رقابيا
- **الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى:** قد تمثل هذه الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى بخلاف الإيرادات الرئيسية المتمثلة في المبيعات نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة.

¹ محمد السيد سرايا مرجع سابق ص 595

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية ضمن حوكمة المؤسسات

المطلب الأول: مفهوم. مبادئ وأهمية حوكمة المؤسسات

1. مفهوم حوكم المؤسسات:

تختلف التعريفات التي تناولت حوكمة المؤسسات، ومن أكثر التعريفات الواردة بشأن حوكمة المؤسسات، التعريف الوارد للجنة كادبوري عام 1992 "هي النظام الذي تدار به وتراقب المؤسسات"¹ كما أنها تعرف على أنها الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وتركز على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفيه التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة.² كما تعرف حوكمة الشركات على أنها القواعد التي يتم من خلالها قياده الش ركه وتوجيهها وتشتمل علي آليات لتنظيم العلاقات المختلفه بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بوضع إجراءات خاصه لتسهيل عمليه إتخاذ القرارات وإضفاء طابع الشفافيه والمصداقيه عليها بغرض حمايه حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقي ق العدالة والتنافسيه والشفافيه Transparency في السوق وبيئة الأعمال.

كما تعرف حوكمة الشركات على أنها نظام يضمن وضع الأهداف والإستراتيجيات اللازمه لتحقيقها وأسس المتابعه لتقويم الأداء.

يتبين من التعريفات السابقه ما يلي:

- الحوكمة مجموعه من القواعد والإجراءات اللازمه لإتخاذ القرارات المتعلقه بالشركه.
- الحوكمة نظام يهدف إلى تقويم أداء الشركه وتوجيه أعمالها من خلال مجموعه من القواعد والمعايير التي تحدد علاقه بين مختلف الأطراف بالشركه.
- تضمن الحوكمة حماية مصالح المساهم ين الذين يمارسون دورا سلبيا في حمايه مصالحهم لدي الشركه.

يمكن تقسيم الأطراف المعنيه بتطبيق حوكمة الشركات إلى:³

¹ إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية، دراسة ميدانية مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. ص 4

² إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي مرجع سابق ص 4

³ نفس المرجع السابق ص 5

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

- المساهمون
- مجلس الإدارة
- المراجع الداخلي
- لجنة المراجعة
- الجهات التنظيمية والتشريعية.
- المراجع الخارجي

إن الحوكمة الجيدة تستدعي توافر الخصائص التالية:

- ✓ **الإنضباط:** إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- ✓ **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- ✓ **الإستقلالية:** لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
- ✓ **المساءلة:** إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- ✓ **المسؤولية:** المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
- ✓ **العدالة:** يجب إحترام حقوق أصحاب المصلحة في المنشأة.
- ✓ **المسؤولية الإجتماعية:** النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

II. مبادئ حوكمة المؤسسات:

لقد ظهرت العديد من المبادرات الهادفة لوضع مبادئ لحوكمة الشركات، تهدف إلى تعزيز الإصلاحات وللتطبيق السليم لها، وقد رست على ستة مبادئ وضعتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 1999، بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ وتتمثل هذه المبادئ في مايلي:¹

- 1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات المصالح:** يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات بأن يعمل على رفع وتعزيز مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، ويبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلف.
- 2- حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك:** تشمل حق ملكية الأسهم، تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند إتخاذ القرارات مثل : إختيار أعضاء مجلس الإدارة، المشاركة في أرباح الشركة، مراجعة القوائم المالية، حق المساهمين في المشاركة في الجمعية العامة.
- 3- المعاملة المتساوية للمساهمين:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع

¹ صالح سمير , واقع حوكمة الشركات في الجزائر, مذكرة تخرج جامعة مستغانم 2017 2018 ص 25 26

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

المساهمين ويقصد بالمساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، حمايتهم من عمليات الإستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الإطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

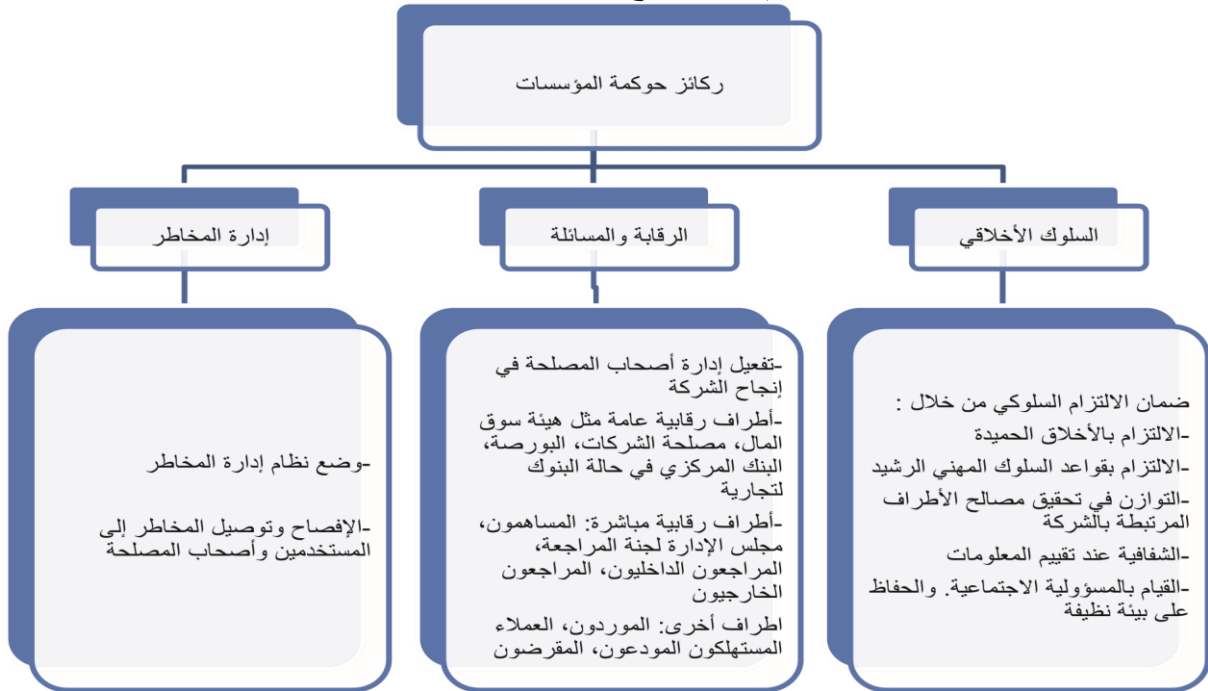
4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، ويتضمن إحترام حقوقهم القانونية، والتعويض على إنتهاك لتلك الحقوق، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة، حصولهم على المعلومات المطلوبة.

5- الإفصاح والشفافية: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية، مثل الأداء المالي أو التشغيلي للشركة وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر، بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبدقة كافية.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للشركة ويضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية إختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ويتضح من خلال مبادئ حوكمة المؤسسات أنها تركز على ثلاثة ركائز أساسية، كما يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم 03 يوضح ركائز حوكمة المؤسسات



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ، ص: 94

III. أهمية حوكمة المؤسسات:

يمكن حصر أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:¹

- ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطاتهم للإضرار بمصالح المساهمين.
- تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية.
- الحصول على قوائم مالية للشركات تتسم بدرجة عالية من الشفافية أو الإفصاح.
- الوصول إلى أفضل ممارسة للسلطة في الشركات.
- أداة جيدة لتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية من أجل تحديث وتطوير الإدارة.

المطلب الثاني: آليات تطبيق حوكمة المؤسسات ومحدداتها الخارجية

1. آليات تطبيق حوكمة الشركات²

لقد تضمنت الحوكمة مجموعة من الآليات التي يتم استخدامها لتنفيذ الحوكمة في التطبيق العلمي، والتي يمكن توضيحها كالآتي:

- 1- **الآليات القانونية:** وهي تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.
- 2- **الآليات الرقابية:** التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الاشراف والرقابة.
- 3- **الآليات التنظيمية:** والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للمؤسسة بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة.
- 4- **الآليات المحاسبية:** والتي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة³

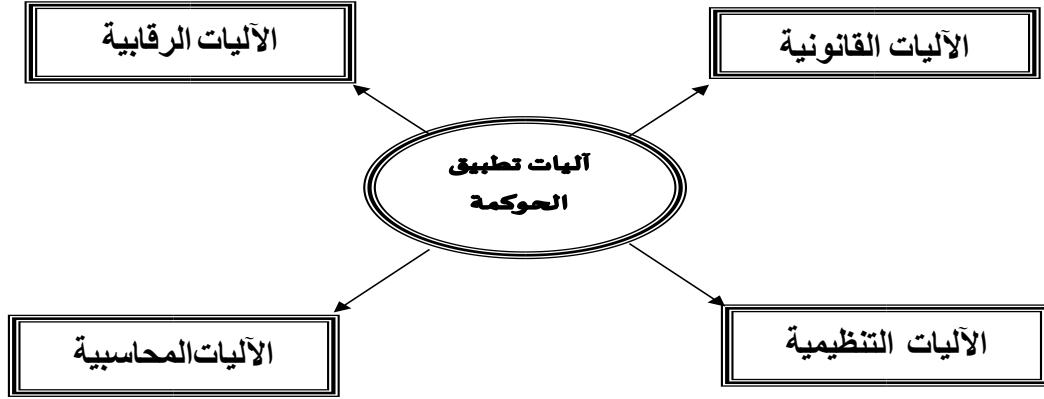
¹ صالح سمير , واقع حوكمة الشركات في الجزائر, مرجع سابق ص 15 17

² حمد علي خضر, الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات, دار الفكر الجامعي, الإسكندرية, 2012, ص: 11.

³ كارم فاروق عبد الرسول صالح, نموذج مقترح لتطبيق ودمج مبادئ الجودة والحوكمة لتحسين أداء المؤسسة الممولة للمشروعات المصغرة. 57

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

شكل رقم 04 يبين آليات تطبيق الحوكمة



المصدر: كارم فاروق عبد الرسول صالح، ص:58

محددات حوكمة الشركات:1

هناك شبه إجماع على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه، ينطوي على توافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات، واقتصر تطبيق هذه المحددات إلى محددات خارجية وأخرى داخلية:

1- المحددات الخارجية لحوكمة الشركات: وتشير إلى المناخ العام للاستثمار والبيئة التي تعمل فيها

الشركة بمختلف مكوناتها، وقد تختلف من دولة إلى أخرى وهي:²

- قوانين الشركات، قوانين أسواق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وتنظيم المنافسة ومنع الاحتكار.
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للشركات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج.
- كفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات بالتحقق من هدف المعلومات المفصح هذا، وسن العقوبات التي تترتب عن كل مخالفة للقواعد، والقوانين المعمول بها.
- دور الشركات الخاصة في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل مكاتب المحاسبة، المراجعة والمحاماة.

حيث ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة

¹ منير إبراهيم هندي، الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء، مدخل حوكمة الشركات، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص: 15.

² صالح سمير، واقع حوكمة الشركات في الجزائر، مرجع سابق ص 23

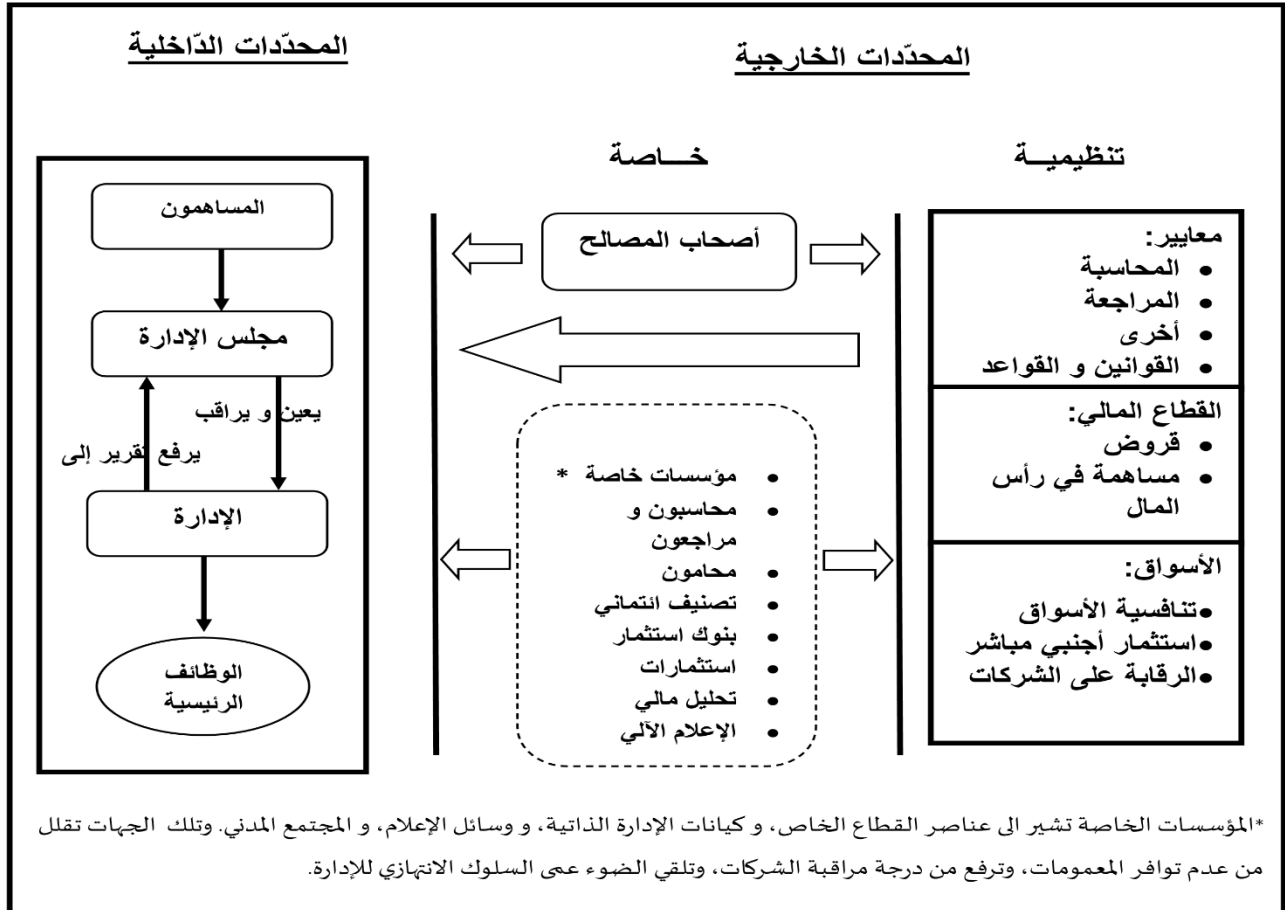
الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كألية لتحسين جودة القوائم المالية

الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي، والعائد الخاص.

2- المحددات الداخلية لحوكمة الشركات: وتشير إلى القواعد والأساليب المعتمدة من قبل الشركة، والتي

تحدد من خلالها كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة من أجل تحديد مسؤولية كل طرف، وما يترتب عليها من مساءلة، حيث تساهم هذه المحددات الداخلية في تنظيم العلاقة بين كل من مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، والمساهمين، ومختلف أصحاب المصالح، من أجل التقليل من تعارض المصالح.¹

شكل رقم 05 يوضح محددات حوكمة الشركات



¹ نفس المرجع السابق ص 24

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

المطلب الثالث: المراجعة الخارجية وعلاقتها بحوكمة المؤسسات

تعتبر المراجعة الخارجية أحد الآليات الأساسية والهامة في منظومة حوكمة الشركات، وذلك من منظور دورها الهام في حماية مصالح مستخدمي البيانات الواردة بالقوائم المالية وزيادة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية، ومن هنا تكتسب المراجعة الخارجية أهمية خاصة في الفكر الحوكمي باعتبارها أداة يتم من خلالها الرقابة على سلوك إدارة الشركة، فضلا عن كونها تحقق الرقابة على كفاية الإفصاح وجودة التقارير المالية المنشورة، وبذلك ترتبط المراجعة الخارجية سواء على المستوى المهني أو المستوي¹ التنظيمي بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المراجعة الخارجية من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا أو تأثرا بمبادئ وإجراءات ال حوكمة، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفعالية وتؤتي ثمارها دون دعم مهنة المراجعة

كما يمكن تناول دور المراجعة الخارجية في تفعيل العديد من مبادئ حوكمة الشركات فيما يتعلق بالمبدأ الأول والمتعلق بضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، بحيث يشجع هذا الإطار على شفافيه وكفاءه الأسواق المالية ، فلاشك أن وجود آليه المراجعة الخارجية تؤدي إلي زياده مستوي الشفافيه من خلال الإفصاح، ومن خلال إضفاء الثقة والمصداقيه علي المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولا شك أن للمعلومات هذه قيمه كبيره في الدور الرقابي لأصحاب المصلحه في الشركات علي إدارتها ، كما تساعد في تحقيق المبدأ الثاني والذي يتعلق بحمايه حقوق المساهمين ، وكذلك في المبدأ الثالث الذي يتعلق بالمعادله المتكافئه عند الحصول علي معلومات، بالإضافة له للمبدأ الخامس مبدأ الإفصاح والشفافيه بحيث تتأكد المراجع الخارجيه من توفير الإفصاح السليم والكافي وفي الوقت المناسب عن كافه الموضوعات الهامه المتعلقة بالشركه، وذلك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي وحوكمة الشركات .²

¹ إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية، دراسة ميدانية مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. مرجع سابق ص

² مجلة الدراسات التجارية المعاصرة العدد 6 سنة 2019

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

خلاصة الفصل الثاني:

نخلص إلى أنه بعد استعراض الجزء السابق أنه هناك إتجاهاً من قبل التشريعات لتعزيز جودة القوائم المالية في إطار المراجعة وأداء المراجع لما لذلك من أثر علي تحسين وتدعيم جوده حوكمة الشركات داخل الشركات، حيث تؤكد منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية أن الإفصاح والشفافية أحد المبادئ الأساسية للحوكمة، كما أكدت على ضروره إجراء المراجعة السنوية بواسطة مراجعين مستقلين مستنديين في ذلك إلى مجموعة من المعايير عاليه الجودة في مجال المحاسبة والمراجعة، فجودة الأداء المهني للمراجع يعزز قيام الحوكمة بدورها بنجاح وكذا تعزيز جودة القوائم المالية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

للمركب الصناعي التجاري الحضنة

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى القسم النظري الذي يبين فعالية المراجعة الخارجية في تجويد القوائم المالية، نجد من الضروري أن نقوم بدراسة ميدانية لتحديد مدى فعالية المراجعة الخارجية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (المؤسسة مطاحن الحضنة سابقا)، وكذا مدى تفاعل القائمين على الركب مع تقرير المراجع الخارجي، والذي سنتطرق فيه أيضا إلى عرض وتقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة (مطاحن الحضنة بالمسيلة) وذلك من خلال التعريف بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة والتابع إلى الشركة الفرعية حبوب قسنطينة وإبراز مهام مصالحتها وهيكلها التنظيمي.

وعليه فقد قسم هذا الفصل الثالث إلى مبحثين أساسيين هي:

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المراجع الخارجي

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن، وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاتها عبر الوطن وتدرج تحت هذه المؤسسات عدة مركبات صناعية وتجارية.

ويكمن النشاط الأساسي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (السميد والدقيق وعجائن غذائية والكسكس).

وسنتطرق بالتفصيل عن المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: بطاقة فنية حول المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

1- نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

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 إسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة انتاجية 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 01.10.1997 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 07.09.1997، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة بتاريخ 01.10.1997 بمبلغ رأس المال الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء من 01.10.1997، تم رفعه في 30.04.1998 إلى 479.000.000 دج وفي 2007 بلغ 1.449.460.000 دج.

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

2- الوحدات الانتاجية 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 إنجاز 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 إنجاز 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 الانتاج: 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.

4- وظائف الشركة:

أ- 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)

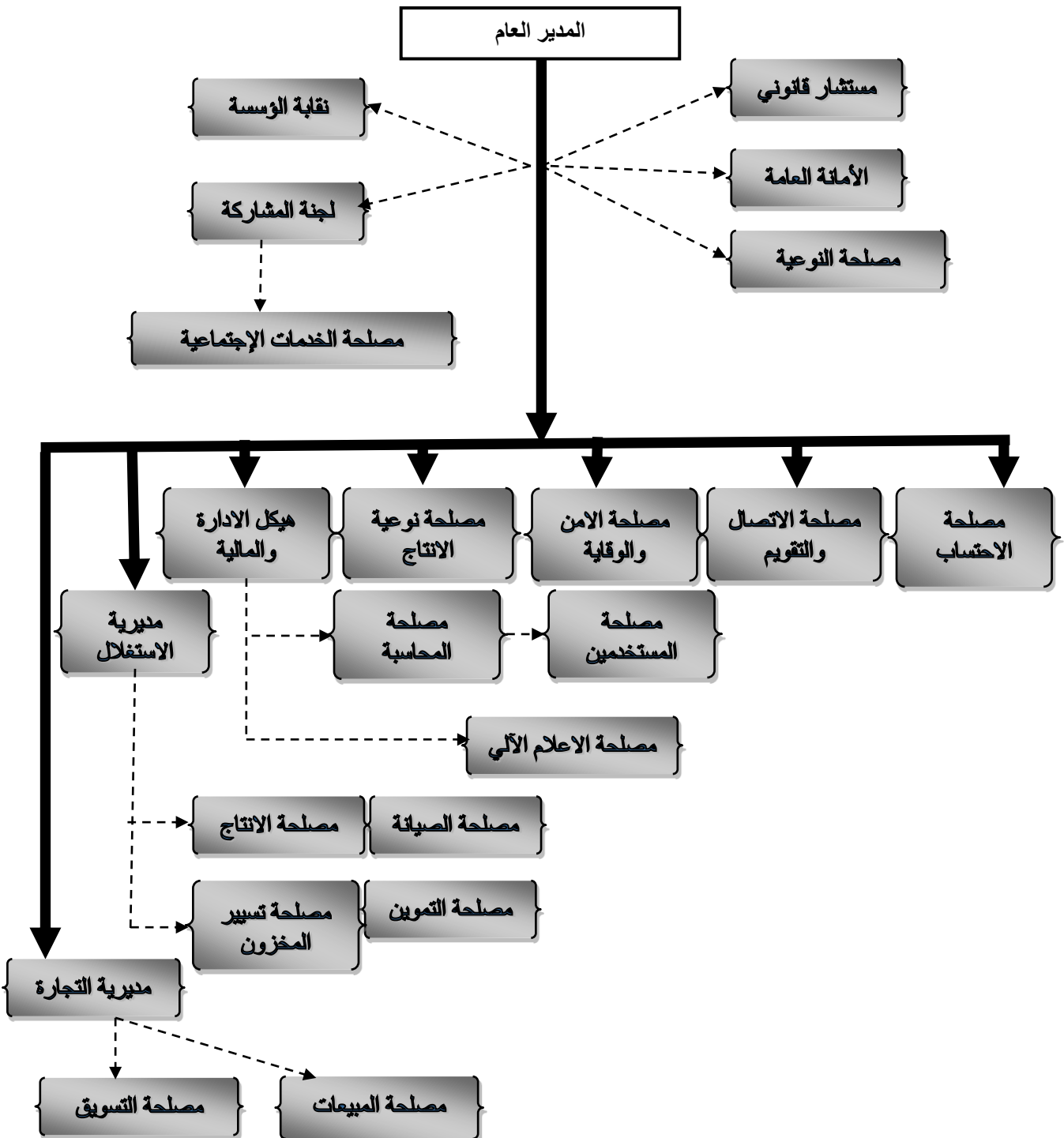
ب- الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية:

-تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.

-بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفريضة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكسي..... إلخ.

5- الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحنونة: إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركييب 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:

شكل رقم 06 يبين الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحنونة



المطلب الثالث: أهداف المؤسسة وآفاقها المستقبلية

- تنشط المؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا 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 وتحسين نوعيته.
 - محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
 - التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
 - تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
 - سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد والفرينة.
 - المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
 - خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
 - الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
 - محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
 - محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلاً: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال... الخ.
 - الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المراجع الخارجي

سنحاول في هذا المبحث عرض القوائم المالية والقوائم الخاصة التي قمنا بإعدادها بناء على ما تم تقديمه من معلومات، مع محاولة مقارنة بين الفترتين 2014 / 2015 والتي تمثل هذه الأخيرة دورة سنة الأساس لعملية المقارنة.

المطلب الأول: عرض جدول الميزانية

سنقوم في هذا المطلب بعرض الميزانية الخاصة بالمؤسسة وهي كما يلي:

1. جانب الأصول: الجدول رقم 01: جدول جانب الأصول لميزانية المؤسسة الوحدة: دج

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
---------	-----	------	----------------	-----	-----------

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية

ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles		115 653,49	115 653,49		23 130,70
Immobilisations corporelles	01	3 110 491 803,59	1 782 778 086,35	1 327 713 717,24	1 249 237 748,03
<i>Terrains</i>		<i>255 898 153,36</i>		<i>255 898 153,36</i>	<i>255 898 153,36</i>
<i>Bâtiments</i>		<i>1 451 600 268,55</i>	<i>554 497 240,71</i>	<i>897 103 027,84</i>	<i>915 641 126,65</i>
Installation technique.matrial et outil .ind		1 224 819 519,52	1 093 069 082,70	131 750 436,82	22 858 585,47
<i>Autres immobilisations corporelles</i>		<i>178 173 862,16</i>	<i>135 211 762,94</i>	<i>42 962 099,22</i>	<i>54 839 882,55</i>
<i>Immobilisations en concession</i>					
Immobilisations en cours	02	674 359 524,57		674 359 524,57	481 992 211,17
Immobilisations financières		18 800,00		18 800,00	18 800,00
<i>Titres filiales</i>					
<i>Autres participations et créances rattachées</i>					
<i>Autres titres immobilisés</i>					
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>		<i>18 800,00</i>		<i>18 800,00</i>	<i>18 800,00</i>
<i>Impôts différés actif</i>	03	<i>12 189 183,13</i>		<i>12 189 183,13</i>	<i>11 880 809,56</i>
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 797 174 964,78	1 782 893 739,84	2 014 281 224,94	1 743 152 699,46
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	04	150 985 508,93	2 970 509,58	148 014 999,35	169 259 857,95
Matière premières et fournitures		81 754 845,29		81 754 845,29	118 885 219,44
Autres approvisionnements		60 461 601,53	2 970 509,58	57 491 091,95	46 681 865,05
Stocks de produits	05	8 769 062,11		8 769 062,11	3 692 773,46
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		400 874 442,65	329 809 055,46	71 065 387,19	56 374 478,05
Créances parafiscalités céréalières					
Créances intra - groupe					
<i>Clients</i>	06	<i>359 982 372,43</i>	<i>329 809 055,46</i>	<i>30 173 316,97</i>	<i>21 051 573,30</i>
<i>Autres débiteurs</i>		<i>12 602 457,06</i>		<i>12 602 457,06</i>	<i>9 778 716,59</i>
<i>Impôts et assimilés</i>	07	<i>28 289 613,16</i>		<i>28 289 613,16</i>	<i>25 544 188,16</i>
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>					
Disponibilités et assimilés		752 702 532,36		752 702 532,36	679 006 015,59
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>					
<i>Trésorerie</i>	08	<i>752 702 532,36</i>		<i>752 702 532,36</i>	<i>679 006 015,59</i>

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية

TOTAL ACTIF COURANT		1 304 562 483,94	332 779 565,04	971 782 918,90	904 640 351,59
TOTAL GENERAL ACTIF		5 101 737 448,72	2 115 673 304,88	2 986 064 143,84	2 647 793 051,05

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 08

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أن أصول المؤسسة في سنة 2015 قد عرف عدة تغيرات منها:

الأصول غير المتداولة عرفت ارتفاعا بـ 271 128 525,48 دج

الأصول المتداولة أيضا عرفت ارتفاعا بـ 67 142 567,31 دج

الزبائن عرف ارتفاعا بـ 9 121 743,67 دج

ضرائب مختلف الأصول عرفت ارتفاعا هي الأخرى بـ 2 745 425 دج

خزينة الأصول أيضا هي الأخيرة عرفت ارتفاع كذلك بـ 73 696 516,77 دج

II. **جانب الخصوم الجدول:** جدول رقم 02 جانب الخصوم لميزانية مؤسسة الوحدة: دج

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		1 449 460 000,00	1 449 460 000,00
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves	09	203 292 170,74	127 332 048,84
Ecart de réévaluation	10	161 321 002,93	112 022 925,11
Résultat net			
Ajustement résultant changement de méthodes/correction d'erreurs			
Autres capitaux propres			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1 814 073 173,67	1 688 814 973,95
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Subventions d'équipement et d'investissement			
Emprunts et dette financières	11	356 773 383,94	217 633 433,97
Autre emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires	12	56 136 812,02	45 181 039,08
Provisions pour charges -litiges fiscaux et sociaux			
Autres provisions pour charges -(impot/renouvellement des immobilisations en co			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif	13	509 130,85	190 605,63
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		413 419 326,81	263 005 078,68

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية

PASSIFS COURANTS			
Obligations tresor			
Dettes parafiscalites céréalières			
Dettes intra –groupe		640 000 000,00	640 000 000,00
Interets echus des obligations et des titres participatifs			
Fournisseurs matières premiers		799 948,40	1 236 951,66
Autres fournisseurs et comptes rattachés	14	16 603 449,85	7 399 113,46
Impôts	15	45 831 988,95	33 315 421,24
Autres dettes passifs courants	16	55 336 256,16	14 021 512,06
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		758 571 643,36	695 972 998,42
TOTAL GENERAL PASSIF		2 986 064 143,84	2 647 793 051,05
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 09

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أن خصوم المؤسسة أيضا في سنة 2015 قد عرف عدة تغيرات منها:

النتيجة الصافية ارتفعت بمبلغ 49 298 077,82 دج مقارنة بـ 2014

القروض والديون المالية انخفضت بـ 139 139 949,97 دج مقارنة بـ 2014

موردون المواد الخام انخفض بـ 437 003.26 - دج مقارنة بـ 2014

المردون الآخرون والحسابات الملحقة عرف ارتفاع بـ 9 204 336.39 دج مقارنة بـ 2014

الضرائب أيضا عرفت ارتفاعا بـ 12 516 567.71 دج مقارنة بـ 2014

المطلب الثاني: عرض جدول حساب النتائج للمؤسسة.

الجدول رقم 03: جدول حسابات النتيجة للمؤسسة في 2015/12/31 الوحدة: دج

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	17	2 332 024 449,40	1 756 578 029,90
Ventes de marchandises		246 686,69	1 174 134,50
Ventes de produits finis		2 327 278 450,08	1 750 793 163,41
Ventes autres produits		596 917,40	556 542,39

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية

Autres Prestations		3 902 395,23	4 054 189,60
Variation stocks produits finis et en cours		5 076 288,65	-12 705 917,36
Production immobilisée Subventions d'exploitation		1 572 090,91	617 454,55
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 338 672 828,96	1 744 489 567,09
Achats consommés		-1 906 594 822,87	-1 410 759 309,15
Services extérieurs et autres consommations		-38 490 780,55	-34 051 875,38
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 945 085 603,42	-1 444 811 184,53
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	18	393 587 225,54	299 678 382,56
Charges de personnel	19	-148 693 504,06	-138 184 316,03
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 686 059,00	-5 246 167,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	20	239 207 662,48	156 247 899,53
Autres produits opérationnels	21	61 151 662,67	18 146 369,55
Autres charges opérationnelles		-1 094 874,46	-1 662 862,67
Dotations aux amortissements et aux provisions		-39 192 676,62	-31 995 558,99
Dotations aux provisions et pertes de valeur	22	-359 921 252,00	-335 181 909,74
Reprise sur pertes de valeur et provisions		333 761 105,75	334 054 083,80
V. RESULTAT OPERATIONNEL		233 911 627,82	139 608 021,48
Produits financiers	23	475 348,96	1 288 947,94
Charges financières	24	-5 439 536,20	
VI. RESULTAT FINANCIER		-4 964 187,24	1 288 947,94
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		228 947 440,58	140 896 969,42
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	25	-45 316 286,00	-31 366 223,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-10 151,65	2 492 178,69
Participation des travailleurs au bénéfice		-22 300 000,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 734 060 946,34	2 097 978 968,38
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 572 739 943,41	-1 985 956 043,27

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية

VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		161 321 002,93	112 022 925,11
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	26	161 321 002,93	112 022 925,11

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 10

التعليق: نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج للمؤسسة للفترة 2015 أن النتيجة الصافية للفترة عرفت ارتفاع مقارنة بفترة 2014 قدر بـ 49 298 077.82 دج.

المطلب الثالث: عرض جدول تدفقات الخزينة الخاص بالمؤسسة.

1. جدول تدفقات الخزينة

تعتمد المؤسسة على الطريقة المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة، والجدول التالي يوضح جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة:

الجدول رقم 04: يوضح جدول تدفقات الطريقة المباشرة للخزينة للمؤسسة في 2020/12/31 الوحدة: دج

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients et autres		2 401 505 249,57	1 769 028 368,66
Sommes versées aux fournisseurs , personnel et autre		-2 379 390 264,45	-2 078 516 708,63
Intérêts et autres frais financiers payés		-530 195,50	-1 862 347,37
Impôts sur les résultats payés		-71 701 115,21	-48 062 286,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		2 589 598,87	
Virement de fonds			
Souscription DAT			
Restitution DAT			444 160 053,15
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-47 526 726,72	84 747 079,81
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-63 262 400,80	-158 371 432,95
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissements d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 700 282,30	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية

Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			7 176 600,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-64 962 683,10	-151 194 832,95
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Décaissement rachat des actions ERIAD Sétif /Spa			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		187 143 829,36	142 993 769,86
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		187 143 829,36	142 993 769,86
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		74 654 419,54	76 546 016,72
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		677 964 015,59	601 417 998,87
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		752 618 435,13	677 964 015,59
Variation de trésorerie de la période	20	74 654 419,54	76 546 016,72
Rapprochement avec le résultat comptable		235 975 422,47	188 568 941,83

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 11

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه مقارنة بسنة 2014 أن:

- صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية A عرف انخفاضا كبيرا بـ 132 273 806.53 - دج.
- صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية B عرف ارتفاع ملموس بـ 86 232 149.85 دج.
- صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية C عرف ارتفاعا بـ 44 150 059.68 دج
- نجد أن التغير في التدفق النقدي للأنشطة عرف انخفاضا بسيط قدر بـ 1 891 597 - دج

المطلب الرابع: عرض تقرير المراجع الخارجي وتحليله

1. دراسة العناصر الأساسية للمراجع الخارجي للمركب الصناعي التجاري الحضنة مسيلة
- عنوان التقرير: تقرير المراجع الخارجي لفترة المنتهية 2015 لموسسة مطاحن الحضنة
1. الفقرة الافتتاحية: وقد تضمنت ما يلي:

- مراجعة الحسابات

- التفقدات والمعلومات الخاصة والمنظور فيها من طرف المراجع الخارجي للنشاط الحالي للفترة

الممتدة من 2015/01/01 إلى غاية 31/12/2015

2. فقرة النطاق: لقد عملنا على القواعد والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة

وفي هذا السياق أجرينا مراجعة الحسابات والضوابط التي تعتبر ضرورية لإنجاز مهمتنا ولقد اعتمدنا في هذه المراجعة على الاستعراض الشامل لسجلات والوثائق الختامية التي أنتجتها المؤسسة للفترة بين 31/12/2015 إلى 01/01/2015

3. تاريخ التقرير: فيفري 2016

4. عنوان محافظ الحسابات: حي سعادنة الهضاب سطيف

الهاتف: 036 63 70 11

الفاكس: 036 63 70 12

5. توقيع مراجع الحسابات: بالنظر ما هو موجود لدينا فإن توقيع وختم محافظ الحسابات موجود في

التقرير الخاص بالمؤسسة محل الدراسة

II. دراسة تقرير محافظ الحسابات:

1. تقرير عام حول المصادقة على الحسابات: حيث أقدم المراجع الخارجي على إعطاء رأيه الفني المحايد

على حسابات المؤسسة بعد استعراضه للبيانات المالية المتوفرة لديه والدراسات الاستقصائية حيث قال

(بالنظر إلى الاجتهاد الذي قمت به من موقع مهنتي التي أشعر اني أستطيع أبداء رأبي المحايد

والمصادقة بالنظر لصدق المعطيات مع مراعات الملاحظات والتوصيات)

2. فحص الأصول: بحيث لاحظ المراجع تطور في مجموع الاصول بلغ 12.77 %

حيث مس

- الأصول غير الجارية: بزيادة بلغت 271128525,48 دج

- الأصول الجارية: بزيادة بلغت 67142567,31

ويرجع المراجع الخارجي هذه الزيادة إلى زيادة الاستثمارات بشكل كبير مما أدى إلى زيادة القدرة الانتاجية

مع تسجيل الملاحظات التالية

✓ تحسين ظروف استغلال ملف الاستثمارات على مستوى البرامج

✓ معالجة انحرافات الاستثمارات الموجودة على مستوى المحاسبة العامة بمبلغ 16356397,70 دج

• الضرائب المؤجلة أصول: حيث أشاد المراجع الخارجي بتحكم المؤسسة في تسيير هذا العنصر

3. فحص الخصوم: بالنسبة للخصوم غير الجارية يوجد تحليل للخصوم غير الجارية حيث أبدى رأيه حول مطابقة الارصدة مع التسجيلات المحاسبية

أما بالنسبة للخصوم الجارية فقد كان رأيه المحايد بتطابقها مع النظام المحاسبي المالي

خلاصة المراجع: حيث أبدى المراجع رأيه الخاص في قوله لا توجد ملاحظة خاصة يمكن ابدائها لاحظ الملحق رقم 33

4. هنا أشار المراجع الخارجي إلى الموظفين العشرة الأعلى أجرا: أنظر الملحق رقم 34: حيث كان

مرتاحا لتطابقه مع النظام المحاسبي المالي

التعليق:

نلاحظ أن المراجع الخارجي قد أبدى رأيه المحايد طبقا للمعايير المعمول بها. بحيث لم يشر إلى مستوى الإفصاح وذلك دليل على أن الإفصاح المحاسبي تام وكافي وعادل.

أثناء اعداد الدراسة التطبيقية تبين أن المسؤول المالي تفيد بالملاحظات المقدمة من طرف المراجع الخارجي وعمل على تطبيقها في السنة الموالية

خلاصة الفصل الثالث

ظهرت حوكمة المؤسسات بعد اجتهاد عدة منظمات دولية، نتيجة لتلك الأزمات التي ضربت عديد الاقتصادات الدولية والتي تسببت في إفلاس شركات كبرى عبر العالم، لكن بالرغم من حداثة الحوكمة و مبادئها إلا أنها لقيت اهتماماً كبيراً في جميع الدول المتقدمة وحتى النامية منها، لما ترسخه من مبادئ الإدارة الرشيدة وتحديد المهام والمسؤوليات بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة كمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية العليا والعاملين بالشركة وكذا تحسين وتجويد القوائم المالية

فالحوكمة باختصار نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها حيث تقوم بتنظيم العلاقة بين أصحاب المصالح وإرساء العدل والمساواة والشفافية والإفصاح، الأمر الذي يؤدي حتماً إلى تحقيق المعنى الحقيقي لمبدأ إعلاء المصلحة العامة، ومصلحة الشركة وأصحاب المصالح، وتقديمها على أي مصلحة أخرى، مما يعود على المؤسسة خاصة بتحسين أداءها واستمرارها، وينتهي بتنمية الاقتصاد والنهوض به عامة هذا ما تم ملاحظته في تقرير المراجع الخارجي لمؤسسة الحضنة

الختمة

خاتمة:

إن دراستنا لموضوع المراجعة ودورها في تحسين جودة القوائم المالية هو بمثابة محاولة منا لإبراز أهمية المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية وتبيان الدور الذي تؤديه المراجعة خاصة المراجعة الخارجية - والممثلة من قبل محافظ الحسابات - من خلال الفحص الانتقادي لمختلف السجلات والدفاتر واكتشاف مواطن الضعف في نظم الرقابة الداخلية ومختلف عمليات الغش والاختلاسات في إضفاء المصدقية وتعزيز الثقة بالقوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة شريطة الالتزام بالمعايير والمبادئ وأخلاقيات المهنة، وكذا الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر خطة تنظيمية تعمل على تحديد المسؤوليات وحماية أصول المؤسسة وضمان الالتزام بمختلف الإجراءات والسياسات الإدارية، بالإضافة إلى اعتماده من قبل المراجع الخارجي لتصميم برنامج المراجعة. وكذا دور وأهمية تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

على ضوء ما تم تقديمه نظريا وتطبيقيا خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها

فيما يلي:

أولا: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

لقد تم تأييد هذه الفرضية، فقد وجدنا بأن تقرير المراجع الخارجي له دور في تحسين جودة القوائم المالية فهو يضيف ويخلق الثقة بين المؤسسة الاقتصادية والأطراف الآخذة حول مصداقيتها.

الفرضية الفرعية الأولى صحيحة، فالإطار النظري للمراجعة بما يحتويه من تحديد للمفاهيم والأهداف ومختلف المبادئ والمعايير والقواعد والأخلاقيات المهنية، هو بمثابة المرشد للمدققين لامتهان المراجعة وتطبيقها على أكمل وجه داخل المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية الفرعية الثانية صحيحة نسبيا، فبالرغم من قيام المراجع بمختلف إجراءات المراجعة من تقييم لنظام الرقابة الداخلية وفحص شامل ودقيق لمختلف السجلات والدفاتر وإصدار للتقرير النهائي المتضمن لرأيه الفني المحايد، فهذا لا يعطي بالضرورة الصورة الصادقة عما تحتويه القوائم المالية للمؤسسة، إلا إذا كان هناك التزام وتحلي بأخلاقيات المهنة من قبل المراجع فهو يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من اعتماد رأيه الفني المحايد كأساس حول مصداقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة صحيحة حيث يقدم المراجع الخارجي تقريره النهائي والمتضمن لرأيه الفني المحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية في إطار حوكمة المؤسسات، مما يساهم في توجيه قرارات مختلف الأطراف المعنية، فيقوم المراجع بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال القيام بمختلف

خاتمة

عمليات الجرد المادي وكل ما يدعم وجود وملكية الأصل والتأكد من صحة تقييمه وتسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصدقية في عناصر القوائم المالية.

ثانيا: نتائج الدراسة:

- المراجعة الخارجية هي عملية هادفة، حيث دف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة بصورة عادلة ومتكافئة؛
- يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة؛
- المراجعة هي أسلوب مهم للحكم على مدى عدالة وصدق البيانات المالية واكتشاف مواطن الضعف بالمؤسسة الإقتصادية والحكم على إستمراريتها؛
- صحة القوائم المالية تعكس حقيقة الذمة المالية للمؤسسة والتي على ضوءها يستطيع مستعملي القوائم المالية الإعتماد عليها للخروج بقرارات مختلفة؛
- إن التحلي بأخلاقيات المهنة من قبل المراجع يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من اعتماد رأيه الفني المحايد كأساس لاتخاذ مختلف القرارات وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب وخدمة المجتمع ككل
- المراجع الخارجي يضيف ويخلق الثقة بين المؤسسة الإقتصادية والأطراف الآخذة حول مصداقية القوائم المالية؛
- ان لمراجعة الحسابات دور جوهري وأساسي في التحقق من سلامة وصحة هذه القوائم، فأى خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة تلقائية، لذلك فالمراجعة بإمكانها إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على إستمراريتها، في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها، ليسمح هذا الأخير بتوليد قوائم مالية تكون ممثلة للوضع المالية الحقيقية للمؤسسة.
- في الإقتصاديات المتطورة يعتبر تصديق المراجع الخارجي على الميزانية السنوية غير كافي، فهي تلجأ إلى الحصول على شهادة ومصادقة المراجع على الميزانية السداسية أو الثلاثية، فهذا يجنبها عدة خسائر حتى تصل اية السنة (حتى يسمح لها باتخاذ احتياطا ا).
- اهتمام الإقتصادات المتطورة بدور الحوكمة في تحسين وتجويد القوائم المالية

ثالثا: التوصيات:

- التكفل الجيد بمهنة المراجعة الخارجية من أجل تنميتها وذلك بتنفيذ نظام تكوين قادر على إنتاج مهارات التدريب الملائم لطموحات الوظيفة، لتطوير ونشر المبادئ التوجيهية والمعايير والإجراءات في التدقيق
 - العمل على المشاركة في دورات تدريبية لمحافظة الحسابات تكون هدفا لرفع مستوى مراجعي الحسابات والتعرف على آخر مستجدات الساحة الدولية في مجال التدقيق
 - الاهتمام أكثر بحوكمة المؤسسات وتطويرها
 - حث المؤسسات على فتح أبوابها للمتكئين وكذا تسهيل عملهم وتقديم الوثائق اللازمة
- وفي النهاية، نقول بأن ميدان المراجعة خاصة موضوع المراجعة الخارجية الذي يعتبر كآلية لحوكمة المؤسسات عميقة ومتسعة فكل ما تم ذكره يعتبر ناقص وغير شامل يجب إكماله بإضافات في جوانب معينة وخاصة يجب إحدائه وتجديده حسب التنظيمات والتشريعات القانونية التي تظهر خاصة في الشق المتعلق بحوكمة المؤسسات
- ### رابعا: آفاق وصعوبات الدراسة الدراسة:

بعد قيامنا ذه الدراسة التي نعتقد أنه لم تنهي الموضوع بل فتحت بابا جيدا لمناقشة هذه العلاقة بين هذه المتغيرين نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكمله له.

ان صعوبات الدراسة تتمحور أساسا حول صعوبة الحصول على الوثائق والاثباتات اللازمة لحساسيتها او حتى رغبة القائمين على المؤسسات بعدم فضح ما هو موجود ولا ندري ان كان للقائمين الحق في حجب هذه التقارير.

خامسا: دراسات سابقة:

- 1- رسالة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة تحت عنوان {حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية} للطالبة العابدي دلال جامعة بسكرة 2016.
- 2- أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تحت عنوان {أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للموسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي} للطالب مفروم برودي جامعة غرداية 2017

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المرجع	العنوان	رقم
الكتب	عبد الكريم علي الرمح، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان 2002	01
	عبد الله خالد أمين، عملية تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية- الطبعة الأولى دار وائل للطباعة والنشر عمان 2000	02
	الصحن عبد الفتاح محمد، راشد رجب السيد، درويش محمود ناجي أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.	03
	أحمد جمعة حلمي، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2009.	04
	أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2000.	05
	اشتويوي إدريس عبد السلام، المراجعة المعايير والاجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا 2008	06
	عبد الله خالد أمين، عمل تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية-، الطبعة الأولى، دار وائل لمطباعة والنشر، عمان 2000.	07
	عبد الله خالد أمين، عمل تدقيق الحسابات -الناحية النظرية-، الطبعة الثانية، دار وائل لمنشر-37 عمان 2004	08
	طواهر محمد التهامي صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحاسبات الإطار النظري الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة 2006.	09
	محمد سمير صبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر 2003	10
	المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2006	11
	سواد زاهرة عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الزاوية للنشر والتوزيع، عمان 2009	12
	ناصر دادي عدون، عبد الرحمان باينات، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008	13
	يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات -بين النظرية والتطبيق، الوراق لمنشر والتوزيع، الأردن 2007	14

قائمة المراجع

	15	أمين السيد أحمد لطفي التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية 2007.
	16	توماس وليام، نناي أمرسون، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح لمنشر، جامعة الممك سعود، الرياض السعودية 1997
	17	حنان رضوان حلوة، الحارس أسامة، أبو جاموس فوز الدين، أسس المحاسبة المالية، لطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن 2004
	18	طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002
	19	لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2011
	20	الجعارات خالد جمال معايير التقارير المالية الدولية الطبعة الأولى إثراء لمنشر والتوزيع عمان
	21	السيد سرايا محمد، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 20.
الملتقيات والمجلات	22	إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهوري، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية، دراسة ميدانية مجلة الدراسات التجارية المعاصرة 2019
	23	مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مجلة الباحث، العدد 1 2008
المدكرات	24	ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية رسالة ماجستير جامعة سكيكدة، 2006-2007
	25	دهيمي بلقاسم العيفة فتحي أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية جامعة المسيلة 2016 2017
	26	محمد البشير جلول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالي جامعة أم البواقي 2015 2016
	27	سعاد ركيمة، مذكرة ماستر مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية باستخدام مؤشرات التحليل المالي جامعة جيجل 2014
	28	دهيمي بلقاسم العيفة فتحي أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية جامعة المسيلة 2014 . 2015
المراسيم	29	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 9 2009
مراجع اللغة الفرنسية	30	Lionel Collins, GeqrdValin, Audit et Contrôle interne: principes, objectifet pratique, Paris, 2001

الملاحق

ملحق رقم 01

28 ديسمبر الفورك عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19

28

ميزانية

السنة المالية للفترة في

N-1 صافي	N صافي	N امتلاك وصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					<p>أصول غير جارية</p> <p>فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي</p> <p>تثبيات معنوية</p> <p>تثبيات عينية</p> <p>أراضٍ</p> <p>مبانٍ</p> <p>تثبيات عينية أخرى</p> <p>تثبيات ممنوح امتيازها</p> <p>تثبيات يجري إنجازها</p> <p>تثبيات مالية</p> <p>سندات موضوعة موضع معادلة</p> <p>مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها</p> <p>سندات أخرى مثبته</p> <p>قروض و أصول مالية أخرى غير جارية</p> <p>ضرائب مؤجلة على الأصل</p>
					<p>مجموع الأصول غير الجارية</p>
					<p>أصول جارية</p> <p>مخزونات و منتجات قيد التنقيذ</p> <p>حسابات دائنة و استخدامات مماثلة</p> <p>الزبائن</p> <p>المدينون الآخرون</p> <p>الضرائب و ما شابهها</p> <p>حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة</p> <p>الموجودات و ما شابهها</p> <p>الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى</p> <p>الخزينة</p>
					<p>مجموع الأصول الجارية</p>
					<p>المجموع العام للأصول</p>

ميزانية

السنة المالية المقتلة في

N-1	N	ملاحظة	التصنيف
			<p>رؤوس الأموال الخاصة</p> <p>رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خلسة أخرى / ترحيل من جديد</p> <p>حصة الشركة المسماة (1)</p> <p>حصة توي الأتلية (1)</p> <p>المجموع 1</p> <p>التصنيف غير الجارية</p> <p>قروض و ديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا</p> <p>مجموع التصنيف غير الجارية (2)</p> <p>التصنيف الجارية</p> <p>موربون و حسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية</p> <p>مجموع التصنيف الجارية (3)</p> <p>مجموع عام للتصنيف</p>

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من إلى

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

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من إلى

مكرر

N - 1	N	ملاحظة	
			<p>رقم الأعمال</p> <p>تكلفة المبيعات</p> <p>مبلغ البيع الإجمالي</p> <p>منتجات أخرى عملياتية</p> <p>التكاليف التجارية</p> <p>الأعباء الإدارية</p> <p>أعباء أخرى عملياتية</p> <p>النتيجة العملياتية</p> <p>تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة</p> <p>(مصاريف المستثمرين المخصصات للاهتلاكات)</p> <p>منتجات مالية</p> <p>الأعباء المالية</p> <p>النتيجة العادية قبل الضريبة</p> <p>الضرائب الواجبة على النتائج العادية</p> <p>الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)</p> <p>النتيجة الصافية للأهتلاكات العادية</p> <p>الأعباء غير العادية</p> <p>المنتجات غير عادية</p> <p>النتيجة الصافية المستة المالية</p> <p>حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)</p> <p>النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)</p> <p>منها حصة نوي الأقلية (1)</p> <p>حصة المجمع (1)</p>

(1) لا تستعمل إلا لتقديم كشوف المالية المدمجة

جدول سيرورة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من إلى

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتكفية من الأنشطة للمعلانية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتكفية من الأنشطة للمعلانية (أ)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتكفية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تسيّيات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّيات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تسيّيات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّيات مالية الفوائد التي تم تمصيلها عن التوظيفات المالية المخصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتكفية من أنشطة الاستثمار (ب)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتكفية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم المخصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأنية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتكفية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p>
		<p>أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة المقاربة مع النتيجة المحاسبية</p>

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من إلى

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدخلت أموال الخزينة المتلكية من الأنشطة للمالية</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية تصحیحات من أجل : - الإهلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزيائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p>
		<p>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (1)</p>
		<p>تدخلت أموال الخزينة المتلكية من ممتلكات الاستثمار</p> <p>مستحقات عن اقتناء تقييدات تحصيلات التنازل عن تقييدات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)</p>
		<p>تدخلت أموال الخزينة المتلكية من عمليات التمويل</p> <p>الحصص المدفوعة للمسلمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض</p>
		<p>تدخلت أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</p>
		<p>تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)</p> <p>أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفل تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة</p>

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم 07

37

الجمهورية التونسية للجمهوريّة الجزائرية / العدد 19

28 ربيع الأول عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م

جدول تغير الاموال الخاصة

ملاحظة	رأسمال الشركة	ملاحة الإصدار	تاريخ التقييم	تاريخ إعادة التقييم	الاحتياطات والتحجج
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2					
					<p>تغيير الطريقة المحاسبية</p> <p>تصحيح الأخطاء الهامة</p> <p>إعادة تقييم التثبيطات</p> <p>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج</p> <p>الحصص المدفوعة</p> <p>زيادة رأس المال</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p>
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1					
					<p>تغيير الطريقة المحاسبية</p> <p>تصحيح الأخطاء الهامة</p> <p>إعادة تقييم التثبيطات</p> <p>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج</p> <p>الحصص المدفوعة</p> <p>زيادة رأس المال</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p>
الرصيد في 31 ديسمبر N					

الملحق رقم 8

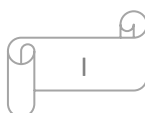
GRUPE ERIAD SETIF
 FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
 Exercice 2015

DATE: 06/06/2021
 HEURE: 14:29
 PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles		115 653,49	115 653,49		23 130,70
Immobilisations corporelles	01	3 110 491 803,59	1 782 778 086,35	1 327 713 717,24	1 249 237 748,03
<i>Terrains</i>		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
<i>Bâtiments</i>		1 451 600 268,55	554 497 240,71	897 103 027,84	915 641 126,65
Installation technique, matériel et outillage		1 224 819 519,52	1 093 069 082,70	131 750 436,82	22 858 585,47
<i>Autres immobilisations corporelles</i>		178 173 862,16	135 211 762,94	42 962 099,22	54 839 882,55
<i>Immobilisations en concession</i>					
Immobilisations en cours	02	674 359 524,57		674 359 524,57	481 992 211,17
Immobilisations financières		18 800,00		18 800,00	18 800,00
<i>Titres filiales</i>					
<i>Autres participations et créances rattachées</i>					
<i>Autres titres immobilisés</i>					
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>		18 800,00		18 800,00	18 800,00
<i>Impôts différés actif</i>	03	12 189 183,13		12 189 183,13	11 880 809,56
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 797 174 964,78	1 782 893 739,84	2 014 281 224,94	1 743 152 699,46
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	04	150 985 508,93	2 970 509,58	148 014 999,35	169 259 857,95
Matière premières et fournitures		81 754 845,29		81 754 845,29	118 885 219,44
Autres approvisionnements		60 461 601,53	2 970 509,58	57 491 091,95	46 681 865,05
Stocks de produits	05	8 769 062,11		8 769 062,11	3 692 773,46
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		400 874 442,65	329 809 055,46	71 065 387,19	56 374 478,05
Créances parafiscalités céréalières					
Créances intra - groupe					
<i>Clients</i>	06	359 982 372,43	329 809 055,46	30 173 316,97	21 051 573,30
<i>Autres débiteurs</i>		12 602 457,06		12 602 457,06	9 778 716,59
<i>Impôts et assimilés</i>	07	28 289 613,16		28 289 613,16	25 544 188,16
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>					
Disponibilités et assimilés		752 702 532,36		752 702 532,36	679 006 015,59
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>					
<i>Trésorerie</i>	08	752 702 532,36		752 702 532,36	679 006 015,59
TOTAL ACTIF COURANT		1 304 562 483,94	332 779 565,04	971 782 918,90	904 640 351,59
TOTAL GENERAL ACTIF		5 101 737 448,72	2 115 673 304,88	2 986 064 143,84	2 647 793 051,05



الملحق رقم 9

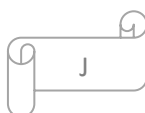
GROUPE ERIAD SETIF
 FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
 Exercice 2015

DATE: 06/06/2021
 HEURE: 14:29
 PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		1 449 460 000,00	1 449 460 000,00
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves	09	203 292 170,74	127 332 048,84
Ecart de réévaluation			
Résultat net	10	161 321 002,93	112 022 925,11
Ajustement résultant changement de méthodes/correction d'erreurs			
Autres capitaux propres			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1 814 073 173,67	1 688 814 973,95
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Subventions d'équipement et d'investissement			
Emprunts et dette financières	11	356 773 383,94	217 633 433,97
Autre emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires	12	56 136 812,02	45 181 039,08
Provisions pour charges -litiges fiscaux et sociaux			
Autres provisions pour charges -(impot/renouvellement des immobilisations en co			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif	13	509 130,85	190 605,63
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		413 419 326,81	263 005 078,68
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Obligations trésor			
Dettes parafiscalites céréalières			
Dettes intra -groupe		640 000 000,00	640 000 000,00
Interets echus des obligations et des titres participatifs			
Fournisseurs matières premiers		799 948,40	1 236 951,66
Autres fournisseurs et comptes rattachés	14	16 603 449,85	7 399 113,46
Impôts	15	45 831 988,95	33 315 421,24
Autres dettes passifs courants	16	55 336 256,16	14 021 512,06
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		758 571 643,36	695 972 998,42
TOTAL GENERAL PASSIF		2 986 064 143,84	2 647 793 051,05
<small>(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés</small>			



الملحق رقم 10

GROUPE ERIAD SETIF
 FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
 Exercice 2015

DATE: 06/06/2021
 HEURE: 14:30
 PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	17	2 332 024 449,40	1 756 578 029,90
Ventes de marchandises		246 686,69	1 174 134,50
Ventes de produits finis		2 327 278 450,08	1 750 793 163,41
Ventes autres produits		596 917,40	556 542,39
Autres Prestations		3 902 395,23	4 054 189,60
Variation stocks produits finis et en cours		5 076 288,65	-12 705 917,36
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		1 572 090,91	617 454,55
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 338 672 828,96	1 744 489 567,09
Achats consommés		-1 906 594 822,87	-1 410 759 309,15
Services extérieurs et autres consommations		-38 490 780,55	-34 051 875,38
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 945 085 603,42	-1 444 811 184,53
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	18	393 587 225,54	299 678 382,56
Charges de personnel	19	-148 693 504,06	-138 184 316,03
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 686 059,00	-5 246 167,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	20	239 207 662,48	156 247 899,53
Autres produits opérationnels	21	61 151 662,67	18 146 369,55
Autres charges opérationnelles		-1 094 874,46	-1 662 862,67
Dotations aux amortissements et aux provisions		-39 192 676,62	-31 995 558,99
Dotations aux provisions et pertes de valeur	22	-359 921 252,00	-335 181 909,74
Reprise sur pertes de valeur et provisions		333 761 105,75	334 054 083,80
V. RESULTAT OPERATIONNEL		233 911 627,82	139 608 021,48
Produits financiers	23	475 348,96	1 288 947,94
Charges financières	24	-5 439 536,20	
VI. RESULTAT FINANCIER		-4 964 187,24	1 288 947,94
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		228 947 440,58	140 896 969,42
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	25	-45 316 286,00	-31 366 223,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-10 151,65	2 492 178,69
Participation des travailleurs au bénéfice		-22 300 000,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 734 060 946,34	2 097 978 968,38
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 572 739 943,41	-1 985 956 043,27
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		161 321 002,93	112 022 925,11
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	26	161 321 002,93	112 022 925,11
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم 11

GROUPE ERIAD SETIF
 FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
 Exercice 2015

DATE: 10/04/2018
 HEURE: 14:58
 PAGE: 1

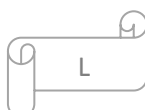
Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 99728010499903

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients et autres		2 401 505 249,57	1 769 028 368,66
Sommes versées aux fournisseurs , personnel et autre		-2 379 390 264,45	-2 078 516 708,63
Intérêts et autres frais financiers payés		-530 195,50	-1 862 347,37
Impôts sur les résultats payés		-71 701 115,21	-48 062 286,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		2 589 598,87	
Virement de fonds			
Souscription DAT			
Restitution DAT			444 160 053,15
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-47 526 726,72	84 747 079,81
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-63 262 400,80	-158 371 432,95
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissements d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 700 282,30	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			7 176 600,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-64 962 683,10	-151 194 832,95
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Décaissement rachat des actions ERIAD Sétif /Spa			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		187 143 829,36	142 993 769,86
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		187 143 829,36	142 993 769,86
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		74 654 419,54	76 546 016,72
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		677 964 015,59	601 417 998,87
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		752 618 435,13	677 964 015,59
Variation de trésorerie de la période	20	74 654 419,54	76 546 016,72
Rapprochement avec le résultat comptable		235 975 422,47	188 568 941,83



الملحق رقم 12

EPE/SPA LES DU HODNA M S'ILA

AU CAPITAL DE 1.449.460.000,00 DA

**Siège Social : BP 111, ROUTE DE BORDJ BOU ARRERIDJ,
28000, M'SILA**

**RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX
COMPTES, EXERCICE CLOS AU 31/12/2015
DES MOULINS DU HODNA M'SILA /SPA, FILIALE DU
GROUPE ERIAD SETIF/SPA**



**CABINET D'AUDIT, CONSEILS ET COMMISSARIAT AUX COMPTES
YOUNES-CHAOUCH Layachi
COMMISSAIRE AUX COMPTES, COMPTABLE AGREE, AGREMENT N° 1850 DU 27/07/1994
Cité 40 Logts LSP SAADNA, Bt A 4 n° 2, El Hidhab, Sétif
Tel/fax : 036 63 70 11-12**

ملحق رقم 13

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

Il fut noter que les pertes de valeurs et provisions de 2014 ont fait l'objet de reprise et non d'ajustement tel que préconisé par le SCF.

Les charges financières :

Les charges financières comptabilisées par la société au titre de l'exercice 2015 s'élèvent à un montant de 5.439.536,20 DA et concernent les pertes de change inhérentes au contrat PAGLIERANI.

Commentaires et observations :

- L'ensemble des omissions, et des erreurs d'imputations comptables mises en évidence à notre passage, ont fait l'objet de prise en charge avant l'édition définitive des états financiers (notamment la non déduction de la TVA sur frais et commissions bancaires.)
- Les livres légaux et réglementaires (Inspection de travail) sont en général bien tenus, même si les dossiers des personnels nécessitent d'être mis à jour (Certificat de résidence pour l'indemnité de transport, non activité pour le conjoint.....)
- Les rapports de la fonction « audit interne » de la filiale, ainsi que ceux de la société mère, ne mettent pas en évidence d'importants dysfonctionnements ou des faiblesses du contrôle interne qui soient susceptible de le remettre en cause.
- La société a produit en conformité avec les orientations de la société les quitus inhérents aux Impôts, SONELGAZ, ADE,...Nous avons par ailleurs confirmé la publication des comptes de la société pour 2014, dans les délais requis.
- La gestion de l'impôt différé est correctement maitrisée par la société, qui en assure un bon suivi.
- Nous lui recommandons de poursuivre, progressivement, les traitements nécessaires à une parfaite application des prescriptions du SCF.
- La société gagnerait à se doter d'un système d'information intégré (ERP), moyen fondamental pour avoir une main mise sur toutes les fonctions de l'entreprise.

OPINION :

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession j'estime être en mesure de certifier, compte tenu des observations et remarques contenues dans le présent rapport, la régularité et la sincérité des comptes annuels, (arrêtés à un montant net de 2.986.064.143,84 DA) du résultat des opérations de l'exercice écoulé (résultat bénéficiaire net de 161.321.002,93 DA) ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice 2015.

Fait à Sétif le 17/02/2016
Le Commissaire aux Comptes



ملحق رقم 14

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

I- STRUCTURE ET VARIATION DE L'ACTIF

U : DA

RUBRIQUES	31/12/2014	31/12/2015	VARIATION	
	DA	DA	2015/2014	%
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition	-	-	-	
Immobilisations incorporelles	23.130,70	-	- 23.130,70	-100,00
Immobilisations corporelles	1.249.237.748,03	1.327.713.717,24	78.475.969,21	6,28
Terrain	255.898.153,36	255.898.153,36	-	-
Bâtiment	915.541.126,65	897.103.027,84	- 18.438.098,81	- 2,01
Installations tech. Mat et out.ind	22.858.585,47	131.750.436,82	108.891.851,35	476,37
Autres immobilisations corporelles	54.839.882,55	42.962.099,22	- 11.877.783,33	- 21,66
Immobilisations en cours	481.992.211,17	674.359.524,57	192.367.313,40	39,91
Immobilisations financières	18.800,00	18.800,00	-	-
Autres titres immobilisés	-	-	-	-
Prêts et autres actif fin. n courant	18.800,00	18.800,00	-	-
Impôt différé actif	11.880.809,56	12.189.183,13	308.373,57	2,60
TOTAL ACTIF NON COURANT	1.743.152.699,46	2.014.281.224,94	271.128.525,48	
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	169.259.857,95	148.014.999,35	- 21.244.858,60	- 12,55
Créances et emplois assimilés	56.374.478,05	71.065.387,19	14.690.909,14	26,06
Créances de parafiscalité céréal.	-	-	-	-
Clients	21.051.573,30	30.173.316,97	9.121.743,67	43,33
Autres débiteurs	9.778.716,59	12.602.457,06	2.823.740,47	28,88
Impôts et assimilés	25.544.188,16	28.289.613,16	2.745.425,00	10,75
Disponibilités et assimilés	679.006.015,59	752.702.532,36	73.696.516,77	10,85
Plac. et autres act. fin. courant	-	-	-	-
Trésorerie	679.006.015,59	752.702.532,36	73.696.516,77	10,85
TOTAL ACTIF COURANT	904.640.351,59	971.782.918,90	67.142.567,31	7,42
TOTAL GENERAL ACTIF	2.647.793.051,05	2.986.064.143,84	338.271.092,79	12,77

Le total net de l'actif du bilan des MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA a enregistré au 31/12/2015, et par comparaison à l'exercice 2014, une variation à la hausse de 338.271.092,79 DA, correspondant à un taux d'évolution de (+) 12,77 %.

La variation observée a concerné dans les proportions ci-après, les principales rubriques de l'actif :

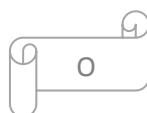
- Actif non courant : +271.128.525,48 DA, dont notamment :
 - Immobilisations corporelles : 78.475.969,21 DA
 - Immobilisations en cours : 192.367.313,40 DA
- Actif courant : +67.142.567,31 DA, dont notamment :
 - Stocks et encours : (-)21.244.858,60 DA
 - Créances/emplois assimilés : 14.690.909,14 DA
 - Disponibilités et assimilés : 73.696.516,77 DA

A- ACTIF NON COURANT :

1. LES IMMOBILISATIONS

1-1- Analyse du poste

Les immobilisations brutes des MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA se présentent comme suit au 31/12/2015 :



ملحق رقم 15

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

DA

DESIGNATIONS DES COMPTES	31.12.2014	31/12/2015	VARIATION 2015/2014
204- IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	115.653,49	115.653,49	-
21- IMMOBILISATIONS CORPORELLES, dt :	2.996.104.828,99	3.110.491.803,59	114.386.974,60
211 TERRAINS	255.898.153,36	255.898.153,36	-
213 CONSTRUCTIONS	1.451.600.268,55	1.451.600.268,55	-
215 INSTALLATIONS TECHNIQUES	1.110.981.852,38	1.224.819.519,52	113.837.667,14
2180 MATERIEL DE TRANSPORT	120.282.016,88	120.181.323,76	- 100.693,12
2181 MATERIEL EQUIPEMENT DE BUREAU	27.218.366,99	27.439.547,14	221.180,15
2183 AGENCEMENT/INSTALLATIONS	29.681.909,12	29.643.619,12	- 38.290,00
2185 EQUIPEMENTS SOCIAUX	442.261,71	909.372,14	467.110,43
23- IMMOBILISATIONS EN COURS, dont :	481.992.211,17	674.359.524,57	192.367.313,40
232 Equipements de production en cours	9.364.033,46	29.222.848,00	19.858.814,54
238 Avances et acomptes sur commandes	472.628.177,71	645.136.676,57	172.508.498,86
27 IMMOBILISATIONS FINANCIERES	18.800,00	18.800,00	-
TOTAL GENERAL	3.478.231.493,65	3.784.985.781,65	306.754.288,00

La variation enregistrée au niveau du poste immobilisations brutes incorporelles, corporelles et financières, pour un montant global de (+) 306.754.288,00 DA, s'établit comme suit:

Désignations	Mouvements débit	Mouvements crédit	Solde des mouvements
Immobilisations incorporelles	-	-	-
Immobilisations corporelles	117.674.920,96	3.287.946,36	114.386.974,60
Immobilisations en cours	530.558.758,66	338.191.445,26	192.367.313,40
Immobilisations financières	-	-	-
Total	648.233.679,62	341.479.391,62	306.754.288,00

Ces mouvements portent sur les acquisitions et sorties d'actifs qui s'expliquent comme suit :

A-Les acquisitions d'immobilisations :

A-1 Les immobilisations corporelles :

Les immobilisations corporelles ont enregistré l'acquisition en 2015 de biens pour un montant global de 117.674.920,96 DA, qui a, en majeure partie, porté sur le transfert à l'exploitation (depuis le compte immobilisations en cours), des équipements de conditionnement PAGLIERANI, soit un montant global brut de 93.383.148,34 DA (dont 5.081.921,76 DA fournis à titre gratuit)

A-2 Les immobilisations en cours :

Les immobilisations en cours, d'un mouvement au débit de 530.558.758,66 DA, sont ventilés comme suit :

- Equipement de production en cours : 29.222.848,00 DA, ce solde enregistre l'ensemble des frais (bancaires, douane, de magasinage...) et commissions imputables au coût d'acquisition engagés sur le contrat MOLINO.

- Avances et acomptes sur commandes d'immobilisations : 530.558.758,66 DA, se rapportent essentiellement aux règlements (transferts) effectifs réalisés sur les contrats MOLINO et PAGLIERANI, ainsi que le règlement consenti au fournisseur DJANITECH sur le contrat d'acquisition de matériel de télésurveillance (7.139.281,50 DA)

B-Les sorties d'actifs :

B-1 Les immobilisations corporelles :

Les sorties d'actifs corporels pour un montant de 3.287.946,36 DA se rapportent à la décomptabilisation, à titre de régularisation, de divers biens, soit vendus antérieurement à l'exercice et non sortis, soit remis contre décharges à des institutions et autorités locales (DGSN, Justice,.....) depuis les années 90, soit volés, etc....

ملحق رقم 16

AC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA – Filiale du groupe ERIAD SETIF

Il faut noter que nonobstant la modestie des valeurs unitaires de ces biens, le Conseil d'Administration de la société a dument statué, lors de sa séance du 07/02/2015, en faveur de leur régularisation comptable (seuls ne sont pas décomptabilisés, trois fusils de chasse pour un montant global de 165.060,00 DA remis durant les années aux services de la gendarmerie nationale, ainsi qu'une semi remorque de 206.500,00 DA remise à la filiale HPS durant l'exercice 1997).

B-2 Les immobilisations en cours :

Les sorties d'immobilisations en cours, d'un montant global de 338.191.445,26 DA, ont porté sur les opérations suivantes notamment :

- Restitution de provisions bloquées PAGLIERANI : 51.086.391,46 DA
- Restitution provision bloquées MOLINO : 193.674.959,25 DA
- Comptabilisation du contrat PAGLIERANI : 84.911.628,21 DA
- Pertes de change L.C PAGLIERANI : 5.439.536,20 DA

Travaux effectués et objectifs visés :

Les travaux de contrôles effectués sur ce poste ont visé essentiellement à vérifier au moyen de sondages et autres procédures de contrôle :

- L'existence d'un fichier investissement et sa mise à jour au 31/12/2015;
- L'existence d'un registre des investissements et sa mise à jour;
- La réalisation de l'inventaire physique, l'exploitation et le traitement des écarts éventuels et la transcription des résultats dans les comptes d'investissements concernés;
- L'existence physique des investissements et leur codification;
- La conformité de la comptabilisation des investissements avec les dispositions du S.C.F ;
- Le calcul des dotations aux amortissements conformément à la réglementation en vigueur.

1- Contrôle de l'opération de prise d'inventaire des investissements:

L'inventaire physique des investissements a été réalisé au 31/12/2015, moyennant l'application dite « code à barre » acquise par la société, et ce pour l'ensemble du patrimoine de la société, hormis les immobilisations en cours (montés, en cours de montage ou en caisse), suivant les états que nous avons examiné,

Cette application permet à la société de maîtriser correctement son inventaire physique, et de mettre en évidence les écarts nés du rapprochement physico comptable.

Le fichier des investissements est transcrit au niveau de l'application « Big » de comptabilité générale, mais son exploitation ne semble pas assurer l'ensemble des besoins des utilisateurs en terme d'états de sorties et de maniabilité.

2- Rapprochement physico-comptable des investissements :

Le rapprochement physico-comptable des investissements a donné lieu à un écart brut global négatif de 16.356.397,70 DA, qui s'explique comme suit :

ملحق رقم 17

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

- 15.550.837,70 DA, valeur comptable des équipements démontés et mis à la disposition des moulins des Aurès Batna (Groupe SMIDE), mais figurant toujours dans la comptabilité de la société (problématique de valeur à facturer).
- 165.060,00 DA, valeur comptable de 03 fusils de chasse remis aux services de la Gendarmerie Nationale durant les années 1990.
- Valeur de 03 remorques, soit un montant de 640.500,00 DA mises à la disposition de la filiale HPS, dont une est cédée par cette dernière à la filiale de Sidi Aissa (solution au problème devant impliquer la société mère).

A ces écarts négatifs, s'ajoute un écart positif objet du compte « 238 » et relatif aux équipements MOLINO (sous caisse, en cours de montage, et/ou déjà montés), et dont l'inventaire physique est réalisé en extra comptable.

4 - Recommandations :

- Améliorer les conditions d'exploitation du fichier immobilisations versé à l'application « BIG » de comptabilité générale de la société.
- Traiter l'écart d'investissement pour un montant de 16.356.397,70 DA figurant dans la comptabilité de la société.

1-4 Les immobilisations financières :

Pour un montant de 18.800,00 DA au 31/12/2015, les immobilisations financières concernent des cautionnements versés durant les exercices antérieurs pour un montant de 18.800,00 DA

1-5 L'impôt différé actif :

Le compte impôts différé actif, d'un solde débiteur de 12.189.183,13 DA au 31/12/2015, a enregistré une variation de 308.373,57 DA par rapport à 2014 :

La variation en question s'explique comme suit :

- **Impôt différé actif au 01/01/2014 : 11.880.809,56 DA**
- IDA sur partie variable cadres dirigeants : 387.600,00 DA
- IDA sur IDR 2015 : 2.742.400,53 DA
- IDA honoraires CAC: 91.200,00 DA
- IDA sur provision congés payés : 761.496,04 DA
- Reprise IDA sur provision congés payés 2ème S. 2014 : 811.369,76 DA
- Reprise IDA partie variable 2014 : 220.800,00 DA
- Reprise IDA Honoraires CAC 2014 : 174.108,00 DA
- Reprise IDA provision IDR agents sortis en 2015 : 799.920,23 DA
- Réajustement solde IDA sur IDR au taux de 19 % : 1.668.125,01 DA
- **Impôt différé actif au 31/12/2015 : 12.189.183,13 DA.**

L'examen du compte impôt différé actif a mis en évidence, un correct suivi des opérations qui y sont rattachées.

ACTIF COURANT :

1 - STOCKS ET ENCOURS:

1.1 - Analyse du poste

Les stocks et encours des MOULINS DE LA SOUMMAM, se présentent comme suit au 31/12/2015:



CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

COMPTES	2014	2015	VARIATION 15/14	
			Valeur	%
30- MARCHANDISES	69.696,99	443.579,08	373.882,09	536,44
31-MAT. 1ere Blés	118.815.522,45	81.311.266,21	- 37.504.256,24	- 31,56
32- AUTRES APPROV.	50.214.232,77	60.461.601,53	10.247.368,76	20,41
35- PRODUITS FINIS	3.692.773,46	8.769.062,11	5.076.288,65	137,49
MONTANTS BRUTS	172.792.225,67	150.985.508,93	- 21.806.716,74	-12,62
* Perte de valeurs sur stocks	3.532.367,72	2.970.509,58	561.858,14	15,90
MONTANTS NETS	169.259.857,95	148.014.999,35	- 21.244.858,60	12,55

La valeur brute globale des stocks de la société qui s'élève au 31/12/2015 à un montant de 150.985.508,93DA, est en recul de 21.806.716,74 DA, soit un taux de (-) 12,62% par rapport à celle dégagée au 31/12/2014.

Les stocks de la société sont représentés, au regard de son activité, essentiellement de matières premières et produits finis qui occupent près de 59% du poste stocks, mais aussi d'autres approvisionnements (stock de pièces de rechange et emballages notamment) qui occupe près de 40 % du poste.

1.2- Travaux effectués et objectifs visés :

Les travaux de contrôle des comptes de stocks ont visé à s'assurer, au moyen de sondages et autres procédures de vérification :

- De l'existence de l'inventaire physique et de son rapprochement à l'inventaire comptable ;
- Que tous les écarts dégagés éventuellement de ce rapprochement ont été correctement pris en charge sur l'exercice concerné.
- Que tous les achats font l'objet de comptabilisation
- De la conformité de la comptabilisation des mouvements des stocks par référence aux prescriptions du SCF
- Que le montant de la perte de valeur sur stock constituée, est suffisant pour couvrir la dépréciation des stocks.

1.3 - Commentaires et observations :

a- Observation de l'opération de prise d'inventaire :

L'observation et la supervision du déroulement de l'opération prise d'inventaire physique des stocks au 31/12/2015, assurée au niveau de la société, n'a révélé globalement et suivant la procédure mise en place, aucune observation particulière, susceptible de remettre en cause sa fiabilité.

Les sondages réalisés au niveau du magasin de pièces de rechange ont été concluants et n'ont donné lieu à aucun écart ni discordance de quelque nature que ce soit.

Le rapprochement physico comptable des stocks a mis en évidence, suivant les documents mis à notre disposition, les écarts suivants d'un montant global de 1.645.012,92 DA, comptabilisés par la société, après examen et accord du Conseil d'Administration de la société :

Ecarts positifs :

- Blé dur (495,20 qx) : 1.129.743,31 DA
- Blé tendre (396,00 DA) : 509.849,19 DA
- Fourniture de bureau : 240,00 DA
- Pièces de rechange moulins : 2.317,81 DA
- Fournitures ateliers maintenance : 182,30 DA

مرجع رقم 19

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA – Filiale du groupe ERIAD SETIF

Écarts négatifs :

Les écarts négatifs se sont élevés à un montant global de 20.226,55 DA, ventilé comme suit :

- Pièces de rechange moulins : 14.620,02 DA
- Fournitures droguerie : 68,47 DA
- Fournitures électriques : 5.55,76 DA
- Fournitures ateliers mécaniques : 182,30 DA

Ces écarts sont soit réintégrés au stock (bon de retour), soit consommés (émission de non de consommation approprié).

b- Contrôle et examen des comptes de stocks :

La valeur des stocks s'élève au 31/12/2015 à un montant brut global de 150.985.508,93 DA. Une dépréciation de stock d'un montant de 2.970.508,58 DA, a été transcrite dans les comptes de la société durant l'exercice 2015.

Le niveau des stocks bruts a enregistré entre les exercices 2014 et 2015 un recul de l'ordre de 21.806.716,74 DA, soit près de (-) 13%.

L'activité revente en l'état, dont le stock du compte marchandise a enregistré une variation à la hausse de 373.882,09 DA, n'a marqué qu'un infime chiffre d'affaire de 246.686,69 DA en 2015, contre 1.174.134,50 DA en 2014.

Il faut noter qu'au regard des états financiers de l'entreprise, le stock de marchandise est confondu au niveau de l'actif du bilan, avec le stock de matières et fournitures (nécessité de paramétrer le logiciel pour permettre la mise en évidence de ce stock).

Le stock de matières premières (81.311.266,21 DA AU 31/12/2015) est ventilé comme suit :

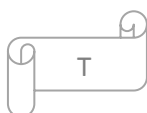
- Blé dur : 58.221.020,48 DA, soit un stock physique de 25.025 QX
- Blé tendre : 23.090.245,73 DA, soit un stock physique de 17.538 QX.

Le stock autres approvisionnements (60.461.601,53 DA et 40 % du poste), très significatif dans la structure des stocks de la filiale, est ventilé comme suit :

Désignation	Au 31/12/2014	Au 31/12/2015	Variation
Matières consommables	1.437.175,27	2.851.233,81	1.414.058,54
Fournitures consommables	40.537.017,63	40.198.946,88	338.070,75
Emballages	8.240.039,87	17.411.420,84	9.171.380,97
TOTAL	50.214.232,77	60.461.601,53	10.247.368,76

Les fournitures consommables concernent essentiellement la pièce de rechange industrielle dont les consommations semblent très lentes par rapport au stock détenu.

Les produits finis détenus par la société au 31/12/2015 s'élèvent à un montant brut de 8.769.641,20 DA et portent sur les biens suivants :



مرجع رقم 20

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

Désignation	Quantité	Prix unitaire	Valeur du stock
Semoule complète	434,50	2.582,90	1.122.267,51
Semoule courante 25 kg	973,00	3.073,05	2.990.077,65
Semoule supérieure 10 kg	27,60	3.391,33	93.600,71
Semoule supérieure 25 kg	324,25	3.354,53	1.087.706,35
Farine courante 1 kg	48,84	2.005,63	97.954,97
Farine courante 5 kg	112,15	1.849,63	207.436,00
Farine courante 25 kg	0,75	1.848,83	1.386,62
Farine courante 50 kg	1.337,00	1.832,13	2.449.557,81
Farine sup 1 kg	69,19	2.116,85	146.464,85
Farine sup 5 kg	162,15	2.176,85	352.976,23
Son de blé tendre	226,20	970,97	219.633,41
TOTAL	-	-	8.769.062,11

c- La valorisation des stocks

Les matières et fournitures sont suivant les sondages effectués, correctement valorisés au coût d'achat à l'acquisition (à l'exception des blés), et au coût moyen unitaire pondéré à la sortie.

Les produits finis sont valorisés sur la base du coût de production calculé au 31/12/2015, suivant le système intérimaire de contrôle et de comptabilité des coûts, en vigueur au niveau du groupe ERIAD SETIF., à noter que les couts de production par type de produit, sont tous en deça des prix de vente pratiqués par l'entreprise.

d- Les procédures de gestion des stocks :

La fonction gestion de stocks est assurée au moyen d'une application informatique, qui assure notamment l'édition des états de sorties nécessaires (bons d'entrée valorisés, à l'acquisition des stocks, états de consommation à la sortie des stocks, états récapitulatifs pour les besoins de la comptabilité générale, situations périodiques des stocks, physiques et valorisées)

e- Les achats et approvisionnements :

La société dispose d'un large éventail de procédures d'achats - inspirées du Décret Présidentiel n° 10/236 du 07/10/2010 modifié et complété, portant réglementation des marchés publics - conçue et diffusées par la société mère, et adoptées par les organes de gestion de la société.

Ce processus d'achat étant en perpétuelle évolution, il est recommandé à la société :

- De veiller à son amélioration continue
- D'impliquer la fonction audit, pour le contrôle permanent du cycle achat

f- Perte de valeur sur stocks

La société a procédé en 2015 à la constatation de pertes de valeurs sur stocks, à hauteur de 2.970.509,58 DA, et ce suivant les procédures édictées par la société mère.

Les pertes de valeurs comptabilisées sont reproduites ci-après :

Désignation	Rotation lente	Stocks morts	Stocks obsolètes
Fourniture graisse	-	-	144.608,57
Fournitures huile	70.358,64	-	-
Fournitures fluides divers	93.358,41	-	-
Fournitures atelier maintenance	175.053,95	-	-
Pièces détachées production	22.884.089,59	1.738.672,37	161.753,53
Pièces détachées transport	3.504.272,14	2.552.777,91	160.184,90
Sacherie polypropylène	-	-	318.743,84
Etiquettes	-	-	39.493,60
TOTAL	26.727.132,73	4.291.450,28	824.784,44

مرجع رقم 21

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA – Filiale du groupe ERIAD SETIF

Les pertes de valeurs constituées, sur accord du Conseil d'Administration de la société couvrent :

- 50 % des stocks morts, soit une dépréciation de 2.145.725,14 DA
- 100% des stocks obsolètes, soit une dépréciation de 824.784,44 DA

Il faut noter s'agissant de politique de provision, qu'à la faveur du Système Comptable Financier, le groupe ERIAD SETIF a revu sa politique, dans l'objectif de la mettre en harmonie avec le cadre conceptuel de ce système.

Aucune perte de valeur n'a été dans ce cadre, constatée sur les stocks à rotation lente (dont la valeur du stock s'élève à un montant de 34.225.785,41 DA), étant donné qu'aucun indice de dépréciation n'a été de l'avis de la société, relevé entre les valeurs nettes de ces stocks et leur valeur de réalisation.

2-CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES :

2.1- Analyse du poste

Les comptes du poste créances et emplois assimilés des MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA se présentent comme suit au 31/12/2015 :

DESIGNATIONS DES COMPTES	2014	2015	VARIATION 15/14
Créances et emplois assimilés	383.125.302,06	400.874.442,65	17.749.140,59
Créances de parafisc. céréalière	-	-	-
Clients	347.802.397,31	359.982.372,43	12.179.975,12
Autres débiteurs	9.778.716,59	12.602.457,06	2.823.740,47
Impôts et assimilés	25.544.188,16	28.289.613,16	2.745.425,00
Autres cré. et empl. assimilés	-	-	-
Pertes de valeur	326.750.824,01	329.809.055,46	- 3.058.231,45
TOTAL NET	56.374.478,05	71.065.387,19	14.690.909,14

Le poste créances et emplois assimilés brutes représente, avec un solde de 400.874.442,65 DA, près de 8 % du total brut du bilan au 31/12/2015.

Les comptes de créances et emplois assimilés ont enregistré une évolution à la baisse de 3.058.231,45 DA , soit près de (-) 0,94 % du solde par rapport à l'exercice 2014.

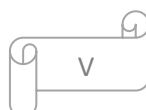
2.2- Contrôles effectués :

Les travaux de contrôle effectués sur ce poste ont visé essentiellement à vérifier au moyen de sondages et autres procédures de contrôle :

- L'existence d'analyses des soldes des comptes de créances ;
- La conformité de la comptabilisation des opérations avec les dispositions du S.C.F ;
- Le degré de recouvrement des créances figurant au bilan de la société et de l'application des règles de prudence visant la constitution de pertes de valeurs destinées à faire face à l'insolvabilité de clients ;
- L'existence des états de rapprochement bancaires ainsi que celle des PV de caisse au 31/12/2015.

2-3 – Commentaires et observations

Les soldes des comptes de créances et emplois assimilés appellent les commentaires et observations suivants :



مرجع رقم 22

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

a- Clients et comptes rattachés : 359.982.372,43 DA

Les clients et comptes rattachés d'un solde de 359.982.372,43 DA au 31/12/2015, ont enregistré une variation à la hausse de 12.179.975,12 DA, par rapport à l'exercice 2014.

Les clients et comptes rattachés sont ventilés comme suit :

Désignation	2014	2015	VARIATION 15/14
Clients au comptant	5.928.616,88	2.272.949,49	- 3.655.667,39
Administrations collectivités	1.275.839,00	1.355.759,23	79.920,23
ERIAS TIARET	-	457.704,00	457.704,00
ERIAS SETIF	728.448,75	728.448,75	-
SMIDE Constantine	-	759.500,00	759.500,00
Clients en portefeuille	9.780.268,40	25.099.261,59	15.318.993,19
Clients douteux	330.089.224,28	329.308.749,37	- 780.474,71
Total	347.802.397,31	359.982.372,43	12.179.975,12

Ils appellent les commentaires suivants :

-Les clients au comptant, d'un solde de 2.272.949,49 DA, auraient du en raison de la nature des transactions les caractérisant, être soldés au 31/12/2015, nous recommandons de revoir, dans ce cadre, l'intitulé du compte

Il convient de préciser que les clients au comptant se rapportent aux créances détenues sur :

- L'établissement pénitencier de M'sila : 400.000,00 DA
- L'établissement pénitencier de Ain Ouassara : 1.800.000,00 DA
- PVC Med Khemisti : 72.025,98 DA.

La variation à la hausse en 2015, des clients et assimilés pour un montant de 12.179.975,12 DA s'explique par la différence entre créances nées durant l'exercice (28.668.878,12 DA) et créances recouvrées durant le même exercice (16.488.903,00 DA).

Les créances nées durant l'exercice 2015 se répartissent comme suit :

- Créances inter ERIAD : 1.217.204,00 DA
- Clients en portefeuille : 25.099.261,59 DA
- Administrations et collectivités : 79.920,23 DA
- Clients comptants : 2.272.492,23 DA.

Les clients en portefeuille se rapportent aux créances détenues sur le client SARL MAHBOUBA (traites avalisées) pour un montant global de 25.099.261,59 DA.

Les créances recouvrées durant l'exercice 2015, d'un montant global de 16.488.903,00 DA concernent :

- Le règlement effectif des traites avalisées SARL MAHBOUBA figurant au bilan clos au 31/12/2014 : 9.780.268,40 DA
- Encaissement des « clients comptant » à hauteur d'un montant de 5.778.159,60 DA.
- Le recouvrement de créances commerciales et de chèques impayés pour respectivement 890.000,00 DA et 40.475,00 DA.

ملحق رقم 23

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

Les créances sur clients douteux d'un solde de 329.308.749,37 DA au 31/12/2015, sont ventilées comme suit :

- Chèques impayés : 227.142.153,01 DA
- Clients douteux proprement dit : 102.166.596,36 DA

La quasi totalité des créances, (chèques impayés et créances commerciales), a dument fait l'objet de poursuites judiciaires appropriées et les décisions de justice semblent connaître beaucoup de retards à se dénouer et à être exécutées.

b- Autres débiteurs : 12.602.457,06 DA

Le solde du poste « autres débiteurs » est ventilé comme suit :

- Avances et acomptes au personnel : 6.037.395,91 DA
- Fournisseurs débiteurs : 801.755,06 DA
- Charges constatées d'avance : 5.263.000,00 DA
- Litiges divers : 500.306,09 DA

Le compte avances et acomptes au personnel concerne essentiellement les avances consenties au personnel de la société à la veille de l'Aid el Adha ; le solde de cette opération s'élève au 31/12/2015 à un montant global de 5.956.840,47 DA.

Pour la différence, soit un montant de 80.555,44 DA ce compte intègre un reliquat sur prêt voiture remontant au 31/12/2008, accordé au nommé ZAHY Said, qu'il ya lieu de provisionner au moins à défaut de le recouvrer.

Les fournisseurs débiteurs de 801.755,06 DA intègrent notamment :

- Des avances consenties au fournisseur de l'application Informatique « BIG » en 2010 et 2012 pour un montant global de 64.884,45 DA
- Des cautions de bonne exécution constituées en 2015 pour un montant global de 590.000,00 DA (DGAPR Ain Oussara et M'sila)

Les frais constatés d'avance concernent des charges locatives (Dépôt et PVC loués par la société) payés durant les exercices antérieurs, et couvrant des exercices postérieurs à 2015.

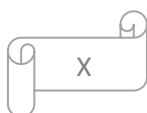
Pour un montant de 500.306,09 DA, les litiges divers sont antérieurs à 2009 et concernent notamment des écarts couverts par des pertes de valeurs (versements en moins, manquants en stocks...) que nous recommandons à la société d'avoir à apurer

c-Les impôts et assimilés : 28.289.613,16 DA

Les comptes impôts et assimilés débiteurs, d'un montant de 28.289.613,16 DA au 31/12/2015, concernent :

- Les acomptes provisionnels IBS pour un montant de 28.230.000 DA
- I R C D C sur comptes PREG : 47.534,89 DA
- TVA récupérable sur achats de biens : 12.078,27 DA

La variation observée durant l'exercice 2015 au niveau des impôts et assimilés s'explique notamment par l'accroissement des acomptes provisionnels IBS, qui sont passés de 25.404.000,00 DA à 28.230.000,00DA en 2015.



ملحق رقم 24

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA – Filiale du groupe ERIAD SETIF

d-Les pertes de valeurs sur créances : 329.809.055,46 DA

Les pertes de valeurs sur clients s'élèvent à un montant global de 329.809.055,46 DA au 31/12/2015. Elles ont marqué un recul de (-) 3.058.231,45 DA par rapport à 2014, qui s'explique comme suit :

- Reprise de perte de valeurs sur créances encaissées : 930.475,00 DA
- Ajustement de pertes de valeurs : 3.988.706,45 DA.

L'ajustement en 2015 des pertes de valeurs a porté sur la constatation des dépréciations suivantes :

- CCLS M'SILA : 3.338.400,27 DA
- Créance détenue sur APC Ouled Mansour : 150.000,09 DA
- Litiges divers : 500.306,09 DA

Les pertes de valeurs sur créances couvrent largement les risques inhérents à l'insolvabilité des clients de la société, et sont conformes aux procédures édictées en la matière par la société mère, et adoptées par le Conseil d'Administration de la société.

Libellés	Solde au 31/12/2015	Perte de val.2015	Couverture
Clients à terme	102.166.596,36	102.166.596,36	100,00 %
Chèques impayés	227.142.153,01	227.142.153,01	100,00 %
Litiges divers	500.306,09	500.306,09	100,00 %
Total	329.809.055,46	329.809.055,46	100,00 %

3-DISPONIBILITES ET ASSIMILES :

Les disponibilités (trésorerie active) de la société s'élèvent à un montant global de 752.702.532,26 DA au 31/12/2015, (contre un montant de 679.006.015,59 DA au 31/12/2014), ventilé comme suit :

Compte comptable	31/12/2014	31/12/2015	Variation
5114000	Chèque à encaisser	1.042.000,00	84.097,23
511050	CCP	959.352,27	583.388,27
5121150	BADR Exploitation HODNA	50.172.875,72	667.485,50
512125	BADR Recette HODNA	607.662.799,12	38.991.769,70
5121251	BADR recette M'sila	5.428.766,48	619.831.477,98
5121252	BADR recette Alger	34.540,22	3423.298,48
5121253	BADR recette Bologhine	13.676.500,00	29509,22
5128100	CNEP Banque recette	-	5.852.059,00
5301000	Caisse	29.181,78	934,48
Total		679.006.015,59	752.702.532,36

Les examens menés au niveau de la comptabilité des comptes bancaires, systématiques pour la banque exploitation et la caisse, et par sondage s'agissant des autres comptes de trésorerie, ont permis de mettre en évidence un correct suivi des opérations de trésorerie en général.

L'exploitation des états de rapprochements bancaires montre que les soldes figurant dans les livres de la société et ceux qui ressortent des attestations bancaires au 31/12/2015 sont justifiés et expliqués.

Les opérations mentionnées dans les états de rapprochement sont pour la quasi totalité récentes (relatives à l'exercice 2015, hormis un chèque remontant à 2013 en faveur de l'ONML pour 8.450,00 DA).

Il s'agit essentiellement de chèques émis par la société en faveur de certains fournisseurs et prestataires mais pas encore présentés à la banque pour encaissements par ces bénéficiaires.

Il faut noter que le compte bancaire CNEP est ouvert en 2015.

ملحق رقم 25

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

Le traitement préconisé par la filiale, et que la société mère a régi en 2015 par une procédure appropriée, fait suite aux divergences dans l'appréciation de ce revenu par les différentes agences CNAS de Wilaya (Cotisable selon certaines et non selon d'autres)

A noter que les capitaux propres de la société ont en 2015 enregistré un confortement très significatif (+ 125.258.199,72 DA), et ce en raison :

- De la consolidation des résultats comptables de 2015 (+ 49.298.077,82 DA par rapport à celui de 2014)
- De la constitution de réserves substantielles en 2015 (75.960.121,90 DA, dont 5.601.146,26 DA au titre de la réserve légale par suite de la répartition du résultat de 2014.

B-LE PASSIF :

B.1 -PASSIF NON COURANT :

Contrôles effectués

Les travaux de contrôles effectués sur ce poste ont visé essentiellement à s'assurer au moyen de sondages et autres procédures de contrôle de :

- l'existence des analyses de comptes des comptes du passif non courant;
- la réalité des soldes des comptes de du passif courant;
- la conformité de la comptabilisation des opérations avec les dispositions prévues par le S.C.F.

L'analyse du passif non courant de la société, se présente comme suit au 31/12/2015 :

RUBRIQUE	2014	2015	VAR2015/2014	DA
Emprunts et dettes financières	217.633.433,97	356.773.383,94	139.139.949,97	
Provisions pour pension oblig.sim.	45.181.039,08	56.136.812,02	10.955.772,94	
Provision pour charges (lit.fisc/soc)	-	-	-	
Impôts différés passif	190.605,63	509.130,85	318.524,42	
TOTAL	263.005.078,88	413.419.326,81	150.414.247,93	

Les comptes du passif non courant d'un solde de 413.419.326,81 DA, au 31/12/2015, et en évolution de (+) 150.414.247,93 DA soit un rapport de 57,19 %, s'expliquent comme suit :

Les emprunts et dettes financières : 356.773.383,94 DA

Ils se rapportent pour un montant global de 356.773.383,94 DA, aux crédits mobilisés auprès de la BADR locale pour le financement du plan de développement de la société décidé par les pouvoirs publics.

Il faut préciser que les premières utilisations de ces crédits remontent à l'exercice 2014, et les mobilisations de l'exercice 2015 s'élèvent à 139.139.949,97 DA.

Les provisions pour pensions/obligations similaires : 56.136.812,02 DA

Ces dettes se rapportent à l'indemnité de départ en retraite, calculées et comptabilisées depuis l'exercice 2008 par la société, en vertu des prescriptions du SCF et des notes d'applications émises par le CNC.

ملحق رقم 26

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA – Filiale du groupe ERIAD SETIF

La provision pour IDR a enregistré un ajustement à la hausse de 14.433.686,96 DA, compte non tenu de la reprise de 06 éléments effectivement sortis en 2015, et dont l'indemnité s'est élevée à un montant global de 3.477.914,02 DA.

Les impôts différés passif :

509.130,85 DA

Le compte impôts différés passif, a enregistré une variation à la hausse de 318.524,42 DA en 2015, qui s'explique comme suit :

-IDP au 01/01/2011 : 190.605,63 DA

-Annulation IDP sur révision plan d'amortissement du passage au SCF : (-) 190.605,63 DA.

-IDP sur différence entre amortissement fiscal et comptable : 509.130,85 DA

-IDP au 31/12/2011 : 509.130,85 DA

L'examen du compte impôts différé passif permet de faire les constatations suivantes :

-L'IDP constaté durant les exercices antérieurs (1.612.819,92 DA en 2009, sur la révision du plan d'amortissement, 222.203,89 DA en 2013, pour la constatation de la non déductibilité de produits à recevoir, et l'impôt du réajustement du taux de l'IBS (23 à 19 %), a intégralement été repris au 31/12/2015.

-L'IDP comptabilisé au 31/12/2015 correspond à la différence entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal des biens concernés par le traitement de la durée d'utilité.

B-2 PASSIF COURANT :

Les comptes du passif courant sont ventilés comme suit au 31/12/2015 :

RUBRIQUE	2014	2015	VAR 2015/2014
Dette parafiscalité céréalière	-	-	-
Dette intra groupe	640.000.000,00	640.000.000,00	-
Fournisseurs de matières 1eres	1.236.951,66	799.948,40	- 437.003,26
Fournisseurs et comptes rat.	7.399.113,46	16.603.449,85	9.204.336,39
Impôts	33.315.421,24	45.831.988,95	12.516.567,71
Autres dettes passif courant	14.021.512,06	55.336.256,16	41.314.744,10
Trésorerie passive	-	-	-
TOTAL	695.972.998,42	758.571.643,36	62.598.644,94

La dette intra groupe :

640.000.000,00 DA

Le compte « dette intra groupe » n'a enregistré aucune variation de quelque nature que ce soit durant l'exercice 2015.

Ce compte intègre essentiellement la contrepartie du transfert à la société, à sa constitution en SPA en 1997, du patrimoine qu'elle exploite actuellement.

Les fournisseurs de matières premières :

799.848,40 DA

Ce compte, qui affiche au 31/12/2015, à l'actif du bilan, un solde de 799.948,40 DA, ne concerne pas les fournisseurs de matières premières mais des fournisseurs de services divers, ventilés comme suit :

-Factures n°38 et n° 40 Djandjab du 31/12/2002 pour respectivement 30.300,00 DA et 7.760,00 DA

-Diverses factures et charges à payer de l'exercice 2015, pour un montant global de 532.088,40 DA, dont notamment les honoraires du

ملحق رقم 27

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA – Filiale du groupe ERIAD SETIF

-La dette due au comité de participation pour un montant de 229.800,00 DA (utilisation cantine pour le personnel Turc assurant le montage des équipements Molino)

Les fournisseurs et comptes rattachés : 16.603.449,85 DA

Le compte fournisseurs et comptes rattaché et détaillé comme suit au 31/12/2015:

RUBRIQUE	2014	2015	Variation
Fournisseurs locaux de mat.leres	3.425.006,98	5.856.015,32	2.431.008,34
Fournisseurs filiales intra groupe	2.201.884,82	1.739.637,93	- 462.246,89
Fournisseurs d'immobilisations	1.712.721,68	8.948.296,60	7.235.574,92
Fournisseurs factures non parvenues	59.500,00	59.500,00	-
TOTAL	7.399.113,48	16.603.449,85	9.204.336,37

Les comptes fournisseurs et comptes rattachés, appellent les commentaires suivants :

Les fournisseurs locaux de matières premières : 5.856.015,32 DA

Ils intègrent notamment les fournisseurs suivants :

-Factures Fournisseur de blés CCLS : 1.671.981,21 DA
-Autres fournisseurs locaux : 4.184.034,11 DA (dont notamment SONELGAZ 12/2015 pour 3.338.494,96 DA)

Les fournisseurs intra groupe : 1.739.637,93 DA

Cette catégorie de fournisseurs intègre les dettes suivantes :

-Dettes HPS : 1.225.895,00 DA, dont notamment la quote-part de surestaries sur importation en 2003 de blés par cette filiale pour 1.143.808,15 DA.
-Dettes société mère : 162.546,43 DA notes de frais de formation Inhérentes aux exercices 2014 et 2015). A notre avis ces notes auraient du être comptabilisées en compte courant associé.
-Filiale Moulins Soummam : 308.396,50 DA dette de 2015 (quote-part facture camping familiale)
-Filiale OASIS : 42.800,00 DA (note frais de formation 2014)

Les fournisseurs d'immobilisations : 8.948.296,60 DA

Les fournisseurs d'immobilisations se ventilent essentiellement comme suit :

-Factures acquisition logiciel « Big » et retenues de garanties : 112.653,45 DA (2011).
-Facture SARL Djanitech Sécurité (Contrat télésurveillance) : 7.139.281,50 DA (2015).
-Retenues de garanties diverses : 1.705.019,65 DA, dont notamment SARL AGRO SACS pour un montant de 994.399,02 DA et SARL PROSACH pour 374.124,46 DA.

Les factures non parvenues : 59.500,00 DA

Il s'agit de reliquat sur facture qui remonte à 2007 (SARL PROSACH), pour un montant de 59.500,00 DA.

Les impôts : 45.831.988,95 DA

Pour un montant de 45.831.988,95 DA, les impôts créditeurs concernent :

-L'IBS pour 2015 : 45.316.286,00 DA
-TVA à payer : 239.837,95 DA
-TAP : 276.335,00 DA

24

ملحق رقم 28

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

L'impôt sur les sociétés auquel est assujettie la société, pour un montant de 45.316.286,00 DA, tient compte de l'IRCDC relatif à l'exercice 2015, pour un montant de 47.534,89 DA (Produits PREG des provisions bloquées).

Il ne tient pas compte cependant des acomptes provisionnels versés à l'Administration fiscale en 2015 (28.230.000,00 DA).

L'examen par sondage des autres impôts n'a donné lieu à aucune observation particulière.

Autres dettes de passif courant :

Les autres dettes de passif courant s'élèvent à un montant global de 55.336.256,16 DA au 31/12/2015 et sont ventilées comme suit :

RUBRIQUE	2014	2015	Variation
Personnel et comptes rattachés	7.405.521,72	31.745.641,39	24.340.119,67
Organismes sociaux	4.205.679,11	3.936.138,34	269.540,77
IRG	1.292.008,62	1.185.215,24	106.793,38
Avances reçues des clients	1.118.302,61	5.761.261,19	4.642.958,58
Provisions passif courant	-	12.708.000,00	12.708.000,00
TOTAL	14.021.512,06	55.336.256,16	41.314.744,10

L'examen des soldes des comptes "autres dettes de passif courant" a permis de faire les constatations suivantes et de formuler les observations ci-après :

Personnel et comptes rattachés :

Les personnels créditeurs, d'un montant de 16.782.754,96 DA concernent notamment la constatation des provisions pour congés payés, primes de performance, partie variable des cadres dirigeants (80 %) et participation des travailleurs au bénéfice pour un montant global de 31.745.641,39 DA. Ce montant est détaillé comme suit :

- Provision pour congés payés : 4.007.872,88 DA
- Paie du personnel (PRI, PRC) : 3.769.767,51 DA
- Partie variable cadres dirigeants : 1.668.000,00 DA
- Participation des travailleurs au résultat : 22.300.000,00 DA

La participation des travailleurs au bénéfice est calculé suivant les modalités arrêtées par la société mère par note interne appropriée, qui s'inspire des Dispositions du Code Commerce, de l'Arrêté du 26/07/2008 fixant les règles dévaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes et de l'avis de la Commission de Normalisation du CNC.

Organismes sociaux et comptes rattachés :

Pour un montant de 3.936.138,34 DA, les comptes organismes sociaux créditeurs, concernent les dettes CNAS et cotisations œuvres sociales qui s'établissent comme suit au 31/12/2015 :

- Sécurité sociale part employés : 988.477,88DA
- Sécurité sociale part employeur : 2.855.602,64DA

Œuvres sociales 12/2015 : 92.057,82 DA

Il faut noter que les soldes des comptes sécurité sociale intègrent au 31/12/2015, les parts relatives aux provisions sur congés payés, et paie au personnel calculés et comptabilisés par la société à la même date.

L'impôt IRG :

25

ملحق رقم 29

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

II. STRUCTURE ET VARIATION DU PASSIF:

(10³ DA)

RUBRIQUES	2014	2015	VARIATION 2015/2014	
	DA	DA	DA	%
CAPITAUX PROPRES	1.688.814.973,95	1.814.073.173,67	125.258.199,72	7,42
Capital émis	1.449.460.000,00	1.449.460.000,00	-	-
Primes et réserves	127.332.048,84	203.292.170,74	75.960.121,90	59,65
Résultat net	112.022.925,11	161.321.002,93	49.298.077,82	40,40
Ajust. changement de méthodes	-	-	-	-
Report à nouveau	-	-	-	-
PASSIF NON COURANT	263.005.078,88	413.419.326,81	150.414.247,93	57,19
Emprunts et dettes fin.	217.633.433,97	356.773.383,94	139.139.949,97	63,93
Prov.P. pension et oblig.simil.	45.181.039,08	56.136.812,02	10.955.772,94	24,25
Provi p. charges (litiges fisc/soc)	-	-	-	-
Impôt différé passif	190.605,63	509.130,85	318.524,42	167,39
PASSIF COURANT	695.972.998,42	758.571.643,36	62.598.644,94	8,99
Dettes parafisc. Céréalière	-	-	-	-
Dette intra groupe	640.000.000,00	640.000.000,00	-	-
Fournisseur de mat. lere	1.236.951,66	799.948,40	- 437.003,26	- 35,35
Fournisseurs et comptes rat.	7.399.113,46	16.603.449,85	9.204.336,39	124,40
Impôts	33.315.421,24	45.831.988,95	12.516.567,71	37,57
Autres dettes	14.021.512,06	55.336.256,16	41.314.744,10	294,6
Trésorerie passive	-	-	-	-
TOTAL GENERAL PASSIF	2.647.793.051,05	2.986.064.143,84	338.271.092,79	12,77

Le total du passif a enregistré durant l'exercice 2015, une variation à la hausse de 338.271.092,79 DA, soit un taux de (+) 12,77% qui s'explique par l'accroissement des capitaux propres, des passifs non courant ainsi que du passif courant.

A- LES CAPITAUX PROPRES

1 - Analyse du poste

Le poste capitaux propres des MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA se présente comme suit au 31/12/2015 :

RUBRIQUE	Valeur au 31/12/2014	Valeur au 31/12/2015	VARIATION 2015/2014	
			Valeur	%
- CAPITAL EMIS	1.449.460.000,00	1.449.460.000,00	-	-
- PRIMES ET RESERVES	127.332.048,84	203.292.170,74	75.960.121,90	59,65
- RESULTAT NET	112.022.925,11	161.321.002,93	49.298.077,82	40,40
- AJUST.CHANG.METH.	-	-	-	-
- AUTRES CAP.PROPRES	-	-	-	-
TOTAL	1.688.814.973,95	1.814.073.173,67	125.258.199,72	7,42

Les travaux effectués ont notamment visé la vérification de la traduction dans la comptabilité de l'exercice 2015 de la société des résolutions de l'Assemblée Générale Ordinaire statuant sur les comptes 2014, et relatives à l'affectation du résultat bénéficiaire de 112.022.925,11DA de l'exercice 2014 ; cette vérification n'a donné lieu à aucune observation particulière.

Le résultat bénéficiaire de l'exercice 2014 a fait l'objet de répartition comme suit :

- Réserve légale (5) % : 5.601.146,26 DA
- Participation des travailleurs au bénéfice : 17.102.803,22 DA
- Tantièmes aux administrateurs : 960.000,0 DA
- Dividendes : 18.000.000,00 DA
- Réserves facultatives : 70.358.975,64 DA

Il convient de préciser que la distribution effective de la participation des travailleurs au bénéfice a été majorée, sur fonds de la société, de la cotisation à la part ouvrière de sécurité sociale (26 %).

مرجع رقم 30

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

Le compte IRG concerne pour un montant de 1.185.215,24DA, l'impôt IRG au 31/12/2015 et qui intègre les parts relatives aux congés payés et autres primes de performances.

Le compte avances reçues des clients :

Les avances commerciales (avances reçues des clients)d'un solde de 5.761.261,19 DA, se présentent comme suit par antériorité :

- Avances reçues en 2010 : 24.217,48 DA
- Avances reçues en 2011 : 349.330,23 DA
- Avances reçues en 2013 : 104.250,27 DA

Nous recommandons l'apurement des dettes antérieures à 2015.

Les provisions pour passif courant :

Les provisions pour passif courant concernent un montant de 12.708.000,00 DA, l'impact du rappel découlant de l'accord paritaire AGRODIV/FNTIAA-UGTA du 22 Novembre 2015, qui a notamment révisé la grille des salaires de la branches, avec effet au 01/01/2015.

Cet accord a fait l'objet d'une procédure pour l'uniformisation de sa comptabilisation à travers les filiales du groupe.

III- LES COMPTES DE GESTION ET DE RESULTATS

1. - Structure et variation des charges et des produits :

RUBRIQUES	2014	2015	VARIATION
CHIFFRE d'AFFAIRES, dont	1.756.578.029,90	2.332.024.449,40	1.523.375.580,50
Vente de marchandises	1.174.134,50	246.686,69	- 927.447,81
Vente de produits finis	1.750.793.163,41	2.327.278.450,08	576.485.286,67
Vente autres produits	556.542,39	596.917,40	40.375,01
Autres prestations	4.054.189,60	3.902.395,23	- 151.794,37
VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS	- 12.705.917,36	5.076.288,65	17.782.206,01
Subvention d'exploitation	617.454,55	1.572.090,91	954.636,36
PRODUCTION DE L'EXERCICE	1.744.489.567,09	2.338.672.828,96	594.183.261,87
ACHATS CONSOMMES	-1.410.759.309,15	- 1.906.594.822,87	- 495.835.513,72
SERVICES EXTERIEURS, AUTRES CONS.	-34.051.875,38	- 38.490.780,55	- 4.438.905,17
CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-1.444.811.184,53	- 1.945.085.603,42	- 500.274.418,89
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	299.678.382,56	393.587.225,54	93.908.842,98
CHARGES DE PERSONNEL	- 138.184.316,03	- 148.693.504,06	- 10.509.188,03
IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS AS.	- 5.246.167,00	- 5.686.059,00	- 439.892,00
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	156.247.899,53	239.207.682,48	82.959.782,95
AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS	18.146.369,55	61.151.682,67	43.005.313,12
AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	- 1.662.682,67	- 1.094.874,46	567.808,21
DOTATIONS AUX AMORT. ET PROV	- 31.995.558,99	- 39.192.676,62	- 7.197.117,63
DOTATIONS AUX PROVISIONS/PERTE VAL	- 335.181.909,74	- 359.921.252,00	- 24.739.342,26
REPRISE SUR PERTES DE VAL. ET PROV	334.054.083,80	333.761.105,75	- 292.978,05
RESULTAT OPERATIONNEL	139.608.021,48	233.911.627,82	94.303.606,34
PRODUITS FINANCIERS	1.288.947,94	475.348,96	- 813.598,98
CHARGES FINANCIERES	-	- 5.439.536,20	- 5.439.536,20
RESULTAT FINANCIER	1.288.947,94	- 4.964.187,24	- 6.253.135,18
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	140.896.969,42	228.947.440,58	88.050.471,16
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULT.ORD	- 31.366.223,00	- 45.316.288,00	- 13.950.065,00
IMPOTS DIFFERES (VARIATION)	2.492.178,69	- 10.151,65	- 2.502.330,34
PARTICIPATION TRAVAILLEURS BENEF.	-	- 22.300.000,00	- 22.300.000,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIV.ORD	2.097.978.968,38	2.734.060.946,34	636.081.977,96
TOTAL DES CHARGES DES ACTIV.ORD	- 1.985.956.043,27	- 2.572.739.943,41	- 586.783.900,14
RESULTAT NET DES ACTIV.ORDINAIRES	112.022.925,00	161.321.002,93	49.298.077,93
ELEMENTS EXTRAORD. (PRODUITS)	-	-	-
ELEMENTS EXTRAORD. (CHARGES)	-	-	-
RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-	-
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	112.022.511,20	161.321.002,93	49.298.077,93

La production de l'exercice :

A enregistré une importante croissance de l'ordre de près de 34 % par rapport à 2014

Le taux de consommation : (Consommation/Production de l'exercice)

S'est situé dans des rapports normatifs qui se sont établis comme suit à l'issue des exercices 2014 et 2015 :

- 2014 : 82,79 %
- 2015 : 83,19 %

Les autres charges opérationnelles :

Elles portent pour un montant comptabilisé au 31/12/2015 de 1.094.874,46 DA, essentiellement sur les charges suivantes :

- Dons divers accordés par la société : 650.000,00 DA
- Jetons de présence aux membres du CA : 380.000,00 DA

Les autres produits opérationnels :

Pour un montant global de 61.151.682,67 DA, les autres produits opérationnels intègrent essentiellement :

- Le remboursement par l'Administration fiscale locale de la TAP (reliquat d'un montant de 45.350.703,00 DA)

la société au cours des exercices antérieurs.

-La constatation de la contrepartie des équipements livrés à titre gratuit par le fournisseur PAGLIERANI pour un montant de 5.081.921,76 DA.

-La constatation de la contrepartie de la pièce de rechange livrée à titre gratuit par le fournisseur PAGLIERANI pour un montant de 3.093.381,92 DA

Les dotations aux amortissements :

Les dotations aux amortissements qui se sont élevées à un montant de 39.192.676,62 DA au titre de l'exercice 2015, tiennent compte des équipements PAGLIERANI (Cinq balances électroniques et une conditionneuse automatique), transférés à l'exploitation, pour un montant de 92.399.550,57 DA, à l'issue du 1^{er} semestre 2015.

L'amortissement comptable de ces équipements (sur une période de 15,20 et 25 ans suivant la durée d'utilité définie pour chaque équipement) s'est élevé à un montant de 1.940.341,51 DA pour un semestre.

L'amortissement fiscal (10 ans pour tous les équipements) s'est élevé à un montant global de 4.619.977,53 DA pour le même semestre.

La différence (2.679.636,02 DA) a fait l'objet de déduction du résultat fiscal, avec impôt différé passif de 19 % (soit un IDP de 509.130,85 DA).

Les dotations aux provisions et pertes de valeurs :

Elles s'élèvent à un montant global de 359.921.252,00 DA et se rapportent aux transcriptions comptables relatives :

-Aux pertes de valeurs sur stocks : 2.970.509,58 DA

-Aux pertes de valeurs sur créances : 329.809.055,46 DA

-A la provision sur l'impact de la nouvelle grille des salaires pour un montant de (12.708.000,00 DA).

-A la provision sur la participation des travailleurs aux résultats : 22.300.000,00 DA.

Il fut noter que les pertes de valeurs et provisions de 2014 ont fait l'objet de reprise et non d'ajustement tel que préconisé par le SCF.

Les charges financières :

Les charges financières comptabilisées par la société au titre de l'exercice 2015 s'élèvent à un montant de 5.439.536,20 DA et concernent les pertes de change inhérentes au contrat PAGLIERANI.

Le résultat net :

Le résultat net bénéficiaire de l'exercice 2015, d'un montant de 161.321.002,93, à appréhender compte tenu du fait que la part de bénéfice revenant aux travailleurs (22.300.000,00 DA) y est déjà déduite, contrairement à 2014, traduit les opérations de la période, les remarques et les observations contenues dans le présent rapport n'altèrent en rien leur régularité et leur sincérité.

Sétif, le 17/05/2016
Le Commissaire aux Comptes
YOUNES CHAOUCH
Commissaire aux Comptes
Expert Judiciaire
Tél/Fax: 036 63 70 11/12

J'ai vérifié la sincérité et la concordance des informations relatives à la situation financière et aux comptes comptables donnés dans le rapport de gestion qui vous a été adressé par le Conseil d'Administration.

Je n'ai pas d'observations particulières à formuler.

Sétif, le 17/02/2016
Le Commissaire aux comptes



الملحق رقم 34

CAC 2015 LES MOULINS DU HODNA M'SILA/SPA - Filiale du groupe ERIAD SETIF

Aux termes de l'article 680-3° et 819 paragraphe D, du décret législatif n°93-08 du 25 Avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26 Décembre 1975 portant Code de Commerce, le Président du Conseil d'Administration des MOULINS DU HODNA M'SILA S.p.a, nous a communiqué le montant brut des rémunérations versées au cours de l'exercice 2015 aux Dix (10) personnes les mieux rémunérées. Ce montant que nous certifions exact, s'élève à la somme brute de : **(11.887.071,66 DA)**

Onze Millions Huit Cent Quatre Vingt Sept Mille ,Soixante et Onze Dinars et Soixante Six Cts

Cette somme est détaillée comme suit par bénéficiaire :

DA			
N °	NOMS PRENOMS	FONCTION	MONTANT BRUT ANNUEL
1	GHELLAB Abdelkrim	P D G	2.303.400,00
2	BOUZROURA Abdallah	Cadre Dirigrant	1.230.961,21
3	BAKRI Hocine	Cadre Dirigrant	1.170.404,90
4	BENHALIMA Ammar	Cadre Dirigrant	1.142.973,90
5	BAKRI Mohamed Tahar	Chef moulin	1.099.814,71
6	SAFER Mohamed Abdelkrim	Chef de projet développement 2	1.098.682,29
7	BENKHELIL Ali	Responsable qualité	1.043.933,89
8	Alim Mohamed	Restructuration, marketing, CI	937.112,14
9	DECHOUCHA Belkacem	Chef de projet maintenance	931.395,02
10	AIMEUR Lakhdar	Chauffeur PL 20 T et plus	928.393,60
Total			11.887.071,66

Sétif, le 17/02/2016

Le Commissaire aux Comptes



تصريح شرفي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion



Département:

معة محمد بوضياف بالمسيلة
ة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
م: العلوم المالية والمحاسبية

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والتزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

المولود(ة) بتاريخ: 1981/02/01 ب: بزيغود يوسف ولاية قسنطينة

الطالب: العـقـون رزاق

العامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 0719 الصادرة بتاريخ: 2017/04/13 عن: بلدية بلعاببة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2021/2020

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور المراجعة الخارجية في تجويد القوائم المالية ضمن حوكمة المؤسسات

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والتزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/09

التوقيع و البصمة