

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences de Gestion



جامعة محمد خيضر-بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج

### الموضوع:

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:  
الدكتور: الحاج عامر

من إعداد الطالبات:

- حميدة تبرمسين
- حليلة بركة

### لجنة المناقشة:

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة	الرقم
بسكرة	رئيسا	أستاذ محاضر أ	عقبة قطاف	01
بسكرة	مقررا	أستاذ محاضر أ	الحاج عامر	02
بسكرة	مناقشا	أستاذ التعليم العالي	بوعكاز سميرة	03

السنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

والحمد لله رب العالمين الذي منحنا القوة وساعدنا على إنهاء هذا البحث والخروج به بهذه الصورة الممتازة، فبالأمس القريب بدأنا مسيرتنا التعليمية ونحن ننظر إلى يوم التخرج كأنه يوم بعيد.

وإيماناً بعبداً أنه لا يشكر الله من لا يشكر الناس، فإننا نتوجه بالشكر الجزيل

للأستاذ المؤطر: الحاج عامر

أستاذنا المحترم الذي زادنا من علمه ومنحنا من وقته الثمين وساعدنا كثيراً في مسيرتنا لإنجاز وكتابة هذا البحث وكان له دوراً عظيماً من خلال تعليماته.

ودعمه الأكاديمي. شكراً وألفه شكر لك.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين

شكروا وتحملوا عناء قراءة وتفحص ومناقشة هذه المذكرة.





إلى من وضع المولى - سبحانه و تعالى - الجنة تحت قدميها و وقر في كتابه

العزیز و من أفضلها على نفسي "أمي "

إلى سدي و كتي و أكبر داعم لي "أبي "

إلى من المموني و شجعوني "إخوتي "

إلى من مدت أياديهم في أوقات الضعف غير راضين باستكانتني

"أصدقائي "

إلى من فرحوا في نجاحي و حزنوا في فشلي "أساتذتي "

إلى من وسعه قلبي ولم تسعه ورقتي إلى كل هؤلاء و باسم معاني الوفاء اهدي

هذا العمل



## الملخص

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة نظرية للقوائم المالية والتدقيق الخارجي وقمنا بدراسة تطبيقية في إحدى الشركات وتوصلنا إلى أنه يوجد ثلاث أنواع من تقارير التدقيق الخارجيين ناحية تأثيرها على مصداقية القوائم المالية تقارير لا تؤثر على مصداقية القوائم المالية وهي تقارير وصفية فقط، وتقارير تدقيق تؤثر على مصداقية القوائم المالية بطريقة غير مباشرة، و تقارير تؤثر بطريقة مباشرة على مصداقية القوائم المالية.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات، تقارير محافظ الحسابات، القوائم المالية.

## Summary

The study aims to clarify the impact of external auditing on the credibility of financial statements. To achieve this, we conducted a theoretical study of financial statements and external auditing. We found that external audit reports do not affect the credibility of financial statements; they are merely descriptive reports. However, some audit reports indirectly affect the credibility of financial statements, while others have a direct impact on the credibility of financial statements.

**Keywords:** External Auditing, Auditor, Auditor Reports, Financial Statements.



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	الشكر والعرفان
/	الإهداء
	الملخص
/	فهرس المحتويات
أ-د	مقدمة
<b>الفصل الأول: أسس النظرية للتدقيق الخارجي</b>	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
07	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
07	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه
07	الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي.
09	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي
12	المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي والأطراف المستفيدة منه
12	المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي
12	الفرع الأول: المعايير العامة (الشخصية)
14	الفرع الثاني: معايير العمل الميداني
15	الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير
17	المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة في عملية التدقيق الخارجي
19	المبحث الثالث: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
19	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه.
19	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات.
19	الفرع الثاني: خصائص محافظ الحسابات.
21	المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات لممارسة مهنة محافظ الحسابات

22	المطلب الثالث: مسؤوليات واستقلالية محافظ الحسابات في الجزائر.
22	الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات.
23	الفرع الثاني: استقلالية محافظ الحسابات.
24	المبحث الرابع: آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية
24	المطلب الأول: قبول مهنة أو مهمة
24	الفرع الأول: قبول مهنة أو مهمة
25	الفرع الثاني: عدم قبول مهنة أو المهمة
25	المطلب الثاني: تقييم نظام رقابة داخلية
29	المطلب الثالث: إعداد تقارير ومصادقة عليها
31	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: القوائم المالية</b>	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للقوائم المالية
34	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية
34	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية
38	المطلب الثالث: أهمية وأهداف القوائم المالية:
38	الفرع الأول: أهمية القوائم المالية
38	الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية
39	المطلب الرابع: أنواع القوائم المالية
39	المبحث الثاني: عرض الميزانية
40	المطلب الأول: عرض الأصول
41	المطلب الثاني: عرض الخصوم
44	المبحث الثالث: عرض حسابات النتائج
44	المطلب الأول: مفهوم حساب النتائج
45	المطلب الثاني: حسابات نتائج حسب الطبيعة.



47	المطلب الثالث: حسابات نتائج حسب الوظيفة
49	المبحث الرابع: جدول تغيير رأس المال وجدول التدفقات النقدية والملاحق
49	المطلب الأول: جدول تغيير رأس المال
52	المطلب الثاني: جدول التدفقات النقدية
55	المطلب الثالث: الملاحق
57	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر رابح محافظ الحسابات بسكرة	
59	تمهيد
60	المبحث الأول: عرض عام متعلق بدراسة الحالة
60	المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات
60	أولاً: التعريف بمكتب محافظ الحسابات
61	ثانياً: الهيكل التنظيمي للمكتب
61	ثالثاً: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات (محاسب معتمد)
62	المطلب الثاني: تقديم الميزانية للشركة محل الدراسة
64	المطلب الثالث: حساب النتائج حسب الطبيعة محل الدراسة
65	المطلب الرابع: جدول التدفقات النقدية محل الدراسة
67	المبحث الثاني: التقرير العام وتقرير المصادقة لمحافظ الحسابات
67	المطلب الأول: التقرير العام لمحافظ الحسابات
68	المطلب الثاني: تقرير المصادقة
69	المبحث الثالث: التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات
70	المطلب الأول: تقرير الاتفاقيات المنظمة والامتيازات الخاصة وتطور النتائج
71	المطلب الثاني: تقرير معايير إجراءات الرقابة الداخلية
83	المطلب الثالث: تقرير استمرارية الاستغلال، وتقرير توزيع الأرباح، وتقرير التحول الى شركة ساهمة

85	خلاصة الفصل
87	الخاتمة
90	قائمة المراجع
/	الملاحق

# فهرس الجداول والأشكال

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
09	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	01
42	ميزانية الأصول	02
43	ميزانية الخصوم	03
45	جدول حساب نتائج حسب الطبيعة	04
48	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	05
51	جدول تغيير رؤوس الأموال	06
54	جدول التدفقات النقدية	07
63	يوضح أصول الشركة	08
64	خصوم الشركة	09
64	حساب النتائج	10
65	التدفقات النقدية	11
67	التقرير العام لمحافظ الحسابات	12
70	تقرير الاتفاقيات المنظمة والامتيازات الخاصة وتطور النتائج	13
72	عرضالتشبيطات المعنوية والعينية للشركة	14
73	حيازة التشبيطات خلال الدورة 2022	15
74	عقود القروض المطلوبة	16
74	عرض حسابات المخزونات	17
75	عرض حسابات الزبائن	18
77	عرض حسابات المدينين الاخرين	19
78	عرض حسابات الضرائب والرسوم	20
78	عرض حسابات الخزينة	21
80	عرض حسابات الموردين والحسابات الملحقة	22

81	أرصدة حسابات الضرائب	23
82	أرصدة حسابات الديون الأخرى	24
84	الأموال الخاصة للشركة	25

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
37	الخصائص النوعية للقوائم المالية	01
61	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات والمحافظ المعتمد	02

مقدمة

شهد العالم تطورا على مستوى حجم ونشاط المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم مع ظهور السرقة التي أدت للحاجة لعملية التدقيق. حيث يعتبر التدقيق الخارجي نشاط يؤمن مصداقية القوائم المالية ويلعب محافظ الحسابات دورا أساسيا في الاقتصاد لكونه جزء مهما موثوقا يقوم بتقديم ضمان الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

وبشكل واضح القوائم المالية هي المصدر الأساسي للمعلومات التي تمكن المنشأة من تقييم وضعها وتحديد نظام القوة والضعف، وعلى هذا الأساس جادت هذه الدراسة لتحاول معرفة مدى أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية.

### الإشكالية الرئيسية:

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

ما هو أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية؟

### الإسئلة الفرعية:

1. ما المقصود بالتدقيق الخارجي وماهي أنواعه؟
2. من هو المدقق الخارجي وما هي مسؤولياته في الجزائر؟
3. كيف يتم عرض القوائم المالية؟
4. ما هي أنواع تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر؟
5. كيف يؤثر كل نوع من أنواع تقارير التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم الخارجية؟

### فرضيات البحث:

- الفرضية الأساسية:

يظهر التدقيق الخارجي الانحرافات في القوائم المالية ويبرز مصداقيتها

• الفرضية الفرعية:

1. التدقيق هو دراسة مستقلة حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة؛
2. المدقق الخارجي هو محافظ الحسابات يعين من بين المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
3. القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة تعرض حسب النظام المحاسبي المالي؛
4. للتدقيق الخارجي عدة أنواع من التقارير حسب معايير التدقيق في الجزائر
5. ليست كل أنواع تقارير التدقيق الخارجي تؤثر على مصداقية القوائم المالية

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى الأسباب الذاتية والموضوعية التالية:

- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس
- توفر المراجع والدراسات حول الموضوع
- الميول الشخصي بمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما يخص الموضوع

أهداف البحث:

- التعرف على ماهية التدقيق الخارجي
- التعرف على شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
- التعرف على الخصائص النوعية للقوائم المالية
- كيفية عرض القوائم المالية

أهمية البحث:

تبرز أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

- تكمُن أهمية البحث في إبراز الأثر الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات ومدى تأثيره على مصداقية القوائم المالية



**حدود البحث:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية.

**المكانية:** تم إجراء دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات بسكرة

**الزمانية:** سنة 2024

**منهج البحث:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة، اعتمدنا في بحثنا على المنهج التحليلي في الجانب النظري باعتباره منهج مناسب لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي والقوائم المالية، ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

**صعوبات البحث:**

عند القيام بإعداد البحث واجهنا جملة من الصعوبات من بينها:

- صعوبة الحصول على المعلومات نظرا لحساسية الموضوع

- قصر المدة المتاحة للبحث

**الدراسات السابقة:**

تعددت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من أبرزها:

**الدراسة الأولى:**

دراسة وردة بلعيد تحت عنوان مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"دراسة عينة من المحاسبين والمراجعين" لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في المالية والمحاسبة 2014، إدارة إشكالية هذه الدراسة حول "مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟ ولخصت هدفها في الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية

أثناء التعرف على القوائم المالية

**الدراسة الثانية:**

دراسة بن يخلف أمال بعنوان "المراجعة الخارجية في الجزائر" حيث أن هذه الدراسة في الأصل رسالة ماجستير لكلية العلوم الاقتصادية - بجامعة الجزائر لسنة 2002. حيث أشارت الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في تدقيق القوائم المالية ووجود نظام للمراجعة الخارجية من تخفيض حجم اختباره.

### الدراسة الثالثة:

دراسة جيهان عبد المعزعلي العنوان "تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيد على نطاق اعتماد المرجع الخارجي على عمل المرجع الداخلي عند أداء عملية المراجع"

هذه الدراسة من رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة جامعة القاهرة كان أهم ما تطرقت إليه الدراسة، هو أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير مهم على القوائم المالية.

### هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم دراستنا إلى فصلين يمثلان الجانب النظري، وفصل تطبيقي حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الأسس النظرية للتدقيق الخارجي وقسمناه إلى ثلاث مباحث هي ماهية التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الخارجي والأطراف المستفيدة، وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر. أما الفصل الثاني فكان بعنوان القوائم المالية ويتكون من أربعة مباحث هي الإطار المفاهيمي للقوائم المالية، عرض الميزانية، عرض حسابات النتائج، و جدول تغيير رأس المال وجدول التدفقات النقدية والملاحق. أما الفصل التطبيقي فتعرضنا فيه إلى دراسة حالة تطبيقية بمكتب محافظ حسابات و تناولنا فيه ثلاثة مباحث هي عرض عام متعلق بدراسة الحالة، التقرير العام وتقرير المصادقة لمحافظ الحسابات، التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات.



**الفصل الأول: أسس  
النظرية للتدقيق الخارجي**

## تمهيد

يشهد العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في جميع الميادين ولاسيما في المجال الاقتصادي والذي أثر بشكل كبير على المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى توسعها وكبر حجمها وحجم أنشطتها وأصبح من الصعب مراقبة مختلف الأنشطة. وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين موثوقية المعلومة في المؤسسة أمر لا بد منه من أجل المحافظة على وجودها واستمراريتها مما استلزم اتخاذ التدابير لتحسب الأخطار المحتملة الوقوع ولهذا إن وظيفة التدقيق الخارجي أصبحت مهمة جدا حيث تهدف إلى تقييم المعلومات للمؤسسة وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها والتأكد من صحة المعلومات.

سنتطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي والأطراف المستفيدة

المبحث الثالث: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الرابع: آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية

**المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي**

أصل عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة أعمال المؤسسة محل التدقيق

**المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي**

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها نأتي على أهم هذه التعاريف

يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على انه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الاقرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.(طواهر 7)

كما عرف التدقيق الخارجي على انه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع.(صحن و كامل 230)

وأیضا بأنه عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة البنود في هذه القوائم والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.(جربوع 27)

ويعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظما قصد الخروج برأي

فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. (أمين 13)

بالإضافة أيضا إلى انه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فان المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة. (السرايا 41).

### المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه

#### الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي.

لقد تعددت أنواع التدقيق الخارجي كما تمكنت من التكيف مع طبيعة المؤسسات وكذلك مع مواصفات المدققين الخارجيين وسنتطرق إليهم أنواع التدقيق الخارجي وتنقسم إلى ثلاث أصناف هي: (م. بوتين 27)

. **التدقيق القانوني:** هو تدقيق إجباري يلزم به القانون المؤسسات ويتم من طرف محافظ

الحسابات ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية

. **التدقيق الاختياري أو التعاقدية:** وهو مهمة يقوم بها شخص متخصص بناء على طلب من

الأطراف الداخلية او الخارجية للمؤسسة ويمكن تجديده سنويا

. **الخبرة القضائية:** يقوم بها أيضا شخص احترافي ولكن بناء على طلب من المحكمة

والجدول الآتي يبرز الفرق بين الأنواع الثلاثة للتدقيق الخارجي:

الجدول رقم (01) مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	الخبرة القضائية
1. طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع حكومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2. التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3. الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	تحسين الدورة الإدارية اقتراح شروط تحسين التنظيم	إعلامالعدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، تقويم المؤشرات بالأرقام
4. إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة العادية والغير عادية	المديرية العامة ، مجلس الإدارة	الى القاضي المكلف بالقضية
5. شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
6. المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية
7. التسريح	مهمة تأسيسية	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبراء
8. الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
9. طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

تتلخص أهداف التدقيق الخارجي في:(طواهر 15-17)

➤ الوجود والتحقق:

يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية

التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وان العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق

#### ➤ الشمولية أو الكمال:

الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال، أي ان كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية

#### ➤ التقييم أو التخصص:

يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وانه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن.... الخ

#### ➤ الملكية والمديونية:

يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وان الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وانه لا توجد عليها أية حقوق للغير.

#### ➤ العرض والإفصاح:

الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة، إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.

#### ➤ التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي إن أدرجنا فيها ما يجب.



➤ إبداء الرأي:

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة لإبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة. (مصطفى 18).

والجدير بالذكر، إن الأهداف السابقة للمراجعة تعتبر أهداف تقليدية في ظل التغيرات في بيئة الأعمال التي ظهرت في الآونة الأخيرة من المنافسة الشديدة والعولمة وظهور الشركات متعددة الجنسيات وما ترتب عن ذلك من ظهور الانحرافات المالية في العديد من الشركات القيادية في البورصات العالمية، حيث ظهرت مجموعة من الأهداف الحديثة لعملية المراجعة منها:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
  - تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
  - تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ممكنة.
  - المصادقة على الوثائق المالية وتقارير المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.
  - مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.
  - المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية (الميزانية العمومية والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي والأطراف المستفيدة منه

المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان **معايير التدقيق المتعارف عليها** حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

**الفرع الأول: المعايير العامة (الشخصية):**

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات. وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير هي: (لطي 109-112).

**1- التدريب الفني والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية):**

يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والتدقيق، حيث يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسؤولية على المدققين في استيفاء متطلبات التدريب والكفاءة من خلال التعليم والخبرة في مجال التدقيق. يتضمن التدريب الفني والكفاءة ليس فقط التعليم الرسمي وإنما أيضا خبرة المدقق بالمهنة، فإذا كان يتعين على المدققين أن يكون لديهم تعليم رسمي في المحاسبة والتدقيق، فإنهم أيضا يجب أن يحصلوا على معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني، بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق أن يكون على علم بأي تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة المؤسسة، كما يجب عليهم الإحاطة بكل المتغيرات والتطورات في المجالات الإدارية و الاقتصادية والقانونية على مستوى الدولة من ناحية وعلى مستوى العالم من ناحية أخرى، كما يجب على المدققين أيضا الإلمام الكافي بأية تطورات في مجالات التكنولوجيا والحاسبات الآلية والمعلومات، لان ذلك يعمل على زيادة الكفاءة المهنية.

## 2-الاستقلال (الحياد):

يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة ان يتوفر للمدقق الاستقلال والحياد في الاتجاه الذهني أثناء أداء عملية التدقيق، يعتمد ذلك الاستقلال على عاملين هما:

❖ الطبيعة الأساسية للمدقق.

❖ إدراك الجمهور لما إذا كان المدقق مستقلاً أم لا.

فاستقلال المدقق يعني أن يقوم بأداء عمله بموضوعية ونزاهة وان لا يكون متحيزاً لذلك لإشباع رغباته ومصالحه، فاستقلال المدقق يجب أن يكون في الحقيقة والمظهر، يتمثل الاستقلال في الحقيقة في الأمانة الفكرية والعقلية، أما الاستقلال في المظهر فيتمثل في أن يبدو للآخرين مستقلاً، ومن ثم فيجب أن يتحرر من أي التزامات أو مصالح مع المؤسسة محل التدقيق أو إدارتها أو ملاكها.

## 3-العناية المهنية الواجبة:

يتطلب هذا المعيار من المدقق بذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بعملية التدقيق، ويرتبط ذلك المفهوم في أية مهنة بمفهوم الممارس الحريص و الذي يمثل المقياس الذي في ضوئه يتم تقييم ممارسة أي مهنة، فالممارس الحريص هو ذلك الذي يتوقع أن يمارس عناية مهنية واجبة ويقوم بتحديد حدود الإهمال، و يفترض أن يكون لديه معرفة بكيفية ممارسة عملية التدقيق، ولذلك يكون لديه درجة من التدريب و الخبرة والمهارة المطلوبة، ويجب على المدقق ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية التدقيق إلى أداء إجراءات التدقيق خلال مرحلة العمل الميداني بإصدار تقرير التدقيق، وتتطلب العناية المهنية من المدقق ممارسة الشك المهني، هذا الأخير الذي يعرف بأنه عبارة عن اتجاه يتضمن ذهن وعقل استجابي شكاك، وتقييم اقتصادي لأدلة إثبات التدقيق.

كما أن ممارسة المدقق للعناية المهنية الواجبة يسمح له بالحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بان القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري.

## الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

هذه المجموعة تضم ثلاثة معايير أساسية: (خضير 46- 52 )

### 1-التخطيط الإشراف:

ينص هذا المعيار على انه يجب على المدقق أن يخطط عمله تخطيطاً كافياً، ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا، فالتخطيط الكافي يشمل معرفة المدقق وتفهمه لطبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق، تنظيمها الإداري، نوع منتجاتها أو الخدمات التي تقدمها، هيكل رأس مالها، الصلة مع الأطراف الأخرى التي لها مصلحة مشتركة مع المؤسسة وطرق الإنتاج والتوزيع.....الخ. ويجب معرفة المبادئ المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، ويجب أن يحدد المدقق مدى إمكانية اعتماده على نظام الرقابة الداخلية والظروف التي قد تدعو إلى التوسع في اختبارات التدقيق.

أما الإشراف على المساعدين-في حالة وجودهم - تعتبر من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل، أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب اطلاع المساعدين على الجزء الأكبر من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية التدقيق.

### 2-تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المستخدم كأساس للاعتماد عليه، ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها إجراءات التدقيق.

✓ الغرض الأول: هو تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمدقق لا يستطيع إعادة

إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل الفحص، فلا

بد من وجود نظام محاسبي مرتبط بنظام الرقابة الداخلية يكفل تسجيل جميع

العمليات بطريقة سليمة وإنتاج قوائم مالية تعكس هذه الأحداث بحيث يمكن للمدقق

الاعتماد عليه.

✓ الغرض الثاني: من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى كفاية اختبارات التدقيق التي سيقوم بها المدقق لكي يمكنه من الاقتناع بعدالة القوائم المالية، وتتأثر خطة عمل المدقق بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.

### 3- أدلة الإثبات الكافية والصالحة:

أثناء عملية التدقيق يصل المدقق إلى النقطة يكون فيها قد حصل على قدر كاف من أدلة الإثبات، يمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية، و الذي يحدد هذه النقطة هو تقدير المدقق المهني، وحتى لو قام المدقق بفحص جميع الأدلة المتاحة فإنه لا يمكنه الجزم بطريقة قاطعة بصحة القوائم المالية، أو بان القوائم المالية المعروضة تمثل العرض الوحيد العادل، فقد تكون هناك معلومات تم إخفاؤها على المدقق بحسن أو بسوء نية، كذلك قد تكون هناك عدة إجراءات بديلة لتسجيل وعرض بعض العمليات يؤدي كل منها إلى عرض عادل طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ونشير إلأن القدر اللازم توفره من أدلة الإثبات هو ذلك القدر الذي يكفي ليكون أساساً معقولاً لرأي المدقق في القوائم المالية محل الفحص.

### الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

وتشتمل هذه المعايير على أربع معايير: (توماس و ونهناي 53-56).

#### 1- إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمناً أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم بيه على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. ويقصد بالمبادئ المحاسبية هنا، ليس فقط القوانين والنصوص الواجب إتباعها،

وإنما أيضا طرق تطبيق تلك المبادئ، ويحتم هذا أيضا على المدقق الإمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضا.

## 2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومنسق، وتهدف الإشارة إلى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية إلى:

-التأكد على أن للمقدرة المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية:

لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المدقق.

## 3- الإفصاح المناسب:

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك. ومن ثم عندما يكون تقرير المدقق غير متحفظ فهذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة للإفصاح أكثر لعدالة وصدق القوائم المالية.

## 4- إبداء الرأي:

يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيدا، حيث يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها، أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم المالية، ويتضمن هذا المعيار ثلاث عبارات هامة هي:

- يجب أن يتضمن رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة.

**المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة في عملية التدقيق الخارجي**

التدقيق الخارجي وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد:

**1. إدارة المؤسسة :**

إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهدافها المسطرة، ولا يمكن الوثوق في المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد، وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق القوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.

**2. المساهمين :**

التدقيق يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداماً أمثلاً وبكفاءة عالية، فالمدقق يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية ويقدمه للجمعية العامة للمساهمين، حيث يتضمن هذا التقرير رأياً سليماً حول القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية، فالتدقيق الخارجي يساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة .

**3. المستثمرون الحاليون والمحتملون :**

وتتمثل احتياجات هذه الفئة في كل ما يتعلق بمستويات أرباح المؤسسة المستثمر بها إضافة إلى سعر أسهمها وتغيره ومقارنتها بأسهم المؤسسات الأخرى، وحجم توزيعات الأرباح الحالية والمستقبلية، وأية معلومات أخرى تساعد المستثمرين في تقييم كفاءة المؤسسة وأداءها وسيولتها .

#### 4. الدائنين والموردين :

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة مما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

#### 5. الزبائن :

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية المؤسسة وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

#### 6. العاملين :

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم ومنح التقاعد وتوفير فرص العمل.

#### 7. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :

بغرض توسيع نشاطاتها أو مواجهة عسر مالي تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها المركز المالي للمؤسسة .

#### 8. الجهات الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. (جور 54).



المبحث الثالث: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

يتم التطرق في هذا الجزء إلى الإطار العام لممارسة مهنة محافظ الحسابات، حيث يهدف إلى توضيح مفهومه وخصائصه مع شروط ممارسته للمهنة وكذلك مسؤولياته واستقلالية محافظ الحسابات.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات.

تعددت المفاهيم التي تناولها محافظ الحسابات نذكر منها:

1- حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهنة

محافظ الحسابات:

بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. ( القانون رقم 10-01-7).

2- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أن:

الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرية، حسب الحالة، ويصادق على نظام الجرد. (القانون التجاري 188).

من هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ويتمتع باستقلالية خاصة، حيث يقوم بتدقيق نظام الرقابة والسجلات المحاسبية.

الفرع الثاني: خصائص محافظ الحسابات.

يجب على محافظ الحسابات أن يتمتع بالخصائص التالية:

### 1- الإستقلالية والموضوعية (Objectivité indépendance):

يتسنى لمحافظ الحسابات من إصدار حكم عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه ألا يملك أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته وموضوعيته أمام هذه الحالة، إضافة الى ذلك:

✚ كل عهدة ادارية أو العضوية في المجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص

عليها في القانون التجاري.(القانون التجاري 189)

✚ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنخبة.

✚ يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

### 2- الكفاءة المهنية Compétance profesionale:

حتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنة لا بد أن يتوفر على:

➤ تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

➤ شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته.

➤ محافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات ليس بمستواه المهني.(تواتي 39).

### 3- سر المهنة (Professionnelle secret):

يجب على أعضاء المنظمة مراعاة احترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير انهما مطالبون بإفشاء السر في الحالات المنصوص عليها في القانون، كل من:

✓ في حالة استدعائهم للشهادة أمام غرفة التأديب والتحكيم.

✓ ضرورة تسليم الوثائق لصالح إدارة الضرائب.

✓ تحقيق قضائي موجه ضدهم.

#### 4-العلاقة مع زملاء المهنة:

أغلب المشاكل التي يصادفها محافظ الحسابات تكون في حالة استبدال مراجع بأخرى داخل نفس المؤسسة، إضافة لذلك لا بد أن يتمتع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق.

فإن على محافظ الحسابات في المؤسسة المحافظة على علاقة حسنة مع زملائه في المهنة لأنه قد يحتاج الى مساعدات من مكاتب اخرى من نفس المهنة.(تواتي 40)  
المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- 1-أن يكون جزائري الجنسية.
  - 2-أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
  - 3-أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية.
  - 4-أن لا يكون قد صدر في حقه الحكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
  - 5-أن يكون مسجلا في الهدف الوطني لخبراء المحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 01/10.(القانون 01/10 5)
  - 6-تمنح الشهادات من معهد التعليم المختص التابع لوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.
- لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص إلا بعد إجراء مسابقة للمتسابقين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

المطلب الثالث: مسؤوليات واستقلالية محافظ الحسابات في الجزائر.

الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات.

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة وعلى كل من يعملون تحته من خبراء ومساعدین وتكمن مسؤوليات محافظ الحسابات في: (م. بوتين 60).

❖ يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء الذي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

❖ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية كل مجلس الوطني للمحاسبة.

❖ مسؤوليته في التحقيق من ان نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال تم تطبيقها تطبيقاً سليماً.

❖ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة في العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

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

أ- الإنذار.

ب- التوبيخ.

ت- التوقيف المؤقت لمدة أقصا 6 أشهر.

ث- الشطب من الجدول.

ويقدم كذا طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام اللجنة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها، وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: استقلالية محافظ الحسابات.

نظر المشروع الجزائري الى الاستقلالية من النواحي التالية:

1-الناحية المادية: أبرز فيها المشروع حالات التنافي:(حناش 189)

القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

القائمين في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسس.

الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة في أجل خمس سنوات

ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهما.

خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهما.

2-الناحية الأخلاقية: ضرورة تحلي محافظ الحسابات:(الأزهر 25)

- مبدأ الحيادة.

- مبدأ الإخلاص.

- مبدأ الشرعية المطلوبة.

3-الناحية المهنية:

4-أشارت المادة 30 و31 من قانون 08-91 الى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ

الحسابات إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط،

حيث لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث

سنوات.

المبحث الرابع:آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية

يمثل تقرير المدقق نتيجة عملية المراجعة ويعبر عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية

لأنه يعطيهم الانطباع بأن القوائم المالية قد تم فحصها والتحقق فيها من قبل مراجع حسابات

الخارجي مستقل.

**المطلب الأول: قبول مهنة أو مهمة**

**الفرع الأول: قبول مهنة أو مهمة**

قبل دخول محافظ الحسابات في العمل عليه التأكد من:

✓ الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس

المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي

الحصص العينية، إن وجدوا؛

✓ سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين

والتنظيمات لاسيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64، 65، 66، 67

من القانون 10-01 المذكور أعلاه؛

✓ إذا كان سيعوض ميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛

✓ إذا كان سيعوض ميلا رفضت الشركة تجديد عهده، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب

الرفض؛

✓ عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على

أحسن وجه؛

✓ إذا كان سيعوض ميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن

مبالغا فيه؛

**الفرع الثاني: عدم قبول مهنة أو المهمة**

إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين

يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته

القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء

من تاريخ تلقيه العهدة أو علم بها.

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

إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة. (عاشور 87-88)

### المطلب الثاني: تقييم نظام رقابة داخلية

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

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

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

❖ كيفية بدأ هذه المعاملات؛

❖ السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات

المالية؛

❖ طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية؛

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

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

### ثانياً: دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

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

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

- تحديد المسؤوليات؛

- فصل المهام بحيث يؤدي تنفيذها إلى الرقابة العكسية؛

- فصل الوظائف وذلك بفصل العمليات (مثل المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الإشراف...)، فصل الحماية أو الحفظ مثل (أمين الصندوق، أمين المخزن، الحراسة، الصيانة...)، والتسجيل؛

**وصف الوظائف:** توضيح كتابياً عند كل مستوى من التنفيذ منذ منطلق المعلومات للمعالجة، كيفية معالجتها، دورية معالجتها ووجهاتها؛

- **نظام الترخيص:** يجب أن تبين الإجراءات قائمة الأشخاص الذين يلزمون الشركة ومختلف مستويات الموافقة الضرورية حسب نوع الالتزام أو التعهد؛



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

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

ت. نظام يعتمد على الأوراق الثبوتية (أدلة الإثبات): يسمح هذا النظام بالحصول على ضمان بأنه فقط المعاملات المنتظمة والمناسبة والمدعمة بورقة إثبات تكون مسموحة، ملزمة، منجزة ومسجلة كما يسمح باكتشاف وتصحيح المعاملات في أقرب الأجل، ويحتوي على:

- مراقبة عكسية للمهام (فصل المهام)؛

- تنظيم المحاسبة ووسائل الإعلام الآلي؛

- الترقيم القبلي للوثائق ومراقبة التتابع؛

- المراقبة الآلية للمجاميع وإجراء المقاربات وتصنيف الوثائق.

ث. الوسائل المادية للحماية: الجدران والأبواب والحواجز الخزنة الغرف القوية والممرات المحمية تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة والضياع والتبذير.

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

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

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

- الاختلالات المكتشفة في التوظيف (أو في التصور إن وجد) للأنظمة أو للإجراءات؛

- الأثر المحتمل على الحسابات السنوية والأثر على برنامج مراقبة الحسابات؛

- تودع نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري الشركة محل المراقبة.

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

- تذكير وجيز بالمهمة وبأهمية تقييم الرقابة الداخلية، شروط التنفيذ والمنهجية المتبعة وكذا الفهرس؛

- توسيع لما تم ذكره في الفهرس بحيث يتم التطرق إلى كل انحراف من حيث الوصف وأثر ذلك على الحسابات السنوية ثم إعطاء آراء ونصائح تسمح بتجاوز الانحراف؛

- ملاحق محتملة؛ (عاشور 92-94)

- المكان، التاريخ والإمضاء.

يمكن لمحافظ الحسابات في هذا المستوى من المهمة أن يخلص إلى رفض المصادقة على الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تشمل اختلالات معتبرة خطيرة تجعل القوائم المالية الناتجة غير دقيقة (عاشور 87-88).

### المطلب الثالث: إعداد تقارير ومصادقة عليها

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

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

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

لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام، إذ وحسب بعض الفقه الفرنسي تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات. التقارير الخاصة: إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديداً منه

على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضراراً للشركاء والمساهمين، الأمر الذي يجعله:

-بصفته رجل مهنة-

يبيدي رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن:

الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين،

تناول المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماء الشركة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة. وعن المصادقة، فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن له أن ينوه على بعض التحفظات وتكون هذه التحفظات محل إعلام لكل أعضاء الشركة، وفي الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة. على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليق قراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب.

(فتحي 42).

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية مسؤولياته المتمثلة في فحص جميع المستندات والحرص على سلامتها ومصداقية البيانات المحاسبية كذلك تبين لنا أن مهمة محافظ الحسابات لها دور كبير ويجب أن تتوفر مجموعة من الشروط التي هو مطالب بها وعدم الخروج عن نطاقها وتطبيق واجباته على أكمل وجه وكذلك يتمتع ببعض الحقوق المنصوص عليها حسب القانون صادر من الجريدة الرسمية 10-01 موافق لـ 28 رجب عام 1431.



الفصل الثاني:  
القوائم المالية

**تمهيد**

تعتبر القوائم المالية ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها ويمكن التعرف على التغيرات في المركز المالي والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المنشأة.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

المبحث الثاني: عرض الميزانية

المبحث الثالث: عرض حسابات النتائج

المبحث الرابع: جدول تغيير رأس المال وجدول التدفقات النقدية والملاحق

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية**

تعتبر القوائم المالية بمثابة المحصلة النهائية للنظام المحاسبي المالي، فهي تمثل مخرجاته التي يفترض فيها توفير المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات متخذي القرار.

**المطلب الأول: تعريف القوائم المالية**

تعتبر القوائم المالية وسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين ومساعدتهما على اتخاذ معظم القرارات. حيث هناك الكثير من التعاريف عن القوائم المالية، نذكر منها: "تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي التي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنشأة". (الجريدة الرسمية القانون رقم 07-11-5)

هي تقارير تعبر عن الأداء المالي للشركة في فترة زمنية محددة، تساعد هذه التقارير على تقييم الأداء المالي وتحديد مواطن القوة والضعف.

"هي تلك الكشوف المالية التي توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ويمكن القول أن التقارير المالية هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي.

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة ومن أهم مستخدمي هذه القوائم "المسيرون، الإدارة، المتعاملين الآخرين مع الكيان، إدارة الضرائب، الهيئات الأخرى للتشريع والمراقبة، البنوك". (بدوي 15)

"تبقى القوائم المالية الوسيلة الأساسية في عملية توجيه اتخاذ القرارات المختلفة".

**المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية**

الخصائص النوعية تصف القوائم المالية التي تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي للمنشأة ان تطبيق الخصائص النوعية الأساسية كالاتي:



1- **القابلية للفهم Understandability**: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإن من المفروض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية لذلك يجب عدم استبعاد المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة. (مداني 28).

2- **الملائمة Relevancy**: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهما في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

3- **الموثوقية Reliability**: حيث تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتتوفر فيها الخصائص التالية:

- **التعبير الصادق (الصورة الصادقة) Representationfaithfulness**: لكن تصنف المعلومات بالمصادقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم تصورهما وهكذا على سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق.
- العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقاً لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية. (لطي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى 50).
- **الجوهر قبل الشكل Substance overfor**: تغليب الجوهر فوق الشكل القانوني، بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني، فعلى سبيل المثال يمكن أن تتخلص المنشأة من أصل ما إلى طرف آخر بطريقة يفهم من وثائقها أنها نقل ملكية الأصل إلى الطرف الآخر.

- **الحياد Neutrality**: يجب أن تتصف المعلومات الموجودة في القوائم المالية بالحياد من التحيز حتى تتصف بالمصداقية وتتصف القوائم المالية بالموضوعية.

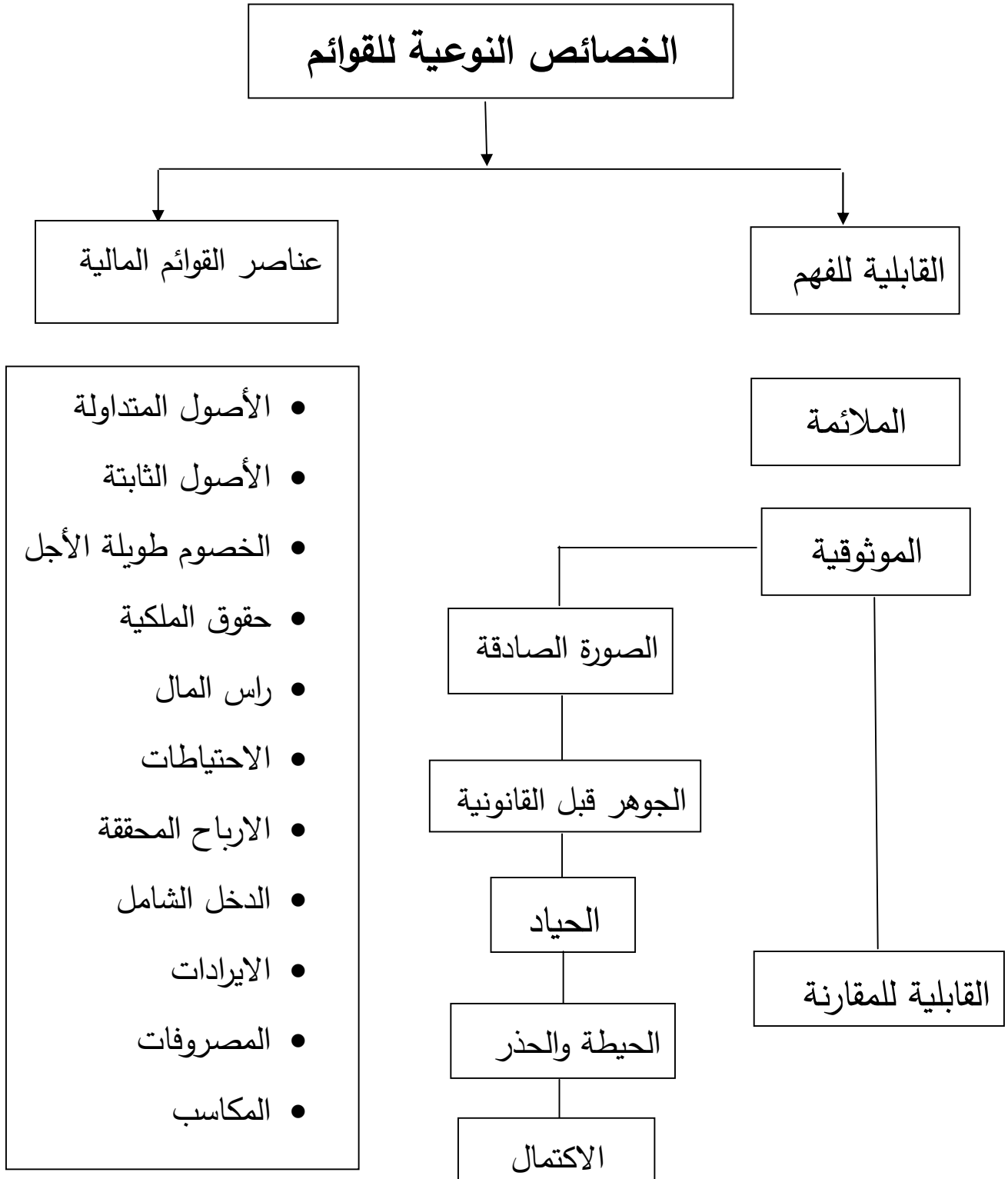
- **الحيطة والحذر Conseratism**: عند انجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد مما يجنب تجهيزها القيام بتضخيم الأصول أو التقليل من الالتزامات، ولا تعني ممارسة الحيطة والحذر خلق احتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها أو تقليل معتمد للأصول والدخل أو مبالغة معتمدة للالتزامات والتصرفات حيث عندها لا تكون القوائم محايدة وعليه فلن تتوفر فيها خاصية المصداقية. (لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 52-53)

- **الاكتمال Completeness**: الشمولية في المعلومات الوارد بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الاهمية النسبية والتكلفة، فحذف المعلومات قد يجعلها غير موثوقة وغير ملامة.

**4. القابلية للمقارنة Comparability**: يجب أن يتمكن مستخدمين القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن فمن أجل تحديد الاتجاهات في المركز التجاري والأداء، كما أن هذه الخاصية تسمح بإعلام المستخدمين للقوائم المالية والبيانات المحاسبة المستخدمة وعن التغييرات التي حدثت.

يجب أن لا تختلط الحاجة الى القابلية للمقارنة مع مفهوم التوحيد كما يجب أن لا تعيق عملية تقديم معايير محاسبة ويمكن تلخيص هذه الخصائص من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01) الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير تخصص مالية دولية 2014-2015، ص 10

المطلب الثالث: أهمية وأهداف القوائم المالية:

الفرع الأول: أهمية القوائم المالية

- تعتبر القوائم المالية وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الادارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة.
- تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوع.
- القوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنك... الخ. (حسنا 67)

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

يتحدد الهدف العام للقوائم المالية: توضيح وتحديد نتيجة العمليات والأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فتر مالية معينة، ويمكن إبراز أهداف القوائم المالية على النحو التالي:

- تقديم معلومة مالية ذات شفافية : تسمح القوائم المالية بضمان شفافية المؤسسة من خلال معلومة وافية وكاملة.

- تقديم معلومة مالية مفيدة: يجب على القوائم المالية أن تقدم معلومات مفيدة في ما يخص الوضعية المالية (الميزانية)، الأداء (حساب النتيجة) والتغيرات في الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة) للمؤسسة بغرض الاجابة على مجمل احتياجات مستخدمي هذه المعلومات.

- إيصال معلومة مالية لمختلف المستخدمين: بحيث تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومة المالية الى مختلف مستخدميها، داخل أو خارج المؤسسة (أمين السيد أحمد لطفي، 2008).

### المطلب الرابع: أنواع القوائم المالية

قبل إبراز عناصر القوائم المالية يستحسن التوجه أولاً إلى المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية حسب النظام المحاسب المالي يتم توضيح المعلومات بطريقة جد دقيقة وواضحة كالآتي:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري.
- طبيعة القوائم المالية.
- تاريخ الإقفال.
- العملة (تقدم القوائم المالية بالعملة الوطنية).
- عنوان مقر الشركة، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيها.
- الأنشطة الرئيسية.
- اسم الشركة الام.
- معدل عدد المستخدمين.

بعد توضيح المعلومات السابقة سنقوم بتوضيح العناصر المكونة للقوائم المالية، وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسب المالي.

### المبحث الثاني: عرض الميزانية

تصح الميزانية عن المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة في تاريخ محدد، وتوفر معلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المنشأة. عموماً تساهم الميزانية في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساسي: حساب معدلات العائد.

تقييم هيكل راس المال في المنشأة.

تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المنشأة. (مطر 169).

وتنقسم الميزانية إلى:

## المطلب الأول: عرض الأصول

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها الأشياء ذات القيمة المملوكة للشركة، تتضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول على الآتي:

- الأصول غير المادية: وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، وهي ضرورية لتشغيل المؤسسة والعلامة التجارية ورأس المال التجاري.

- الأصول المادية: وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، وإما من أجل إيجارها للغير، وهي التي ينتظر ان تستعمل لأكثر من فترة محاسبية مثل الأراضي، المباني، المعدات...

المخزونات: تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، والتي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، المنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع).

الأصول المالية: تعتبر من العناصر الهامة في الميزانية وتشمل: (ط. حماد 119).

➤ المساهمات.

➤ المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة.

➤ أصول الضرائب (الضرائب المؤجلة).

➤ الزبائن والمدينون الآخرون والأصول المماثلة.

➤ خزينة الأصول والعناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل

الاستثمارات والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك

والصندوق تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل.

**المطلب الثاني: عرض الخصوم:**

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على الشركة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتتمثل الخصوم في:

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الآخريين.
- خصوم الضريبة.
- المرصودات للأعباء.
- خزينة الاموال السلبية. (الجريدة الرسمية، 2009، قواعد التقسيم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، الجزائر، ص23).

الجدول رقم (02): ميزانية الأصول

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصول
					<p>أصول غير جارية.</p> <p>فارق بين الاقتناء -المنتوج الإيجابي أو السلبي.</p> <p>تشبيات معنوية</p> <p>تشبيات عينية.</p> <p>أراضي.</p> <p>مباني.</p> <p>تشبيات عينية أخرى.</p> <p>تشبيات ممنوح امتيازها.</p> <p>تشبيات يجري إنجازها.</p> <p>تشبيات مالية.</p> <p>سندات موضوعة موضع معادلة.</p> <p>مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها.</p> <p>سندات أخرى مثبتة.</p> <p>قروض واصل مالية أخرى غير جارية.</p> <p>ضرائب مؤجلة على الأصل.</p>
					<b>مجموع الأصل غير الجاري</b>
					<p>أصول جارية</p> <p>مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ.</p>



			حسابات دائنة استخدامات مماثلة. الزبائن. المدينون الآخرون. الضرائب وما شابهها. حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة. الموجودات وما شابهها. الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى. الخبزينة.
			مجموع الأصول الجارية
			المجموع العام للأصول

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقسيم والمحاسبة ومحتوى كشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات والقواعد الصدر في الجريدة الرسمية 19 الصادر في 28 ربيع الأول 1430هـ، الموافق ل 25 مارس 2009، ص28.

الجدول رقم (03): ميزانية الخصوم

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره. رأس مال غير مستعان به. علاوات وإحتياطات-إحتياطات مدمجة (1). فوارق إعادة التقييم. فارق المعادلة (1). نتيجة صافية نتيجة حصة المجمع (1). رؤوس أموال خاصة أخرى، ترحيل من جديد.
			حصة الشركة المدمجة(1).

			حصة ذوي الأقلية (1).
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية. فروض وديون مالية. ضرائب (مؤجلة ومرصود لها). ديون أخرى غير جارية. مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا.
			مجموع الخصوم غير الجارية (2).
			الخصوم الجارية. موردون وحسابات ملحقة. ضرائب ديون أخرى. خزينة سلبية.
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

المصدر:القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008، المتضمن قواعد التقسيم والمحاسبة ومحتوى كشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات والقواعد الصادر في الجريدة الرسمية 19 الصادر في 28 ربيع الأول 1430هـ، الموافق ل 25 مارس 2009، ص29.

### المبحث الثالث: عرض حسابات النتائج

تهدف هذه القائمة الى قياس نتيجة عمليات المؤسسة لفترة زمنية معينة، لذي فهي عبارة عن ملخص للمبيعات المتحققة والمصروفات ويمثل الفرق ما بين هذين البندين الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال الفترة الزمنية المعنية.

### المطلب الأول: مفهوم حساب النتائج

تسمى أيضا بقائمة حساب الأرباح والخسائر، ويمكن تعريف هذه القائم بأنها: بيان يلخص إيرادات ومصاريف الشركة خلال فترة زمنية معينة.(عباس 39).

1- أهمية حساب النتائج:

- ✓ تسهيل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة.
  - ✓ تمكين المالكين من تعرف استثماراتهم.
  - ✓ تمكين المحللين من تقييم بدائل الاستثمار في مختلف المشروعات. (جمال 98).
- ولقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج هما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة.

- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

المطلب الثاني: حسابات نتائج حسب الطبيعة.

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصى الامتلاكات، مشتريات البضائع...)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، الفائض الاجمالي عن الاستغلال، نحتاج الى المرور عبر كل المراحل حسب الجدول التالي:

جدول رقم (04): جدول حساب نتائج حسب الطبيعة. (القرار المؤرخ في 23 رجب عام

1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 30)

N-1	N	الملاحظة	
			رقم الاعمال تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد صنع الانتاج المثبت. إهانات الاستغلال. 1- إنتاج السنة المالية. المشتريات المستهلكة.

			<p>الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.</p> <p>2- استهلاك السنة المالية.</p> <p>3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)</p> <p>إعفاء المستخدمون</p> <p>الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة.</p> <p>4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال.</p> <p>منتجات العمليات الأخرى.</p>
			<p>الأعباء العملياتية الأخرى المخصصة للاهلاكات والمؤونات.</p> <p>استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات.</p> <p>5- النتيجة العملياتية.</p> <p>المنتجات المالية.</p> <p>الأعباء المالية.</p> <p>6- النتيجة المالية:</p> <p>7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6).</p> <p>الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية.</p> <p>الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول نتائج العادية.</p>

			<p>مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية. 8- النتيجة الصافية لأنشطة العادية. العناصر الغير العادية-منتجات (يطلب بيانها) عناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها). 9- النتيجة غير العادية. 10- النتيجة الصافية للسنة المالية.</p>
			<p>حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية. 11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) ومنها حصة ذوي الأقلية (1) 12- حصة المجمع (1)</p>

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى

الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات والقواعد وسيورها الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19، الصادر في 28

ربيع الأول 1430 هجري الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص 30.

المطلب الثالث: حسابات نتائج حسب الوظيفة

تختلف المجاميع التسيير القائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة عن قائمة حساب نتيجة حسب الطبيعة وذلك راجع الى تصنيف الأعباء حيث تم تصنيفها على حسب الوظيفة المرتبطة بها كما في الجدول التالي:

جدول رقم (05) جدول حساب النتائج حسب الوظيفة (القرار المؤرخ في 23 رجب

عام 1429، الموافق 26 يوليو 2008 31)

N-1	N	ملاحظة	
			<p>رقم الاعمال  كفة المبيعات  هامش الربح الاجمالي  منتجات أخرى عملياتية  التكاليف التجارية  الأعباء الادارية  أعباء أخرى عملياتية  النتيجة العملياتية  تقديم تفاصيل الأعباء حسب  الطبيعة (مصاريف المستخدمين  المخصصات للاهتلاكات).  منتجات المالية.  الأعباء المالية.  النتيجة العادية قبل الضريبة.  الضرائب الواجبة على النتائج  العادية.  الضرائب المؤجلة على النتائج</p>

			<p>العادية (التغيرات).</p> <p>النتيجة الصافية للأنشطة العادية.</p> <p>الاعباء غير العادية.</p> <p>المنتجات غير العادية.</p> <p>النتيجة الصافية للسنة المالية.</p> <p>حصة الشركات الموضوعة موضع</p> <p>النتيجة الصافية للمجموع المدمج</p> <p>منها حصة ذوي الاقلية (1)</p> <p>وحصة المجمع (1).</p>
--	--	--	--

المصدر: القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات والقواعد وسيورها الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول 1430، الموافق لـ 25 مارس 2009 م، ص 31.

#### المبحث الرابع: جدول تغيير رأس المال وجدول التدفقات النقدية والملاحق

جدول تغيير رأس المال وجدول التدفقات النقدية والملاحق هما أدوات مالية حيوية يستخدمها المحللون الماليون والمديرين الماليين لفهم وتقييم أداء الشركات وصحة أعمالها يعتمد الجدولان على المعلومات المالية والتجارية للشركة، ويوفران للمستثمرين وصناع القرار نظرة شاملة حول كيفية تدفق الأموال داخل وخارج الشركة.

#### المطلب الأول: جدول تغيير رأس المال

يشكل جدول تغيير الأموال تحليلاً للحركات المالية التي أثرت في كل بند من البنود التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية، أي يظهر من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية أي أحداث قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين،

والتي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات. (ب. محمد 60)

### -المعلومات المطلوبة تقديمها في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة:

تتمثل المعلومات المطلوب تقديمها في هذه القائمة بالحركات المرتبطة بما يأتي:

✓ النتيجة الصافية للسنة المالية.

✓ تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

✓ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال.

✓ عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد).

✓ توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال السنة المالية. (شناي 62-63).

كما يمكن توضيح قائمة تغيرات الأموال في العناصر التالية والتي يجب التأكد على

نقطتين أساسيتين هما: (مسامح 212).

1- تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية: رأسمال المؤسسة، علاوة

الإصدار، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، الاحتياطات والنتيجة.

2- تتمثل المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال فيما يلي:

### -التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء العامة:

تقوم المؤسسات في بعض الأحيان بإجراء تغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى مثل

تغيير طريقة الاهتلاك أو تصحيح الأخطاء في التقديرات المحاسبية، ووفقا لنظام المحاسبي

المالي فإن تغيرات الطرق المحاسبية تخص تغيرات المبادئ، والأسس، والاتفاقيات، والقواعد

والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسس لإعداد وتقديم قوائمها المالية، ولا يعمد إلى

تغيير طريقة محاسبية إلا اذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح

بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسس المعينة.



-مكاسب وخسائر إعادة تقييم التثبيتات:

الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي والتي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة (تحت العمود الخاص بإعادة التقييم)، ولا يتم إظهارها في حسابات النتائج.

-النتيجة الصافية:

الخطوة الثالثة في بنود المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج، وتكون موجبة إذا كان صافي ربح وسالبة إذا كانت خسارة. (ط. حماد 251).

الجدول رقم (06) جدول تغيير رؤوس الأموال:

ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات					

						الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، مارس 2009،

ص37.

### المطلب الثاني: جدول التدفقات النقدية

جدول التدفقات النقدية هو أداة مالية توضح تدفق النقد الذي يدخل ويخرج من الشركة خلال فترة زمنية محددة، ويساعد على فهم كيفية إدارة الشركة للنقد وتحليل قدرتها على توليد النقد واستخدامه بكفاءة.

#### 1- مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

رغم أن كل من الميزانية وحساب النتائج يقدمان إلى حد ما وبصورة ملخصة معلومات عن التدفقات النقدية للمؤسسة خلال الفترة إلا أنهما لا يعرضان الملخص التفصيلي لكل التدفقات الداخلة والخارجة أو مصادر واستخدامات النقدية خلال نفس الفترة الزمنية ولتلبية هذه الحاجة يتم اعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية والتي يمكن تعريفها كما يلي:

عرفها النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF من خلال هدفها بحيث تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك معلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية وتقديم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة اثناء السنة المالية حسب مصدرها. (أ. محمد 233-234).

#### 2- طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتطلب اعداد قائمة التدفقات النقدية توفر قائمتي مركز مالي لبداية الفترة ونهايتها، والتي تعد عنها قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة الى قائمة الدخل لتلك الفترة، وكذلك بعض المعلومات الاضافية التي يمكن الحصول عليها من السجلات والتقارير المالية للشركة، في ضوء ذلك يوجد طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية، وهما كالآتي: (سالم و سالم 123)  
أ- الطريقة المباشرة:

بمقتضى هذه الطريقة يتم الافصاح عن التبويبات الرئيسية للمقبوضات النقدية من الأنشطة التشغيلية والمدفوعات النقدية بالإجمالي، ووفقاً لهذه الطريقة يمكن الحصول على معلومات عن الأبواب الرئيسية لإجمالي التدفقات النقدية التشغيلية واجمالي المدفوعات النقدية التشغيلية أما:

أ- من السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة.

ب- أو عن طريق تعديل مبالغ المبيعات وتكلفة المبيعات (الفوائد وما يمثلها من الفوائد المدينة والدائنة والأعباء بالنسبة للمؤسسات المالية)، والبنود الأخرى في قائمة الدخل بالنسبة للتغييرات التي حدثت أثناء الفترة للمخزون وحسابات مدينو ودائنو التشغيل، بالإضافة الى البنود الغير نقدية الأخرى، والبنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلقاً بالتدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار أو التمويل.

## 2- الطريقة غير مباشرة:

حيث بمقتضى هذه الطريقة يتم تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة المعد على أساس الاستحقاق بالآثار المتعلقة بما يلي:

أ- التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون في حسابات مدينو ودائنو التشغيل.

ب- البنود غير النقدية (مثل الاهتلاكات والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات الشقيقة غير الموزعة).

ج- جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

الجدول رقم (07) جدول التدفقات النقدية:

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة	البيان
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية.</li> <li>• التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن.</li> <li>• المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين.</li> <li>• الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة.</li> <li>• الضرائب عن النتائج المدفوعة.</li> <li>• تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية.</li> <li>• تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.</li> </ul>
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (A)
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار.</li> <li>• المسحوبات عن اقتناء تشييات عينية او معنوية.</li> <li>• التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييات عينية او معنوية.</li> <li>• المسحوبات عن اقتناء تشييات مالية.</li> <li>• التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييات مالية.</li> <li>• الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.</li> <li>• الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.</li> </ul>
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (B)
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.</li> <li>• التحصيلات في اعقاب اصدار أسهم.</li> <li>• الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.</li> <li>• التحصيلات المتأتية من القروض.</li> <li>• تسديدات القروض او الديون الأخرى المماثلة.</li> </ul>

			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			تغيرات أموال الخزينة في الفترة (ABC)
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• تغيرات أموال الخزينة في الفترة (ABC) أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية.</li> <li>• أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية.</li> <li>• تغير أموال الخزينة خلال الفترة.</li> </ul>
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، مارس 2009،

ص35.

### المطلب الثالث: الملاحق

تعتبر الملاحق جزء لا يتجزأ من القوائم المالية وهي عبارة عن جداول تلخيص متضمنة معلومات ضرورية توضيحية عن العمليات والأحداث المالية الخاصة بالمؤسسة حيث تساعد هذه المعلومات على تفسير ما تحتويه القوائم المالية. (جبور 57).

ويعرف الملاحق على أنه وثيقة محاسبية تحوي على معلومات أساسية ذات دلالة حيث يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنات مع الفترات السابقة. (شناي 56).

### مكونات الملاحق:

تشتمل الملاحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية
- ✓ الإيضاحات المتممة والضرورية للفهم الجيد لمحتوى القوائم المالية.
- ✓ المعلومات التي تخص الشركات المشاركة والشركات المشتركة الفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الشركات أو مسيرها.

✓ المعلومات ذات الطابع العام والتي تخص بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وفيية. (سامي 63)

إن جدول تغيير الأموال الخاصة والملاحق أداة لا غنى عنها لأي مشروع ناجح، من خلال تتبع التغييرات وإدارتها بشكل فعال حيث يمكن لأصحاب المصلحة ضمان تحقيق أهداف المشروع بشكل مبرمج وفعال.

## خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الاقتصادية. حيث أنه من خلال عرض عناصر الميزانية يمكن الحكم عن المركز المالي للميزانية والتحقق من الوضعية المالية للمؤسسة. ومن خلال دراسة جدول حسابات النتائج يمكن تحصيل النتيجة التي حققتها المؤسسة في نهاية الدورة. كذلك من خلال دراسة جدول التدفقات النقدية يمكن الحكم على مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة بمكتب

الأستاذ عامر الحاج محافظ

الحسابات بسكرة



### تمهيد:

بعد دراسة القوائم المالية والتدقيق الخارجي نظريا في الفصلين الأول والثاني حاولنا في هذا الفصل التعرض الى الجانب التطبيقي للتدقيق الخارجي وذلك من خلال دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات.

كما هو معلوم فان المعلومات التي يتضمنها تقرير محافظ الحسابات تعتبر معلومات سرية لذلك قدم لنا الأستاذ عامر رابح محافظ الحسابات تقارير التدقيق الخارجي لإحدى الشركات دون ذكر اسمها وذلك للمحافظة على سرية المعلومات وسنقوم بدراسة حالة هذه الشركة من خلال ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: عرض عام متعلق بدراسة الحالة

المبحث الثاني: التقرير العام وتقرير المصادقة لمحافظ الحسابات

المبحث الثالث: التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات

### المبحث الأول: عرض عام متعلق بدراسة الحالة

من المعلوم بالضرورة ان التدقيق الخارجي يقوم به محافظ الحسابات وينطلق في عمله من مختلف القوائم المالية للشركة وبناء على ذلك سنقدم في هذا العرض العام:

- مكتب محافظ الحسابات

- مختلف القوائم المالية كما يلي:

المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات

أولاً: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لصاحبه السيد رابح عامر الواقع محله في حي الكورس بولاية بسكرة تم تأسيسه بتاريخ 2001 وفقا للاعتماد الصادر من المصفاالوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر 900/2016 رقم التسجيل بالجدول 075 الكائن مقره في حي 72 مسكن.

قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة) كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال تسجيله لدى رئيس مفتشية الضرائب بسكرة حيث يحمل الرقم الجبائي 197007010096826 ورقم المادة 0701613357 ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر ويقوم بتسديد الاشتراك السنوي لدى الغرفة ومنه يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

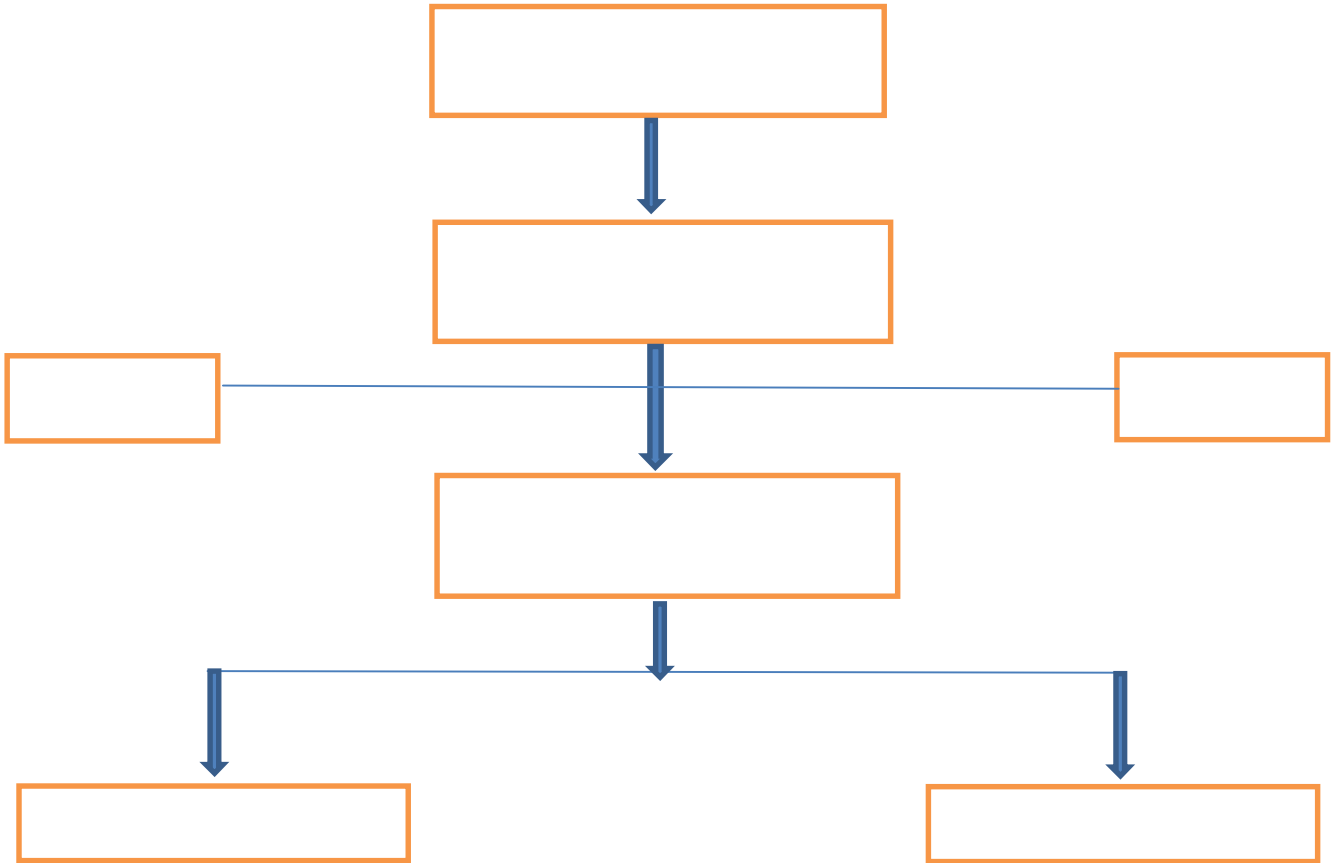
يقوم محافظ الحسابات محل الدراسة بتدقيق 4 مؤسسات سنويا كما ان مكتبه يتميز بالموثوقية والاستقلالية التامة والالتزام وأيضا الانضباط والجدية في الخدمات التي قدمها ولا يزال يقدمها حتى الان الى مختلف زبائنه.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمكتب

يتكون مكتب من (3) محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من (5) مكاتب وهي

موضحة في الشكل التالي:

الشكل (02): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على تصريح محافظ الحسابات.

ثالثا: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات (محاسب معتمد)

بما ان المكتب ينشط في المجال المالي والمحاسبي فانه يقدم العديد من الخدمات

والتي من أهمها ما يلي

- يقوم المكتب بالتدقيق والمصادقة على مختلف حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسات

ذات مسؤولية محدودة

او جمعيات ثقافية اجتماعية ورياضية وغيرها. SARL

- يقدم المكتب خدمات تتمثل في إرشادات واستشارات جبائية وقانونية وتحرير مختلف الطعون والشكاوى.
- يقوم بعمليات الرقابة القانونية من اجل التحقق من صحة المعلومات المقدمة في مختلف القوائم المالية ليبدلي بشهادته حول مصداقيتها.
- مسك محاسبة الأجور والتصريحات الشبه جبائية.
- يقدم أيضا خدمات التصفية بالنسبة للمؤسسات التي انهدت نشاطها إداريا او لأسباب أخرى كالإفلاس.
- يقدم المكتب الاستشارات ومختلف الخدمات للهيئات التالية البنوك ومفتشية العملاوإدارة الضرائبوالوكالة الوطنية للترقية والاستثمار بالإضافة الى صندوق الضمان الاجتماعي لغير الاجراء.

#### المطلب الثاني: تقديم الشركة محل الدراسة:

نظرا لسرية المعلومات لا يمكننا تقديم المعلومات المتعلقة بالتعريف بالمؤسسة وسنقتصر على تقديم الميزانية وحساب النتائج للشركة لهذه المؤسسة فقط.

#### 1-ميزانية الشركة محل الدراسة:

تتكون الميزانية من الأصول والخصوم وسنقدم ذلك لسنة 2022.

1-1 الأصول: بالاعتماد على الملحق رقم (01) تتمثل أصول الشركة في الجدول التالي:

الشركة: محل الدراسة

برأس مال قدره: .....

المقر الاجتماعي: .....

الأصول

الجدول رقم (08) يوضح أصول الشركة

2021	2022		البيان	
	الصافي	الإهلاكات		الخام
225848.87	86268.87	611631.13	697900.00	الأصول المثبتة (غير الجارية)
				فارق بين الاقتناء (ou goodwill)
55527219.72	42807790.76	60376466.03	103184256.79	2
				تثبيبات العينية
				أراضي
				مباني
				تثبيبات عينية أخرى
				تثبيبات ممنوح امتيازها
				تثبيبات جاري إنجازها
				تثبيبات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة -
				المؤسسات المشاركة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
				سندات أخرى مثبتة
18520305.21	39095337.71		39095337.71	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
				ضرائب مؤجلة على الأصل
74273373.80	81989397.34	60988097.16	142977494.50	مجموع الأصل غير الجاري
				الأصول الجارية
528295432.75	445748072.26		445748072.26	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
66368704.71	119456698.28		119456698.28	الزبائن
172917028.11	20545486.08		20545486.08	المدينون الآخرون
57141599.71	28874489.11		28874489.11	الضرائب وماشابهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الموجودات و ما شابهها
				توظيفات وأصول مالية جارية
8474648.26	13338703.23		13338703.23	أموال الخزينة
833197413.54	627963448.96		627963448.96	مجموع الأصول الجارية
907470787034	709952846.30	60988097.16	770940943.46	المجموع العام للأصول

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

1-2 الخصوم: بالاعتماد على الملحق رقم (02) تتمثل خصوم الشركة في الجدول التالي:

الشركة: محل الدراسة

الجدول رقم (09): خصوم الشركة

2021	2022	البيان
		رؤوس الأموال الخاصة
253100000.00	253100000.00	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
		رأس المال غير مستعان به
310000.00	839115.30	علاوات واحتياطات (الاحتياطيات المدمجة)
		فوارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
7830906.60	10316608.15	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
44137615.14	51439406.44	رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة
		حصة الشركة المدمجة
		حصة ذوي الأقلية
305378521.74	315695129.89	المجموع 1
		الخصوم غير الجارية
19254559.29	9499523.42	قروض وديون مالية
		ضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
19254559.29	9499523.42	مجموع الخصوم غير الجارية 2
		الخصوم الجارية
235142187.68	239403496.10	موردون وحسابات ملحقة
19498397.29	6173738.97	ضرائب
313743568.96	113913876.37	ديون أخرى
14453552.38	25267081.55	خزينة الخصوم
582837706.31	384758192.99	مجموع الخصوم الجارية
907470787.34	709952846.30	المجموع العام للخصوم

المطلب الثالث: حساب النتائج حسب الطبيعة

سنقدم حساب النتائج حسب الطبيعة للشركة محل الدراسة بالاعتماد على الملحق رقم (03)

الشركة: محل الدراسة

الجدول رقم (10): حساب النتائج

2021	2022	البيان
1212499275.79	2197632495.36	المبيعات والمنتجات الملحقة
		تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قليلة الصنع
		الإنتاج المثبت
		إعانات الاستغلال
1212499275.79	2197632495.36	1 - إنتاج السنة المالية
-1053126141.32	-1995749487.47	المشتريات المستهلكة
-24194778.65	-47511524.51	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى

## الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

-1077320919.88	-2043261011.98	2 - استهلاكات السنة المالية
		النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
135178355.91	1543714830.38	3 - القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
-91718465.24	-93743768.45	أعباء المستخدمين
-18171179.17	-19354778.04	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
25288711.50	41272936.89	4 - إجمالي فائض الاستغلال
33848.65	518948.74	المنتجات العملية الأخرى
-240.73	-235773.24	الأعباء العملية الأخرى
-8565557.00	-20064221.66	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
		استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
16756762.42	21491980.73	5 - النتيجة العملية
258446.08		المنتجات المالية
-6432901.90	-3010434.72	الأعباء المالية
-6174455.82	-3010434.72	6 - النتيجة المالية
10582306.60	18481456.10	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
-2751400.00	-8164847.86	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
1212791570.52	2198151444.10	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-1204960636.92	-2187834835.95	مجموع أعباء الأنشطة العادية
7380906.60	10316608.15	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر غير العادية (المنتجات) (يجب تبيانها)
		العناصر غير العادية (الأعباء) (يجب تبيانها)
		9 - النتيجة غير العادية
7830906.60	10316608.15	10 - صافي نتيجة السنة المالية

### المطلب الرابع: جدول التدفقات النقدية

سنقدم جدول التدفقات النقدية للشركة محل الدراسة للملحق رقم (04)

الشركة: محل الدراسة

#### الجدول رقم (11): التدفقات النقدية

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة	البيان
1528958031.11	2152307667.45		● تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
-1479847395.44	-2312248159.96		● التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
-7318307.64	-6960950.42		● المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
			● الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
-3678327.00	-3277638.00		● الضرائب عن النتائج المدفوعة
214147.00	11077243.99		● عمليات قيد الترتيب
38328148.03	-159101836.94		● تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير عادية
	288182.19		● تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

			غير العادية
38328148.03	-158813654.75		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (A)
-3513787.52	-4779891.95		<ul style="list-style-type: none"> <li>• تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار.</li> <li>• المسحوبات عن اقتناء تسيبات عينية أو معنوية.</li> <li>• التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيبات عينية أو معنوية.</li> <li>• المسحوبات عن اقتناء تسيبات مالية</li> <li>• التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيبات مالية.</li> <li>• الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.</li> <li>• الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.</li> </ul>
-185495028.71 174560000.00	-22119795.00 2103406.50		
-14445027.11	-24796280.45		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (B)
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.</li> <li>• التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم</li> <li>• الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.</li> <li>• التحصيلات المتأتية من القروض.</li> <li>• تسديدات القروض او الديون الأخرى المماثلة.</li> </ul>
-22411335.60	-11059035.87	158717480.59	
-22411335.60	147658444.72		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات.
1471785.32	-35951490.48		تغيرت أموال الخزينة في الفترة (ABC)
-7514305.75	-5978904.12		<ul style="list-style-type: none"> <li>• تغيرت أموال الخزينة في الفترة (ABC) أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية.</li> <li>• أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية.</li> <li>• تغير أموال الخزينة خلال الفترة.</li> </ul>
-5978904.12	-11928378.32		
1535401.63	-5949474.20		
-6295504.97	-16266082.35		المقارنة مع النتيجة المحاسبية



من خلال هذا المطلب تم التعرف على الشخص الذي قام بعملية التدقيق وهو الأستاذ عامر رابح وكذلك القوائم المالية محل التدقيق وهي الميزانية وحساب النتائج وجدول التدفقات النقدية بالإضافة إلى ميزان المراجعة الذي لم نتمكن من إدراجه في دراسة الحالة لكبر حجمه أولاً ثم عدم قدرتنا على الحصول عليه وسنقوم في المبحثين التاليين بتناول التقارير التي انصبت على هذه التقارير.

#### المبحث الثاني: التقرير العام وتقرير المصادقة لمحافظ الحسابات

انطلاقاً من الجداول المالية السابقة ذكرها وكذلك ميزان المراجعة قام محافظ الحسابات بالتدقيق في كل الحسابات وبعض الأنشطة الأخرى للمؤسسة وذلك خلال الدورة 2022 حيث قام بزيارة الشركة ميدانياً خلال هذه الدورة عدة مرات ومن ثم قام بإعداد التقرير العام وتقرير المصادقة كما يلي:

#### المطلب الأول: التقرير العام لمحافظ الحسابات

بالاعتماد على الملحق رقم (05) قمنا بالتعرض لتقرير العام لمحافظ الحسابات الذي يتمثل في مراسلة من محافظ الحسابات موجهة إلى الجمعية العامة للشركاء تتضمن العمل الذي قام به محافظ الحسابات والمتمثل في مراقبة الجداول المالية لاسيما الميزانية وحساب النتائج التي تم اقفالها في 2022/12/31 بالإضافة إلى ميزان المراجعة ومن ثم توصل إلى العناصر الأساسية المكونة لهذه الجداول والمتمثلة فيما يلي:

#### الجدول رقم (12) التقرير العام لمحافظ الحسابات

ملاحظة	المبلغ ب: دج	البيان
	709.252.846,30	الأصول الصافية
0,47 مقارنة برقم الأعمال	10.316.608,15	النتيجة الصافية للدورة
7,02 مقارنة برقم الأعمال	154.371.483,38	القيمة المضافة
	41.272.936,89	الهامش الإجمالي للاستغلال

رقم الأعمال	2.197.620.587,61
-------------	------------------

مثلت النتيجة نسبة 0.47% من رقم الاعمال وهو هامش ضئيل جدا بالإضافة الى ان القيمة المضافة مثلت نسبة 7.02% من رقم الاعمال وهذا يدل على أداء اقتصادي سيئ للشركة ومن هنا نستنتج أن للتقرير العام لمحافظ الحسابات دور مهم في تنبيه الجمعية العامة للشركاء إلى لأداء الاقتصادي للمؤسسة.

#### المطلب الثاني: تقرير المصادقة

تمثل تقرير المصادقة في رسالة موجهة من السيد محافظ الحسابات الى الجمعية العامة للشركة بين من خلالها انه قام بعمله طبقا للقوانين المعمول بها بالنسبة للتدقيق وكذلك مراقبة مدى مطابقة القوائم المالية لمعايير النظام المحاسبي المالي وكذلك احترامها لمبادئ عمل المحاسبين بصفة عامة حيث قام بمراقبة مختلف القوائم المالية وباقي المستندات المحاسبية وتوصل الى التحفظات التالية:

- 1- غياب الجرد المادي للأصول والخصوم
  - 2- غياب عقود القروض
  - 3- مخزون المواد المعفية من الرسم على القيمة المضافة TVA والتي تعتبر مواد واسعة الاستهلاك تمثل 62.78% من مجموع الأصول الصافية.
  - 4- الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمشتريات يمثل مبلغ 28874489.11 دج وهو مبلغ مهدد بعدم الاسترجاع بسبب التقادم.
  - 5- غياب تأكيد الديون من طرف الزبائن والموردين.
- هذه الملاحظات أدت بمحافظ الحسابات الى المصادقة على حسابات الشركة بتحفظ. كما أشار الى ان مجموع الأصول ومجموع الخصوم في 2022/12/31 يساوي 709952846.30 وان النتيجة الصافية للدورة تساوي 10316608.15 دج .

الملاحظات السابق ذكرها تؤثر على القوائم المالية من ناحية ان هذه القوائم المالية لا تكون صادقة وشفافة إذا ظهرت معطيات سلبية تخص الجرد المادي للأصول والخصوم وكذلك احتمالية فساد مخزون المنتوجات المخزنة وكذلك عدم التمكن من استرجاع الرسم على القيمة المضافة مما يعصف بمكونات أساسية لأصول الميزانية.

### المبحث الثالث: التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات

تتمثل التقارير الخاصة في ستة تقارير هي:

- 1-تقرير معيار الاتفاقيات المنظمة
- 2-تقرير معيار الامتيازات الخاصة للعمال
- 3-تقرير معيار تطور نتائج السنوات الخمس الأخيرة
- 4-تقرير معيار إجراءات الرقابة
- 5-تقرير معيار استمرارية الاستغلال
- 6-تقرير معيار توزيع الأرباح

يعتبر تقرير معيار إجراءات الرقابة تقرير يؤثر على القوائم المالية بالمقارنة مع باقي التقارير ومن ثم سنقسم هذا المبحث الى ثلاث مطالب هي:

المطلب الأول: تقرير الاتفاقيات المنظمة والامتيازات الخاصة وتطور النتائج

المطلب الثاني: تقرير معيار إجراءات الرقابة

المطلب الثالث: تقرير استمرارية الاستغلال وتوزيع الأرباح والتحول الى شركة مساهمة

### المطلب الأول: تقرير الاتفاقيات المنظمة والامتيازات الخاصة وتطور النتائج

سنتطرق في هذا المطلب الى ثلاث تقارير مختلفة كما يلي:

1-تقرير الاتفاقيات المنظمة: بالاعتماد على الملحق رقم (07) المتضمن تقرير الاتفاقيات المنظمة يتضح جليا ان محافظ الحسابات خلال قيامه بعمية توصل الى عدم وجود اتفاقيات منظمة داخل الشركة.

ومما سبق يبين لنا انه لا يوجد أي تأثير لهذا التقرير على القوائم المالية.

2-تقرير الامتيازات الخاصة للعمال: بالاعتماد على الملحق رقم (08) المتضمن تقرير الامتيازات الخاصة للعمال يتضح جليا ان محافظ الحسابات خلال قيامه بعمله توصل الى انه لا توجد امتيازات خاصة ممنوحة لعمال الشركة ومن ثم تبين لنا ان هذا التقرير ليس له أي أثر على الجداول المالية

### 3-تقرير تطور نتائج الخمس سنوات الأخيرة للشركة:

بالاعتماد على الملحق رقم (09) المتضمن تقرير تطور نتائج الخمس سنوات الأخيرة للشركة يبين لنا ان نتائج الشركة تطورت حسب الجدول التالي:

### الجدول رقم (13): تقرير الاتفاقيات المنظمة والامتيازات الخاصة وتطور النتائج

البيان	2018	2019	2020	2021	2022
النتيجة الصافية / دج	9.278.722	10.965.650	11.632.219	7.830.906	10.316.608,15
عدد الحصص	3.100	3.100	253.100	253.100	253.100
النتيجة الصافية للحصة	2.993,14	3.537,31	45,96	30,94	40,76

نلاحظ من خلال الجدول أن أصغر نتيجة كانت في سنة 2021 ثم سنة 2018 ثم 2019 ثم 2020 وأحسن نتيجة كانت في سنة 2020 ولم يقدم المسير أسباب واضحة لتذبذب النتيجة

مما سبق يتبين أن التقارير الثلاثة التي تم التعرض لها في هذا المطلب كلها تقارير وصفية ليس لها أي تأثير على القوائم المالية وإنما هي عبارة عن شبه تنبيهات للجمعية العامة للشركاء حول أداء الشركة.

#### المطلب الثاني: تقرير معايير إجراءات الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الملحق رقم (10) المتضمن معايير إجراءات الرقابة الداخلية تبين لنا

ان المهام الأساسية التي قام بها محافظ الحسابات هي:

-مراقبة وفحص حسابات الأصول.

-مراقبة وفحص حسابات الخصوم.

-تقييم إجراءات الرقابة الداخلية.

وسيعرض كل عنصر على حدا كما يلي:

**1-مراقبة وفحص حسابات الاصول:**

**1-1-مراقبة وفحص حسابات الأصول غير الجارية:**

تم في هذا العنصر مراقبة فقط حسابات التثبيتات العينية وذلك من خلال المراحل الثلاثة:

**عرض الحسابات المعنوية والعينية:**

حسابات التثبيتات المعنوية والعينية أغلقت في 2022/12/31 بمجموع مدين بمبلغ

103882156.78 مفصلة كما يلي:

الجدول رقم (14): عرض التثبيات المعنوية والعينية للشركة

الرصيد		الحركة في 2022		الافتتاحية		الاسباب	الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين		
0.00	697900.00	0.00	0.00	0.00	697900.00	البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	204000
0.00	36840369.24	0.00	0.00	0.00	36840369.24	تركيبات تقنية ومعدات وأدوات صناعية	215000
0.00	2912365.00	0.00	2912365.00	0.00	0.00	تركيبات ومهنات مختلفة	218010
0.00	52243674.59	0.00	1500000.00	0.00	50743684.59	معدات نقل	218100
0.00	918756.00	0.00	175250.00	0.00	743506.00	معدات مكتب	218200
0.00	8028018.24	0.00	2617597.70	0.00	5410420.54	معدات وأدوات	218300
0.00	2241073.72	0.00	0.00	0.00	2241073.72	معدات اجتماعية	218400
0.00	66343887.55	0.00	7205212.70	0.00	59138674.85	تثبيات عينية اخرى	218****
<b>0.00</b>	<b>103882156.79</b>	<b>0.00</b>	<b>7205212.70</b>	<b>0.00</b>	<b>96676944.09</b>	<b>المجموع</b>	<b>الكلي</b>

هدفت مراقبة الأصول المعنوية والعينية الى ما يلي:

- 1-مراقبة افتتاحية حسابات التثبيات المعنوية والعينية ومطابقتها مع رصيد هذه الحسابات في 2022/12/31.
- 2-مقاربة حيازة التثبيات مع المستندات الثبوتية.
- 3-مراقبة الوجود المادي واسهم التثبيات العينية.
- 4-التأكد من صحة مخصصات الاهتلاكات.
- 5-مقاربة الأرصدة الموجودة في الميزانية مع دفتر الأستاذ وميزان المراجعة.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

من خلال المراقبة السابقة تم التوصل الى الملاحظات التالية:

- 1- المؤسسة لم تحدد القيمة المحاسبية الخاضعة للاهلاك لكل تثبيت كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.
- 2- تجهيزات الإنتاج مسجلة بصفة اجمالية.
- 3- تجهيزات الإنتاج مسجلة في الحساب 218 بدلا من الحساب 215.
- 4- لاحظنا عدم وجود المباني في تثبيات الشركة.
- 5- حيازة التثبيات في سنة 2022 حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (15): حيازة التثبيات خلال الدورة 2022**

رقم الحساب	المبلغ	البيان	المرجع	التاريخ
	765775.00		1	2022/08/10
	725000.00		2	2022/08/31
	117900.00		3	2022/09/25
	153420.00		4	2022/11/24
	241300.00		5	2022/11/24
	193750.00		6	2022/11/24
	332520.00		7	2022/11/27
	197700.00		8	2022/12/08
	185000.00		9	2022/12/08
<b>218010</b>	<b>2912365.00</b>	<b>المجموع الجزئي</b>		
218100	1500000.00		10	2022/06/26
218200	175250.00		11	2022/07/16
	513500.00		12	2022/05/23
	2104097.70		13	2022/09/12
<b>218300</b>	<b>2617597.70</b>	<b>المجموع الجزئي</b>		
	<b>7205212.70</b>	<b>المجموع الكلي</b>		

## الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

نلاحظ الغياب التام للجرد المادي للثببتات.

مما سبق طلب محافظ الحسابات من مسير الشركة بتحرير عقود القروض كما هو

منصوص عليه قانونيا حسب الجدول التالي:

### الجدول رقم (16) عقود القروض المطلوبة

المبلغ	الاسباب	الحساب
38145082.71	قرض	274100
17545.00	قرضجد	274200
<b>38162627.71</b>	<b>المجموع</b>	

مما سبق تبين لنا ان هذه المراقبة تؤثر تأثير مباشر على جانب الأصول في الميزانية ويؤثر

على حساب النتائج في ما يخص مخصصات الاهتلاك.

### 1-2- مراقبة حسابات الأصول الجارية:

أ-مراقبة حسابات المخزونات:

عرض حسابات المخزونات:

تتمثل حسابات المخزونات في الجدول التالي:

### الجدول رقم (17): عرض حسابات المخزونات

الرصيد	الحركة في 2022		الافتتاحية	الاسباب	الحساب
	الرصيد 22-12-31	مدین			
344 483 326,08	894 419 738,04	713 074 089,02	525 828 975,10	البضاعة	300000
76 660 444,72	1 142 360 981,02	1 219 021 425,74	0,00	تخزين البضائع الخاضعة ل 19%	300019
24 111 010,73	44 258 104,10	68 369 114,83	0,00	تخزين البضائع الخاضعة ل 9%	300090
445 254 781,53	2 081 038 823,16	2 000 464 629,59	525 828 975,10	مخزون البضائع	300
493 290,73	1 973 166,92	0,00	2 466 457,65	مخزون الاغلفة	320220
493 290,73	1 973 166,92	0,00	2 466 457,65	تموينات اخرى	320
<b>445 748 072,26</b>	<b>2 083 011 990,08</b>	<b>2 000 464 629,59</b>	<b>528 295 432,75</b>	<b>المجموع</b>	

هدف مراقبة حسابات المخزونات:

-مراقبة ارسدة الحسابات في القيد الافتتاحي مع ارسدة الحسابات في 2021/12/31.



## الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

-مراقبة ارصدة الحسابات في الميزانية في 2022/12/31 مع ارصدة الحسابات في دفتر الأستاذ م ميزان المراجعة.

-مراقبة الجرد المادي للمخزونات.

-التأكد من صحة تسجيل اهتلاك المواد الأولية والتموينات الأخرى.

### ملخص عملية المراقبة:

من خلال مراقبة حسابات المخزونات تم التوصل الى الملاحظات التالية:

-المخزونات تمثل نسبة 62.78% من مجموع الأصول الصافية.

-الشركة تتبع طريقة الجرد المتناوب في تسيير مخزوناتها.

-غياب متابعة حركة المخزونات بالدخول والخروج.

-غياب الجرد المادي للمخزونات.

من خلال الملاحظات السابقة طالب محافظ الحسابات من مسير الشركة ضرورة مراقبة

تاريخ نهاية الصلاحية للمنتوجات المعفية من TVA والتي تتمثل في المنتوجات واسعة

الاستهلاك التي تمثل مبلغ 344483326.08 دج مما يجنب المؤسسة احتمال فساد هذه

المنتوجات.

ب- مراقبة حسابات الزبائن:

- عرض حسابات الزبائن:

تمثلت ارصدة حسابات الزبائن في الجدول التالي:

### الجدول رقم (18): عرض حسابات الزبائن

البيان	الرصيد الافتتاحي		الحركة في 22-12-31/22-01-01		الرصيد في 22-12-31	
	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
1	0.00	0.00	4100945.50	3532864.96	568080.54	0.00
2	0.00	526178.68	4633816.53	3155002.01	2004993.20	0.00
3	0.00	0.00	45696.00	0.00	45696.00	0.00
4	0.00	0.00	4504260.48	1004097.00	3500163.48	0.00
5	0.00	0.00	750971.00	700871.00	50100.00	0.00
6	0.00	446948.77	4276473.50	80050.00	4643372.27	0.00
7	0.00	3799998.07	22180398.51	25319430.00	660966.58	0.00
8	0.00	493869.85	365078.93	787726.20	71222.58	0.00

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

0.00	44350.25	5152871.74	4541023.93	0.00	656198.06	9
0.00	254750.59	0.00	254750.59	0.00	0.00	10
0.00	2011820.96	2447422.83	4459243.79	0.00	0.00	11
0.00	16367.00	1224149.00	1240516.00	0.00	0.00	12
0.00	3.86	0.00	3.86	0.00	0.00	13
0.00	63290.00	4638220.00	4701510.00	0.00	0.00	14
0.00	32487.00	0.00	32487.00	0.00	0.00	15
0.00	152615.00	0.00	152615.00	0.00	0.00	16
0.00	157980.00	1862760.00	2020740.00	0.00	0.00	17
0.00	4622627.40	16787226.06	18268301.46	0.00	3141552.00	18
0.00	791850.64	12476660.00	14084226.64	815716.00	0.00	19
0.00	4760.00	0.00	4760.00	0.00	0.00	20
0.00	1457796.00	24955166.44	26412962.44	0.00	0.00	21
2.24	0.00	6962255.32	5811282.74	0.00	1150970.34	22
0.00	249900.00	3883239.00	4133139.00	0.00	0.00	23
0.00	60010.00	1642276.00	1702286.00	0.00	0.00	24
0.00	99960.00	5458939.00	5558899.00	0.00	0.00	25
0.00	3049034.85	0.00	3049034.85	0.00	0.00	26
0.00	1208981.80	0.00	1659146.40	450164.60	0.00	27
0.00	46462792.61	0.00	46462792.61	0.00	0.00	28
0.00	2362028.05	2452666.21	4814694.26	0.00	0.00	29
0.00	33997577.87	48911875.14	65069891.00	0.00	17839562.01	30
0.00	1236525.39	1933221.00	1340221.62	0.00	1829524.77	31
0.00	4506415.81	26584174.99	27239323.55	0.00	3851267.25	32
0.00	3953756.02	13947567.96	14539889.64	0.00	3361434.34	33
0.00	104400.00	2894404.75	2998804.75	0.00	0.00	34
0.00	445934.07	0.00	445934.07	0.00	0.00	35
2040900.00	0.00	2040900.00	14665824.27	14665824.27	0.00	
<b>0.00</b>	<b>116851707.58</b>	<b>220836036.61</b>	<b>316521944.92</b>	<b>0.00</b>	<b>21165799.27</b>	<b>المجموع الفرعي</b>
0.00	239999.91	0.00	239999.91	0.00	0.00	36
0.00	575390.00	148924633.94	149500023.94	0.00	0.00	37
0.00	1789604.65	259282655.64	261072260.29	0.00	0.00	38
3.86	0.00	220651886.21	220651882.35	0.00	0.00	39

هدف مراقبة حسابات الزبائن:

-المقارنة بين الأرصدة الافتتاحية وارصدة حسابات الزبائن في 2021/12/31.

-المقارنة بين العمليات المهمة المتعلقة بالزبائن مع السندات الثبوتية.

-مراقبة ديون الزبائن.

-مراقبة كل العمليات التي قامت بها المؤسسة ولها اثار على القوائم المالية.

ملخص عملية رقابة حسابات الزبائن:

من خلال عملية مراقبة حسابات الزبائن تم التوصل الى الملاحظات التالية:

- غياب تحليل و تأكيد ديون الزبائن.
- أكد محافظ الحسابات على ضرورة انشاء ملفات لكل الزبائن.
- أكد محافظ الحسابات على ضرورة مخالصة الحسابات الدائنة للزبائن.

ج-مراقبة حسابات المدينين الاخرين:

- عرض حسابات المدينين الاخرين:

تتمثل حسابات المدينين الاخرين في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): عرض حسابات المدينين الاخرين

المبلغ	الاسباب	الحساب
الرصيد 22-12-31		
16 422 021,59	تم تنظيمه 2023	الموردين المدينين
1 296 000,00	شركاء الحساب الجاري	الحساب الجاري للشركاء
81 964,49	الايداع	ضمانات مدفوعة
2 745 500,00	تكريس	ضمانات
20545486.08	المبلغ	

هدف رقابة حسابات المدينين الاخرين:

- المقاربة بين الارصدة الإنتاجية وارصدة الحسابات في 2021/12/31.
- مراقبة العمليات المهمة التي قامت بها الشركة ومقارنتها مع السندات الثبوتية.
- أكد محافظ الحسابات على ضرورة تظهير حسابات المدينين الاخرين.

د-مراقبة حسابات الضرائب والرسوم:

عرض حسابات الضرائب والرسوم:

جدول رقم (20): عرض حسابات الضرائب والرسوم

المبلغ	الاسباب	الحساب
الرصيد 22-12-31		
23 546 855,33	TVA مسترجعة	445100
394 647,00	TVA مؤجل إرجاعها	445320
4 885 650,63	TVA على المشتريات	445600
47 336,15	TVA على العمولات	445610
<b>28874489.11</b>	<b>المبلغ</b>	

أكد محافظ الحسابات على ضرورة تظهير حسابات الضرائب والرسوم.

هـ-مراقبة حسابات الخزينة:

عرض حسابات الخزينة:

تتمثل حسابات الخزينة في مختلف الحسابات البنكية الخاصة بالشركة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (21): عرض حسابات الخزينة

الحساب	الاسباب	الإفتتاحية		الحركة في 2022		الرصيد	
		مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
512001	بنك الخليج 1	0.00	14446704.3	1946603829.5	1957384668.	0.00	25227543.25
512002	بنك الخليج 2	10025.00	0.00	8801457.99	8784325.12	27157.87	0.00
512003	بنك الخليج 3	0.00	5509.32	238373018.50	238290781.8	76727.36	0.00
512004	بنك الخليج 4	62424.46	0.00	2572141.52	2522192.62	112369.3	0.00
512005	بنك الخليج 5	19598.82	0.00	272763149.50	272706151.8	76596.52	0.00
512066	بنك المؤسسة العامة	0.00	0.00	237754918.05	234994931.9	2759986.15	0.00
512109	القرض الشعبي الجزائري	0.00	1338.75	0.00	0.00	0.00	1338.75
512110	البنك الخارجي الجزائري 1	799.08	0.00	0.00	0.00	799.08	0.00
512113	البنك الخارجي الجزائري 4	237.50	0.00	0.00	0.00	237.50	0.00
512130	البنك الوطني	25659	0.00	83610352.84	83844295.89	22655.97	0.00

## الفصل الثالث: دراسة حالة شركة بمكتب الأستاذ عامر الحاج محافظ الحسابات بسكرة

					9.02	الجزائري	
0.00	2907622.66	2078231.35	4326712.59	0.00	659141.42	بنك التنمية المحلية 1	512140
0.00	497286.48	1501206.50	1595523.28	0.00	402969.70	بنك التنمية المحلية 2	512141
28648.17	0.00	28648.17	0.00	0.00	0.00	بنك التنمية المحلية 3	512142
0.00	1019859.01	0.00	0.00	0.00	1019859.01	بنك المؤسسة العامة 1	512160
0.00	21134.72	15917327.28	15937538.95	0.00	923.05	بنك المؤسسة العامة 2	512170
9551.38	0.00	9551.38	0.00	0.00	0.00	بنك المؤسسة العامة 3	512180

### هدف المراقبة:

- المقارنة بين رصيد الحسابات في الافتتاحية مع الرصيد في 2021/12/31.
- مراقبة العمليات التي تمت في 2022 مع السندات الثبوتية.
- القيام بالمقارنة البنكية وتأكيد ارصدة الحسابات.
- التأكد من ان كل العمليات التي قامت بها المؤسسة موجودة في مختلف القوائم المالية.
- بعد عملية المراقبة اوصى محافظ الحسابات عدم وجود محضر الجرد بالنسبة للصندوق.
- نلاحظ ان التقارير المتعلقة بمراقبة الأصول لها تأثير مباشر على أصول الميزانية سواء فيما يخص التثبيتات او المخزونات او حسابات الزبائن وحسابات الخزينة.

### 2-مراقبة وفحص حسابات الخصوم:

#### 2-1-مراقبة وفحص حسابات الأموال الخاصة:

تمثلت الأموال الخاصة حسب محافظ الحسابات في رصيد الحساب 101 راس المال الصادر الذي ظهر دائما بمبلغ 253100000.00 دج ومن خلال المراقبة تبين ان هناك زيادة في راس المال بمبلغ 250000000.00 دج.

#### 2-2-مراقبة وفحص حسابات الخصوم الغير جارية:

تمثلت الخصوم الغير جارية في رصيد الحساب 167 الذي ظهر دائما في 2022/12/31 بمبلغ 9499523.42 دج.

### 2-3-مراقبة وفحص حسابات الخصوم الجارية:

تمت مراقبة وفحص حسابات الخصوم الجارية من خلال مراقبة وفحص حسابات

الموردين والحسابات الملحقة، حسابات ديون الضرائب، وحسابات الديون الأخرى كما يلي:

#### أ-مراقبة حسابات الموردين والديون الملحقة:

من خلال المراقبة تبين ان حسابات الموردين والحسابات الملحقة تمثل رصيد الحساب

401الذي ظهر في 2022/12/31 دائئا بمبلغ 239403496.10 دج مفصلا كما يلي:

#### الجدول رقم (22): عرض حسابات الموردين والحسابات الملحقة

الحساب	المساعد	الاسباب	الافتتاحية		الحركة في 2022		الرصيد	
			مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
40100	-401	1	0.00	0.00	4001999.3	9528618.5	0.00	5526619.25
0	203				1	6		
40100	-401	2	0.00	0.00	0.00	75495.00	0.00	75495.00
0	A010							
40100	-401	3	0.00	0.00	0.00	96600.00	0.00	96600.00
0	A015							
40100	-401	4	0.00	0.00	3217230.0	3449230.0	0.00	232000.00
0	B001				0	0		
40100	-401	5	0.00	0.00	0.00	3243705.7	0.00	3243705.75
0	B014					5		
40100	-401	6	10989426	0.00	87182413	890242870	0.00	7429314.26
0	C001		.19		0.52	.97		
40100	-401	7	0.00	0.00	1776352.8	1917125.3	0.00	140772.49
0	C002				8	7		
40100	-401	8	0.00	0.00	65983.12	169651.28	0.00	103668.16
0	D005							
40100	-401	9	0.00	0.00	1737400.0	3191580.0	0.00	1454180.00
0	F001				0	0		
40100	-401	10	71145190	0.00	36030935	468264752	0.00	36810209.87
0	H001		.81		2.18	.86		
40100	-401	11	0.00	0.00	85840.00	87830.00	0.00	1990.00
0	H003							
40100	-401	12	13659038.59	0.00	40432971	389623193	10474	0.00
0	H004				2.09	.75	79.75	
40100	-401	13	0.00	0.00	2750000.0	2750010.0	0.00	10.05
0	I010				0	5		
40100	-401	14	0.00	0.00	0.00	437619.36	0.00	437619.36
0	K002							
40100	-401	15	1580000.04	0.00	8430000.2	7450000.1	0.00	600000.00
0	M001				0	6		

من خلال عملية المراقبة تم التأكد مما يلي:

- التأكد من الوجود الحقيقي للعمليات التي أدت الى هذه الديون.
- التأكد من ان العمليات سجلت وفق مبادئ المحاسبة.
- المقاربة بين العمليات والمسندات الثبوتية.
- المقاربة بين ارصدة الحسابات مع ما هو موجود في دفتر الأستاذ وميزان المراجعة.
- بعد عملية المراقبة والفحص أكد محافظ الحسابات على ما يلي:
- ضرورة تأكيد الديون مع الموردين.
- ضرورة تحليل حسابات الموردين وتكوين ملف لكل مورد.
- ضرورة تسوية الحسابات المدينة للموردين بمبلغ 150943765.14 دج.

#### ب-مراقبة وفحص حسابات ديون الضرائب:

تتمثل حسابات ديون الضرائب في ارصدة الحسابات التالية:

#### الجدول رقم(23): أرصدة حسابات الضرائب

المبلغ	الأسباب	الحساب
الرصيد 22-12-31		
4537891.86	الضريبة على النتيجة	444000
348496.71	رسم الطابع المحصل من الزبائن	445500
62899.40	ضرائب ورسوم أخرى	447000

بعد فحص حسابات ديون الضرائب تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

- غياب تحليل الحسابات خاصة الحساب 444000 ,والحساب 447001.
- عدم وجود مؤونات لتسديد رسم التكوين المهني والتمهيني.

#### ج-مراقبة وفحص حسابات الديون الاخرى:

تتمثل الديون الأخرى في ارصدة الحسابات الظاهرة في الجدول التالي:

الجدول رقم(24): أرصدة حسابات الديون الأخرى

المبلغ	الاسباب	الحساب
الرصيد 22-12-31		
64729510.19	الزبائن الدائنين	419000
35363929.06	مسابقات الزبائن 2022	419009
6852628.49	مسابقات الزبائن رصيد 2023	419023
6492729.85	الأجور المستحقة للموظفين	421000
453613.78	الضمان الاجتماعي	431000
21465.00	الضرائب والرسوم	442000
<b>113913876.37</b>	<b>المجموع</b>	

تمثلت اغلبية الديون الأخرى في تسبيقات الزبائن بمبلغ 106946067.74 دج وديون العمال بمبلغ 6492729.85 دج

ومن خلال عملية المراقبة توصل محافظ الحسابات الى ما يلي:

-عدم وجود مؤونات العطل السنوية لسنة 2022-2023.

-غياب تحليل الحساب 419.

-عدم وجود سياق للرقابة الداخلية بالمؤسسة.

مما سبق تبين لنا ان كل الملاحظات التي قدمت في مجال مراقبة وفحص خصوم الميزانية

تؤثر تأثيرا مباشر عن القوائم المالية.

3-يقيم إجراءات الرقابة الداخلية:

بعد تقييم محافظ الحسابات لإجراءات الرقابة الداخلية تبين له ما يلي:

1-فيما يخص التنظيم العام:

-غياب الهيكل التنظيمي للشركة.

-غياب دليل التسيير الذي يبين إجراءات التسجيل والاستغلال والموارد المستعملة لذلك.

-غياب دليل العلاقات بين مختلف المصالح.



- يجب تأكيد كل ارصدة حسابات الغير.

- غياب إجراءات تسيير ومراقبة ديون المبيعات وإجراءات تحصيلها.

2- فيما يخص المحاسبة والمالية:

الشركة تطبق النظام المحاسبي المالي ومن خلال عملية المراقبة تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

- وجود الدفاتر المحاسبية القانونية.

- الشيكات تمضي من طرف المسير.

- غياب الجرد المادي للتسبيحات ولا توجد أي مقارنة بين ارصدة الحسابات والوجود الفعلي للتثبيات.

- غياب كلي لعملية تحليل التكاليف.

3- فيما يخص الارشيف:

لاحظ محافظ الحسابات وجود صعوبة كبيرة للوصول لمختلف الوثائق والمسندات مما يدل على عدم وجود مصلحة الأرشيف.

نلاحظ ان التقارير المتعلقة بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية الا انها تؤثر بطريقة غير مباشرة عليها.

**المطلب الثالث: تقرير استمرارية الاستغلال، توزيع الأرباح والتحول الى شركة ساهمة**

حسب معايير التدقيق في الجزائر يتبين لمحافظ الحسابات ان القوائم المالية اعدت حسب مبدأ استمرارية الاستغلال حيث ان الأموال الخاصة تبقى دائما موجبة وموزعة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(25): الأموال الخاصة للشركة

رقم الحساب	بعنوان	المبلغ
101	راس المال	253100000.00
106	الاحتياطات	839115.30
11	الترحيل من جديد	51439406.44
12	النتيجة الصافية	10316608.15
	المبلغ العام	<b>615695129.89</b>

كما لاحظ محافظ الحسابات انه لا يوجد أي توزيع للأرباح خلال دورة 2022. كما ان المؤسسة غيرمهيأة للتحويل الى شركة مساهمة.

### خلاصة الفصل:

لقد تم في هذا الفصل التعرض الى القوائم المالية للمؤسسة التي جاءت موافقة لما جاء به النظام المحاسبي المالي، وان عملية التدقيق الخارجي انصبت على هذه القوائم المالية من خلال مبحثين الأول تمثل في التقرير العام وتقرير المصادقة اما في المبحث الثاني قيم التعرض الى التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات.

ومن خلال دراستنا لهذه التقارير تبين لنا من ناحية تأثيرها على القوائم المالية يمكن ان نقسمها الى ثلاثة انواع:

- تقارير وصفية لا تؤثر على القوائم المالية.
- تقارير تؤثر بطريقة غير مباشرة على القوائم المالية.
- تقارير تؤثر بطريقة مباشرة على القوائم المالية.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية، ويعتبر هذا الموضوع من المواضيع التي نالت اهتمام الكثير من الباحثين حيث أن القوائم المالية جاءت خدمة لاحتياجات الأطراف المتعاملة مع المؤسسة وتقييم نشاطها. كما اهتمت دراستنا بأهمية محافظ الحسابات بالغة في القوائم المالية، وذلك من خلال الإدلاء بصحة الحسابات السنوية.

وجاءت دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري، وقد تم التوصل إلى ما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة:

- ✚ يتمثل دور المدقق الخارجي في تدقيق كافة السجلات والدفاتر المالية.
- ✚ يقوم المدقق عند أداء مهامه باتباع منهجية منتظمة وفق مسار محدد للعمل.
- ✚ لمحافظ الحسابات حقوق يتمتع بها كما عليه من واجبات.
- ✚ تركز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف مدقق الحسابات الخارجي للمخالفات.
- ✚ تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للمؤسسة.
- ✚ التقرير العام لمحافظ الحسابات وتقرير المصادقة هي تقارير وصفية لا تؤدي إلى أي تعديل في القوائم المالية وبالتالي لا تؤثر على مصداقية القوائم المالية بل تصف فقط وجود المصادقية من عدمها.
- ✚ التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات جزء منها مضمونه يؤثر تأثير مباشر على مصداقية القوائم المالية مثل تقرير إجراءات الرقابة الداخلية ، و جزء منها يؤثر بطريقة غير مباشرة على مصداقية القوائم المالية.

ثانياً: اختبار الفرضيات:

1-الفرضية الأولى (صادقة): " التدقيق هو دراسة مستقلة حو مصداقية القوائم المالية للمؤسسة".

التدقيق عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل من خلال القيام بفحوصات بهدف إبداء رأي حول مصداقية القوائم المالية.

2-الفرضية الثانية (صادقة):"يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".

دور محافظ الحسابات مهم في تأكيد صحة التقارير المالية لتوصيل المعلومات.

3-الفرضية الثالثة(صادقة):"القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة حيث تعتبر ملخص الوضعية المالية للمؤسسة وتعرض حسب النظام المحاسبي المالي.

4- الفرضية الرابعة (صادقة) : للتدقيق الخارجي عدة أنواع من التقارير حسب معايير التدقيق في الجزائر تنقسم إلى ثلاثة أنواع هي التقرير العام ،وتقرير المصادقة ،والتقارير الخاصة.

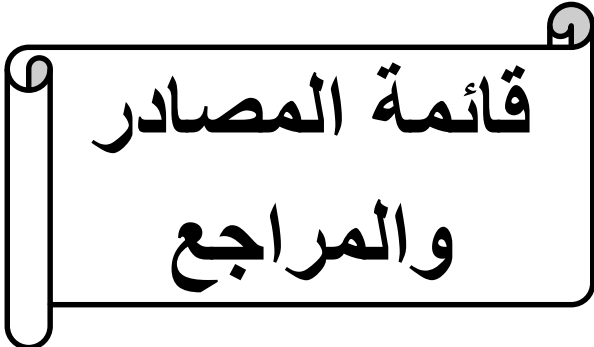
5- الفرضية الخامسة (صادقة): ليست كل أنواع تقارير التدقيق الخارجي تؤثر على مصداقية القوائم المالية حيث توجد تقارير لا تؤثر على مصداقية القوائم المالية ،وتقارير تؤثر بطريقة غير مباشرة ،وتقارير تؤثر تأثيرا مباشرا.

#### ثالثا: التوصيات

- ❖ التدقيق مطلوب في المؤسسات بغض النظر عن نوع نشاطها.
- ❖ استقلالية محافظ الحسابات من خلال الهيئات المستقلة.
- ❖ ضرورة القيام بملتقيات لتوضيح المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ❖ توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش.
- ❖ تحديد واضح للدور التي تقوم بها المنظمات المهنية في تدعيم استقلالية محافظ الحسابات.

#### رابعاً: آفاق الدراسة

لقد تناولنا من خلال دراستنا في هذا الموضوع طرحة تتعلق بعملية التدقيق الخارجي الذي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات. وإن موضوع التدقيق الخارجي يبقى مفتوحاً لدراسات أخرى، يمكن أن نقترح بعض الدراسات: دور التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المحاسبية. أثر محافظ الحسابات في تحسين القوائم المالية.



قائمة المصادر  
والمراجع



1.الكتب

1. الأزهر، عزة .واقع ممارسة مهنية المراجعة في الجزائر .الإسكندرية، مصر: دار الصفوة الجامعية، 2002.
2. السرايا، محمد السيد .أصول وقواعد المراجعة والتدقيق .الإسكندرية، مصر: دار الصفوة الجامعية، 2002.
3. أمين، عبد الله خالد .علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط02. عمان الأردن: دار وائل للطباعة والنشر، 2002.
4. بدوي، محمد عباس .المحاسبة وتحليل القوائم المالية .الإسكندرية، مصر: دار الهناء للتجليد الفني، 2009.
5. بوتين، محمد .المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيقي، ط02. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
6. توماس، وليم وأمرس ونهنداي . ترجمة أحمد حامد حجاج، أمال الدين سعيد .المراجعة بين النظرية والتطبيق الكتاب الأول .مصر: دار المريخ، 2003.
7. جربوع، يوسف .مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق .عمان الأردن: دار الصفاء، 2007.
8. جمال، خالد .معايير التقارير المالية الدولية .عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
9. حماد، طارق عبد العال .تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية .الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2006.
10. حماد، طارق عبد العال .التقارير المالية .الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2005.
11. حناش، رضوان .النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير .الأردن: دار وائل للنشر، 2006.

12. خضير، مصطفى عيسى. المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط02. المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك محمد الوطنية، 1996.
13. صحن، عبد الفتاح وسمير كامل. الرقابة والمراجعة الداخلية. مصر: الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2007.
14. طواهر، محمد التهامي. المراجعة وتدقيق الحسابات. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
15. لطفي، أمين السيد أحمد. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2008.
16. لطفي، أمين السيد أحمد. المراجعة بين النظرية والتطبيق. مصر: الدار الجامعية، 2006.
17. مصطفى، سليمان محمد. الأسس العلمية لمراجعة الحسابات. 2014.
18. مطر، محمد. مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة. عمان، الأردن: دار وائل، د.س.

## 2. المقالات في المجلات العلمية

1. الأزهر، عزة. «واقع ممارسة مهنية المراجعة في الجزائر». «مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية». (2013)
2. صالح، محمد المهدي ضيف الله وسباع، أحمد. «دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية». «مجلة شعاع والدراسات الاقتصادية». (2018) 03
3. محمد، آمال نوري. «مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية». «مجلة كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق». (2013)
4. مسامح، مختار. «النظام المحاسبي المالي الجزائري وأشكاله تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل». «مجلة جامعة باتنة للعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ع 4، (2008).

5. عاشور، رشيد سفاحلو وكتوش. «مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر». «مجلة

الاقتصاد الجديدة، جامعة حسيبة بوعلي بالشلف.(2017).

6. سالم، سليمان ومحمد سالم. «استخدام قائمة التدفقات النقدية المباشرة للتنبؤ بأرباح الشركات المساهمة في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية المصرية والدولية». ورقة بحثية. د.س.

### 3. المذكرات والأطروحات

1. تواتي، بلال. «دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية». مذكرة ماستر. سطيف:

جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012.

2. حسناء، مشري. «دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات». رسالة ماجستير في

علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسات. جامعة سطيف، 2007-2008.

3. سامي، لزعر محمد. «التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي».

مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة مالية. قسنطينة: جامعة منتوري،

2011-2012.

4. شناي، عبد الكريم. «أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات

المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة عينة من المؤسسات)».

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة. بسكرة: جامعة محمد خيضر،

2015-2016.

5. مداني، الطيب. «القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي». مذكرة مقدمة

لاستكمال شهادة ماجستير. جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.

#### 4. القوانين واللوائح

1. القانون رقم 10-01. «المادة 22، العدد 42. «الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010.
2. القانون رقم 07-11. «المتضمن النظام المحاسبي المالي: المواد 26-27، العدد 74 الجزائر. «الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2007.
3. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008. «المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات والقواعد وسيرها الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19». 28 ربيع الأول 1430هـ، الموافق ل 25 مارس، 2009.
4. القانون 10/01. «المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 22. «الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010.

#### 5. الوثائق الرسمية

- الجمهورية الجزائرية ديموقراطية شعبية. القانون التجاري. الجزائر: مطبوعات، 2007.



**CABINET D'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES**

**M. AMEUR Rabah**

Cité 72 Logts –Zone Ouest BISKRA

TEL/FAX : 00 213 33 54 00 27 – 00 213 5 55 28 72 63

Email : [bureaucac07@gmail.com](mailto:bureaucac07@gmail.com)

**RAPPORT DU COMMISSAIRE  
AUX COMPTES**

**SARL .....**

**AU CAPITAL SOCIAL DE : 253.100.000,00 DA**

**SIEGE SOCIAL : .....**

**Le 25-05-2023**

*A Messieurs les associés de l'assemblée générale ordinaire*

*de la SARL .....*

**OBJET : Rapport de commissariat aux comptes  
Exercice clos au 31/12/2022**

*Messieurs les Associés de l'A.G.O,*

*En vue de la tenue de l'assemblée générale ordinaire conformément à l'article 678 du code de commerce, Nous avons l'honneur de vous transmettre ci-joint le rapport de commissariat aux comptes contenant :*

- *Le rapport général.*
- *Les rapports spéciaux.*
- *Les états financiers.*

*Tout en vous souhaitant bonne réception, nous vous prions d'agréer Messieurs l'expression de notre parfaite considération.*

**Le Commissaire aux Comptes**

de la SARL .....

*A Messieurs les associés de l'assemblée générale ordinaire*

**OBJET : Rapport Général**

Messieurs,

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale ordinaire, Nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers annuels de votre SARL ..... de l'exercice clos au 31/12/2022.

Nous avons vérifié le bilan et le compte de résultat ainsi que les autres états financiers de votre société tels qu'ils sont annexés au présent rapport.

Ces comptes arrêtés au 31/12/2022 concernent le Bilan de la SARL .....

D'une manière sommaire les principaux éléments de ces comptes sont les suivants:

<b>Libellé</b>	<b>Montant. DA</b>	<b>Observation</b>
<b>Actif Net</b>	<b>709.952.846,30</b>	
<b>Résultat Net de l'exercice</b>	<b>10.316.608,15</b>	<b>0,47% par-apport au CA</b>
<b>Valeur Ajoutée</b>	<b>154.371.483,38</b>	<b>7,02% par-apport au CA</b>
<b>Excédent Brut d'Exploitation</b>	<b>41.272.936,89</b>	
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>2.197.620.587,61</b>	

Nous avons également vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes donnés dans les documents adressés aux propriétaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.

Cependant nous transmette le rapport de certification et les rapports spéciaux **de la SARL**

.....

**Le 25-05-2023**  
**Le Commissaire Aux Comptes**

## RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné le bilan de la SARL ..... tel qu' il s'établissait au 31 décembre 2022, le compte de résultat ainsi que les autres états financiers établis pour détail de l'information comptable selon la forme des documents de synthèse prévu par le Système Comptable Financier.

Notre mission a été effectuée conformément aux normes d'audit généralement admises et en conséquence, a inclus les vérifications des documents comptables et les autres procédures d'audit que nous avons considérés nécessaires en égard aux règles de diligences normales.

Nous vous rappelle les réserves et remarques les plus importants :

- Manque l'inventaire physique des actifs et passifs
  - a) Article n° 10 du Code de Commerce, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996
  - b) Article 14 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier.
- Manque contrats des prêts (voir art n°02 LF pour 2019, Modifier art n°141 CIDTA).
- les stocks des produits exonérés représentent un montant très important «62,78 % du total d'actif net».
- TVA sur Achats représentent un montant 28.874.489,11 DA risque de prescrits.
- Manque la confirmation des soldes avec les clients et Fournisseurs(NAA 505).

Compte tenu du résultat de nos investigations et hormis les remarques, les insuffisances et les réserves comme indiqué dans la partie évaluation des procédures de contrôle interne ci-après, et commentaire sur les comptes du bilan, nous certifions les comptes de la SARL ..... avec des réserves et remarques ci-dessus arrêtés au **31.12.2022** tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total d'Actif et Passif de **709.952.846,30 DA**, et un résultat Net de l'exercice « bénéfice » de **10.316.608,15 DA**.

Le 25-05-2023  
Le Commissaire Aux Comptes



# RAPPORTS SPECIAUX

*(Normes des rapports)*

1. *Norme sur les conventions réglementées ;*
2. *Norme sur les avantages particuliers accordés au personnel ;*
3. *Norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;*
4. *Norme sur les procédures de contrôle interne ;*
5. *Norme sur la continuité d'exploitation;*
6. *Norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes ;*

**CONVENTIONS REGLEMENTEES**

*Conformément aux prescriptions de l'article 628 du décret législatif n° 93 – 08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75 / 59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que nous n'avons pas eu connaissance de telles conventions visées au dit article.*

*Le Gérant ne nous a pas signalé pour sa part d'aucune convention qui rentre dans ce cadre.*

*Le 25-05-2023*

**Le Commissaire Aux Comptes**

**AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL**

Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons qu'en dehors des congés payés légaux, la **SARL** ..... n'accorde aucun avantage particulier à son personnel.

Le 25-05-2023

Le Commissaire Aux Comptes

*EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES  
ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE*

Conformément aux prescriptions de l'article 678 alinéa du 6 du décret législatif N° 93 -08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par part sociale se présente comme suit :

<i>Désignation</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>
<i>Résultat Net /DA</i>	<i>9.278.722</i>	<i>10.965.650</i>	<i>11.632.319</i>	<i>7.830.906</i>	<i>10.316.608,15</i>
<i>Nombre des Parts</i>	<i>3.100</i>	<i>3.100</i>	<i>253.100</i>	<i>253.100</i>	<i>253.100</i>
<i>Résultat net de la part</i>	<i>2.993,14</i>	<i>3.537,31</i>	<i>45,96</i>	<i>30,94</i>	<i>40,76</i>

*Le 25-05-2023*  
*Le Commissaire Aux Comptes*

## PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

### Article 25 de la loi 10-01

Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous donnons ci-après les résultats sur l'évaluation des procédures internes de gestion appliquées par la SARL ..... et sur les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.

### EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DE L'ACTIF

#### A- LES ACTIFS NON COURANTS

#### LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

##### - PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations corporelles totalisent au 31/12/2022 un montant brut de 103 882 156,79 DA détaillé comme suit :

Cpte	Désignation	Ouverture		Mouvement 2022		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
204000	Logiciels informatiques et assimilés	697 900,00	0,00	0,00	0,00	697 900,00	0,00
215000	Installations techniques, matériel et outillage industriels	36 840 369,24	0,00	0,00	0,00	36 840 369,24	0,00
218010	INSTALLATIONS, AGENCEMENTS & AMENAGEMENTS DIVERS	0,00	0,00	2 912 365,00	0,00	2 912 365,00	0,00
218100	MATERIELS DE TRANSPORT	50 743 674,59	0,00	1 500 000,00	0,00	52 243 674,59	0,00
218200	MOBILIERS MATERIELS DE BUREAU	743 506,00	0,00	175 250,00	0,00	918 756,00	0,00
218300	MATERIELS ET OUTILLAGES	5 410 420,54	0,00	2 617 597,70	0,00	8 028 018,24	0,00
218400	EQUIPEMENT SOCIAUX	2 241 073,72	0,00	0,00	0,00	2 241 073,72	0,00
218****	Autres immobilisations corporelles	59 138 674,85	0,00	7 205 212,70	0,00	66 343 887,55	0,00
	<b>Total G</b>	<b>96 676 944,09</b>	<b>0,00</b>	<b>7 205 212,70</b>	<b>0,00</b>	<b>103 882 156,79</b>	<b>0,00</b>

##### - OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Vérifier la réouverture des comptes d'immobilisations corporelles avec les soldes au 31/12/2021
- Rapprocher les acquisitions importantes avec les pièces justificatives.
- Vérifier l'existence physique des immobilisations importantes.
- Vérifier la vraisemblance de la dotation aux amortissements.
- Rapprocher les soldes portés au Bilan avec le grand livre et la balance générale.

- **CONCLUSION DE NOS CONTROLES**

Nous signalons que les dispositions de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, ne sont pas totalement appliquées et dont les plus significatives sont les suivantes :

- Avec l'entrée en vigueur du nouveau référentiel de comptabilité, le Système Comptable Financier, l'Entreprise n'a pas arrêté la base amortissable de chaque immobilisation acquise. Cette base est égale, selon les cas, soit à la valeur d'acquisition diminuée de la valeur résiduelle, soit à la valeur d'acquisition augmentée des coûts de démantèlement.
- Les équipements de production sont enregistrés globalement et n'ont pas fait l'objet de l'approche par composant. A cet effet nous vous recommandons de procéder à leur déglobulisation.
- Les équipements de production sont enregistrés dans le compte 218 autres immobilisations corporelles ou lieu de comptabilisé dans le comptes 215 Installations techniques, matériel et outillage industriels.
- Nous n'avons constatés aucuns bâtiments de la SARL (manque les références des contrats de location).
- Les acquisitions de l'exercice 2022 représentent :

DATE	REFERENCE	LIBELLE	Acquisition	OBS
10/08/2022	N° 000179	SARL .....	765 775,00	
31/08/2022	N° 9/2022	SUD FAIRE	725 000,00	
25/09/2022	211	SARL .....	117 900,00	
24/11/2022	F° 011-22	SARL .....	153 420,00	
24/11/2022	F° 010/2022	SARL .....	241 300,00	
24/11/2022	F° 012/2022	SARL .....	193 750,00	
27/11/2022	F° 013/2022	SARL .....	332 520,00	
08/12/2022	283	SARL .....	197 700,00	
08/12/2022	284	SARL .....	185 000,00	
Sous-Total			2 912 365,00	218010
26/06/2022	F0017/2022	LADGHEM .....	1 500 000,00	218100
16/07/2022	N° 00091/22	PAPETRIE LA GARE	175 250,00	218200
23/05/2022	0014/22	ETS .....	513 500,00	
12/09/2022	N° KL20220073	SARL .....	2 104 097,70	
Sous-Total			2 617 597,70	218300
Total G			7 205 212,70	

Manque l'inventaire physique des immobilisations à la date du 31/12/2022. A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs et passifs de la société est une exigence de l'article n° 10 du Code de Commerce, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996 et de l'article 14 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier.

**NB : nous vous recommandons d'établir les contrats de prêts (voir art n°02 LF pour 2019, Modifier art n°141 CIDTA).**

CPTE	DESIGNATION	MONTANT
274100	PRET .....	38.145.082,71
274200	PRET .....	17 545,00
TOTAUX		38.162.627,71

Manque la confirmation de solde (NAA 505).

**B- LES ACTIFS COURANTS****LES COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS****- PRESENTATION DES COMPTES**

Les comptes de stocks au 31/12/2022 représentent comme suit :

Cpte	Désignation	Ouverture	Mouvement 2022		Solde
		Solde 31-12-21	Débit	Crédit	Solde 31-12-22
300000	Stocks de marchandises	525 828 975,10	713 074 089,02	894 419 738,04	344 483 326,08
300019	STOCKAGE MARCHANDISE SOUMIS A 19%	0,00	1 219 021 425,74	1 142 360 981,02	76 660 444,72
300090	STOCKAGE MARCHANDISE SOUMIS A 09%	0,00	68 369 114,83	44 258 104,10	24 111 010,73
<b>300</b>	<b>Stocks de marchandises</b>	<b>525 828 975,10</b>	<b>2 000 464 629,59</b>	<b>2 081 038 823,16</b>	<b>445 254 781,53</b>
320220	STACKAGE EMBALAGE SAC	2 466 457,65	0,00	1 973 166,92	493 290,73
<b>320</b>	<b>Autres approvisionnements</b>	<b>2 466 457,65</b>	<b>0,00</b>	<b>1 973 166,92</b>	<b>493 290,73</b>
<b>Total G</b>		<b>528 295 432,75</b>	<b>2 000 464 629,59</b>	<b>2 083 011 990,08</b>	<b>445 748 072,26</b>

**- OBJECTIFS DE NOS CONTROLES**

- Rapprochement des soldes d'ouverture avec le bilan au 31/12/2021.
- Rapprochement des soldes de clôture figurant sur le bilan au 31/12/2022 avec la balance et le grand livre général.
- Vérification de l'inventaire physique des stocks au 31/12/2022 et leur rapprochement aux stocks figurant au bilan.
- S'assurer que la comptabilisation des entrées et consommations sont effectuées conformément aux règles généralement admises et en respectait le principe de séparation des exercices.

**- CONCLUSION DE NOS CONTROLES**

- Les stocks de fin d'exercice représentent **62,78 %** du total de l'actif net.
- Entre les deux méthodes de suivi des stocks (Méthode de l'inventaire permanent ou méthode de l'inventaire intermittent) prévues par l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, l'entreprise continue toujours de suivre ses stocks selon la méthode de l'inventaire intermittent.  
Ainsi, les stocks sont évalués et gérés par la méthode de l'inventaire intermittent et ce conformément aux exigences du Système Comptable Financier. Bien que les consommations sont constatées d'une manière globale à la fin de l'exercice.
- Enfin, nous signalons l'absence de suivi des stocks.
- Enfin, nous signalons l'absence de l'inventaire physique des stocks.  
A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs et passifs de la société est une exigence de l'article n° 10 du Code de Commerce, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996 et de l'article 14 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier.
- Nous vous recommandons que les factures doit être conforme au décret exécutif n° 05-468 du 10 Décembre 2005.

**Nb : les stocks des produits exonéré représente un montant de :344.483.326,08 DA, nous vous recommandons de vérifier la date de péremption....**

**LES COMPTES CLIENTS****- PRESENTATION DES COMPTES**

Les comptes des clients au 31/12/2022 représentent comme Suits :

LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/22 AU 31/12/22		SOLDE AU 31/12/22	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
ABDELAZIZ	0,00	0,00	4 100 945,50	3 532 864,96	568 080,54	0,00
BEN YOUCEF	526 178,68	0,00	4 633 816,53	3 155 002,01	2 004 993,20	0,00
CLIENT	0,00	0,00	45 696,00	0,00	45 696,00	0,00
EURL	0,00	0,00	4 504 260,48	1 004 097,00	3 500 163,48	0,00
BEN HOGAR	0,00	0,00	750 971,00	700 871,00	50 100,00	0,00
BAMOUNE	446 948,77	0,00	4 276 473,50	80 050,00	4 643 372,27	0,00
BOUAMER	3 799 998,07	0,00	22 180 398,51	25 319 430,00	660 966,58	0,00
BOUDJRADA	493 869,85	0,00	365 078,93	787 726,20	71 222,58	0,00
CLINIQUE	656 198,06	0,00	4 541 023,93	5 152 871,74	44 350,25	0,00
OEUVERS	0,00	0,00	254 750,59	0,00	254 750,59	0,00
DIDA	0,00	0,00	4 459 243,79	2 447 422,83	2 011 820,96	0,00
YOUCEF	0,00	0,00	1 240 516,00	1 224 149,00	16 367,00	0,00
DIVERS	0,00	0,00	3,86	0,00	3,86	0,00
FILI	0,00	0,00	4 701 510,00	4 638 220,00	63 290,00	0,00
FESTIVAL	0,00	0,00	32 487,00	0,00	32 487,00	0,00
HOTEL	0,00	0,00	152 615,00	0,00	152 615,00	0,00
HAMMOUDINE	0,00	0,00	2 020 740,00	1 862 760,00	157 980,00	0,00
SARL HIGH	3 141 552,00	0,00	18 268 301,46	16 787 226,06	4 622 627,40	0,00
IMENASSEN	0,00	815 716,00	14 084 226,64	12 476 660,00	791 850,64	0,00
LABORATOIRE	0,00	0,00	4 760,00	0,00	4 760,00	0,00
ALGERIE	0,00	0,00	26 412 962,44	24 955 166,44	1 457 796,00	0,00
LAOUAR	1 150 970,34	0,00	5 811 282,74	6 962 255,32	0,00	2,24
MEHAYA	0,00	0,00	4 133 139,00	3 883 239,00	249 900,00	0,00
MEHDI	0,00	0,00	1 702 286,00	1 642 276,00	60 010,00	0,00
MEHAYA	0,00	0,00	5 558 899,00	5 458 939,00	99 960,00	0,00
MAAMAR	0,00	0,00	3 049 034,85	0,00	3 049 034,85	0,00
E.P.T.P	0,00	450 164,60	1 659 146,40	0,00	1 208 981,80	0,00
PLANETE	0,00	0,00	46 462 792,61	0,00	46 462 792,61	0,00
RESTAURANT	0,00	0,00	4 814 694,26	2 452 666,21	2 362 028,05	0,00
CLIENT	17 839 562,01	0,00	65 069 891,00	48 911 875,14	33 997 577,87	0,00
SURETTE	1 829 524,77	0,00	1 340 221,62	1 933 221,00	1 236 525,39	0,00
CSMH	3 851 267,25	0,00	27 239 323,55	26 584 174,99	4 506 415,81	0,00
LEVELS	3 361 434,34	0,00	14 539 889,64	13 947 567,96	3 953 756,02	0,00
TIFAXE	0,00	0,00	2 998 804,75	2 894 404,75	104 400,00	0,00
URBAIN DE VILLE	0,00	0,00	445 934,07	0,00	445 934,07	0,00
	0,00	14 665 824,27	14 665 824,27	2 040 900,00	0,00	2 040 900,00
<b>Sous-Total</b>	<b>21 165 799,27</b>	<b>0,00</b>	<b>316 521 944,92</b>	<b>220 836 036,61</b>	<b>116 851 707,58</b>	<b>0,00</b>
HAMZA SAMS	0,00	0,00	239 999,91	0,00	239 999,91	0,00
DIVERS CLIENTS 06	0,00	0,00	149 500 023,94	148 924 633,94	575 390,00	0,00
DIVERS CLIENTS 07	0,00	0,00	261 072 260,29	259 282 655,64	1 789 604,65	0,00
DIVERS CLIENTS 10	0,00	0,00	220 651 882,35	220 651 886,21	0,00	3,86
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>37 097 504,14</b>	<b>15 931 704,87</b>	<b>947 986 111,41</b>	<b>849 695 212,40</b>	<b>121 497 604,38</b>	<b>2 040 906,10</b>
				<b>Solde</b>	<b>119 456 698,28</b>	

**- OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :**

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2021 et les soldes de clôtures avec le grand livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2022.
- Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2022, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérifier que les créances correspondent à des droits acquis par l'entreprise.
- Vérifier que toutes les opérations réalisées par l'entreprise sont reflétées dans les états financiers.
- S'assurer que toutes les créances sur clients dont l'entreprise est titulaire sont enregistrées, en comptabilité, conformément aux principes du S.C.F.



- **CONCLUSION DE NOS CONTROLES**

Les créances sur clients représentent 16,83 % du total de l'actif Net.

La vérification et le contrôle de ces comptes appellent aux réserves et aux remarques suivantes :

- Manque Les analyses et la confirmation des soldes avec les clients (NAA 505).
- Nous vous recommandons de créer les dossiers des clients.
- Nous vous recommandons de régulariser les soldes créditeurs.

**LES COMPTES AUTRES DEBITEURS**- **PRESENTATION DES COMPTES**

Les comptes des autres débiteurs au 31/12/2022 représentent : **20.545.486,08 DA**

Cpte	Désignation	Montant
		Solde 31-12-22
409023	A REGULARISE 2023	16 422 021,59
455000	Associés-comptes courants	1 296 000,00
467001	CONSIGNATION xxxxxx	81 964,49
467002	CONSIGHAYATION YYYY	2 745 500,00
Total		<b>20 545 486,08</b>

- **OBJECTIFS DE NOS CONTROLES**

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2021 et les soldes de clôtures avec le grand livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2022.
- Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2022, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérifier que les créances sur les autres débiteurs correspondent à des droits acquis par l'entreprise.
- Vérifier que toutes les opérations réalisées par l'entreprise sont reflétées dans les états financiers.
- S'assurer que toutes les créances sur les autres débiteurs dont l'entreprise est titulaire sont enregistrées, en comptabilité, conformément aux principes du S.C.F.

- **CONCLUSION DE NOS CONTROLES**

Nous vous recommandons d'assainir les comptes autres débiteurs.

**LES COMPTES IMPOTS ET TAXES**- **PRESENTATION DES COMPTES**

Les comptes des impôts et taxes au 31/12/2022 représentent : **28.874.489,11 DA**

Cpte	Désignation	Montant
		Solde 31-12-22
445100	TVA DEDUCTIBLE	23 546 855,33
445320	PRECOMTE TVA DECUCTIBLE	394 647,00
445600	TVA SUR ACHAT	4 885 650,63
445610	TVA SUR COMMISSION	47 336,15
Total		<b>28 874 489,11</b>

- Nous vous recommandons d'assainir TVA.

**LES COMPTES DE TRESORERIE**

- **PRESENTATION DES COMPTES** les comptes de trésorerie se présentes au 31/12/2022 comme suit :

Cpte	Désignation	Ouverture		Mouvement 2022		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
512001	AGB 1	0,00	14 446 704,31	1 946 603 829,56	1 957 384 668,50	0,00	25 227 543,25
512002	AGB 2	10 025,00	0,00	8 801 457,99	8 784 325,12	27 157,87	0,00
512003	AGB 03	0,00	5 509,32	238 373 018,50	238 290 781,82	76 727,36	0,00
512004	AGB 04	62 424,46	0,00	2 572 141,52	2 522 196,62	112 369,36	0,00
512005	AGB 5	19 598,82	0,00	272 763 149,50	272 706 151,80	76 596,52	0,00
512066	BANQUE SOCIETE GENERALE	0,00	0,00	237 754 918,05	234 994 931,90	2 759 986,15	0,00
512109	BANQUE CPA	0,00	1 338,75	0,00	0,00	0,00	1 338,75
512110	BANQUE "B.E.A" 1	799,08	0,00	0,00	0,00	799,08	0,00
512113	BANQUE "B.E.A" 4	237,50	0,00	0,00	0,00	237,50	0,00
512130	BANQUE BNA	256 599,02	0,00	83 610 352,84	83 844 295,89	22 655,97	0,00
512140	BANQUE BDL 01	659 141,42	0,00	4 326 712,59	2 078 231,35	2 907 622,66	0,00
512141	BANQUE BDL 02	402 969,70	0,00	1 595 523,28	1 501 206,50	497 286,48	0,00
512142	BANQUE BDL 03	0,00	0,00	0,00	28 648,17	0,00	28 648,17
512160	BANQUE SGA 01	1 019 859,01	0,00	0,00	0,00	1 019 859,01	0,00
512170	BANQUE SGA 02	923,05	0,00	15 937 538,95	15 917 327,28	21 134,72	0,00
512180	BANQUE SGA 03	0,00	0,00	0,00	9 551,38	0,00	9 551,38
512190	BANQUE BADR	4 367 031,17	0,00	8 164 476,39	12 004 605,30	526 902,26	0,00
<b>512****</b>	<b>Banques comptes courants</b>	<b>0,00</b>	<b>7 653 944,15</b>	<b>2 820 503 119,17</b>	<b>2 830 066 921,63</b>	<b>8 049 334,94</b>	<b>25 267 081,55</b>
530000	Caisse	1 675 040,03	0,00	960 150 816,63	956 536 488,37	<b>5 289 368,29</b>	0,00

- **OBJECTIFS DE NOS CONTROLE**

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2022 et les soldes de clôtures avec le grand livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2022.
- Vérification les opérations de l'exercice 2022, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérification des Rapprochements bancaires et confirmation direct des soldes des comptes en banque au 31/12/2022.
- Vérifier que toutes les opérations réalisées par l'entreprise sont reflétées dans les états financiers.

- **RESULTATS DE NOS CONTROLE**

- Solde créditeur (découvert bancaire) **relevé 25 267 081,55DA**, (manque l'attestation bancaire).
- Solde débiteur au 31/12/2022 représente un montant **de 8 049 334,94 DA**, (manque l'attestation bancaire).
- Manque le PV d'inventaire solde de caisse au 31/12/2022 représente un solde de : **5.289.368,29DA**.

**EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DU PASSIF****A-LES COMPTES CAPITAUX PROPRES**

- **PRESENTATION DES COMPTES** : Les comptes de capitaux propres 31/12/2021 se présentent comme suit :
- **2.1.1 Capital émis 101:**

<b>CODE</b>	<b>LIBELLE</b>	<b>Montant</b>
101000	Capital	253.100.000,00
<b>Solde au 31/12/2022</b>		<b>253.100.000,00</b>

➤ Nous avons vérifié et constaté une augmentation (acte 305/2020) pour un montant de 250.000.000,00 DA.

**B-LES PASSIFS NON COURANTS**

- **PRESENTATION DES COMPTES**

Le compte 167 représente au 31-12-22 un solde de : 9.499.523,42 DA, manque la confirmation de solde (NAA 505).

**C-LES PASSIFS COURANTS****LES FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES**

- **PRESENTATION DES COMPTES**

Compte 401 Les Fournisseurs et les comptes rattachés au 31/12/2022 représente : 239 403 496,10DA

Cpte	Auxill	Désignation	Ouverture		Mouvement 2022		Solde	
			Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
401000	401-203	FOURNISSEUR DJAMEL	0,00	0,00	4 001 999,31	9 528 618,56	0,00	5 526 619,25
401000	401-A010	SALAH	0,00	0,00	0,00	75 495,00	0,00	75 495,00
401000	401-A015	EL ASSIL	0,00	0,00	0,00	96 600,00	0,00	96 600,00
401000	401-B001	AMAR	0,00	0,00	3 217 230,00	3 449 230,00	0,00	232 000,00
401000	401-B014	BRANDT	0,00	0,00	0,00	3 243 705,75	0,00	3 243 705,75
401000	401-C001	YYYYYY	10 989 426,19	0,00	871 824 130,52	890 242 870,97	0,00	7 429 314,26
401000	401-C002	EURL YYYY DISTRIBUTION	0,00	0,00	1 776 352,88	1 917 125,37	0,00	140 772,49
401000	401-D005	SARL XXXXXTECHNOLOGIE	0,00	0,00	65 983,12	169 651,28	0,00	103 668,16
401000	401-F001	ZZZZZZ	0,00	0,00	1 737 400,00	3 191 580,00	0,00	1 454 180,00
401000	401-H001	SARL ZZZZ	71 145 190,81	0,00	360 309 352,18	468 264 752,86	0,00	36 810 209,87
401000	401-H003	ETS ZZZZZ	0,00	0,00	85 840,00	87 830,00	0,00	1 990,00
401000	401-H004	YYYYYY	0,00	13 659 038,59	404 329 712,09	389 623 193,75	1 047 479,75	0,00
401000	401-I010	SARL AAAAA	0,00	0,00	2 750 000,00	2 750 010,05	0,00	10,05
401000	401-K002	SSSSSS	0,00	0,00	0,00	437 619,36	0,00	437 619,36
401000	401-M001	WWWWW	0,00	1 580 000,04	8 430 000,20	7 450 000,16	0,00	600 000,00
401000	401-N006	SARL QQQQ	0,00	0,00	7 728 000,00	12 528 000,00	0,00	4 800 000,00
401000	401-N007	SARL QQQQ	0,00	0,00	0,00	3 375 728,69	0,00	3 375 728,69
401000	401-O002	OOREDOO	0,00	63 800,00	400 600,00	456 000,00	0,00	119 200,00
401000	401-P001	SARL RRRR	0,00	0,00	0,00	8 640 000,00	0,00	8 640 000,00
401000	401-R001	NCA YYYYY	0,00	1 635 025,87	15 794 678,60	16 153 073,39	0,00	1 993 420,66
401000	401-S002	PPPPPPPPPPPP	0,00	700 000,00	2 050 000,00	1 650 000,00	0,00	300 000,00
401000	401-S010	SARL LLLLLLLLLL	0,00	0,00	13 245 496,27	13 081 776,89	163 719,38	0,00
401000	401-T002	SARL NNNNNNNN	276 015,70	0,00	14 993 525,33	15 287 053,52	0,00	17 512,49
401000	401-T004	SARL VVVVVV	0,00	0,00	6 101 123,50	6 101 396,56	0,00	273,06
401000	401-U001	WWJJJ	0,00	24 857 352,13	154 334 330,65	141 988 362,29	0,00	12 511 383,77
401000	401-Y001	<<<<<<	0,00	0,00	2 062 901,30	3 824 128,53	0,00	1 761 227,23
401000	F		0,00	296 931 841,43	149 476 100,84	3 488 024,55	0,00	150 943 765,14
<b>401000</b>			<b>0,00</b>	<b>257 016 425,36</b>	<b>2 024 714 756,79</b>	<b>2 007 101 827,53</b>	<b>0,00</b>	<b>239 403 496,10</b>

TOTAL GENERAL	82 410 632,70	339 427 058,06	2 024 714 756,79	2 007 101 827,53	1 211 199,13	240 614 695,23
---------------	---------------	----------------	------------------	------------------	--------------	----------------

solde 239 403 496,10

**OBJECTIFS DE NOS CONTROLES**

- Vérifier l'existence réelle des opérations traduisant la naissance des dettes
- Vérifier que les opérations comptabilisées sont évaluées conformément aux principes comptables généralement admis
- Vérification des opérations importantes avec les pièces justificatives
- Rapprochement des détails des comptes débits avec le grand livre et la balance générale

**CONCLUSION DE NOS CONTROLES**

- Nous vous recommandons de confirmer les soldes avec les fournisseurs (NAA 505).
- Nous vous recommandons d'analyser les comptes fournisseurs et de constituer dossier fournisseur.
- Nous vous recommandons de régulariser les soldes débiteurs et le compte F qui représente un solde créditeur pour un solde 150 943 765,14 DA.

**2.3.2- IMPÔTS**

Représente les soldes des comptes suivants :

Cpte	Désignation	Montant
		Solde 31-12-22
444000	Etat, impôts sur les résultats	4 537 891,86
445500	Timbres Perçus s/Clients	348 496,71
447000	Autres impôts, taxes et versements assimilés	62 899,40
447001	TAP	1 224 451,00
<b>Total</b>		<b>6 173 738,97</b>

- Manque les analyses des comptes.
  - IBS après prélèvement des acomptes et solde débiteur 2021 le solde du 31-12-22 représente : 4.537. 891,86 DA ;
  - TAP le solde du 31-12-2022 représente : 1.224.451,00 DA.
- Manque la provision de la taxe formation et apprentissage.

**AUTRES DETTES**

Cpte	Désignation	Montant
		Solde 31-12-22
419000	Clients créditeurs -avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir	64 729 510,19
419009	AVANCE CLIENT 2022	35 363 929,06
419023	AVANCE CLIENT A SOLDE EN 2023	6 852 628,49
421000	Personnel, rémunérations dues	6 492 729,85
431000	Sécurité sociale	453 613,78
442000	Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers	21 465,00
<b>Total</b>		<b>113 913 876,37</b>

Les comptes des autres dettes au 31/12/2022 représentent un solde de **113.913.876,37 DA**, la plupart de solde représente le compte des avances clients pour un montant de **106.946.067,74 DA** et solde du compte 421 pour un montant de : **6.492.729,85 DA**.

**Nb:**

- Manque la provision des congés 2022-2023 ;
- Manque l'analyse des comptes 419;
- Votre société ne dispose pas d'une charte ou guide de contrôle interne.

## **Evaluation des procédures du contrôle interne**

La présente partie est consacrée à l'évaluation des procédures internes de gestion appliquées par la SARL ....., les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.

### **- ORGANISATION GENERALE :**

Le diagnostic effectué au niveau des structures de l'entreprise nous a permis de relever certaines insuffisances sur le plan organisationnel. En effet, il a été remarqué ce qui suit :

- Absence l'organigramme de la SARL.
- Absence d'un manuel de gestion formalisant les procédures d'enregistrement et d'exploitation des moyens de la société. Les procédures mise en place accusent des insuffisances pouvant affecter la sincérité des comptes.
- Absence des recoupements de contrôle interne inter structures, par exemple entre la direction commerciale et la direction des finances et comptabilité concernant les ventes et les créances ; gestion du personnel et finance, achat et gestion des stocks etc.
- Il faut de confirmation tous les soldes auprès des tiers (clients, créiteurs, dettes d'exploitations, etc.)
- Absence d'une procédure de gestion et de contrôle de créances sur ventes notamment en matière d'octroi de faciliter de paiement et de lancement d'une procédure de recouvrement.
- Constatation de cumul de fonctions incompatibles au niveau des postes existant.

### **- COMPTABILITE ET FINANCE :**

En comptabilité, la société applique le SCF. Notre diagnostic global du système comptable et financier fait ressortir certains avantages et insuffisances qu'on cite ci-dessous :

- L'existence des livres légaux prévues par l'article 9, 10 et 11 du code du commerce. Ces livres sont tenus à jour, cotés et paraphés par les instances concernées.
- L'existence des livres réglementaires prévus par le décret exécutif n° 96-98 du 06 mars 1996.
  - 1) Les chèques sont signés par : le Gérant.
- L'Absence de l'analyse de coût par manque de structure de contrôle de gestion.
- Absence de l'inventaire physique des investissements donc aucun rapprochement entre les soldes comptables et l'existant physique n'est possible.

**Conclusion sur les comptes comptables :**

- Analyse le compte 167.
- Manque l'inventaire des stocks

**TENUE ET PRESERVATION DES ARCHIVES**

*Nous signalons que dans l'ensemble nous n'avons pas rencontré de difficultés d'accès aux différents documents comptables nécessaires à l'accomplissement de notre mission.*

*Votre société ne dispose pas d'une charte ou de guide de contrôle interne.*

*Le 25-05-2023*  
**Le Commissaire Aux Comptes**

**CONTINUITÉ D'EXPLOITATION**

Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que les états financiers ont été arrêtés sur la base du principe de continuité d'exploitation.

Par ailleurs, l'actif net de la société est toujours positif se présente comme suit :

<i>N° Compte</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Montant</i>
101	Capital	253.100.000,00
106	Réserves	839.115,30
11	Report à nouveau	51.439.406,44
12	Résultat Net	10.316.608,15
<b>Total général</b>		<b>315.695.129,89</b>

Le 25-05-2023

Le Commissaire Aux Comptes

## DISTRIBUTION D'ACOMPTES SUR DIVIDENDES

*Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons qu'aucune distribution d'acomptes sur dividendes n'a été réalisée par votre société au cours de l'exercice 2022*

*Le 25-05-2023*  
*Le Commissaire Aux Comptes*



## TRANSFORMATION DES SOCIETES PAR ACTIONS

*Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de transmission, nous vous informons que votre société n'a pas subi de transformation au cours de l'exercice 2022.*

*Le 25-05-2023*

*Le Commissaire Aux Comptes*

# COMPTES ANNUELS 2022

## Actif

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2022	NET 2021
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		697 900,00	611 631,13	86 268,87	225 848,87
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		103 184 256,79	60 376 466,03	42 807 790,76	55 527 219,72
Immobilisations en concession					
<b>Immobilisations encours</b>					
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		39 095 337,71		39 095 337,71	18 520 305,21
Impôts différés actif					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>142 977 494,50</b>	<b>60 988 097,16</b>	<b>81 989 397,34</b>	<b>74 273 373,80</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		445 748 072,26		445 748 072,26	528 295 432,75
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients					
Autres débiteurs		119 456 698,28		119 456 698,28	66 368 704,71
Autres débiteurs		20 545 486,08		20 545 486,08	172 917 028,11
Impôts et assimilés		28 874 489,11		28 874 489,11	57 141 599,71
Autres créances et emplois assimilés					
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		13 338 703,23		13 338 703,23	8 474 648,26
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>627 963 448,96</b>		<b>627 963 448,96</b>	<b>833 197 413,54</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>770 940 943,46</b>	<b>60 988 097,16</b>	<b>709 952 846,30</b>	<b>907 470 787,34</b>

*Passif*

LIBELLE	NOTE	2022	2021
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		253 100 000,00	253 100 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		839 115,30	310 000,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		10 316 608,15	7 830 906,60
Autres capitaux propres - Report à nouveau		51 439 406,44	44 137 615,14
<b>Part de la société consolidant (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
<b>TOTAL I</b>		<b>315 695 129,89</b>	<b>305 378 521,74</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		9 499 523,42	19 254 559,29
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
<b>TOTAL II</b>		<b>9 499 523,42</b>	<b>19 254 559,29</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		239 403 496,10	235 142 187,68
Impôts		6 173 738,97	19 498 397,29
Autres dettes		113 913 876,37	313 743 568,96
Trésorerie passif		25 267 081,55	14 453 552,38
<b>TOTAL III</b>		<b>384 758 192,99</b>	<b>582 837 706,31</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>709 952 846,30</b>	<b>907 470 787,34</b>

## Compte de Résultat par Nature

LIBELLE	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		2 197 632 495,36	1 212 499 275,79
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 197 632 495,36</b>	<b>1 212 499 275,79</b>
Achats consommés		-1 995 749 487,47	-1 053 126 141,23
Services extérieurs et autres consommations		-47 511 524,51	-24 194 778,65
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-2 043 261 011,98</b>	<b>-1 077 320 919,88</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>154 371 483,38</b>	<b>135 178 355,91</b>
Charges de personnel		-93 743 768,45	-91 718 465,24
Impôts, taxes et versements assimilés		-19 354 778,04	-18 171 179,17
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>41 272 936,89</b>	<b>25 288 711,50</b>
Autres produits opérationnels		518 948,74	33 848,65
Autres charges opérationnelles		-235 773,24	-240,73
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-20 064 221,66	-8 565 557,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>21 491 890,73</b>	<b>16 756 762,42</b>
Produits financiers			258 446,08
Charges financières		-3 010 434,72	-6 432 901,90
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-3 010 434,72</b>	<b>-6 174 455,82</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>18 481 456,01</b>	<b>10 582 306,60</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-8 164 847,86	-2 751 400,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 198 151 444,10</b>	<b>1 212 791 570,52</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-2 187 834 835,95</b>	<b>-1 204 960 663,92</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>10 316 608,15</b>	<b>7 830 906,60</b>
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>10 316 608,15</b>	<b>7 830 906,60</b>

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2022	2021
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		2 152 307 667,45	1 528 958 031,11
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-2 312 248 159,96	-1 479 847 395,44
Intérêts et autres frais financiers payés		-6 960 950,42	-7 318 307,64
Impôts sur les résultats payés		-3 277 638,00	-3 678 327,00
Opérations en attente de classement (47) !!!!		<b>11 077 243,99</b>	<b>214 147,00</b>
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-159 101 836,94	38 328 148,03
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		288 182,19	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>-158 813 654,75</b>	<b>38 328 148,03</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décassements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-4 779 891,95	-3 513 787,52
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décassements sur acquisitions d'immobilisations financières		-22 119 795,00	-185 495 028,71
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		2 103 406,50	174 560 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers			3 789,12
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-24 796 280,45</b>	<b>-14 445 027,11</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		158 717 480,59	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-11 059 035,87	-22 411 335,60
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>147 658 444,72</b>	<b>-22 411 335,60</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-35 951 490,48</b>	<b>1 471 785,32</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>		<b>-5 978 904,12</b>	<b>-7 514 305,75</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>-11 928 378,32</b>	<b>-5 978 904,12</b>
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		<b>-5 949 474,20</b>	<b>1 535 401,63</b>
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-16 266 082,35</b>	<b>-6 295 504,97</b>

# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

## تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): .....  
الصفة: .....  
طالب ماجستير 02

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 119990230045830000

والصادرة بتاريخ: 2023 / 07 / 02

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

أتم الله فينت الخارحي جاني مصداقية

المقروا بنز المالحة

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

التاريخ: 2024 / 06 / 10

توقيع المعني:



# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

## تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): تبراهيم حميد ..... الصفة: أستاذ طالب حاصل .....  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم 100023001921008 والصادرة بتاريخ: 2024/05/15  
المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: حسابية وإحصائية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

أثر التدقيق الخارج على مصداقية  
العقوبات المالية

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

التاريخ: 2024/06/10

توقيع المعني: