الجمهـورية الجزائرية الديمقراطية الشعبيـة
وزارة التعليم العـالي و البحـث العلمـي
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر
قسـم علوم التسيير

الموضـــوع

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية

إشكالية مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص : فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
- **عيساوي دنيا**

الأستاذ المشرف:
-

رقـم التسجيل:	2016
تـاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2017/2016
/http://univ-biskra.dz

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

أحمد الله عزوجل الذي وفقني في انجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف الحاج عامر على نصائحه القيمة وتوجيهاته البناءة أثناء إعدادي المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ بلحسن محمد علي لمساندته لي في هذا العمل و الى كل شخص من مكتب محافظ الحسابات قطاس لخضر لما قدموه من تسهيلات .

كما لا أنسى كل من ساهم من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة .

جزاهم الله خيرا

الإهداء

"ولئن شكرتم لأزيدنكم"

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد :

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم

و المعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" أطال الله في عمرها

إلى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان رمز القوة و النقاء، إلى من كان قدوتي في التربية

و الأخلاق إلى "أبي"

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى دفء البيت و سعادته

إخوتي الأعـزاء

إلى جميع الأصدقاء

" إلـــى من ذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلمي "

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية، باعتبار هذه الأخيرة تأثر على أهداف المؤسسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بفحص وتحليل عينة من تقارير محافظ الحسابات ولقد توصلنا الى أن:

للمراجعة الخارجية دور هام في إضفاء المصداقية على القوائم المالية ، وإظهار الصورة الحقيقية للنتيجة المالية ، مما يزيد موثوقيتها .

كما أنها تساهم في تحديد الأمور التي تؤدي الى المخاطر المالية للمؤسسة الاقتصادية ومحاولة معالجتها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، المراجعة الخارجية ، القوائم المالية ، تقرير محافظ الحسابات

Résumé :

The objective of this study is to the role of external audit in improving the quality of financiel statements of the économic institution , considering the latter affecting the objectives of the company for that propose , in order to achieve the objectives of the stydy we examined and analyzed a simple of reports of the governor of accounts and we have concluded that :

External audit has in amportant role in making the financial statements credible and showing the true picture of the financial out come , which increases their reliability .

It also contributes to identifying and attampting to address the financial risks of the économic institution .

Keywords : Audit , External audit , Financial statement , External revision .

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة	
شكر و تقدير	
الاهداء	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة	أ- هـ
الفصل الأول : مدخل عام للمراجعة الخارجية	
تمهيد	7
المبحث الأول : ماهية المراجعة	8
المطلب الأول : مفهوم المراجعة و تطورها التاريخي	8
المطلب الثاني : فروض المراجعة	11
المطلب الثالث : أنواع المراجعة و المعايير العامة التي تحكمها	13
المبحث الثاني : ماهية المراجعة الخارجية	27
المطلب الأول : مفهوم المراجعة الخارجية	27
المطلب الثاني : خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المراجع الخارجي	33
المطلب الثالث : مسؤوليات المراجع الخارجي و الصلاحيات المخولة له	35
المبحث الثالث : منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية	39
المطلب الأول : خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية	39
المطلب الثاني : وسائل تنفيذ المراجعة الخارجية و التقنيات المعتمد عليها	43
المبحث الرابع : معايير المراجعة الخارجية	46
المطلب الأول : المعايير الشخصية العامة	46
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني	47
المطلب الثالث : معايير اعداد التقرير	49
خلاصة الفصل	51

الفصل الثاني : القوائم المالية	
تمهيد	52
المبحث الأول : ماهية القوائم المالية	53
المطلب الأول : تعريف القوائم المالية	53
المطلب الثاني : الخصائص النوعية للقوائم المالية و الفرضيات التي تقوم عليها	55
المطلب الثالث : أهداف القوائم المالية	57
المطلب الرابع : القوائم المالية و التقارير المالية	58
المبحث الثاني : أنواع القوائم المالية	60
المطلب الأول : قائمة المركز المالي	60
المطلب الثاني : قائمة الدخل	70
المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية	74
المطلب الرابع : قائمة التغيرات في حقوق الملكية	79
المطلب الخامس : قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم	82
المبحث الثالث : المراجعة الخارجية للقوائم المالية	87
المطلب الأول : مفهوم مراجعة القوائم المالية و الفائدة منها	87
المطلب الثاني : أهداف و أهمية مراجعة القوائم المالية	89
المطلب الثالث : معايير المراجعة الخارجية للقوائم المالية	90
المطلب الرابع : إجراءات مراجعة القوائم المالية	91
المطلب الخامس : تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية	95
خلاصة الفصل	99
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات – بسكرة –	
تمهيد	101
المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات	102
المطلب الأول : التعريف بمكتب محافظ الحسابات	102
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	103
المطلب الثالث : الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات	104

المبحث الثاني : فحص و تحليل تقارير محافظ الحسابات	105
المطلب الأول : فحص محتوى تقارير شركة الأمل	105
المطلب الثاني : فحص محتوى تقارير شركة الأصيل	115
المطلب الثالث : النتائج و الاستنتاجات المتوصل اليها	122
خلاصة الفصل	123
الخاتمة	124
قائمة المراجع	
الملاحق	

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(3–1)	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	103

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجعة الداخلية و الخارجية	21
(2-1)	الفرق بين أنواع المراجعة	30-29
(3-1)	أمثلة عن بعض خدمات التأكيد المهني الأخرى	34
(1-2)	قائمة المركز المالي على شكل تقرير	66
(2-2)	قائمة المركز المالي على شكل حساب	67
(3-2)	الميزانية جانب الأصول	68-67
(4-2)	الميزانية جانب الخصوم	69
(5-2)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	72
(6-2)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	73
(7-2)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	77
(8-2)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)	78
(9-2)	جدول تغير الأموال الخاصة	81
(10-2)	تطور التثبيتات و الأصول المالية غير الجارية	83
(11-2)	جدول الاهتلاكات	84
(12-2)	جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير جارية	84
(13-2)	جدول المساهمات (فروع كيانات أخرى)	85
(14-2)	جدول المؤونات	85
(15-2)	كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند اقفال السنة المالية	86
(1-3)	نتائج التقرير العام لمحافظ الحسابات لشركة الأمل لسنة 2012	108-107-106
(2-3)	نتائج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات لشركة الأمل لسنة 2012	109
(3-3)	نتائج التقرير العام لمحافظ الحسابات لشركة الأمل لسنة 2013	112-111 114-113
(4-3)	نتائج التقرير العام لمحافظ الحسابات لشركة الأصيل لسنة 2014	117-116 119-118
(5-3)	نتائج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات لشركة الأصيل لسنة 2014	120

المقدمة

المقدمة

أول ما اعتمدت عليه المؤسسات الاقتصادية عند ظهورها كانت المحاسبة باعتبارها ضرورة حتمية لتنظيم دفاترها و تقييد حساباتها ، لكن سرعان ما تطورت و توسعت و انفصلت الإدارة عن الملكية ، حتى برزت حاجتها للمراجعة حيث أصبحت هذه الأخيرة مهنة رئيسية تحتاج لها غالبية هذه المؤسسات لأنها عملية منتظمة و تتصف بالحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر و كذا التحقق من مدة مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها و المصادقة عليها من طرف شخص ثالث مستقل عن المؤسسة و هو المراجع الخارجي و هذا حتى تزيد من ثقة مستخدميها بالبيانات و المعلومات المتضمنة لها .

تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي الذي يتم الاعتماد عليه في تقديم معلومات محاسبية من خلال الفهم الكافي لهذه القوائم المالية ومعرفة القواعد المحاسبية المتبناة في اعدادها ونظرا لهذه الأهمية، فقد وضعت التشريعات والقوانين مجموعة من المهام التي على مراجع الحسابات أن يتبعها ويؤديها تحت مسؤوليته الشخصية، حيث يواجه أثناء تأديته لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: المسؤولية المدنية، الجزائية والانضباطية.

إشكالية البحث

مما سبق يمكن طرح إشكالية التالية :

ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ؟

للإجابة على هذه الإشكالية يتطلب تجزئتها الى الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما المقصود بالمراجعة الخارجية ؟ و فيما تتمثل أهدافها ؟

2- فيما تتمثل أسس و أهداف القوائم المالية ؟

3- كيف تؤثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية ؟

فرضيات البحث

ان الفرضيات المعتمدة لمعالجة الموضوع هي :

1- للمراجعة الخارجية هدف رئيسي و هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة .

2- أساس نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ قرارات ملائمة مرهونة بالقوائم المالية .

3- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية ، واعتماد المراجعة الخارجية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في جودة القوائم المالية.

دوافع اختيار الموضوع

1- باعتبار الموضوع يدخل في مجال التخصص

2- أسباب شخصية متمثلة في الرغبة في البحث و الاطلاع على الموضوع

3- محاولة الاطلاع على مختلف جوانب المراجعة الخارجية و التقدم الكبير الذي شهدته من أجل ضمان موثوقية أكبر في القوائم المالية .

أهمية البحث

1- أن المسؤولية الأساسية تقع على عاتق إدارة المؤسسة الاقتصادية لإعداد وعرض القوائم المالية وأن مسؤولية مراجع الحسابات تكون في ابداء الرأي حول عدالة ووضوح المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

2- أن مراجع الحسابات يعطي معلومات أوسع عن الماضي و المستقبل و أن يتحمل مسؤولية أكبر في التقديرات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة و في اكتشاف التلاعب و الغش و التصرفات الغير قانونية و مسؤوليته عن الاستمرارية .

وعليه فان أهمية البحث تتركز بشكل جوهري على مدى المساهمة والدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في الحياة الاقتصادية وفي المجتمعات المختلفة تحقيقا لأهداف وغايات مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

أهداف البحث

هناك عدة أهداف لهذه الدراسة من بينها:

1- محاولة تحديد اطار نظري للمراجعة بصفة عامة و ابراز موقع المراجعة الخارجية من هذا الاطار ، مدى تبيان مدى استفادة المراجعة الخارجية من هذا الاطار الكلي للمراجعة .

2- بيان مدى استجابة المراجعة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات و مسؤولية مراجع الحسابات لمقابلة و تحقيق تلك المتطلبات .

3- ابراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية .

حدود البحث

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

– الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مكتب محافظ الحسابات بولاية بسكرة.

– الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من شهر أفريل إلى شهر ماي 2016.

منهج البحث و الأدوات المستخدمة

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني يقوم على منهج دراسة الحالة " دراسة حالة عينة من تقارير محافظ الحسابات لسنتين متتاليتين " باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة.

صعوبات البحث

عند قيامنا بإعداد البحث واجهتنا جملة من الصعوبات من بينها :

1- صعوبة في الحصول على معلومات نظرا لحساسية الموضوع .

2- عدم القدرة على الحصول على المعلومات من المؤسسات بسبب التحفظ من المسيرين .

3- صعوبة الحصول على الاستفسارات الكافية و المعلومات الكافية من طرف مكتب محافظ الحسابات ، بسبب انشغالهم باعداد ميزانيات نهاية السنة .

الدراسات السابقة

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية** (دراسة حالة التكامل بين مجني وحازم حسن وشركاؤهم –محاسبو قانونيون –وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت KPMG ، للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية) ، مذكرة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010/2009 .

هدفت الدراسة إلى شرح وتفصيل علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والوقوف على مدى وأهمية وفائدة ذلك التكامل على مستوى تحقيق المراجعتين لأهدافهما، وعلى مستوى نجاح المؤسسة وتحقيقها لخططها المرسومة وبتالي الوصول إلى تحقيق أحسن فعالية وأكبر فائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة على حد سواء.

و قد خلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج منها :

– اعتبار المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية وظيفتان مهمتان على غنى للمؤسسة عنهما ، حيث يتضح دورهما الكبير في تمكين من تحقيق أهدافها و حماية ممتلكاتها من الاختلاس و التلاعب و الضياع من خلال أعمال الرقابة و الفحص المستمر على جميع أنشطة و عمليات المؤسسة التي تقوم بها المراجعة بنوعيها .

– أن مستوى التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي يتحدد بناءا على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الأخر ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

2- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، تخصص علوم تجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2004/2003 .

هدفت هذه الدراسة الى إيضاح الغموض الذي يسري على مراجعة الحسابات و تمهيدا لدراسات أخرى في هذا المجال وتوضيح الأسس النظرية و الإطار العملي، و محاولة التوفيق بينهما كما يهدف الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة ، من أجل إضفاء مصداقية من جهة واتخاذ القرارات من جهة أخرى.

من بين النتائج المتوصل اليها هذه الدراسة :

– أنه بحكم التطور و التغيرات التي يشهدها الاقتصاد أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها و تجاوبها السريع مع هذه الأخيرة، من خلال تكيفها و استجاباتها لاحتياجات الأفراد .

– أن نجاح المؤسسة مرهون بقاعدة المعلومات المحاسبية المحكمة من طرف المراجعة الخارجية

هيكل البحث

انطلاقا من محاولة الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بالإشكالية والفرضيات المقترحة لمعالجتها ، وذلك للوصول إلى الأهداف التي يسعى البحث لإيصالها فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول ، حيث يمثل الفصلين الأول والثاني الجانب النظري ، والفصل الثالث الجانب التطبيقي للبحث.

الفصل الأول: مدخل عام للمراجعة الخارجية، بحيث تضمن هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية من تعريف ومسؤوليات و المنهجية المعتمد عليها في عملية المراجعة ، و المعايير العامة المتعارف عليها .

الفصل الثاني :متعلق بالقوائم المالية ومعايير جودتها، بحيث تضمن ثلاث مباحث :المبحث الأول يتناول ماهية القوائم المالية، أما المبحث الثاني يضم أنواع القوائم المالية، وفي الأخير المبحث الثالث تحدثنا فيه عن المراجعة الخارجية للقوائم المالية.

الفصل الثالث :متعلق بالدراسة الميدانية ويشمل على ثلاث مباحث، ففي المبحث الأول سنقدم مكتب محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني نتناول فيه فحص وتحليل تقارير محافظ الحسابات.

الفصل الأول

مدخل عام للمراجعة الخارجية

تمهيد:

ان مراجعة الحسابات هي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف و صعبة للشخص الذي يقوم بها و بالتالي فن من يقوم بعملية المراجعة يجب ان يكون شخصا مؤهلا و يتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة و هذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية و الدقة ، باعتبارها أداة فعالة ، ترجع أهميتها الى انها الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية المختلفة و التأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة و أوجه نشاطها و مدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف ادارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأملاكها .

و عليه تم تقسيم هذا الفصل الى أربعة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

المبحث الرابع : معايير المراجعة الخارجية

في الأغراض و الاعمال الرسمية التي تحقق أهدافها .[1]

المطلب 2 : خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المراجع الخارجي :

لقد نشأ الطلب على مهنة المراجعة في الأصل استجابة لما ترفضه العلاقة التعاقدية بين الملاك و الإدارة ونتيجة لكبر حجم المؤسسات و توسع أنشطتها و التطور التكنولوجي أدى ذلك الى توسع دور المراجع فأصبح لا يقتصر فقط على المراجعة التقليدية للقوائم المالية بل توسع حتى وصل الى ما هو أعم و أشمل من ذلك و هو ما يسمى بخدمات التأكيد المهني .

و خدمات التأكيد المهني يقصد بها : بأنها خدمات مهنية مستقلة ، تهدف الى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات بمعنى اخر تحسين مصداقية و ملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ قرارات الأعمال .[2]

و عليه فان خدمات التأكيد المهني هي خدمات ذات قيمة تقدم من مراجع خارجي مستقل محايد عند فحصه و مراجعته لتلك المعلومات ، و فيما يلي استعراض لأهم تلك الخدمات :

1- خدمات التصديق و ابداء الرأي

ان خدمات التصديق و ابداء الرأي تعتبر أحد أنواع خدمات التأكيد المهني و التي من خلالها يقوم المراجع بإصدار تقرير عن مدى صدق و عدالة معلومات معينة يقدمها طرف اخر .

و تنقسم الى ثلاثة أنواع هي :

1-1 مراجعة القوائم المالية التاريخية

1-2 الفحص المحدود للقوائم المالية

1-3 خدمات أخرى لإبداء الرأي

2- خدمات أخرى للتأكيد المهني

ان هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية و ملائمة معلومات معنية سواء كانت تمثل أولا مزاعم طرف اخر و هي تشترك مع خدمات التصديق و ابداء الرأي في خاصيته تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات .

و يتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المراجع تقريرا مكتوبا ، كما أن التأكيد قد لا يكون

[1] وليام توماس ، أمرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، القاهرة ، مصر ، 2006 ، ص45

[2] عبد الفتاح محمد صحن و اخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، مرجع سابق ، ص 10 .

عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها أو لم يعدها طرف أخر .[1]

و قد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني و المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بعض أمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في الجدول التالي :

جدول رقم (1 – 3) أمثلة عن بعض خدمات التأكيد المهني الأخرى

خدمات أخرى للتأكيد المهني	الأنشطة المرتبطة بها
تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار و المشتقات المالية و الرقابة عليها	تقييم عمليات ممارسته و إدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة و تحديد مدى فاعليتها
تقييم عمل إدارة المبيعات	تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد و أصول و إجراءات التعامل الصحيح مع العملاء
تقييم المخاطر الناتجة عن الغش و المخالفات و الأفعال غير القانونية	تقييم سياسات و نظم و لوائح المؤسسة من حيث فاعليتها من الحد أو منع أو اكتشاف الغش و المخالفات
تقييم مدى الالتزام بالقواعد و الإجراءات و السياسات المنظمة في مجال الصناعة	فحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة لبيان مدى توافقها مع مثيلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين و اللوائح المنظمة لحركة التجارة
تقييم مخاطر تجميع و تخزين و توزيع المعلومات الالكترونية	تقييم مخاطر معالجة البيانات الالكترونية و مدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك
شهادات الايزو 9000	التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الايزو 9000 للرقابة على جودة منتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة
مراجعة بيئية	لتقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين و المعايير الخاصة بحماية البيئة

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن ، **أسس المراجعة الخارجية** ، مرجع سابق ، ص 16

[1] حاتم محمد الشيشي ، مرجع سابق ، ص 33

المطلب 3 : مسؤوليات المراجع الخارجي و الصلاحيات المخولة له

ان مهنة مراجعة الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى ، يترتب لمزاولتها صلاحيات و عليهم مسؤوليات يجب الالتزام بها و اداءها على أكمل وجه حتى تحقق المراجعة رسالتها من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية ، و فيها يلي عرض لتلك المسؤوليات و الصلاحيات .

الفرع 1 : مسؤوليات المراجع الخارجي

يقوم مراجع الحسابات بوظيفة محاسبية و قانونية تهدف الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة و الاشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها و في نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال المراجعة و الذي يقدمه الى جهة الإدارة .[1]

و مسؤوليات المراجع الخارجي يمكن تقسيمها الى :

. مسؤولية فنية

. مسؤولية أخلاقية

. مسؤولية مدنية

. مسؤولية جنائية .[2]

1- المسؤولية الفنية : تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي التي تتلخص في :

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت و بشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق التي تنظم أعمال و أنشطة المؤسسة قد روعيت و تم تطبيقها بشكل سليم .[3]

2- المسؤولية الأخلاقية : تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات و كرامة المهنة حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسئ الى سمعته المهنية ، فكل مهنة و منها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية و آداب و واجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة .[4]

---

[1] نصار محمد البطوش ، **المسؤولية التأديبية لمدققي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات** ، رقم 32 ، مجلة المدقق ، العدد 51 ، 2002 ، ص 21

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص ص 216- 217

[3] المرجع السابق ، ص 216

[4] أمين السيد لطفي ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 191

و من الأمثلة على الأعمال المخلة بأخلاقيات و كرامة المهنة ما يلي :

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة
- الإهمال و التقصير في أداء عمله
- تقديم بيانات مضللة و غير حقيقية
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر
- اذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين .[1]

فإذا قام المراجع بارتكاب أي من الأعمال المخولة بقواعد و أخلاقيات و كرامة المهنة فان المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه ، و هذه العقوبات قد تكون التأنيب و اللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة .[2]

3- المسؤولية المدنية : تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل و تجاه الطرف الثالث ، و يقتصر العقاب هنا على رفع تعويض مادي .[3]

و فيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات الذين يمثلان المسؤولية المدنية للمراجع :

3-1مسؤولية المراجع تجاه العميل : ان مسؤوليات المراجع تجاه عميله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية ، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرة ، بينما تكمن المسؤوليات الضمنية في مسؤوليات المراجع القانونية عن الإهمال .[4]

فإذا أخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه و بين عميله فانه يتحمل مسؤولية ذلك الاخلال كما أنه يعرض نفسه للمساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة اذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

و من الأعمال التي تعتبر مسؤولية على المراجع تجاه عميله ما يلي :

- الفشل في اكمال عملية المراجعة و في اكتشاف التلاعبات
- الافشاء لأسرار العميل.[5]

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 216

[2] أمين السيد لطفي ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 71

[3] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، مرجع سابق ، ص 61

[4] المرجع السابق ، ص 63

[5] هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 73

3-2مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث : لقد عرف القضاء الطرف الثالث بأنه : يشمل على الأطراف المتوقع اعتمادها على البيانات التي فحصها المراجع .[1]

ان مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن الإهمال و التقصير منه تجاه الطرف الثالث المستفيد و المستخدم للقوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه و بينهم ، و في معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب و الاختلاس في عملية المراجعة فان السبب الرئيسي هو فشل المراجع في بذل العناية المهنية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة اليه .

و فيما يلي بعض الأمثلة التي تتمثل فيها مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث :

– اهمال المراجع في قيامه بأداء عمله ، و عدم بذل العناية المهنية المعقولة

– وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته

– مسؤولية المراجع عن مدى صحة و صدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة و هي الفترة ما بين تاريخ اعداد القوائم المالية و تاريخ صدورها و نشرها .[2]

4– المسؤولية الجنائية : هي مسؤولية شخصية يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشأها الى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما .[3]

و من الأعمال و التصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي :

– تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور و الإهمال في إدارة المؤسسة .

– تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معنية في ظاهرها انها في مصلحة المؤسسة و لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة .

– الكذب في كتابة تقريره او في شهادته امام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة و خطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة و مصالح المساهمين .[4]

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و اخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، مرجع سابق ، ص 64

[2] يوسف محمد جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، الطبعة 1 ، مرجع سابق ، ص 236

[3] عبد الفتاح محمد الصحن و اخرون ، مرجع سابق ، ص 67

[4] محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، مرجع سابق ، ص 67

الفرع 2 : صلاحيات المراجع الخارجي

لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه و أنجاز عملية المراجعة الموكلة اليه بكفاءة و فاعلية فانه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات التي سنسردها فيما يلي :

– حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الاطلاع عليها للحصول على بيان معين او معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة و حق الاطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة .

– حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة ليتمكن من القيام بعمله

– حق المراجع في فحص و مراجعة الحسابات المختلفة و الدفاتر و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح ذات الصلة و كذلك وفقا للقواعد و المبادئ و الأعراف المحاسبية المتعارف عليها

– صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة الى ذلك

– حق المراجع في مراجعة و فحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها و كذلك التحقق من التزاماتها و حق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات

– حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى .[1]

كذلك من صلاحيات المراجع الخارجي :

– مناقشة اقتراح عزله و ذلك منعا للعزل التعسفي له

– حسب المستندات و الأوراق لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة)

– حق الاجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية بالجهة التي يراجعها للمناقشة و التنسيق حول عملية المراجعة بما من شأنه توفير الجهد و الوقت و عدم الازدواجية في العمل كل ذلك بغرض انجاز عملية المراجعة بكفاءة و فاعلية .[2]

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص ص 211- 212

[2] يوسف محمد جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، الطبعة 1 ، مرجع سابق ، ص 248

المبحث 3: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

كما ذكرنا أن الهدف الأساسي لمهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة و البراهين حول شرعية و صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة ، و حتى يستطيع المراجع الخارجي الوصول الى ذلك الرأي ، فانه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة ، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من الخطوات التنفيذية و مجموعة من الوسائل و التقنيات و هذا ما سنتناوله في هذا المبحث .

المطلب 1: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة و فاعلية فإنها تفرض على المراجع الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تتابعية تكمل كل منهما الأخرى و كل خطوة رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية يجب عليها اتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة و هو ما أكدته معايير المراجعة العامة .

هذه الخطوات الرئيسية الثلاث تتمثل في:

- الحصول على معرفة عامة للمؤسسة
- فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية
- فحص و تقييم الحسابات و القوائم المالية .[1]

الفرع 1: الحصول على معرفة عامة للمؤسسة

ان هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية اذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة .

لذلك فان المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة و ذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات و المعطيات العامة حولها لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لانجاز مهمته .

أما نوعية و مقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها فيحددان حسب أهداف و مسؤوليات المراجع .[2]

و هذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوتين فرعيتين :

- أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 67

[2] سميرة بلخيضر ، مراجعة في قطاع البنوك ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002/2001 ، ص 26

– انطلاق الأعمال .

1– أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة :

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة و نظمها الإدارية و المالية و القانونية و ذلك من خلال قيامه ب :

– الاطلاع و دراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة

– دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين

– الاطلاع و دراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المماثلة و التي لها نفس الظروف و النشاط

– دراسة تقارير المراجعة الداخلية و تحليلها و التعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية و مسؤولياتها

– دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة ة تحليل خطوط الاتصال و السلطات و المسؤوليات

– دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة

– دراسة و تحليل السياسات الإدارية للمؤسسة ، من خلال الدليل الخاص بالسياسات

– الاطلاع على القوانين و اللوائح و الأنظمة الداخلية في المؤسسة .[1]

2– انطلاق الأعمال :

بعد أن ينتهي المراجع من انجاز الخطوة الفرعية السابقة فانه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة ، عن طريق المعلومات و البيانات التي جمعها و التي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة و هذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة و أن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة . [2]

كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية و كذلك تقدير المخاطر الضمنية و مخاطر الرقابة و بالتالي يتمكن من اعداد برنامج المراجعة الأولي و الذي هو عبارة عن (خطة عمل للمراجعة ، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل الى تحقيق أهدافه) .[3]

الفرع 2 : فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق الى إجراءات فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية و مقوماته كما يلي :

---

[1] محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، مرجع سابق ، ص 208

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، **المراجعة و التفتيش** ، ترجمة محمد تسيير الرجيب ، منشورات المجمع ، الأردن ، 1992 ، ص 89

[3] محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، مرجع سابق ، ص 206

1- نظام الرقابة الداخلية :

يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة و يتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة ، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من النظام و كفاءة انجاز الأعمال ، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول ، منع و اكتشاف التلاعبات المالية و الأخطاء ،دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و اعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية .[1]

2- مقومات نظام الرقابة الداخلية :

- البناء التنظيمي للمؤسسة
- النظام المحاسبي
- وجود مراجعة داخلية
- التدريب و سياسة التوظيف
- معايير و مستويات الأداء
- الإجراءات الوقائية .[2]

بعد المقدمة السابقة الموجزة عن نظام الرقابة الداخلية ، نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية :

1- 1جمع الاجراءات : يستخدم المراجعون أساليب متعددة و ذلك بغرض فهم النظام و التأكد من فعاليته و التزام العاملين بتنفيذه و مدى قدرته على انتاج معلومات صادقة و موثوقة .[3]

و يوجد ثلاث أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية و هي :

- **الوصف النظري** : وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل .[4]
- **خرائط التدفق** : عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين .[5]
- **قوائم الاستقصاء** : عبارة عن قوائم يتم اعدادها عن طريق المراجع و تحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ص 89

[2] محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، مرجع سابق ، ص 206

[3] حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد دحدوح ، **تدقيق الحسابات و الإجراءات** ، الطبعة 1 ، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر ، عمان ، الأردن ،2000 ، ص 34

[4] ألفين أليتر ، جيمس لوبك ، مرجع سابق ، ص 398

[5] حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد دحدوح ، **تدقيق الحسابات و الإجراءات** ، مرجع سابق ، ص 34

تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة ، بهدف التقييم و الحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر .[1]

1-2 اختبارات التطابق : يحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق التي تأخذ أحد الشكلين :

.فحص عملية من بدايتها الى نهايتها

.فحص عينة من العمليات .[2]

1-3 التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : يقوم المراجع بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية و الرقابية و يتم ذلك من خلال قائمة الاستقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل ، التي تهدف الى تحديد نقاط القوة و الضعف في النظام .[3]

و بنهاية هذه الخطوة يمكن للمراجع التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها .[4]

1-4 اختبارات الاستمرارية : يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات الاستمرارية التي يهدف المراجع من خلالها الى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار و فعالة لتحقيق أهدافه و على طول الفترة المالية و عندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق فان المراجع يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهري و التفصيلي و تغيير توقيته و طبيعته .[5]

1-5 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي و تحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق و التي توصل اليها عند التقييم الأولي لهذا النظام و يقوم بإعداد تقرير و ابلاغ إدارة المؤسسة به .[6]

الفرع 3 : فحص و تقييم الحسابات و القوائم المالية

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة و التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات و القوائم المالية و هي ثلاثة إجراءات :

- تحديد اثار تقييم نظام الرقابة الداخلية
- اختبارات التطابق

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 283

[2] يوسف محمد جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، الطبعة 1 ، مرجع سابق ، ص 134

[3] الجهاز المركزي للرقابة و المحاسبة ، **دليل الأداء الرقابي الشامل** ، صنعاء ، اليمن ، 1991 ، ص 381

[4] المرجع السابق ، ص 384

[5] المرجع السابق ، ص 385

[6] أحمد حلمي جمعة ، **مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية** ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، 2002 ، ص 04

– انهاء عملية المراجعة .

1– تحديد اثار تقييم نظام الرقابة الداخلية : كما سبق القول فان نتائج التقييم النهائي للمؤسسة الذي قام به المراجع يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة و خاصة إجراءات فحص الحسابات فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المراجع بإعادة النظر في برنامج مراجعته و تحديده لنطاق و طبيعة و توقيت و حجم إجراءات الفحص الذي ينبغي عليه أن يقوم بها ففي حالة قوة النظام يقوم المراجع بتخفيض إجراءات فحصه إلا أنه لا يمكنه الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائيا حتى و ان كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتازة ، أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية .[1]

2– اختبارات السريانية و التطابق : هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية فهي تمثل تحديدا واضحا للتحريف في الحسابات .

3– انهاء عملية المراجعة : كما نعلم أن نهاية عملية المراجعة هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة المعلومات المالية تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة و قيامه ببعض الإجراءات استكمالا لعملية المراجعة :

– التأكد من مدى توفر مبادئ و قواعد المحاسبة

– فحص الأحداث ما بعد الميزانية

– فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية

– إعادة النظر في أوراق العمل

– اصدار الرأي .[2]

المطلب 2: وسائل تنفيذ المراجعة الخارجية و التقنيات المعتمد عليها

ان المراجع لكي يتمكن من الادلاء برأيه حول صدق و عدالة الحسابات و القوائم المالية فانه لابد له من اتباع خطوات منظمة و لتحقيق ذلك لابد له من استخدام وسائل و تقنيات تمكنه من جمع الأدلة و البراهين اللازمة له للإدلاء بذلك الرأي و هي :

1– المعاينة و الجرد الفعلي : لكي يتأكد المراجع من صحة و حقيقة الرصيد الدفتري للأصل فانه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد و هذه الوسيلة تعتبر أهم و أقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل .

[1] هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 35

[2] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص 70

2- المراجعة الحسابية : يهدف هذا الاجراء الى التأكد من سلامة الأرقام و البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية و ذلك من الناحية الحسابية فقط و رغم بساطة هذه الوسيلة ، إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي .[1]

3- المراجعة المستندية : ان المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة . وتعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الاثبات في المراجعة و يتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية ، حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة .[2]

4- نظام المصادقات : ان المصادقات هي عبارة عن بيان أو قرار مكتوب من الغير مرسل الى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة ، و هذه الوسيلة تصنف ضمن أقوى أدلة الاثبات كونها معدة من طرف ثالث خارج المؤسسة و تسلم مباشرة الى المراجع و تساعد المصادقات التي يحصل عليها المراجع في التحقق من الوجود الفعلي و من الملكية و من التقييم لبعض الأصول غير موجودة بحيازة المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك أرصدة العملاء ، أوراق القبض ، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك و المخزون المملوك للمؤسسة لدى الغير .[3]

5- نظام الاستفسارات و التتبع : يحتاج المراجع أثناء عمله الى بعض الإيضاحات من داخل المؤسسة عن بعض النظم و العمليات أو الإجراءات التي تحتاج الى تفسير خاص و للوصول الى فهم لتلك النقاط يوجه المراجع بعض الأسئلة أو الاستفسارات الى المختصين داخل المؤسسة و هذه الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين : الشفوية أو التحريرية ، و على المراجع أن يحرص في البحث عن مدى صحة الإجابات التي تلقاها قبل أن يقتنع بها .[4]

6- نظام المقارنات و الربط بين المعلومات : تتمثل هذه الوسيلة اجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية و الفترات السابقة و دراسة العلاقات بين المعلومات المالية و الغير المالية و دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات و مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة .[5]

7- المراجعة الانتقادية : يقوم المراجع من خلال هذه الوسيلة بدراسة انتقاديه و تحليل متمعن لبعض العمليات أو

---

[1] محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، مرجع سابق ، ص 52

[2] عبيد سعد شريم ، لطف حمود بركات ، مرجع سابق ، ص 242

[3] المرجع السابق ، ص 245

[4] خلف عبد الله الوردات ، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية** ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 207

[5] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 253

بعض الدفاتر و السجلات أو أحد الحسابات أو القوائم المالية .[1]

8- فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية : ان هذا الاجراء يعتبر هاما و ضروري لعمل المراجع و يجب عليه القيام به ، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام و تحديد حجم العينة و الاختبارات التي يجب عليه أن يقوم بإجراءاتها .[2]

9- نظام الشهادات : هي شهادات يحصل عليها المراجع من داخل المؤسسة ، هذه الشهادات لا ينتج عنها أدلة أو قرائن اثبات و انما تمكن المراجع من التأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها ، و كذلك تغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات .[3]

[1] عبيد سعد الشريم ، لطف حمود بركات ، مرجع سابق ، ص 253

[2] عبد السلام عبد الله سعيد ، مرجع سابق ، ص 75

[3] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 67

المبحث 4: معايير المراجعة الخارجية

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها فالمعايير التي سنتطرق اليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير و الثبات النسبي .[1]

و يمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعة في ما يلي :

- ارشاد المراجع أثناء قيام بعمله
- كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المراجع
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص .[2]

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954 ضمن كتاب بعنوان – معايير المراجعة المتعارف عليها – وقد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة الى ثلاثة مجموعات رئيسية و هي :

1. معايير عامة
2. معايير العمل الميداني
3. معايير اعداد التقرير .[3]

المطلب 1: المعايير العامة (الشخصية)

و توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير ، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي .[4]

و تكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير :

- التأهيل العلمي و العملي
- الاستقلال
- العناية المهنية الملائمة .

---

[1] بو سماحة ، **معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2002 ، ص 40

[2] شعباني لطفي ، مرجع سابق ، ص 37

[3] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 55

[4] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2012 ، ص 53

1- التأهيل العلمي و العملي :

1-1 التأهيل العلمي : معنى هذا ان يكون لدى المراجع مؤهلا جامعيا في المحاسبة و المراجعة و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى كالإلمام بالجوانب السلوكية و الإدارة مثل الاقتصاد و الإحصاء .

1-2 التأهيل العملي : معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجعا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة تحت اشراف شخص مهني ذو خبرة .[1]

2- الاستقلال : يجب أن يتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل المراجعة الاستقلال و الذي يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة و موضوعية .[2]

فهذا الاستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة و من ثم فانه يجب تأكيد هذا المعيار في برنامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عن الاشراف و متابعة أداء مهمة المراجعة فتبرير المنفعة الاقتصادية و الاجتماعية لتقرير المراجعة انما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية ، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا اذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله .[3]

3- العناية المهنية الملائمة : ان هذا المعيار يشرط على المراجع بأن يبذل العناية و المهارة المهنية المعقولة عند أداء عمله فإذا كان المراجع لا يتمتع بالمهارات اللازمة و لا يمارس عمله بدرجة العناية المعقولة فانه يكون قد خالف آداب المهنة و أخلاقياتها ، كما يعبر مخلا بواجباته القانونية و بذل العناية المعقولة فانه يعملون قد خالف آداب المهنة و أخلاقياتها ، كما يعتبر مخلا بواجباته القانونية و بذل العناية المهنية المعقولة يشمل جوانب مثل : اكتمال أوراق العمل ، كفاية أدلة المراجعة و ملائمة تقرير المراجعة ، كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال و لكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات .[4]

المطلب 2: معايير العمل الميداني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظرا لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة و ليس بالجانب التنظيمي و المرتبط بالمعايير العامة للمراجعة .

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 41

[2] منصور حامد محمود و آخرون ، **أساسيات المراجعة** ، مركز جامعة القاهرة لتعليم المفتوح ، مصر ، 1993 ، ص 45

[3] وليام توماس ، أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 47

[4] أمين السيد لطفي ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، مرجع سابق ، ص 46

تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي :

- التخطيط و الاشراف
- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
- أدلة قرائن الاثبات .[1]

1- التخطيط و الاشراف : يتضمن تخطيط عملية المراجعة الاستراتيجية بمعنى الرؤية و الخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة .[2]

و يجب على المراجع في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بأعداد برنامج المراجعة مستفيدا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط و مع مراعاة أمكانية تعديل بعض الإجراءات التي ينضمها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل و لكي يتمكن المراجع من التخطيط السليم و الفاعل لعمله ، فانه عليه أن يفهم طبيعة العمل و تنظيمه لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث و العمليات على القوائم المالية .[3]

2- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية : يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم و الجوانب التي تركز عليها عملية المراجعة و ذلك لما يوفره من بيانات و معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، بل ان إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهمة مراجعة فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة ، من هنا جاءت أهمية هذا المعيار المتعلق بتغيير نظام الرقابة الداخلية حيث يستوجب على المراجع أن يقوم بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات المراجعة و الفحص للحسابات .[4]

3- أدلة قرائن الاثبات : أثناء عملية المراجعة يصل المراجع الى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الاثبات تمكنه من ابداء رأيه في القوائم المالية و الذي يحدد هذه النقطة هو التقدير المهني للمراجع أخذا في اعتباره الظروف المحيطة بعملية المراجعة ، فإذا أدلة المراجعة الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي تمثل أساسا معقولا للمراجع لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية .[5]

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 58

[2] عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة ، مرجع سابق ، ص 31

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ص 61

[4] سميرة بلخيضر ، مرجع سابق ، ص 28

[5] وليام توماس ، أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 51

المطلب 3: معايير اعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية اعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات و تشتمل هذه المعايير على أربعة معايير :

– احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

– اثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

– كفاية المعلومات

– ابداء الرأي .[1]

1– احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : وفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة الى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تعرف بأنها : اطار عام يحكم الطرق و الإجراءات المتبعة في اثبات العمليات المالية و اعداد القوائم المالية و هي تعميمات و مرشدات توجيهية عامة تتصف بالشمول و الملائمة كما أنها قابلة للاستخدام .[2]

2– اثبات تطبيق المبادئ المحاسبية : ان الثبات من فترة لأخرى ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأة نتيجة أنشطة المشروع المختلفة و لم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية و يهدف الى :

– التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ او الطرق المحاسبية

و لو حدثت و تأثرت فان هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.[3]

3– كفاية المعلومات : يقصد بها بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي و أنه القادر على عكس قراءة واضحة و صحيحة و دقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات و تلك التي ستتعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة .[4]

فالقوائم المالية تقدم معلومات الى مستخدميها تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره و أن يقيد رأيه ، و يمكن تقييم مدى كفاية الإفصاح عما حددتها فقرة 14 من معيار المراجعة الدولي رقم 23 و هي :

– الإفصاح عن الظروف الأساسية

---

[1] سردوك فاتح ، مرجع سابق ، ص 53

[2] حيدر محمد علي بني عطا ، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة** ، الطبعة 1 ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 51

[3] وليام توماس ، أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 51

[4] محمد البشير ، **الإفصاح و معايير المحاسبة الدولية** ، مجلة المدقق ، العدد 51 ، 2002 ، ص 31

– أن يكون الإفصاح صريحا في النسبية الى احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط و التي تتعلق بقيم و تبويب كل من الأصول و الالتزامات .[1]

4– ابداء الرأي : نص هذا المعيار و الذي يعد الرابع من معايير اعداد التقرير على ما يلي :

يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي قي القوائم المالية أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم ابداء الرأي . و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب ان يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة الى طبيعة عمل المراجع و الى درجة مسؤوليته .[2]

[1] جورج دانيال غالي ، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة** ، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ، مصر ، 2003/2002 ، ص 182

[2] محمد محمد عبد القادر الديسطي ، أحمد حامد حجاج ، مرجع سابق ، ص 41

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة وبلوغها هذا المستوى من التطور كان امرا حتميا بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع الامر الذي زاد من صعوبة رقابة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية .

وسنحاول من خلال هذا المبحث بتقديم ماهية المراجعة نستهلها في بداية الامر بالتطور التاريخي لمفهوم المراجعة ثم إلى فروض المراجعة في المطلب الثاني إما في المطلب الثالث سنتطرق إلى أنواع المراجعة والمعايير العامة التي تحكمها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

نستهله بتقديم نبذة تاريخية حول المراجعة وتطور مفهومها عبر العصور وظهورها لدى الحكام القدامى، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وكان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الحذر ومنع أي تلاعب او غش بالدفاتر .[1]

حيث تدل الوثائق التاريخية على انه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين ، اليونانيين ، الإغريقيين الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة للدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها،

حيث إن كلمة تدقيق (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) و معناها يستمع .[2]

وعموما في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة المقيمين على الشؤون المالية ، و كانت عملية المراجعة و التي عرفت في نهاية هذه الفترة ، تفصيلية 100 مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية .[3]

---

[1] إدريس عبد السلام اشتيوي ، **المراجعة معايير وإجراءات** ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، 1996 ، ص14

[2] حسن محمد العربي ، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015/2014 ، ص 02

[3] إدريس عبد السلام أشتوي ، مرجع سابق ، ص 15

2- الفترة من 1500 حتى 1850 :

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة و زيادة الحاجة للمراجعة و المراجعين.[1]

كما تميزت بظهور نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي و ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع.[2]

3- الفترة من 1850 حتى 1905 :

بعد ظهور الثورة الصناعية ،حصل تغيير شامل للمجتمع و بالتالي ظهرت الحاجة الى تكوين وحدات اقتصادية و من هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية و ليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة . فبعد هذه التطورات اصبح المجال مفتوحا أمام المراجعة لتصبح كمهنة لا يستهان بها .[3]

4- الفترة من 1905 الى وقتنا الحاضر :

في هذه الفترة و خاصة بعد سنة 1940 و بظهور الشركات الكبيرة و تبني أنظمة الرقابة الداخلية و التي اصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة أصبحت المراجعة اختبارية ، وفي أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة ثم أصبحت تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي و ليس على أساس الحكم الشخصي ، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الاعمال للشركات .[4]

و خلاصة القول أن المراجعة في الوقت الحاضر أصبحت تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة المختارة على أساس علمي و ليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع ،و تعتمد اعتمادا كليا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا ،و أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية و مدى عدالتها في تمثيل المركز المالي و نتائج الاعمال للمؤسسة ،أما اكتشاف الغش و التلاعب و غيرها فهو هدف ثانوي و ليس أساسي ،ومن ذلك يستنتج أن المراجع ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش اذا ما أثبتت عدم تقصيره في اتباع الإجراءات الضرورية للمراجعة في سبيل تحقيق معايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها .[5]

---

[1] عزوز ميلود ، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات ،كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ،2006 /2007 ، ص 03

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية غير منشورة ، فرع محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009 ، ص 04

[3] عزوز ميلود ، مرجع سابق ، ص 04

[4] ادريس عبد السلام اشتوي ، مرجع سابق ، ص 16

[5] صلحاوي الياس عبد الرحيم ، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية غير منشورة ، تخصص فحص محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016/2015 ، ص 04

الفرع 2: تعريف المراجعة

ان تعاريف المراجعة تشترك في الأهداف التي تحققها و المجالات التي تعمل فيها و نذكر منها :

– **تعريف 1** : عرف المحاسبين الامركيين : المراجعة بأنها إجراءات منتظمة لأجل الحصول و التقييم و بصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية و الاحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الاقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج الى المستفيدين .[1]

– **تعريف 2** : عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على انها :مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات و التقييم بغية اصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا على معايير التقييم ،وتقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم .[2]

– **تعريف 3** : عرفها الدكتور حاتم محمد الشيشني : لقد عرفت المراجعة على أنها عملية تجميع و تقديم أدلة الاثبات و تحديد و اعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و المعايير المحددة مقدما و يجب ان تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد .[3]

– **تعريف 4** : ومنهم من ينظر للمراجعة على أنها فحص للقوائم المالية يشتمل بحث و تقييم و تحليل السجلات و الإجراءات و نواحي الرقابة المحاسبية للمشروع مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة و التقرير عنها في القوائم المالية و ينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية و التي تعطي في مضمونها رأيه فيها .[4]

و يمكن ان نلخص من هذه التعاريف تعريف شامل للمراجعة حيث تشتمل عملية المراجعة الفحص و التحقيق والتقرير حول المعلومات المقدمة و المصورة لنتائج الاعمال .

– **الفحص**: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها

– **التحقق**: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الاعمال خلال فترة معينة .[5]

– **التقرير**: و هو بلورة نتائج الفحص و التحقيق و اثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية .[6]

---

[1] د . هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية** ، الطبعة 2 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، عمان ، 2004 ، ص ص 20 -21

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2003 ، ص 10

[3] حاتم محمد الشيشني ، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر** ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2007 ، ص10

[4] عبد المنعم محمود ، عيسى أبو طبل ، **المراجعة و أصولها العلمية** ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1967 ، ص 21

[5] رأفت سلامة محمود و آخرون ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، الطبعة 1 ، عمان ، 2011 ، ص 21.

[6] محمد التهامي الطواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص12.

المطلب 2 : فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها اطار نظري يمكن الرجوع اليه في عمليات المراجعة المختلفة ، لذلك سنورد اهم الفروض التجريبية لها في الاتي :

1.قابلية البيانات للفحص

2.عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة

3. خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية

4.وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

5.التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

6.العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

7.مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط .[1]

1- قابلية البيانات للفحص :

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة ،فان لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر اذن لوجود هذه المهنة و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية و الخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات و مستخدميها و تتمثل هذه المعايير في :

- **الملائمة:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين و ارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها
- **القابلية للفحص:** التوصل الى مقاييس و نتائج موحدة
- **البعد عن التحيز:**تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية
- **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .[2]

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة ،من خلال امداد لهذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة .

3- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء و تواطئية :

[1] المرجع السابق ، ص ص 12-13

[2] عبد الفتاح الصحن و آخرون ، **أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ، ص ص 13-14

يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة و عدم مسؤوليته عن اكتشاف و التلاعب التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها .

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

ان وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات ان لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية .[1]

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يعني هذا الفرض ان مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة و انه حتى الان لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و ما يشيره التطبيق العملي لها من مشاكل و أراء تحتاج الى حسم صريح .

و يشير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة و نحن نرى أنه في هذه الحالة سوف تكون الاحكام شخصية الى حد كبير .

6- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة و هو فرض استمرار المشروع و يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات اذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها و ان الرقابة الداخلية سلمية فانه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا اذا وجد الدليل على عكس ذلك و العكس صحيح ، فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل الى التلاعب في قيم الأصول او أن الرقابة الداخلية ضعيفة فانه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار و يكون في حرص منها في الفترات القادمة ومن ناحية أخرى فانه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة ان لم تكن غير ممكنة .

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط :

و يشير هذا الفرض موضوع (استقلال) مراقب الحسابات في أداء عمله و يمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لجيدة عملية المراجعة و من ثم فأي عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية .

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب و هذا المركز :

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة و مع ذلك فان الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز راقب الحسابات قد تم الاعتراف بها الى حد ما بقبول مستويات المراجعة المتعارف عليها .و بناءا على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة و يكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع و عميله و زملاءه و من المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.[2]

[1] محمد التهامي الطواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص 13-14

[2] عبد الفتاح الصحن و آخرون ، مرجع سابق ، ص ص30-31

المطلب 3 : أنواع المراجعة و المعايير العامة التي تحكمها :

الفرع 1 : أنواع المراجعة و المراجعين :

1- أنواع المراجعة :

لا يمكن التطرق الى المراجعة دون معرفة أنواعها مع مراعاة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في ان واحد فرغم تعدد أنواع المراجعة فهذا لا يؤثر على جوهرها و المهمة المخولة لها فسنقوم بدراسة أنواع المراجعة : [1]

1.من حيث النطاق

2.من حيث الوقت

3.من حيث المسؤولية

4.من حيث درجة الالزام

5.من حيث الشمول و المسؤولية في التنفيذ .[2]

1-1 تصنيف المراجعة من حيث النطاق :

يمكن أن تقسم المراجعة حسب مجالها أو نطاقها الى :

.مراجعة كاملة

.مراجعة جزئية .

1-1-1المراجعة كاملة :

بداية لايقصد بالمراجعة الكاملة فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة أو بمعنى اخر مراجعة جميع القيود و العمليات في دفاتر المنشأة و لهذا يمكن القول أن المراجعة من حيث نطاقها قد تحولت من مراجعة تفصيلية كاملة بهدف اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر و السجلات الى مراجعة كاملة تعتمد على أسلوب الفحص العشوائي و ذلك باستخدام أساليب كمية معينة و الهدف هو التأكد من صحة حسابات المنشأة و مدى دلالة القوائم و التقارير المالية عن نتيجة النشاط و المركز المالي للمنشأة و لهذا يعطي للمراجع سلطة غير مقيدة بشرط في تحديد حجم و نوع العمليات و المستندات التي سوف يراجعها كما له حق تقرير حجم الاختبارات التي سوف يجريها دون تدخل من إدارة المنشأة .[3]

---

[1] شعباني لطفي ، **المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** ، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة ، فرع إدارة الأعمال ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004/2003 ، ص 30

[2] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية)** ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 27

[3] د. جمعه شهاب الدين ، يحي حسين عبيد ، **أصول المراجعة** ، بدون دار نشر ، 1997 ، ص 28

1-1-2 المراجعة الجزئية :

يقصد بالمراجعة الجزئية المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية مع الاخذ بعين الاعتبار أن الجهة التي تعين مراجع الحسابات هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها و تدقيقها على سبيل الحصر ،و في هذه الحالة فان مسؤولية المراجع تنحصر في مجال المراجعة المكلف بها و حتى لا يتسبب الى المراجع أي اتهام بالتقصير في أداء مهمته فانه يجب أن يكون هناك اتفاق كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة ،و الهدف منها هو أن يتمكن مراجع الحسابات من التقرير عن الخطوات التي أتبعت و النتائج التي توصل اليها.

أن مراجعة الحسابات سواء كانت كاملة أن جزئية تتوقف على الالزام القانوني لهذه المؤسسات و علاقتها بالملاك ،و لذلك فان الشركة المساهمة تتبع المراجعة الكاملة بينما بالنسبة لشركات الأشخاص و المؤسسات الفردية فان ذلك يتوقف على طبيعة الاتفاق و عقد الشركة لتحديد طبيعة المراجعة و حدودها.[1]

1-2 تصنيف المراجعة من حيث الوقت :

انطلاقا من منظور الوقت الذي تم فيه مراجعة مختلف الاعمال المرتبطة بها ، فان المراجعة تنقسم الى نوعين :

.مراجعة مستمرة

.مراجعة نهائية .[2]

1-2-1 المراجعة المستمرة :

و هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية و غالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة اجراء مراجعة أخرى بعد اقفال الحسابات للتحقيق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية و هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال و غيره من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج الى وقت طويل نسبيا لفحصها كما أنها توفر للمراجع الوقت الكافي خلال تدقيقه مما يساعد على التوسع في عملية المراجعة كما يطلق على هذا النوع بالمراجعة المانعة و المصححة في وقت واحد .[3]

بالرغم من أن هذا النوع من المراجعة له عدة مزايا تدعم استخدامه تحيطه عدة مخاطر و عيوب لذلك سيتم التطرق لها بالتفصيل كما يلي :

---

[1] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 12

[2] عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص 48

[3] لقليطي الأخضر ، **مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2009/2008 ، ص 25

❖ **مزايا المراجعة المستمرة :**

توفر المراجعة المستمرة مجموعة من المزايا للمنشأة محل المراجعة و المراجع في حد ذاته كما يلي :

- توفر المراجعة المستمرة الوقت الكافي لمراجع الحسابات للتعرف على المنشأة بصورة و بما أن مراجع الحسابات يتحمل مسؤولية المراجعة في المنشأة فانه يعتبر مركز من مراكز المسؤولية في المنشأة و باعتباره مركز من مراكز المسؤولية في المنشأة فانه ملزم كباقي مراكز المسؤولية الأخرى على أن يتعرف على جميع جوانب نشاط المنشاة و أهدافها و كل ما عليه فعله من أجل الوصول الى الأهداف المسطرة .
- تساعد المراجعة المستمرة على سرعة اكتشاف الأخطاء و الغش في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة المالية .
- ان وجود مجال زمني واسع لعملية المراجعة يؤدي الى سير العمل بشكل منتظم بمكتب المراجعة و في المنشأة ككل و بالتالي تجنب الإرهاق الموسمي و توزيع العمل على طول السنة .
- تقلل مراجعة الحسابات المستمرة من فرص التلاعب بالدفاتر ،كما للزيارات المتكررة من طرف مراجع الحسابات للمنشأة محل المراجعة من أثر نفسي على موظفين المنشأة .[1]

❖ **عيوب المراجعة المستمرة :**

- هناك احتمال تغيير الأرقام بصورة عمدية أو غير عمدية بعد أن ينتهي المراجع من مراجعته و قد لا يتبن للمراجع هذه التغيرات لأنه لا يعود الى مراجعة ما أتمه
- عدم المراجعة بصورة متواصلة حتى النهاية له ضرورة بسبب انقطاع العمل عند مرحلة معينة ثم مواصلة العمل بعد فترة أخرى مما يؤدي الى السهو من جانب المراجع في التتبع الكامل للعمليات التي تركت بدون إتمام عند انتهاء اخر زيارة للمشروع .[2]
- قد تؤدي المراجعة المستمرة الى ارتباك العمل في المنشأة نظرا لوجود المراجع في أوقات العمل غير المناسبة كما أن المراجعة لو تمت في أوقات منظمة و معروفة يضيع الغرض منها من ناحية تأثيرها النفسي .
- قد يؤدي كثرة تردد مساعدي المراجع على المنشأة أثناء المراجعة المستمرة الى نشأة صلاة مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها احراج المراجع في حالة اكتشافه للخطأ أو العكس .[3]

---

[1] سردوك فاتح ، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير غير منشورة ، تخصص علوم تجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2004/2003 ، ص ص 38-37

[2] وجدان علي أحمد ، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية غير منشورة ، فرع محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009 ، ص ص 68-69

[3] المرجع السابق ، ص 69

1-2-2 المراجعة النهائية :

تعتمد المراجعة النهائية في المنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم و ذلك لان المراجع يبدأ عمله بعد أقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها كما أنه يؤدي الى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة و ذلك لعدم تردد المراجع و مساعديه على المنشأة بالإضافة الى أنه يؤدي الى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة تعتبر تكاليف المراجعة النهائية منخفضة نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة ،بالرغم من هذه المزايا التي تتمتع بها المراجعة النهائية الى أن هناك عيوب تتمثل في : [1]

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للمراجعة
- ان اكتشاف الأخطاء و التلاعب يكون بعد انتهاء السنة المالية و قد يترتب عليه عدم إمكانية المعالجة
- في ظل نقص عدد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق قد يسند الى المراجع الواحد عدة أعمال للمراجعة مما يؤثر سلبا على نوعية العمل المؤدي من المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه .[2]

1-3 تصنيف المراجعة من حيث المسؤولية :

يمكن تقسيم المراجعة حسب الجهة المسؤولة على تنفيذها من داخل المؤسسة أو من خارجها و المتمثلة أساسا في المراجع الخارجي المستقل الى نوعين و هما :

.مراجعة داخلية

.مراجعة خارجية .[3]

1-3-1 المراجعة الداخلية :

و هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية و يهدف بالدرجة الأولى الى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة و يمثل أحد فروع الرقابة الداخلية و أداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف و منع الأخطاء و التلاعب و الانحراف عن السياسة المرسومة .[4]

و قد ظهرت و تطورت المراجعة الداخلية نتيجة ما يلي :

- تحول المراجعة من كاملة تفصيلية الى كاملة اختيارية
- اعتماد الإدارة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية و حاجتها الى التأكد من دقة و صحة هذه البيانات .

---

[1] سردوك فاتح ، مرجع سابق ، ص38

[2] محمد سمير الصبان ، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة** ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، 1998 ، ص 47

[3] سردوك فاتح ، مرجع سبق ذكره ، ص 39

[4] مقدم عبيرات ، أحمد نقاز ، **المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار** ، مجلة الأكاديمية العربية للدانمارك ، العدد 02 ، 2007 ، ص 65

- حاجة الإدارة لتقييم و تحليل عمليات المنشأة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة بأقل ضياع أو تلف ممكن لاشتداد المنافسة و تضيق هامش الربح بين المنشأة المختلفة .
- مسؤولية الإدارة تجاه هيئات الرقابة الحكومية و التزامها بتنفيذ تعليماتها و قراراتها و تزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدى الى اعتماد الإدارة الكلية على المراجع الخارجي الداخلي للتأكد من صحة و دقة البيانات و التقارير و تشتمل المراجعة الداخلية أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية و الإدارية و الضبط الداخلي .[1]

1-3-2 المراجعة الخارجية :

تعرف بأنها عملية منظمة و موضوعية للحصول على أدلة اثبات و تقييمها فيما يتعلق بحقائق حول تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة تطابق هذه الحقائق مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج الى المستخدمين الذين يهمهم الأمر.[2]

و قد جاء هذا النوع من المراجعة تبعا للجهة التي تقوم بعملية المراجعة و التي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تمام الاستقلال عن المؤسسة بهدف فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك الى ابداء رأي فني محايد حول صدق و صحة و سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي لك المؤسسة و ذلك لإضفاء عليها صيغة المصداقية بدرجة ما حتى يمكنها بلعب دورها في مساعدة الية السوق لتعمل و بفاعلية لمصلحة منتجها و مستعملها على حد سواء .[3]

1-4 تصنيف المراجعة من حيث درجة الالتزام :

ان تقسيم مراجعة الحسابات حسب درجة الالزام على القيام بها يظهر نوعين رئيسيين و هما :

.مراجعة الزامية

.مراجعة اختيارية .[4]

1-4-1 المراجعة الإلزامية :

ألزم القانون عدد كبير من المؤسسات بمراجعة حساباتها و أهم هذه المؤسسات في هذا المجال شركات المساهمة ، و الشركة المساهمة لها طبيعة خاصة من حيث ادارتها ، فان ادارتها ممنوحة الى أعضاء مجلس الإدارة الى أنه لابد من وجود وسيلة ليطمئن المساهمون على أساس أن حساباتهم ،المقدمة لهم من مجلس الإدارة الصحيحة و تمثل المركز السليم للشركة

---

[1] وجدان علي أحمد ، مرجع سابق ، ص 72

[2] محمود مصطفى منصور الشريف ، **اطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية (دراسة نظرية)** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بنها ، مصر ، 2006 ، ص 03

[3] عقاري مصطفى ، **التقارير المالية** ، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية ، جامعة قسنطينة ، عدد 19 ، 2002 ، ص 29

[4] سردوك فاتح ، مرجع سابق ، ص 41

و أن المديرين لم يستغلوا سلطتهم و مركزهم في التلاعب بأموال الشركة أو في استعمال هذه الأموال لكسبهم الشخصي و لن يستطيع كل مساهم أن يطمئن من هذه الجهة لان معرفته بهذه الأمور قد تكون قليلة أو معدومة .[1]

لقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري المادة رقم : 609 على الزامية تعيين مراجع الحسابات للقيام بالوظائف المكلف بها قانونا و ضرورة تعيين مندوب حسابات في قانون التأسيس لشركات الأموال المساهمة .

يعين القائمون بالإدارة الأولون و أعضاء مجلس الرقابة الاولون و مندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية .[2]

1-4-2 المراجعة الاختيارية :

و يقصد بها التي تتم بإدارة الملاك أو الإدارة من غير الزام قانوني لذلك مثل المؤسسة الفردية و شركة التوصية البسيطة و شركة التضامن .

و قد كانت المراجعة الاختيارية في بدايتها ثم ما لبثت الشركات أن درجة تعيين المراجعين لحساباتها اذ أصبحت عرقا سائدا لفترة طويلة و مع ظهور المنشات الكبيرة و خاصة شركات المساهمة برزت الحاجة الى حماية حملة الأسهم و غيرهم فظهرت التشريعات بخصوص الزامية المراجعة في بعض أنواع الشركات و تشجيعا لذلك صدرت قوانين بعدم قبول القوائم المالية إلا بعد مراجعتها من قبل مراجع .[3]

و قد أشار القانون التجاري الجزائري الى تعيين المراجع بصفة اختيارية و ذلك من خلال المادة : 584 و التي نصت على تعيين مندوب للحسابات عند الحاجة اليه أي بصفة اختيارية .[4]

1-5 تصنيف المراجعة من حيث الشمول و المسؤولية في التنفيذ :

من هذا المنظور فانه مراجعة الحسابات و على أساس مدى شمول الفحص لمختلف العناصر في المنشأة و المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع على أساسها ،تنقسم الى نوعين و هما :

.مراجعة عادية

.مراجعة لغرض معين .

1-5-1 المراجعة العادية :

و هي المراجعة التي سبقت الإشارة اليها من أنها فحص البيانات المثبتة بالسجلات و الدفاتر و التأكد من صحة القوائم المالية و مدى تمثيلها لنتيجة الاعمال و المركز المالي و ابداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك

---

[1] عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا** ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، مصر ، 1993 ، ص ص 45-46

[2] حسين مبروك ، **الكامل في القانون التجاري** ، منشورات دحلب ، الجزائر 2000 ، ص 281

[3] خالد راغب خطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات (نظري علمي)** ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص 56

[4] حسين مبروك ، مرجع سابق ، ص 263

و غالبا ما يرجع و يلجأ المراجع الى اتباع المراجعة الاختيارية و يعتبر مسؤولا بالطبع على أي اهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي اداءه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال و الظروف القائمة في المنشأة محل المراجعة .[1]

1-5-2 المراجعة لغرض معين :

و يقصد بها مراجعته موضوع محدد بهدف البحث عن حقائق معينة و الوصول الى نتائج محددة ،و يتم بتكليف خطي و من أمثلته فحص نظام الرقابة الداخلية ،تحديد الشهرة ،فحص مستندات عملية معين .[2]

ان المراجع لا يعتبر مسؤولا في المراجعة العادية اذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله و اعداده للتقرير ، أما في حالة الفحص لغرض معين فهو مسوؤل عن كل اهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا تعاقدية .[3]

1-6 المراجعة من حيث نوع المؤسسة :

و تنقسم الى نوعين :

.مراجعة عامة

.مراجعة خاصة

1-6-1 المراجعة العامة :

تنصب المراجعة العامة على المنشات ذات الصفة الحكومية أو غير حكومية في حد ذاتها و التي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعة و الأموال المشغلة في هذه المنشات لها صفة العمومية و تمتلكها الدولة و لها الرقابة المباشرة عليها ،و يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص الحساب الختامي و تقديم تقريره السنوي عنه و تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشأة التجارية و الصناعية إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين .

1-6-2 المراجعة الخاصة :

و هي المراجعة للمنشات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات أموال أو أشخاص أو منشات فردية أو جمعيات أو نوادي أو حسابات و سميت مراجعة خاصة لان الذي يمتلك رأس مال عدد محدود من الأفراد يتراوح بين عدد كبير كما في الشركات المساهمة أو فرد واحد كالمؤسسات الفردية و تختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشأة تبعا لنوع المنشأت

[1] سردوك فاتح ، مرجع سابق ، ص 43

[2] وجدان علي أحمد ، مرجع سابق ، ص 32

[3] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 32

فمراجعة شركة الأشخاص و مؤسسات فردية هي اختيارية متروكة لأصحاب رأس المال أمر الاستعانة بمراجع خارجي من عدم الاستعانة به .[1]

2- أنواع المراجعين

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها فالمراجعة يقوم بها شخص يطلق عليه اسم (المراجع) فهذا الشخص يجب أن يتحلى بمجموعة من الخصائص و المميزات حتى يتمكن من ممارسته هذه المهنة المعقدة و الصعبة و التي تتطلب مسؤولية كبيرة.[2]

و لاشك أن هناك أنواع عديدة من المراجعين إلا أنه يمكن تصنيف تلك الأنواع الى ثلاثة أنواع من حيث الأكثر شيوعا و استخداما و هي :

. المراجع الخارجي

. المراجع الداخلي

. مراجع الوحدات الحكومية

و فيما يلي توضيح لتلك الثلاثة أنواع من المراجعين : [3]

2-1 المراجع الخارجي : تعددت الألقاب التي تطلق على المراجعين الخارجيين و اختلفت من دولة الى أخرى فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر (محافظ الحسابات) و في بعض الدول يطلق عليه (مراقب الحسابات) أو (مندوب الحسابات) أو (المحاسب القانوني) لكن من الألقاب لم تغير من الدور الأساسي له . فهو بذلك شخص مؤهل و مدرب و مستقل و محايد و مسؤول عن ابداء رأي فني حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على هذا المركز المالي لها .[4]

2-2 المراجع الداخلي : هو موظف من داخل المؤسسة و يعين بواسطة إدارة المؤسسة ، الاستقلالية تكون محدودة و غير كاملة . و هو مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقارير مراجعته الى مستويات الإدارية العليا بالمؤسسة .[5]

و حتى يؤدي المراجع الداخلي عمله على نحو فعال يجب أن يكون مستقلا عن الوظائف التنفيذية داخل الشركة التي

---

[1] عبد الفتاح صحن ، **مبادئ و أسس المراجعة** ، مرجع سابق ، ص 51

[2] شعباني لطفي ، مرجع سابق ، ص 34

[3] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص ص 22-23

[4] كريمة علي الجوهر و آخرون ، **التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات** ، بحوث محكمة منتقاة ، حقوق الطبع و النشر محفوظة للمنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، جمهورية مصر ، 2012 ، ص 155

[5] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق ، ص 28

يعمل بها ، و لكن لا يستطيع أن يكون محايدا عن الوحدة الاقتصادية ما دام تربطه بها علاقة عمل .[1]

و تختلف مسؤوليات المراجع تبعا لاختلاف صاحب الشركة أو المؤسسة فقد يتكون فريق المراجعة الداخلية من موظف أو اثنين و يستغرقون معظم وقتهم في اجراء المراجعة الإجرائية أما في منشآت أخرى فقط يتألف فريق المراجعة الداخلية من عدد من الموظفين لهم مستويات متنوعة تشمل اجراء المراجعة التشغيلية و مراجعة نظم الكمبيوتر .[2]

2-3 مراجع الوحدات الحكومية : هو مراجع يقوم باجراءات مراجعة القوائم المالية للوحدات الحكومية مثل الوزارات و هيئات و مؤسسات القطاع العام و غيرها ، فالمراجع الحكومي يقوم في الواقع بمراجعة الأنشطة و العمليات المالية للوحدات الحكومية المتعلقة باتفاق الأموال العامة حسب ما تصرح به الدولة في هذا الجانب فنظرا لان سلطات الانفاق و التحصيل في الوحدات الحكومية محددة بواسطة القانون فان هناك قدر كبير من التركيز على المراجعة الإجرائية .[3]

❖ **أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجع الداخلي و الخارجي** :

من خلال التعريفين السابقين يمكن ابراز أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجع الداخلي و الخارجي في الجدل التالي :

الجدول رقم (1-1) : أوجه الأختلاف و التشابه بين المراجع الداخلي و الخارجي

من حيث	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
1 / الهدف	تقييم كافة أنشطة المشروع المالية و الغير مالية لخدمة الادارة	ابداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق و عدالة القوائم المالية
2/ تعيين و تحديد الأتعاب	الادارة	الجمعية العمومية لشركة المساهمين
3/ نطاق و مجال العمل	كافة أنشطة المشروع المالية و الغير مالية	القوائم المالية
4/ توقيت أداء العمل	على مدار السنة	في نهاية السنة بعد اعداد القوائم المالية
5/ درجة الاستقلال	استقلال جزئي لأنه موظف في الشركة	استقلال تام لأنه شخص خارجي
6/ الجهة التي يقوم لها التقرير	الادارة	الجمعية العمومية للمساهمين

[1] محمد محمد عبد القادر الديسطي ، أحمد حامد حجاج ، **المراجعة مدخل متكامل** ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2002 ، ص 27

[2] حاتم محمد الشيشني ، مرجع سابق ، ص 28

[3] المرجع السابق ، ص 26

7/ طريقة و أسلوب العمل	تحددها الإدارة لأنه موظف بالشركة	يحددها المراجع الخارجي

المصدر : د. شحاته و أخرون ، **الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة** ، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 2013 ، ص ص 119- 120

الفرع الثاني : معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة و الحكم على الجدوى منها . [1]

هذه المعايير تمثل الاطار العام و الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة و التي يراها ضرورية في الظروف المحيطة في جميع مراحل عملية المراجعة ابتداءا من الاعداد لعملية المراجعة و انتهاءا بكتابة التقرير للجهة تحت المراجعة و سنورد فيما يلي معايير المراجعة التي تلقى قبولا و متعارف عليها بين المحاسبين و المراجعين . و هي تلك التي أوصى بها المجمع الأمريكي للمحاسبين الأمريكي للمحاسبين القانونيين : [2]

1- المعايير العامة

- يجب أن يقوم بعملية الفحص شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل المهني و الكفاءة العلمية كمراجع
- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و كذلك عند اعداد التقرير

2- معايير العمل الميداني

- يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطا مناسبا مع الاشراف الدقيق على عمل المساعدين ان وجدوا
- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة
- يجب الحصول على ادلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملائمة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية

3- معايير ابداء الرأي :

- يجب أن ينص التقرير عما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- يجب أن ينص التقرير عما اذا كانت مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها و التي تم استخدامها في اعداد القوائم المالية تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت في السنة السابقة

[1] محمد التهامي الطواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 37

[2] ادريس عبد السلام اشتوي ، مرجع سابق ، ص31

– يفترض أن تحتوي القوائم المالية و ملحقاتها على كافة البيانات و الإيضاحات التي يجب على القارئ بها ، ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك .

– يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة و في الأحوال التي لا يمكن ابداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة الى الأسباب التي أدت الى ذلك .[1]

و في ما يلي تقسيمات المعايير :

1– المعايير العامة

1–1 معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية :

1–1–1 من التأهيل العلمي : أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة

1–1–2 من ناحية التأهيل العملي و الكفاءة المهنية : أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة للمحاسبين أو لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص

في الأخير قد نشير الى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية و العلمية و الميدانية على حد سواء ، و تمكنه من الإيفاء لمتطلبات معيار التأهيل العلمي ،العملي و الكفاءة المهنية .

1–2 معيار الاستقلال : ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع :

1–2–1 عدم وجود مصالح مادية للمراجع : ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و ان لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع

1–2–2 وجود استقلال ذاتي : عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة

في ظل توافر هاته النقطتين يمكن أن تحدد أبعاد الدالة على استقلال المراجع :

– الاستقلال في اعداد برنامج المراجعة

– الاستقلال في مجال الفحص

– الاستقلال في اعداد التقرير

[1] حسين محمد القاضي ، حسين أحمد دحدوح ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية** ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 26

1-3 معيار العناية المهنية : يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة الى غاية الانتهاء منها و لتحقيق ذلك يجب توفر بعض الشروط في المراجع :

- الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالاخطاء غير المنتظرة
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير عادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في ابداء الرأي
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية .[1]

2- معايير العمل الميداني

و هي التي تخص العمل الميداني و المعايير المطبقة و المعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة و في هذا الاطار نجد ثلاثة معايير :

2-1 التخطيط السليم للعمل و الاشراف الملائم مع المساعدين :

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق و مساعديه و ذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة اذ يجب اعداد برنامج دقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو الازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق تحتاج عملية التدقيق الى تخطيط دقيق و متابعة ، فينبغي تخطيط و متابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و فحص و تدقيق مستندي و عمليات تحصيل الأصول و الخصوم و نتيجة عمليات المشروع فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص .

2-2 دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

ان ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق و انما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة و الوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها و استمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الالمام بالإجراءات و الأساليب المستخدمة و الى المدى الذي يزيل أي شك أو أي تساؤل في ذهنه عن مدى فعاليته و كفاءته و يمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية و هي :

- الالمام بنظام الموضوع
- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام

[1] محمد التهامي الطواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص 40-42

– تحديد مدى ملاءمة ورقة الإجراءات الموضوعة و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات .[1]

2-3 كفاية و ملاءمة أدلة الاثبات :

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة و قرائن الاثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية و ذلك عن طريق الفحص المستندي و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات ، و يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام الى نوعين هما :

2-3-1 داخلية : على كل الدفاتر و السجلات المحاسبية و الشيكات و السندات و أوامر الشحن و طلبات الشراء و كل ما يتم اعداده داخل المؤسسة

2-3-2 خارجية : تشتمل على المصادقات من العملاء و الموردين و الملاحظات و الاستفسارات التي تجري خارج البنوك و وكالات التأمين و إدارة الضرائب و الى غير ذلك من الأطراف الخارجة .[2]

3- معيار ابداء الرأي

يعتبر المعيار من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة اخر معيار يجب الالتزام به ، اذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ، و ذلك من خلال العناصر التالية :

– مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات

– مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

– الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة الى أخرى و في حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات و القوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق و الجديدة من جهة و من جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير .

– تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة .

– على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة و أن يختار نوع التقرير المقابل لذلك

– على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة ،اذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

[1] المرجع السابق ، ص 44

[2] المرجع السابق ، 52

و الواقع أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة و ذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية :

.التقرير النظيف

.التقرير التحفظي

.التقرير السالب

.تقرير عدم ابداء الرأي . [1]

3-1 التقرير النظيف : يعتبر الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية احد الأنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،اذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و اجراءاته و كذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية .

3-2التقرير التحفظي : يعتبر امتداد معدل ل للمؤسسة . و يرتبط هذا التقرير بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و بمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية المالية .لتقرير النظيف كونه يشير الى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول الى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في هذا الاطار يشير المراجع الى هذه التحفظات بكل وضوح و صراحة و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية .[2]

3-3 التقرير السالب : اذ أن المراجع هنا سيقرر أن القوائم المالية لا تعبر عما أعدت من أجله فلا الميزانية تعطي صورة صادقة أو واضحة عن المركز المالي ،كما أن حساب الأرباح و الخسائر لا يعبر بوضوح عن نتيجة أعمال المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .[3]

3-4 تقرير عدم ابداء رأي : يمكن القول بأن المراجع اذا لم يجد نفسه في وضع يسمح له بإصدار رأي نظيف أو سالب كما أن اثبات التحفظات لا يعد كافيا فان البديل الأخير المتاح له هم أن يمتنع عن ابداء رأيه و يضمن تفقره بما يفيد ذلك بوضوح .

فقد أشارت المعايير الدولية للمراجعة الى أن المراجع يصدر تقريره المتضمن امتناعا عن ابداء الرأي عندما يكون الأثر المحتمل للتحفظ على نطاق العمل مهما الى الحد الذي يجعل المراجع غير قادر على ابداء الرأي عن البيانات المالية . [4]

---

[1] المرجع السابق ، ص ص 53-54

[2] المرجع السابق ، ص ص 55-56

[3] حامد طلبة محمد أبو هيبة ، **أصول المراجعة** ، الطبعة 1 ، حقوق الطبع محفوظة للناشر زمزم ناشرون و موزعون ، الأردن ، عمان ، 2012 ، ص 171

[4] المرجع السابق ، ص 173

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها و نشأتها بتطور الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و تكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع من منفعتها و قدرتها على الاستجابة لاحتياجات الافراد و أصحاب المصالح في المجتمع .

و سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم المراجعة الخارجية و أهميتها و منهجية تنفيذها .

المطلب الأول : مفهوم المراجعة الخارجية

سنتناول في هذا المطلب أهم التعاريف التي أعطيت للمراجعة الخارجية و أنواعها و أهدافها

الفرع 1 : تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية تعاريف شتى نذكر منها :

– **تعريف 1** : المراجعة الخارجية و هي فحص القوائم المالية و هي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و عمل انتقادات للدفاتر و السجلات و أنظمة الرقابة الداخلية و التحقق من أرصدة البنود في هذه القوائم و الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق و سلامة القوائم المالية ،و لهذا فان معنى المراجعة الخارجية يجب أن يحتوي ثلاث فقرات : [1]

1.الفحص

2.التحقق

3.ابداء الرأي

– **تعريف 2** : عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة . [2]

– **تعريف 3** : عرفها **Porter** بأنها عملية الفحص الحيادي المستقل و التي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية

[1] يوسف جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، دار صفاء عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 06

[2] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية)** ، الطبعة 2 ، دار وائل للطباعة و النشر ، عمان ، الأردن ، 2001 ، ص 13

التي تستفيد من خدمات المراجع و التي تنتهي الى ابداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي . [1]

– **تعريف 4** : نظام يهدف الى إعطاء رأي موضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة . [2]

– و تهدف المراجعة الخارجية الى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة و مطابقتها مع الأهداف الموجودة و تهدف أيضا الى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب و بصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة . [3]

– و من خلال هذه التعاريف نستخلص التعريف التالي :

– **تعريف شامل** : هي عملية منظمة تهدف الى ابداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية و ذلك عن طريق جمع الأدلة الكافية و تقييمها و توصيل النتائج الى الأطراف المستفيدة من هذه القوائم . [4]

الفرع 2 : أنواع المراجعة الخارجية

سوف نوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع و التي تتمثل في ثلاثة أنواع و هي :

1. المراجعة القانونية
2. المراجعة التعاقدية
3. الخبرة القضائية

1– المراجعة القانونية : أي التي يفرضها القانون و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات

2– المراجعة التعاقدية : هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأفراد الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسات و التي يمكن تحديدها

3– الخبرة القضائية : هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة و يلخص الجدول التالي أهم الفروقات بين هذه الأنواع :

---

[1] Porter , B , Principles of External Auditing , John Wiley and Son , 1997 , P : 19

[2] محمد السيد السرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 39

[3] محمد السيد السرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق (الاطار النظري ، المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العملي)** الناشر دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 41

[4] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 20

جدول رقم (1– 2) : الفرق بين أنواع المراجعة

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
1/ طبيعة المهمة	مؤسساتية : ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2/ التعيين	من طرف المساهمين	من المديرية العامة أو مجلس الادارة	من طرف المحكمة
3/ الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة و تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات	اعلام العدالة و ارشادها حول أوضاع مالية و محاسبية تقديم مؤشرات بالأرقام
4/ التدخل	مهمة دائمة تعطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5/ الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين	قائمة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
6/ مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات تسيير	ينبغي احترامه
7/ ارسال تقارير	مجلس الإدارة الجمعية العامة	المديرية العامة مجلس الادارة	الى القاضي المكلف بالقضية
8/ شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
9/ اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير مشروعة	نعم	لا	غير معني
10/ الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب النتائج ، نوع	بحسب النتائج مبدئيا

		المهمة	
11/ المسؤولية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية
12/ التسريح	مهمة تأسيسية ، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي
13/ الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14/ طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات قانونيا	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر : محمد بوتين ، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق** ، الطبعة 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2006 ، ص 28

الفرع 3 : أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

1- أهمية المراجعة الخارجية

ان أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل و ذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة الغير المتجانسة من المعلومات و التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها و أهدافها و هذه الفئات تتمثل فيما يلي :

1-1 الإدارة و أعضاء مجلس الإدارة : حيث يتركز الغرض الأساسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء و تقييم عملية اعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة الى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة .

1-2 حملة الأسهم : يسعون الى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة و العاملين و اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو الخفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي .

1-3 حملة السندات حاليون و محتملون : ان هؤلاء الفئة يحتاجون الى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة و مدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها .

1-4 مجموعة الموظفين و اتحادات العمال : و هؤلاء بحاجة الى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية و تقدير الأجور المستقبلية و في المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح .

1-5 الاقتصاديون و رجال البحث العلمي : و تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الاثار على السياسات الاقتصادية و على قرارات السياسة العامة و المساعدة في أعمال البحوث و الدراسات كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي و التخطيط الاقتصادي .[1]

1-6 العملاء و الموردون و المنافسون : ان هذه الفئة تحتاج الى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع و الخدمات أو كمستهلكة للسلع و الخدمات و تقييم القوة التنافسية للمؤسسة .

1-7 دعاة و مؤسسات حماية البيئة : و هؤلاء يحتاجون الى معلومات تساعدهم في تقييم الاضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها .

1-8 الأجهزة الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها : مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب .

1-9 نظام المحاكم : و يحتاج الى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس و تقييم الأصول الضرورية و في أغراض الدعاوي القضائية .

1- 10 الاستشاريون كالمحللين الماليين و بيوت الاستثمار : فهؤلاء الفئة يحتاجون الى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف ابداء النصح للمستثمرين و توجيههم .

1-11 الدائنون و البنوك : تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة و كذلك تحديد مبلغ القرض و شروطه .

1-12 المستثمرون المحتملون : و هم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة و تحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد .[2]

2- أهداف المراجعة الخارجية

تسعى المراجعة الخارجية الى تحقيق عدة أهداف و تتمثل في :

. أهداف رئيسية

[1] عبيد سعد الشريم ، لطف حمود بركات ، **أصول لمراجعة الحسابات** ، مركز الأمين للنشر و التوزيع صنعاء ، اليمن ، 2007 ، ص ص 13-14

[2] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية)** ، الطبعة 2 ، مرجع سابق ، ص 13

. أهداف خاصة

2-1 الأهداف الرئيسية : حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الاتي :

– ان الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو ابداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

– امداد إدارة المؤسسة أوالشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و بيان أوجه القصور فيه و ذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام .

– امداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية و غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة ، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة .[1]

2-2 الأهداف الخاصة : تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية و في سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف فان هناك أهداف فرعية عليه أولا ان يحققها و هي الستة أهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة و تعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة و اجراءاتها و تتمثل هذه الأهداف فرعية في الاتي :

– **التحقق من الوجود** : أي ان الأصول و الخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين .

– **التحقق من الاكتمال** : يعني أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات و الإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر و السجلات كاملة و أنه لايوجد عمليات غير مسجلة .

– **التحقق من الملكية** : يعني أن كافة الأصول و الممتلكات المملوكة للمؤسسة في تاريخ معين و أن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين .

– **التحقق من التقييم** : أن الخصوم و الأصول قد تم تقييمها و قيدها بقيمتها الملائمة .

– **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق و عدالة** : أن كافة مكونات القوائم المالية تم الإفصاح عنها و عرضها بصورة سليمة وفقا للمتطلبات القانونية و المهنية ذات الصلة .

– **التحقق من شرعية و صحة العمليات المالية** : أي أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات و الإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة و تم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين و اللوائح و النظم النافذة و تمت

[1] يوسف محمد جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، الطبعة 1 ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص ص 7- 8

خلاصة الفصل :

مما سبق ذكره يمكن القول أن المراجعة عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية ، و ذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة و ينتهي الفحص بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة و نوعية و مصداقية هذه المعلومات و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم حيث أن رأي المراجع يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية و هذا ليس كونه خبيرا في المحاسبة و المراجعة فحسب لكونه مستقل و مؤهل و محايد و يتحمل المسؤولية المهنية تجاه العمل الذي يقوم به .

الفصل الثاني
القوائم المالية

تمهيد :

تختلف طريقة اعداد و عرض القوائم المالية من بلد لأخر و قد يرجع هذا الاختلاف الى اختلاف الظروف الاجتماعية ، الاقتصادية و القانونية لكل بلد كما قد ترجع الى ان كل بلد يأخذ في اعتباره احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات اعداد القوائم المالية محليا .

ان الهدف من عرض القوائم المالية هو توفير المعلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة و أدائها و التغيرات التي حدثت في وضعيتها المالية و ذلك لقطاع عريض من المستخدمين مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة و عقلانية .

و عليه تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية للقوائم المالية

المبحث 1: ماهية القوائم المالية

نظرا لكبر حجم نشاطات المؤسسة و تزايد الطلب على البيانات المتعلقة بهذه الأنشطة ،كان على المؤسسة اختيار وسيلة لإيصال هذه البيانات في الوقت المحدد و بالكم المناسب للأطراف تهتم بمعرفة وضعية المؤسسة ، لهذا وضع النظام المحاسبي طرفا للإفصاح عن هذه المعلومات المتمثلة في القوائم المالية و التي سنتطرق الى تعريفها و أنواعها من خلال هذا المبحث .

المطلب 1: تعريف القوائم المالية

تعد القوائم المالية من قبل المؤسسات الموجودة عبر العالم التي قد تبدو متشابهة من دولة لأخرى إلا أن هناك اختلافات و فروقا بينها بسبب الظروف و العوامل الاجتماعية و الاقتصادية و القانونية التي تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي و هذه الظروف المختلفة قد أدت الى استخدام تعار يف متعددة للقوائم المالية مما نتج عنه استخدام معايير متنوعة في الاعتراف و القياس لعناصر و بنود هذه القوائم المالية و سوف نذكر بعض التعاريف :[1]

– **تعريف 1** : هي الوسائل التي بموجبها تنقل الى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح المركز المالي للوحدة الاقتصادية .[2]

– **تعريف 2** : هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية كما تضبط تحتد مسؤولية المسيرين و تعدل في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية المحاسبية ، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة و تجدر الإشارة الى الزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية .[3]

– **تعريف 3** : تمثل المخرجات الرئيسية لنظام المحاسبة المالية و تشمل قائمة المركز المالي و قائمة الربح و غيرها و التي تحتوي معلومات تلخص أثر الأنشطة الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة و موجهة لخدمة الأطراف الخارجية لمستخدمي المعلومات المحاسبية .[4]

---

[1] محمود محمد عبد ربه ، **العلاقة بين تقارير مراقبي الحسابات و كفاءة الأسواق المالية** ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2006 ، ص 153

[2] فالتر ميجس ، روبرت ميجس ، **المحاسبة المتوسطة** ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، 2003 ، ص 43

[3] وسيلة بوخلافة ، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ،الميدان علوم اقتصادية ،علوم التسيير و علوم تجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013/2012 ، ص 03

[4] أحمد لعماري ، **ملخص محاضرات مقياس مراجعة الحسابات** ، السنة الأولى ماجستير غير منشورة ، محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، ص 26

– **تعريف 4** : كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا اعداد كشوف مالية و الكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشمل ما يلي :

1. الميزانية
2. حساب النتائج
3. جدول سيولة الخزينة
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة
5. ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة للميزانية و لحساب النتائج.[1]

– **تعريف 5** : تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة و ادائها المالي و تدفقاتها النقدية و يمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي و حقوق الملكية ، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات و الأحداث المالية و تأثيراتها على أصول و التزامات المؤسسة و حقوق ملكيتها و تعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية .[2]

– أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها الى المستخدمين عن طريق التقارير المالية على غرار القوائم المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة و تتعلق بموضوعات عديدة فقد تكون معلومات مالية ومعلومات غير مالية و نشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة الى التنبؤات المالية و الأخبار ذات الصلة بالمؤسسة وصف للخطط و التوقعات و كذلك التأثير البيئي و الاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه .[3]

– من التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف موحد للقوائم المالية :

– **تعريف شامل**: هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي و هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات الى الأطراف المعنية و تزودهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد قرارات اقتصادية.[4]

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و مدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، الجريدة الرسمية رقم 19 صادرة ب 2009/03/25 ، ص 22

[2] خالد جمال الجعرات ، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، الطبعة 1 ، اثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 97

[3] شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، الجزء 2 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، 2008 ، ص 78

[4] ناجي بن يحيى ، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين القوائم المالية** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012 ، ص 61

المطلب 2: الخصائص النوعية للقوائم المالية و الفرضيات التي تقوم عليها

عندما نقوم بإعداد القوائم المالية و يتضمنها معلومات محاسبية ، هذه المعلومات ينبغي أن تتصف بخصائص أو سمات نوعية معينة كي تكون مفيدة لمستخدميها و مجموعة من الفرضيات التي تقوم عليها و هذا ما سنتناوله في هذا المطلب.[1]

الفرع 1: الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية للقوائم المالية هي الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم و هي نوعين :

. خصائص نوعية رئيسية

. خصائص نوعية ثانوية.

1- الخصائص النوعية الرئيسية :

1-1 الموثوقية : تكون المعلومات صادقة اذا كانت خالية من الأخطاء و يتفق فيها مستخدموها و تمثل المعلومات بصدق و تعرض نتائج المحاسبة عن العمليات و تقدمها طبقا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية و ان تكون محايدة و خالية من التحيز و تتخذ الإجراءات الضرورية لذلك .[2]

وتضم الموثوقية ثلاث مكونات و هي :

- **قابلية التحقق** : و هي زيادة التأكيد بأن القياس المحاسبي يمثل ما يعرضه فعلا و المعلومات المحاسبية القابلة للتحقق هي التي تعطي نتائج متطابقة جوهريا اذا تمت من قبل أشخاص يقومون بالقياس يستخدمون نفس طرق القياس و تكون قادرة على اثبات كونها خالية من الخطأ و التحيز .
- **صدق التمثيل** : و تعني وجود اتفاق بين القياسات المالية أو الوصف للظواهر الاقتصادية موضوع القياس و الوصف أي تكون المعلومات معبرة عن الوضع المالي .
- **الحيادية** : أي لا تؤثر على مستخدمي المعلومات و عدم تفضيل مصالح مجموعة من مصالح أخرى .

1-2 الملائمة : و تعني أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون قادرة على احداث اختلاف أو تغيير في قرارات مستخدميها و كي تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن تتطابق أو تغير توقعها متخذ القرار و تضم الملائمة ثلاث مكونات :

---

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية و معاييرها** ، الطبعة 1 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ، ص 274

[2] ساعد بوراوي ، **الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري** ، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،كلية العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الوادي ، 2010 ، ص 10

- **القيمة التنبؤية** : أي المعلومات المحاسبية يمكن أن تأثر بالقرار بواسطة تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ و تساعد مستخدمي المعلومات عمل توقعات عن الماضي و الحاضر و المستقبل .
- **القيمة الارتدادية** : أي يمكن من التأثير بالقرار بواسطة التطابق أو تصحيح التوقعات الأولية لمتخذ القرار .
- **الوقتية** : أي تكون متاحة في الوقت الذي يتم فيه القرار .[1]

2- الخصائص النوعية الفرعية :

2-1 قابلية المقارنة : و تعني قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات أخرى سابقة للمنشأة ذاتها و ذلك لتقييم مركزها المالي و أدائها كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية و الأداء و التغيرات في المركز المالي .[2]

2-2 الثبات : أي استخدام نفس المبادئ و الفروض و الطرق و الإجراءات المحاسبية من قبل الشركة من سنة لأخرى و عدم تغييرها الى عند الضرورة .[3]

الفرع 2: الفروض الأساسية

الفرضيات الأساسية هي ما يتم افتراضه عند اعداد القوائم المالية حيث لا يمكن تصور اعداد قوائم مالية متضمنة لمعلومات مفيدة لأصحاب القرارات إلا اذا تم اعدادها وفقا لهذه الفرضيات و هي :

1- الفرضية المحاسبية على أساس الاستحقاق : بموجب هذه الفرضية يتم الاعتراف بالعمليات المالية و الأحداث الأخرى عند حدوثها ، و يجري قيدها في السجلات المحاسبية و تقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها حيث يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها و عائدات بنود الدخل المحددة .[4]

ان القوائم المالية المحددة على أساس الاستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المتعلقة على دفع و استلام النقدية بل و تبلغهم كذلك عن التزامات الدفع النقدية في المستقبل و عن الموارد التي تمثل النقدية و التي سيتم استلامها مستقبلا و بالتالي فهي توفر معلومات حول العمليات المالية السابقة و الأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية .[5]

---

[1] حسين القاضي ، مأمون حمان ، مرجع سابق ، ص274

[2] طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة** ، الجزء 1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003/2002 ، ص 82

[3] طلال الحجاوي ، ريان نعوم ، **المحاسبة المالية مناهج الجامعات العالمية** ، الطبعة 1 ، جهينة للنشر و التوزيع ، عمان 2000 ، ص 27

[4] أمين السيد أحمد لطفي ، **المحاسبة الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2004 ، ص 465

[5] يوسف محمد جربوع ، **نظرية المحاسبة** ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص 141

2- فرضية الاستمرارية : تنص المادة 23 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على أنه عند اعداد القوائم المالية يجب على الإداري اجراء تقييم لقدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة و يجب اعداد القوائم المالية على أساس مؤسسة مستمرة ما لم يكن هناك نية لدى الإدارة اما بتصفيتها أو بالتوقف عن المتاجرة و ليس أمامها بديل واقعي سوى ان تفعل ذلك و عندها تكون الإدارة أثناء قيامها بإجراء تقييمها على علم بحالات عدم التأكد مادية بأحداث أو ظروف قد تثير شكوك كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة و عن الأساس الذي يتم بموجب اعداد القوائم المالية و سبب عدم اعتبار المؤسسة أنها مؤسسة مستمرة .[1]

المطلب 3: أهداف القوائم المالية

ان الأهداف الأساسية التي تصبو المؤسسة اليها من خلال اعداد القوائم المالية هو تلبية احتياجات الجهات التي تستخدم تلك الكشوف و يتجلى ذلك من خلال ما تعرض له الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في الفقرة 12. [2]

ان الهدف من القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي و الأداء و التغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرار .[3]

1- بالنسبة للأطراف الخارجية :

ان الهدف الأساسي من المحاسبة هو توفير معلومات اقتصادية ذات نوعية عن المؤسسة ، تمكن الأطراف الخارجية من اتخاذ القرارات الصحيحة ، و يتم ذلك من خلال :

- توفير معلومات ذات جودة عالية ، تمكن من تحقيق التدفقات النقدية في الوقت المناسب
- تقديم معلومات كافية للمستثمرين عن التدفقات النقدية المستقبلية
- توفير معلومات حول موارد المؤسسة و التزامتها حتى يمكن تحديد نقاط القوة و الضعف في المركز المالي للمؤسسة
- توفير معلومات عن أداء المؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق الأرباح و التنبؤ بالمستقبل من خلال دراسة مقارنة بنتائج السنوات السابقة لقياس فاعلية إدارة المؤسسة في توقع عوائد المستقبلية .

---

[1] حكيمة بوسلمة ، **عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01** ، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و اليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، ص 10

[2] عبد الكريم شناي ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة مقدمة كمتطلبات لنيل شهادة الدكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016/2015 ، ص 48

[3] العقاري مصطفى ، **المعيار المحاسبي الدولي 1 (عرض القوائم المالية)** ، مقالة منشورة ، أبحاث اقتصادية و إدارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، العدد 1 ، 2007 ، ص ص 10- 11

2- بالنسبة للمؤسسة :

هدف المؤسسة من نشر القوائم المالية على يقتصر على طلب أو عرض رؤوس الأموال أو دخول السوق المالي بل يتعداه الى جلب المستثمرين المحتملين عن طريق مدهم بمعلومات كافية تشجعهم على الاستثمار في المؤسسة و لن يتحقق هذا الهدف إلا عن طريق الإفصاح التام عن الوضع المالي و التنافسي للمؤسسة و عن مدى وفاء الإدارة بالتزاماتها و مسؤوليتها تجاه المساهمين باعتبارهما أصحاب المؤسسة .[1]

المطلب 4 : القوائم المالية و التقارير المالية

– ان التقارير و القوائم المالية ليست غاية في حد ذاتها و لكنها تهدف الى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرار فأهدافها ليست ثابتة و لكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية و القانونية و كذا بالخصائص و القيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن ان توفرها القوائم المالية ، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين و تمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية و تمدهم بمعلومات عن المكاسب و مكوناته و كذلك الوضع المالي و أداء المؤسسة حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط بل تمثل هذه الأخيرة جزء محوري للتقرير المالي .

– ان مخرجات المحاسبة المالية ليست مختصرة فقط على المعلومات المعروضة في القوائم المالية ، فالتقارير المالية هي مصطلح واسع يتضمن ليس فقط القوائم المالية و لكن كل الوسائل لتحويل المعلومات المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمحاسبة المالية فهي تعتبر من الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية و على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية الى أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على عناصر القوائم المالية ، و يتم الامداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية .

كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو الغير المباشرة و التي يتم استخراجها من النظام المحاسبي و قد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات الى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية و ليس من خلال القوائم المالية الرسمية و السبب في ذلك كون أن القوائم المالية تخضع لقواعد صارمة و تنظيمية و بالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية و ليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالا مختلفة و تتعلق بموضوعات عديدة ، فهي قد تشمل التقارير المالية معلومات مالية و غير مالية و نشرات أو تقارير مجلس الإدارة و التنبؤات المالية و الأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط و التوقعات و كذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة و منه نصل الى أن التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية .

[1] عبد الكريم شناي ، مرجع سابق ، ص 48

– ان التقارير المالية تعطي معلومات مفصلة عن أعمال لشركة و اداءها إضافة الى توقعات الأداء في المستقبل و يبدأ التقرير عادة بكلمة لرئيس مجلس إدارة الشركة يلخص فيها أبرز ما تم إنجازه في السنة الماضية ثم يورد بعد ذلك توقعات مستقبلية عامة للشركة في العام القادم بخلاف القوائم المالية و التي تتعدى محتوياتها لغة الأرقام ، فان التقرير المالي يشمل على فصول عدة تحتوي نصوص مطولة و صورا توضيحية تشرح أعمالا لشركة و تهدف النصوص المكتوبة في التقرير في جزء منها الى شرح الأرقام التي تم ذكرها في القوائم المالية التي توضح مستوى أداء الشركة .[1]

[1] سعيدي عبد الحليم ، **محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية غير منشورة ، تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015/2014 ، ص ص 02- 06

المبحث 2: أنواع القوائم المالية

ان المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية و من أهمها :

1/ قائمة المركز المالي (الميزانية)

2/ قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

3/ قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)

4/ قائمة التغير في حقوق الملكية

5/ قائمة الملاحق

المطلب 1: قائمة المركز المالي (الميزانية)

تبين الميزانية المجموعات الرئيسية للحسابات و المبالغ المتعلقة بالأصول و المطلوبات و حقوق المساهمين و العلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة .

الفرع 1 : تعريف الميزانية

توجد للميزانية عدة تعا ريف :

– **تعريف 1** : هي عبارة عن صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان مالها من ممتلكات (الأصول و الموجودات) و حقوق الملكية و ما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين و هو تاريخ الميزانية و كذا تمثل احدى الركائز المهمة في بيان صورة الشركة أو المؤسسة للأطراف المتعاملة معها و هي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة المالية مقارنة بالمطلوب (الخصوم) حيث تشكل المطلوب ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير .[1]

– **تعريف 2** : الميزانية هي عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول و الخصوم (الخصوم = الديون) و رؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ اقفال الحسابات .[2]

– **تعريف 3** : تعد الميزانية بيانا لكافة الأحداث التي تم إنجازها و تسجيلها في المؤسسة إضافة الى أنها تظهر و تلقي

[1] عبد الوهاب رميدي ، علي سماي ، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة)** ، الطبعة 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص 30

[2] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ، الجريدة الرسمية ، العدد 07، ص 82

الضوء التاريخ الماضي و الوضع الحالي للمؤسسة و يمكن من خلالها و بواسطة التحليل المالي قراءة الاحداث المستقبلية.[1]

– تعريف 4 : وفقا للمعيار الدولي رقم 1 تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية و عبارة عن بيان بالمركز الذي يوضح الأصول و الخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة .[2]

الفرع 2: عناصر الميزانية

1– الأصول :

1–1 مفهوم الأصول :

– الأشياء ذات القيمة المملوكة للشركة ، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة المعاملات أو الأحداث السابقة .[3]

– هي موارد اقتصادية تملكها المنشأة او خاضعة لسيطرتها ، لذلك تستخدم المنشاة تلك موارد في تنفيذ أنشطتها مثل الإنتاج أو الاستهلاك أو التبادل مع الغير .[4]

1–2 تصنيفها :

تصنف الأصول الى متداولة و غير متداولة :

1–2–1 الأصول المتداولة : وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 01 فانه يعتبر الأصل المتداول في الحالات التالية :

- عندما يكون من المتوقع بيعه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء دورة التشغيلية العادية للمنشأة
- عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لأجل قصير و يتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية .
- عندما يكون أصل نقدي أو معادل للنقد و استخدامه ليس مقيدا .

و يستثنى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المعدل في 2007 كل من المخزون و الذمم المدينة التجارية حيث ينص على أنه حتى و لم يتوقع تحويل هذه الأصول الى نقدية خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية فانه ينبغي أن تصنف الى أصول متداولة و كذلك الأوراق المالية التي يمكن التعامل بها في السوق على أنها أصول متداولة فقط اذا كان من المتوقع تحويلها الى نقدية خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية و يتم تصنيف البنود التالية كأصول متداولة .

---

[1] حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثرها على مهنة المدقق** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2008/2007 ، ص 183

[2] طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، الجزء 1 ، 2004 ، ص 111

[3] طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية** ، الدار الجامعية للطبعة ، الأردن ، 2005 ، ص 119

[4] رضوان حلوة حنان و آخرون ، **أسس المحاسبة المالية** ،طبعة 1، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص 89

- **النقدية** : و تشمل النقدية في الصندوق و يتألف من العملات المعدنية و العملات و الشيكات غير مودعة و الحوالات البريدية و الودائع لدى البنك ، و أي شيء يتم قبوله بواسطة البنك كوديعة سوف تعتبر نقدا و يجب أن يكون النقد متاح للسحب عند الطلب .

و عليه فان الأصول مثل شهادات الإيداع لا تعتبر نقدا بسبب القيود الزمنية على سحب قيمتها و كذلك فان النقدية يجب ان تكون متاحة الاستخدام الجاري حتى تصنف كأصل متداول .

- **الاستثمارات قصيرة الأجل** : هي الأوراق المالية التي يمكن التعامل بها في السوق بسهولة و التي يتم الحصول عليها عادة من خلال استخدام النقد المعطل لفترة مؤقتة و لا حاجة الى ذكرها في صلب قائمة المركز المالي بشرط أن يتم اجراء تسوية بين التصنيفات المختلفة في الإيضاحات المتممة .
- **الحسابات المدينة** : و تشمل المدينون و أوراق القبض و المبالغ واجبة التحصيل من الشركات التابعة و المبالغ واجبة التحصيل من قبل المسؤولين الإداريين و الموظفين نتيجة مستحقات عليهم و يمثل مصطلح الحسابات المدينة المبالغ المستحقة على العملاء و الناشئة عن معاملات تم إنجازها في سياق أعمال المنشأة العادية .
- **المخزون** : و هو عبارة عن أصول محتفظ بها اما لأغراض البيع في اطار الأعمال العادية او في صورة مواد أو امدادات يراد استهلاكها في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات و ينبغي الإفصاح عن أساس تقدير القيمة .
- **المصروفات المدفوعة مقدما** : و هي عبارة عن أصول يتم ايجادها عن طريق دفع نقدية مقدما أو تكبد التزاما و هي تنقضي و تصبح نفقات مع مرور الوقت أو بالاستخدام أو بالأحداث .[1]

1-2-2 الأصول غير المتداولة : و يستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المعدل في 2007 مصطلح غير جاري على أنه يشمل الأصول المادية و المعنوية و التشغيلية و المالية طويلة الأجل و هذا المعيار لا يحظر استخدام أي توضيحات بديلة طال ما كان المعنى واضحا و تشمل الأصول غير المتداولة و الاستثمارات طويلة الأجل و العقارات و الآلات و المعدات و الأصول المعنوية و الأصول المتنوعة الأخرى .

- **الاستثمارات طويلة الأجل** : هي الاستثمارات التي يكون الغرض منها هو الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن و يتم تصنيفها كاستثمارات طويلة الأجل و هي :
  - ✓ الأوراق المالية المتعلقة بالديون و حقوق الملكية
  - ✓ الأصول المادية
  - ✓ الاستثمارات المحتفظ بها في صناديق خاصة

[1] طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة** ، مرجع سابق ، ص 188

❖ **الممتلكات و الآلات و المعدات** : و هي أصول مادية تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في الإنتاج أو تزويد السلع أو الخدمات من أجل تأجيرها للغير أو من أجل أغراض إدارية و التي يتوقع أن نستخدم أثناء أكثر من فترة واحدة .

❖ **الأصول المعنوية** : هي الأصول غير المادية الخاصة بالمنشاة الاعمال التي تعود حيازتها على الملاك بمنافع متوقعة و تضم شهرة المحل و المعاملات التجارية و براءة الاختراع و حقوق التأليف و النشر و مصاريف التأسيس و قد تم تعريفها على النحو التالي :

هي أصول قابلة للتحديد و غير نقدية و غير ذات مضمون مادي تتحكم فيها المنشاة لاستخدامها في انتاج او توريد السلعة الخدمات او تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية او يتوقع ان يتم استخدامها خلال اكثر من فترة واحدة و بصفة عامة يتم إضافة استهلاك الأصل المعنوي الى جانب الدائن في حساب الأصل ، رغم انه من المعقول استخدام استهلاك مجمع .

1-2-3 أصول أخرى : يستخدم هذا العنوان للحسابات التي لا تتفق بدقة مع مجموعات الأصول الأخرى مثل النفقات الطويلة الاجل المدفوعة مقدما ، الضرائب المؤجلة ،تكلفة اصدار السندات ، المؤجرة الحسابات المدينة غير المتداولة ، النقد المقيد .[1]

2- الخصوم :

2-1 مفهوم الخصوم : هي عبارة عن تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية نشأة نتيجة التزام قائم بالفعل على المنشاة نتيجة لأحداث او عمليات تمت في الماضي و ذلك عن طريق تحويل أصول او خدمات الى وحدات اقتصادية أخرى نتيجة العمليات التبادلية حصلت بين المنشاة الغير .[2]

2-2 تصنيفها : ونفس الشيء بالنسبة للالتزامات فإنها تبوب متداولة و غير متداولة

2-2-1 الالتزامات المتداولة : و هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية :

- سيتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة
- تستحق خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ اعداد الميزانية
- يتم تحملها لأغراض المتاجرة
- لايكون للمؤسسة حق غير مشروط بالتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا بعد تاريخ اعداد الميزانية .

[1] طارق عبد العال حماد ، **دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 192

[2] حيدر محمد علي بني عطا ، مرجع سابق ، ص102

2-2-2 الالتزامات غير متداولة : و هي الالتزامات التي :

- لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة .
- لا تستحق خلال اثني عشر شهرا
- لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة
- يتوقع ان يتم إعادة تمويلية بموجب تسهيلات قروض حالية حتى او استحق خلال الأثني عشر شهرا و يطلق عليها احيانا الالتزامات طويلة الاجل .[1]

2-2-3 الالتزامات الأخرى : وهي تلك البنود التي لا ينطبق عليها مفهوم الالتزام مثل ضرائب الدخل المؤجلة و الائتمان الضريبي الاستثماري المؤجل و التي تقاس بطريقة التأجيل و لكن في أغلب الأحيان يتم ادراج هذه البنود ضمن متداولة و غير متداولة رغم انها ليست متماثلة من الناحية فنية .[2]

3- حقوق الملكية :

3-1 مفهوم حقوق الملكية : وفقا لفرض استقلالية الوحدة الاقتصادية عن ملاكها فان للمنشأة ألتزامات تجاه ملاكها باسم حقوق الملكية (للفرد او الشركات او المساهمين) وتمثل حقوق الملكية مطالبات على صافي أصول المنشاة لان حق الملكية هو الحق المتبقي بعد سداد المنشاة لالتزاماتها تجاه الغير .[3]

3-2 تصنيفها : ويتم تصنيفها الى :

3-2-1 أسهم راس المال : وتتالف من القيمة الاسمية او المصرح بها للأسهم العادية و الممتازة و ينبغي ذكر عدد الأسهم المصدر بها و العدد المصدر و العدد المتداول بوضوح .

3-2-2 الأسهم العادية : القيمة الاسمية للسهم الواحد 10 دينار ،عدد الأسهم المصدر بها 2 مليون سهم عدد الاسهم المصدر و المتداول 1.5 مليون سهم .

- و بالنسبة للأسهم الممتازة التي تكون قابلة للسداد عندما يرغب حاملها في ذلك فإنها لا تعتبر من حقوق الملكية و لكنها غالبا ما توضع بعنوان مستقل بين الالتزامات و حقوق الملكية و مع ذلك فان المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 الإفصاح و العرض يوضح الجوهر الأكثر أهمية من الشكل في حالة الأدوات المالية المركبة بما في ذلك أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم الممتازة الإلزامية السداد و هو ما يعني أنه يجب اظهارها في قسم الالتزامات في الميزانية .

---

[1] محمد مطر ، موسي السويطي ، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، الطبعة 3 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2012 ، ص ص 247 - 248

[2] طلرق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة** ، مرجع سابق ، ص 130

[3] ناجي بن يحي ، مرجع سابق ، ص 69

- ❖ **رأس المال الإضافي المدفوع** : و يقسم الى مجموعتين :
  - ✓ رأس المال المدفوع الزائد عن القيمة الاسمية أو المصرحة
  - ✓ رأس المال المدفوع من المعاملات الأخرى .
- ❖ **رأس المال الموهوب** : التبرعات الغير النقدية المقدمة من حملة الأسهم
- ❖ **الأرباح المحتجزة** : هي الأرباح المتراكمة التي لو توزع على المساهمين و هي :
  - ✓ مخصصة : مبالغ معينة من الأرباح التي لم توزع على المساهمين
  - ✓ غير مخصصة : الأرباح المتاحة لتوزيع كأرباح الأسهم .[1]

الفرع 3: مزايا الميزانية

ان اعداد الميزانية يحقق للمؤسسة أو لمستخدميها العديد من المزايا أهمها :

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ اعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق و ما عليها من التزامات .
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية و التي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها .
- التعرف على مدى مقدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع و يتم قياس ذلك بنسب التداول و السيولة .
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها او التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات الى حقوق الملكية .[2]

الفرع 4: أهداف الميزانية

تقدم الميزانية معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي :

1- السيولة :

و تتمثل بالنقدية و شبه النقدية و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية موقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة ، و كلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على التزاماتها .

---

[1] محمد أبو النصار ، جمعة حميدات ، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية و العملية)** ، دار وائل ، عمان ، 2008 ، ص 40

[2] محمد رمزي ، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية (المعيار المحاسبي الدولي 01 عرض القوائم المالية)** ، رسالة مقدمة كمتطلبات لنيل شهادة الدكتوراه علوم غير منشورة ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015/2014 ، ص 68

2– القدرة على سداد الديون طويلة الأجل :

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المنشأة للديون طويلة الأجل عند الاستحقاق فكلما كانت على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد و أقساط تلك الديون و ذلك بتقدير التدفقات النقدية التاريخية للفترات المحاسبية السابقة .

3– المرونة المالية :

ان هذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشأة على تعديل حجم و توقيت التدفقات النقدية و الذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات و الفرص غير متوقعة و هناك علاقة عكسية بين المرونة المالية و مخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي و ذلك بحساب نسب معينة تساعد في التحليل المالي للمنشاة مثل :

نسب أرباح المنشأة المحققة خلال الفترة المالية الى رأس المال المستثمر

–كما تقدم الميزانية تطورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات و تعطي كذلك تصور عن حجم و نوعية مواردها الاقتصادية و هيكل الالتزامات المرتبطة عليها و حقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية .

الفرع 5: شكل الميزانية

1– الميزانية على شكل التقرير :

يتم في هذا الشكل عرض بنود الميزانية سطر بعد سطر و من أعلى الى أسفل كما يلى :

جدول رقم (2 – 1) : قائمة المركز المالي على شكل تقرير

البيان	المبالغ
– الأصول	XXX
. أصول غير متداولة	XXX
. أصول متداولة	XXX
– اجمالي الأصول	XXX
– الخصوم	XXX
. التزامات متداولة	XXX
. حقوق الملكية	XXX
– اجمالي الخصوم و حقوق الملكية	XXX
المجموع	XXX

المصدر : طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص 153

2- الميزانية على شكل الحساب :

و يتبنى هذا الشكل مفهوم التوازن بين جانبين الجانب الأيمن يخص الأصول و الأيسر يخص الخصوم .

جدول رقم (2 – 2) : قائمة المركز المالي على شكل حساب

البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
- الأصول	XXX	- الخصوم	XXX
. أصول غير متداولة	XXX	. حقوق الملكية	XXX
. أصول متداولة	XXX	. التزامات غير متداولة	XXX
		. التزامات متداولة	XXX
- اجمالي الأصول	XXX	- اجمالي الخصوم	XXX
المجموع	XXX	**المجموع**	XXX

المصدر : طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة** ، مرجع سابق ، ص 153

3- الميزانية وفقا لنظام المحاسبي المالي : حدد المشرع الجزائري شكل الميزانية كالتالي :

جدول رقم (2-3) : الميزانية جانب الأصول

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	اجماليN	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
- أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات عينية					
تثبيتات معنوية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجرى إنجازها					
تثبيتات مالية					

سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
– أصول جارية **مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ** **حسابات دائنة واستخدامات مماثلة** الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة **الموجودات وما شابهها** الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 28

جدول رقم (2 – 4) : الميزانية جانب الخصوم

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
– رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب مؤجلة			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات 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 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 28

المطلب 2: قائمة الدخل

ان قائمة الدخل ذات أهمية كبرى بالنسبة لكل محلل على مستوى المؤسسة أو على مستوى الاقتصاد الوطني و عادة ما يهتم المستخدمون بهذه القائمة للحكم على ربحية المؤسسة و تحديد قيمة الاستثمارات و الديون .

الفرع 1: تعريف قائمة الدخل

و لها عدة تعاريف منها :

– تعريف 1 : هو بيان ملخص للأعباء و النواتج المحققة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية ،كما لا يأخذ في الحساب لا تاريخ التحصيل و لا تاريخ السحب و يبين النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح او خسارة .[1]

– تعريف 2 : هذه القائمة تعتبر من بين أهم القوائم المالية التي تساعد على اجراء التحليل الوظيفي للمؤسسة و تهدف الى تزويد المهتمين بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة و كذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل .[2]

– تعريف 3 : عرفها ملاك و مجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية و التي تؤدي الى زيادة حقوق الملكية ما عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك و تكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أدت تخفيض في الالتزامات .[3]

الفرع 2: عناصر قائمة الدخل

تتضمن قائمة الدخل الموازنة بين كل الإيرادات و المصروفات :

1– الأعباء : هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل خروج أو استنفاد في الأصول أو حدوث التزامات التي تؤدي الى نقصان في الأموال الخاصة بخلاف تلك التي ترتبط بتوزيعات المساهمين في رأس المال .

2– النواتج : تتمثل في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل دخول أو تزايد في الأصول أو تناقص في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة على الزيادة في المساهمات .[4]

3– المعلومات الواجب توفرها على الأقل في حسابات النتائج :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال.

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 24

[2] شناي عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 55

[3] جودي محمد رمزي ، مرجع سابق ، ص 74

[4] سعيدي عبد الحليم ، مرجع سابق ، ص 219

- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- الضرائب و الرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر الغير عادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة .[1]

الفرع 3: مزايا قائمة الدخل

قائمة الدخل هي الأخرى تحقق العديد من المزايا سواء للمؤسسة المعدة هذه القائمة للأطراف التي تستخدمها و من مزايا هذه القائمة ما يلي :

- التعرف على نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي و صافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي و يستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء
- معرفة ربحية السهم الواحد فذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة و كذلك نشاطاتها غير العادية
- معرفة فيما اذا تم اعداد قائمة الدخل بناءا على استمرارية المؤسسة أو بناءا على تصفيتها .[2]

الفرع 4: شكل قائمة الدخل :

وضع المشرع الجزائري نماذج للقوائم المالية يجب التقيد بها و نموذج حساب النتائج كالاتي :

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 24-25

[2] جودي محمد رمزي ، مرجع سابق ، ص 73

جدول رقم (2– 5) : جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من ..... الى .....

البيان	ملاحظة	N	N–1
رقم الأعمال			
تغيرمخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الانتاج المثبت			
اعانات الاستغلال			
1- انتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملاياتية الأخرى			
الأعباء العملاياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
6-النتيجة المالية			
7 النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الانشطة العادية			
مجموع اعباء الانشطة العادية			
8 النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9 النتيجة غير العادية			
10 النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 30

جدول رقم (2 – 6) :جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من ..... الى .....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 31

المطلب 3: قائمة التدفقات النقدية

الفرع 1: تعريف قائمة التدفقات النقدية

هناك عدة تعاريف لقائمة التدفقات النقدية من أهمها :

– **تعريف 1** : هي عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة و استخدامات التدفقات الخارجية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة ، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الاجل القصير و تقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل و الاستثمار و التمويل بصورة تؤدي الى توقيفها مع التغير في النقدية و النقدية المعادلة خلال الفترة .[1]

– **تعريف 2** : هو جدول تدفقات الخزينة و هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية و استخداماتها و ذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة ، و يعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو و غيرها .[2]

– **تعريف 3** : يعرف كشف التدفق النقدي على ما هو الا تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة و مجموع المعاملات النقدية الخارجة .[3]

– **تعريف 4** : هي قائمة تقدم نوعية من المعلومات عن مصادر الأموال (التدفقات الداخلة) خلال الفترة التي تعد عنها القوائم المالية للمنشأة ، هذه المعلومات التي تقدمها القائمة تتصف بالاعتمادية و الموضوعية المناسبة ، مما يزيد من فاعليتها في الكشف عن بعض الأمور الهامة عن أثر الأنشطة التشغيل و الاستثمار و التمويل على سيولة المنشأة في الأجل القصير .

– **تعريف 5** : هي قائمة تبين المتحصلات النقدية و المدفوعات النقدية و صافي التغير في النقدية الناتج من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة في صيغة تتضمن تسوية للأرصدة النقدية أول و أخر الفترة .[4]

الفرع 2: عناصر قائمة التدفقات النقدية

اعداد قائمة التدفقات النقدية تمكن من توضيح مجموعة من الأنشطة التي قامت بها المؤسسة و التي غيرت و في وضعية النقدية و ما يعادلها خلال الدورة المحاسبية ، هذه الأنشطة يتم تصنيفها في ثلاثة مجموعات و هي :

---

[1] بن خليفة حمزة ، **دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012 ، ص 10

[2] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، **التسيير المالي (دروس و تطبيقات)** ، الطبعة 1 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 204

[3] حمزة محمود الزبيدي ، **الإدارة المالية المتقدمة** ، مؤسسة الوراق ، عمان ، 2004 ، ص 276

[4] بن خليفة حمزة ، مرجع سابق ، ص 11

1- الأنشطة التشغيلية : تشمل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها ، ان قسم الأنشطة التشغيلية يبين الاثار النقدية لإيرادات و مدفوعات العمليات و بطريقة أخرى فان قسم الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية يشتمل على الأثار النقدية لتلك العمليات المقرر عنها في قائمة الدخل

- تدفقات الأنشطة التشغيلية : هي التدفقات التي تدخل في تحديد صافي الربح حيث تتضمن التدفقات الناتجة عن بيع سلع و خدمات ، التدفقات الناتجة عن سداد مبالغ للموردين ، أجور العمال ، الضرائب و غيرها و تعتبر النشاطات الأكثر أهمية في المؤسسة مقارنة بالأنشطة الأخرى حيث على أساسها تحدد نتيجة المؤسسة .

- أهمية التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية : المؤسسات التي تريد البقاء في دنيا الأعمال عليها أن تولد صافي تدفقات نقدية موجبة من أنشطتها التشغيلية و خاصة في الأجل القصير ، ذلك أنه في حالة العكس فإنها لن تكون قادرة على زيادة النقدية من مصادر أخرى . يقينا مقدرة المؤسسات على زيادة النقدية من خلال الأنشطة التمويلية تعتمد تماما على مقدرتها على توليد النقدية من العمليات التشغيلية العادية بالنسبة للدائنين و مستثمرون فإنهم لا يرغبون الاستثمار في المؤسسات التي لا تولد نقدية كافية من الأنشطة التشغيلية لتأكيد مدفوعات عن الالتزامات و الفوائد و التوزيعات المستحقة ، اذن فمن غير المعقول ان تستمر المؤسسة في دنيا الأعمال اعتمادا على النقدية الواردة من الأنشطة الاستثمارية .[1]

2- الأنشطة الاستثمارية : تتمثل في الأنشطة المتعلقة باقتناء الأصول غير الجارية أو غير المتداولة و كذا التخلص منها كالمباني و الالات و المعدات يضاف اليها الاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة و من أمثلة التدفقات النقدية المتعلقة بالنشطة الاستثمارية

- العائدات من التصرف في الممتلكات و المصانع
- العائدات من التصرف بأدوات الدين خاصة بمؤسسات أخرى
- العائدات من بيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بمؤسسات أخرى
- شراء أدوات حقوق ملكية خاصة بمؤسسات أخرى.

3- الأنشطة التمويلية : تتمثل في الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و المرتبطة بالحصول على الموارد و الأموال من الملاك و تقديم العوائد لهم ، كما تتضمن كذلك الأنشطة المتعلقة بافتراض الأموال و سدادها و من أمثلة التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التمويلية :

- العائدات من اصدار الأسهم
- العائدات من الاقتراضات البنكية
- دفع توزيعات الأرباح على المساهمين
- تسديد التزامات الايجار التمويلي .[2]

[1] جودي محمد رمزي ، مرجع سابق ، ص ص 76-77

[2] المرجع السابق ، ص 78

– أهمية التدفقات النقدية للأنشطة التمويلية :

- التعرف على مصادر التمويل التي حصلت عليها المؤسسة خلال الفترة سواء كان بشكل قروض أو اصدار أسهم أو سندات و قيمة كل من هذه المصادر فاستخدام القروض قصيرة الأجل على سبيل المثال لتميل الاستثمارات طويلة الاجل قد يعرض الشركة لصعوبات مالية .
- التنبؤ باحتياجات المؤسسة من التدفقات المستقبلية
- التعرف على المبالغ المدفوعة لسداد القروض و السندات و توزيع الأرباح و غيرها
- التعرف على نسبة التمويل الخارجي الى التمويل الذاتي فالتوسع في مصادر التمويل الخارجي عند حد معين ممكن أن يترتب عليه حدوث أزمات مالية للشركة . [1]

الفرع 3: مزايا قائمة التدفقات النقدية

- توفر معلومات مفيدة لكل من الإدارة و مستخدمي القوائم المالية و تعتبر وسيلة للتعرف على درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة و مرونتها المالية و درجة المخاطر التي تصاحب تدفقاتها .
- تساعد محللي القوائم المالية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على مواجهة تعهداتها عندما يحين ميعادها أي تساعد في تقييم التغيرات التي تحدث في الهيكل المالي للمؤسسة بما في ذلك درجة السيولة و مقدرتها على استرداد ديونها
- تعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم مدى مقدرة المؤسسة على توليد النقدية و ما في حكمها .
- تزيد من القدرة على مقارنة التقارير المتعلقة بالأداء التشغيلي لمختلف المنشآت .
- تقدم معلومات التدفقات النقدية تؤثر على متخذ القرار بعدة طرق على سبيل المثال اذا استطاعت المنشأة المنتظمة ان تجلب أموال أكثر من استخداماتها فان المستثمر سيقيم المنشأة بأهمية أكثر من قيمة موجوداتها و معداتها .
- مساعدة الدائنين لمعرفة هل لدى المنشأة نقدية كافية لدفع ديونها الخارجية .[2]

الفرع 4: شكل قائمة التدفقات النقدية

هناك العديد من النماذج لجدول تدفقات الخزينة الصادرة عن هيئات مالية و جامعات و معاهد مختصة و محللين و غيرها لكن المشرع الجزائري حدد طريقتين لعرض جدول تدفقات الخزينة هما :

[1] سالمي محمد الدينوري ، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير غير منشورة ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، 2009/2008 ، ص 87

[2] سالمي محمد الديموري ، مرجع سابق ، ص ص 15- 16

جدول رقم (2-7) جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من ..... الى .....

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغيير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 35

جدول رقم (2-8) : جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من ..... الى .....

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
– الإهتلاكات والأرصدة			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
– تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
– تغير الموردين و الديون الأخرى			
– نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج(1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 36

المطلب 4: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يتطلب المعيار 01 أن تقوم المؤسسة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين أخر الفترة و بداية الفترة ، إضافة بنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر كجزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل .

الفرع 1: تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية

و تعرف على أنها :

– **تعريف 1** : يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل من فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية . [1]

– **تعريف 2** : هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة من المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة و أيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة و كذا مسحوب المؤسسة خلال نفس الفترة .[2]

– **تعريف 3** : ينص المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية ، على أنه و من الضروري على المؤسسات اعداد قائمة أو جدول يبين التغيرات في حقوق الملكية .

– **تعريف 4** : تتمثل حقوق الملكية فيما تبقى من أصول المؤسسة بعد استبعاد أو طرح خصوما أو التزاماتها و نظرا لاحتلال أصحاب الدين (الدائنين) الالتزامات الأولية القانونية على تلك الخاصة بالملاك فأن حقوق الملكية تمثل ما يعرف بالقيمة المتبقية ، أي أن حقوق الملكية تأتي في المرتبة الثانية بعد الخصوم من حيث أولوية السداد ، أي أنه لا يمكن اجراء توزيعات على أصحاب المؤسسة الا في حالة وجود فائض في حقوق الملكية بعد مقابلة كافة الخصوم .[3]

الفرع 2: عناصر قائمة التغيرات في حقوق الملكية

1– رأسمال أول المدة : هي مجموعة الأموال النقدية و العينية التي يقدمها المالكين للمؤسسة بهدف بدأ أعمال المؤسسة و مزاولة نشاطها و توفر الخدمات الرئيسية (الأفراد ، السلع) و ذلك لانجاز نشاطها .

2– الأرباح المحتجزة : و هي الجزء المحتجز من الأرباح التي تم الاحتفاظ بها لأغراض معينة .

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 26

[2] أحمد صلاح عطيه ، **مبادئ المحاسبة المالية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 39

[3] جودي محمد رمزي ، مرجع سابق ، ص 79

3- الاحتياطات : هي الاقتطاعات من الأرباح السنوية قبل توزيع الأباح لغرض توقية المركز المالي للمؤسسة أو حماية المتعاملين معها من الخسائر و هناك نوعين من الاحتياطات : احتياطات اختيارية و أخرى اجبارية و يتم تكوينها بناء على تشريع او قانون أو أحيانا ينص قانون الضرائب على إعطاء إعفاءات أو تخفيضات من التزامات الضرائب اذا تم تكوين نوعا من أنواع الاحتياجات فوجد مثل هذه الاحتياطات تعتبر معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار .

4- المسحوبات الشخصية : تتمثل في مقدار الأرباح التي يسحبها الملاك لتغطية حاجاتهم من مصروفاتهم الشخصية و التي من الضروري تميزها عن مصروفات المؤسسة .[1]

الفرع 3: مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يعمل المحاسب على اعداد قائمة تتضمن التغيرات الحاصلة في حقوق الملكية و ذلك كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن هذه القائمة تسوية لحقوق الملكية بين أخر و بداية الفترة إضافة لبنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل ، عموما تحقق هذه القائمة المزايا التالية :

- معرفة مقدار حقوق ملكية الشركة و مختلف العناصر التي تتشكل منها .
- معرفة التغيرات الحاصلة على حقوق الملكية خلال الفترة و التي عادة ما تكون 12 شهرا
- التعرف على نبود المكاسب و الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب و الخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع .[2]

[1] يوسف محمود جربوع ، سالم عبد الله حلس ، **المحاسبة الدولية** ، الطبعة 1 ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2002 ، ص 94

[2] جودي محمد رمزي ، مرجع سابق ، ص 80

الفرع 4 : شكل قائمة التغيرات في حقوق الملكية

جدول رقم (2–9) : جدول تغير الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فرق اعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
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 : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 37

المطلب 5: قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

الفرع 1: تعريف الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

– تعريف 1 :

حسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بما يلي :

– أساس اعداد القوائم المالية

– السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة

– المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان اخر في القوائم المالية

– السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة

– المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية .

– معلومات اضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية و لكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل .[1]

– تعريف 2 : الملحق وثيقة تلخيص بعد جزءا من الكشوف المالية ، فهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية و حساب النتائج فهما أفضل و يتم كلما اقتضت الحاجة حيث أنه ما يسجل في الملاحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في احدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية .

الفرع 2: محتوى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الأتية ، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

– القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و اعداد القوائم المالية

– مكملات الاعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة .

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصيلة مع هذه الكيانات أو مسيريها .

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية .[2]

[1] ناجي بن يحي ، مرجع سابق ، ص 75

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 38

الفرع 3: مزايا قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

- عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقارير المالية
- الافصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم المالية

– كما لها عيوب تتمثل في :

- صعوبة قراءتها و فهمها دون الدراسة المعقولة مما يؤدي الى احتمال التعاضي عنها
- تعتبر الأوصاف النصية أكثر صعوبة في اتخاذ القرارات عند مقارنتها بصعوبة ملخصات البيانات الكمية في القوائم المالية
- نظرا للتعقيدات المتزايدة لمؤسسات الأعمال تزيد خطورة الاستخدام الزائد للايضاحات المتممة لو تم التطوير الصحيح للمبادئ التي تستوعب العلاقات و الأحداث الجديدة في القوائم المالية ذاتها .

الفرع 4 : شكل قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

هناك العديد من النماذج الخاصة بالملاحق و لكن سوف نركز على بعض النماذج التي تطرق لها المشرع الجزائري :

جدول رقم (2–10) : تطور التثبيتات و أصول مالية غير جارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند إفتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	إنخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
.التثبيتات المعنوية .التثبيتات العينية .المساهمات .الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص41

جدول رقم (2–11) : جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	إنخفاضات في عناصر الخارجية	إهتلاكات مجمعة في نهاية السنة المالية
Good will .التثبيتات المعنوية .التثبيتات العينية .المساهمات .الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص42

جدول رقم (2–12) : جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	إرتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	إسترجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will. .التثبيتات المعنوية .التثبيتات العينية .المساهمات .الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص42

جدول رقم (2-13) : جدول المساهمات (فروع و كيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز(%)	نتيجة سنة مالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة لمحاسبية للسندات المحتازة
.الفروع الكيان أ الكيان ب .الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص42

جدول رقم (2-14) : جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	إسترجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
.مؤونات خصوم مالية غير جارية .مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة .مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين .مؤونات الضرائب .مؤونات للنزاعات					
المجموع					
.مؤونات خصوم مالية غير جارية .مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة .مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين .مؤونات الضرائب					
المجموع					

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص43

جدول رقم (2-15) : جدول كشف استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند اقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	لمدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
.الحسابات الدائنة .القروض .الزبائن .الضرائب .المدينون الآخرون					
المجموع					
.الديون .الإقتراضات .ديون أخرى .الموردون .الضرائب .الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص43

المبحث 3: المراجعة الخارجية للقوائم المالية

ان الطلب على خدمات مراجع الحسابات لمراجعة القوائم المالية قد بدأ ينمو في الآونة الأخيرة بسرعة ملحوظة و ذلك لما تحققه من قيمة مضافة لمحتوى تلك القوائم المالية من المعلومات مما يعني أن لخدمات مراجع الحسابات مردود اقتصادي من مراجعة القوائم المالية يتمثل في زيادة منفعة .

المطلب 1: مفهوم مراجعة القوائم المالية و الفائدة منها

تعد مراجعة القوائم المالية أحد أهم الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي و ذلك من خلال الفحص و التدقيق في القوائم المالية لشركة .

الفرع 1: مفهوم مراجعة القوائم المالية

تعرف مراجعة القوائم المالية بأنه اختبارات ينفذها المراجع على القوائم المالية من خلال إجراءات الاستفسار و المراجعة التحليلية لتحديد ما اذا كانت هناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية لكي يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .[1]

الفرع 2: الفائدة من مراجعة القوائم المالية

ان القوائم المالية المدققة ضرورية و ذلك بسبب انفصال الملكية عن الإدارة في المؤسسات و عوامل أخرى مثل تعارض المصالح المحتملة بين معدي هذه القوائم المالية و مستخدميها ، و عدم قدرة هؤلاء على التأكد من صحة المعلومات بأنفسهم .

1- مستخدمي القوائم المالية :

تتمثل قيمة المراجعة الخارجية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في المصداقية التي تضيفها هذه الأخيرة على المعلومة المحاسبية التي تقدمها إدارة المؤسسة و تنشأ هذه المصداقية من خلال الأشكال الرقابية التي يمكن أن تقدمها المراجعة الخارجية و هي :

1-1 الرقابة الوقائية : يعلم الأفراد المسؤولون عن تسجيل و معالجة البيانات المحاسبية و اعداد القوائم المالية في المؤسسة بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص و محايد و هو المراجع الخارجي مما يجعل هؤلاء الأفراد يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث في المؤسسة أكثر من لو تكن هناك مراجعة و من المؤكد ان هذا الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء و هو ما يمثل الدور الوقائي الذي تقوم به المراجعة .

[1] عبد الوهاب نصر علي ، **القياس و الإفصاح المحاسبي** ، الجزء 1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 09

1-2 الرقابة العلاجية : و يقصد بهذه الرقابة أنه حتى و ان قام الأفراد المسؤولون عن معالجة البيانات المحاسبية و اعداد القوائم المالية داخل المؤسسة موضوع المراجعة بأداء مهامهم بحذر ، فقد يسجل حدوث بعض الأخطاء و قد يكشف المراجع الخارجي هذه الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة حسابات هذه المؤسسة و في هذه الحالة يتوجب عليه لفت انتباه الإدارة لهذه الأخطاء و التي يمكن تصحيحها قبل نشر القوائم المالية للمؤسسة .

1-3 الرقابة الاستثنائية : اذا اكتشف المراجع وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية عليه أن يدلي بها لإدارة المؤسسة لكن في حالة رفض هذه الأخيرة تصحيح الأخطاء ، على المراجع أن يشير الى هذا في التقرير الذي يقوم بإعداده بمعنى أن يذكر في التقرير أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، مشيرا في ذلك للأسباب التي أدت به للوصول الى هذه النتائج و بهذا يكون مستخدمي القوائم المالية على دراية من خلال التقرير الذي يحمل رأي المراجع بأن المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة غير موثوق فيها .

2- المؤسسة موضوع المراجعة :

خلال فترة مراجعة القوائم المالية للمؤسسة من قبل المراجع الخارجي ، تجمعه علاقات حسنة بالمؤسسة و مختلف أعمالها و كذا نظامها المحاسبي و كل الجوانب المالية لنشاطها زيادة على هذا فان المراجع هو شخص كفء و ذو خبرة ، يأتي للمؤسسة كطرف خارجي مستقل و موضوعي منفصل عن أنشطتها و ادارتها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية .

ان هذه العوامل تضع المراجع في وضعية مثلى تمكنه من ملاحظة و معرفة اين يمكن ادخال تحسينات تهم المؤسسة حيث يمكنه أن يقدم النصائح لهذه الأخيرة في أمور كثيرة ، من بينها تحديد مواطن القوة التي من شأنها تدعيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، تطوير و تحسين نظام المعلومات المحاسبي ليصبح يولد معلومات محاسبية أكثر عدالة و مصداقية .

كما يمكن للمراجع تقديم النصيحة (خاصة للمساهمين و المديرين) في بعض الأمور المتعلقة بالمؤسسة مثل الإجراءات التي يمكن اتخاذها في حالة توزيع الحصص ،حل المؤسسة ، التصفية .

و مما سبق ذكره يمكن اعتبار أن عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير و فعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المناسبة كل حسب احتياجاته كما تستفيد إدارة المؤسسة نفسها كذلك من هذه المعلومات في مختلف قراراتها الإدارية و عملياتها التسييرية .[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 12

المطلب 2: أهمية و أهداف مراجعة القوائم المالية

الفرع 1: أهمية مراجعة القوائم المالية

ترجع أهمية فحص و مراجعة القوائم و التقارير الى ما يلي :

1. تعتبر هذه القوائم المالية و التقارير (الحسابات الختامية و الميزانية) الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة النشاط و المركز المالي للمؤسسة .

2. توضح و تظهر هذه القوائم و خاصة قائمة الدخل نتيجة النشاط من أرباح و خسائر و بالتالي تحديد مدى إمكانية توزيع أرباح على المساهمين و غيرهم من مختلف الأطراف صاحبة الحق في ذلك كالإدارة و العاملين .

3. تساعد هذه القوائم إدارة المؤسسة في مجال تقييم أداء المؤسسة خلال السنة عن طريق دراسة و تحليل النتائج التي تظهرها و البيانات التي تحتويها .

4. تحظى هذه القوائم و التقارير باهتمام الأطراف المتعددة من مستخدميها في مجالات مختلفة

5. تصلح هذه القوائم و التقارير في مجال اجراء المقارنات لنفس المؤسسة لعدد من السنوات المتتالية و بالتالي استخلاص النتائج و المؤشرات الهامة التي تفيد في مجال اتخاذ العديد من القرارات .

6. تعتبر القوائم و التقارير المالية وسيلة الاتصال الرئيسية للمؤسسة بالبيئة الخارجية من خلال أنها الأداة الرئيسية للإفصاح المحاسبي لمختلف البيانات ، من أهمها ما يتعلق بتلبية احتياجات سوق المال و المتعاملين في الأوراق المالية (الأسهم و السندات) خاصة اذا كانت مؤسسات مساهمة لذا تحظى باهتمام خاص في هذا المجال .[1]

الفرع 2: أهداف مراجعة القوائم المالية

يجب على المراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية أن يحترم السرية للمعلومات التي يتم الحصول عليها عند أداءه الخدمات المهنية.[2]

1. ابداء الرأي المهني المحايد حول مدى اعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

2. توصيل نتائج الفحص و المراجعة الى مستخدمي القوائم المالية حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات المناسبة .

3. اظهار ما اذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة و صدق خاصة في ضوء الأهمية النسبية .

4. اصدار تقرير مراجعة حول عدم تضليل القوائم المالية لمستخدميها نظرا لكونها تشمل جميع المعلومات و البيانات الايضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مضللة .

[1] بلعيد وردة ، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة ، تخصص علوم تجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2014/2013 ، ص 108

[2] محمد بشير غوالي ، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** ، مجلة الباحث ، العدد 12 ، الجزائر ، 2013 ، ص 130

5. ابلاغ المستخدمين عن ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت بشكل مناسب حيث لا توجد فيها تلاعبات أو أخطاء و اذا تأكد مراجع من أن القوائم المالية غير عادلة أو لم يستطع التوصل الى رأي بسبب نقص الأدلة أو وجود ظرف ما تقع على المراجع مسؤولية اخبار مستخدمي تلك القوائم المالية بذلك في تقريره .

6. التأكد من دقة المعلومات المسجلة في العمليات المالية و المحاسبية .

7. التأكد مما اذا كانت البيانات الموجودة في السجلات المحاسبية أو أية مصادر أخرى هي بيانات يمكن الاعتماد عليها و كافية القوائم المالية .

8. ابداء الرأي حول مدى اتفاق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها و مدى عدالتها و صدقها .

– ويعتبر ادراج مبيعات لم تحدث انتهاكا لهدف الوجود ، فيقوم المراجع بالتأكد من العمليات التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا ، كما يقوم المراجع بالتأكد من أن كافة العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا و سجلت بالكامل بغرض التأكد من مزاعم الإدارة الخاصة بالإكمال .

–كما يهدف المراجع من خلال قيامه بعملية المراجعة للقوائم المالية بالتأكد من تسجيل المعلومات المالية في العمليات المحاسبية وفق القيم الصحيحة و الدقيقة و تبويبها على نحو ملائم و في التاريخ الصحيح (الوقت المناسب) فيجب أن يتأكد مثلا من أن العمليات البيع تمت في تاريخ شحن البضاعة .[1]

المطلب 3: معايير المراجعة الخارجية للقوائم المالية

1– المعايير العامة :

ان معايير المراجعة بصفة عامة هي مستويات موضوعية محدودة و مقبولة قبولا عاما لمعاونة المراجع في أداء عملية المراجعة من جهة و تعد بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع و نوعية العمل الذي يقوم به من جهة أخرى .[2]

و تعد معايير المراجعة ملائمة و قابلة للتطبيق في مراجعة القوائم المالية :

– معيار التأهيل المهني الكافي .

– معيار الحياد و الموضوعية و الاستقلال .

– معيار العناية المهنية .

– معيار التخطيط و الرقابة و التوثيق .

[1] شدري معمر سعاد ، **التقارير المالية للمراجع و أثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص مالية المؤسسة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2015/2014 ،ص ص 78-79

[2] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية** ، مرجع سابق ، ص 49

2- معيار أدلة و قرائن المراجعة :

لغرض مراجعة القوائم المالية يتطلب هذا المعيار أن يقوم المراجع بالاختبارات و الإجراءات الكافية و الملائمة بالقدر الذي يسمح له بالحصول على أدلة و قرائن ملائمة و كافية للاعتماد عليها في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقد على إنجازها و لأغراض مراجعة قوائم المالية فان المعيار المعروض في هذه الدراسة لمراجعة تلك المعلومات لا يتطلب من المراجع أن يقوم بتجميع الأدلة بالدرجة التي تسمح له بتكوين رأي عن القوائم المالية و مع ذلك فان هذا المعيار يتطلب التأكيد على قيام المراجع بإجراءات مراجعة معينة قبل اصدار المراجع لتقرير المراجعة بالإضافة الى ذلك فان من قواعد المهنة الحصول على بيانات ملائمة كافية لتوفير أساس معقول لنتائج التي يتلخصها المراجع و يتضح مما سبق أن التزام المراجع بمعيار أدلة و قرائن المراجعة هو التزام محدود و ليس التزاما كاملا ، مما يتطلب معه ضرورة وجود نصوص خاصة في هذا المعيار المقترح و عدم الاكتفاء بالنصوص العامة لمعيار أدلة و قرائن المراجعة عند مراجعة القوائم المالية .[1]

المطلب 4: إجراءات مراجعة القوائم المالية

و تتمثل الإجراءات في :

1- توقيت و تخطيط لعملية المراجعة

بعد قبول مراجع الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية للعميل فانه يقوم بوضع خطة ملائمة لانجاز عملية المراجعة في وقت ملائم تحدد أهداف عملية المراجعة و مراحلها و التطرق و الأساليب و الإجراءات التي سيتم اتباعها في كل مرحلة و توقيت تنفيذها كل منها على حدة .[2]

و فيما يلي بعض الارشادات المتعلقة بتخطيط مراجعة القوائم المالية :

1. ان مراجعة القوائم المالية للسنة الأخيرة مباشرة سوف تمثل الأساس لتخطيط عملية مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية حيث يتوقع أن يكون المراجع قد اكتسب معرفة ملائمة في السنة السابقة بأهم الممارسات المحاسبية للعميل ، و نظام و أسلوب اعداد و نشر القوائم المالية للعميل و التي تعد ضرورية لأداء مراجعة القوائم المالية .

2. اذا كان المراجع مكلف بمراجعة القوائم المالية فان معايير مراجعة القوائم المالية تلزمه بإتباع الإجراءات اللازمة للوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل و نظام و أسلوب اعداد و نشر القوائم المالية للعميل ، و التي تعد ضرورية لأداء مراجعة القوائم المالية و ذلك قبل البدء في مهمة مراجعة تلك المعلومات و لا شك أن مثل ذلك الالزام الذي تنص عليه مختلف المعايير يدعو المراجع الى أن يفكر كثيرا قبل الموافقة على تنفيذ مهمة مراجعة لعميل جديد فانه عند الضرورة يمكن

[1] محمد بوتين ، **مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص ص 38- 39

[2] رضوان العناتي و آخرون ، **مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها** ، الطبعة 1 ، الجزء 1 ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2011 ، ص 303

للمراجع في مثل تلك الحالات أن يخطط للحصول على المعرفة اللازمة و التي تمكنه من الوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل و نظام و أسلوب اعداد و نشر قوائمه المالية و ذلك من خلال اتباع الارشادات التي يوفرها معيار التخطيط .

3. ان جزءا أساسيا من تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية يتمثل في تحديد و تقييم المعايير المحاسبية الجديدة و تحديد الى أي مدى يمكن أن يؤثر في القوائم المالية للعميل و يدخل في ذلك التخطيط أيضا استفسار المراجع من عميله عن توقيت العمل بالمعيار المحاسبي الجديد و مدى تأثيره في النظام المحاسبي للمنشأة ، و ماهية الإجراءات المحاسبية التي تم اتباعها للالتزام بهذا المعيار و عموما فان المراجع يجب أن يكون ملما بالمبادئ و الممارسات المحاسبية الخاصة و التي تنفرد بها الصناعة التي ينتمي لها العميل .

4. يتطلب التخطيط الملائم لمراجعة القوائم المالية ضرورة أن يأخذ المراجع في الحسبان درجة مركزية الوظيفة المحاسبية للعميل فإذا تعددت مواقع العمل لدى العميل بينما تتركز الحسابات بالمركز الرئيسي فلا توجد حاجة في هذه الحالة لزيارة المراجع لتلك المواقع أما اذا كان هناك مقدار جوهري من المعلومات يتم معالجته في تلك المواقع فانه ينبغي على المراجع في هذه الحالة أن يتضمن خطة المراجعة القيام بإجراءات المراجعة في كل من المركز الرئيسي و بعض تلك المواقع التي يتولى اختيارها كما يمكن له في هذه الحالة الأخيرة أن يكلف مراجعين آخرين بمراجعة حسابات المواقع الأخرى و عندئذ سيكون المراجع هو الفاحص الرئيسي و يقع عليه عبء التنسيق بين عمل المراجعين الآخرين و تحديد الى أي مدى سيعتمد على تقاريرهم عن المراجعة الذي قاموا به و في جميع الأحوال فان إجراءات تقسيم العمل بين المساعدين و متابعة أدائهم و تقييمه لن تختلف عنها في ظل مراجعة القوائم المالية من خلال فريق المراجعة .

5– ان تخطيط مراجعة القوائم المالية يتأثر بالطبيعة الخاصة لتلك المعلومات و المتمثلة في أهمية توافرها لدى مستخدميها في وقت ملائم و من ثم ضرورة أن تعد و تنشر لمستخدميها بدرجة أسرع و من أجل ذلك يجب أن يقوم المراجع بإجراء تخطيط ملائم لانجاز عملية مراجعة القوائم المالية الدورية في وقت ملائم و يمكن أن يسمح مثل هذا التخطيط بأداء بعض إجراءات مراجعة خاصة إجراءات المراجعة التحليلي أثناء الفترة الدورية ، مما يمكن من الانتهاء من مراجعة في وقت مبكر من جهة أو إمكانية التعرف المبكر على بعض الأمور المحاسبية الجوهرية التي قد تؤثر على القوائم المالية من جهة أخرى .[1]

2– طبيعة إجراءات المراجعة

لا يتضمن مراجعة القوائم المالية اجراء اختبارات للسجلات المحاسبية أو تجميع الأدلة و القرائن من خلال استخدام إجراءات المراجعة مثل المطابقة و الملاحظة و المراجعة و غيرها ، و تتمثل إجراءات المراجعة أساسا في الاستفسارات و إجراءات المراجعة التحليلي التي توجه مباشرة نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في القوائم المالية و فيما يلي تفصيل لتلك الإجراءات :

[1] أحمد صلاح عطية ، **مشاكل المراجعة في أسواق المال** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003 ، ص 72

1-1 الاستفسار :

– عن نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك :

1. طبيعة النظام المحاسبي للتعرف على طرق تسجيل و تبويب و تلخيص المعاملات المحاسبية لإعداد المعلومات المالية .

2. بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة المتعلقة بالقوائم المالية و الدورية كما يستفسر عن أي تغيرات جوهرية في نظام الرقابة الداخلية منذ أحدث مراجعة للقوائم المالية ، لتحديد تأثيرها المحتمل على نظام الرقابة الداخلية و على اعداد القوائم المالية

– من أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين المسؤولين عن القوائم المالية حول :

1. ما اذا كانت القوائم المالية الدورية معدة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها و المطبقة بشكل منتظم من فترة الى أخرى .

2. ما اذا كان هناك تغيرات في نشاط المنشأة أو في الممارسات المحاسبية المتبعة .

3. أي أمور أخرى قد دار حولها الجدل خلال تنفيذ الإجراءات السابقة .

4. أي أحداث وقعت عقب انتهاء فترة القوائم .[1]

3– إجراءات المراجعة التحليلي

يتم تطبيق إجراءات بغية التوصل الى أساس للاستفسار عن القيم و العلاقات و العناصر غير العادية و التي لا تتماشى مع توقعات المراجع و تشمل إجراءات المراجعة التحليلي للتقارير المالية كلا من الإجراءات التالية :

1. مقارنة بين كل من المعلومات المالية للفترة الجارية مع الفترة الدورية السابقة لها مباشرة و كذلك مع الفترة المقابلة لها من العام المالي السابق .

2. تقييم العلاقة بين عناصر القوائم المالية من حيث اتساقها مع تقديرات المراجع و يمكن للمراجع أن ينشئ مثل تلك التوقعات من خلال التعرف على العلاقات المقبولة و المتوقع أن تسود من خلال استخدامها و ذلك اعتمادا على فهم المراجع للعميل و للصناعة التي ينتمي اليها العميل .

3. الحصول على بعض المحاضر و القوائم و قراءتها و دراستها و ذلك على النحو التالي :

- قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين و مجلس الإدارة و لجانه و لجنة المراجعة و ذلك للتعرف على الأمور و القرارات التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية .
- تقييم المعلومات التي تم تجميعها من خلال الاستفسار و الإجراءات التحليلية و الاطلاع على قوائم المالية لتحديد ما اذا كانت تتطابق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها بصفة عامة و المعيار المحاسبي الخاص الصادر بشأنها من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بصفة عامة و المعيار المحاسبي الخاص الصادر بشأنها من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بصفة خاصة .

[1] عبد الفتاح الصحن و آخرون ، **المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي** ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 1986 ، ص 17

- الحصول على تقارير من مراجعين آخرين سبق لهم أن ساهموا في مراجعة معلومات مالية دورية لقطاعات مهمة من قطاعات المنشأة التي يتم مراجعتها أو لإحدى المنشآت التابعة لها أو احدى الوحدات التي تم استثمار المنشأة فيها و ذلك لدراسة و تحليل ما يمكن أن تكون قد تضمنته تلك القوائم من تحفظات و أسبابها و تأثيرها على القوائم المالية كما تظهرها الفقرة التوضيحية في تقرير هؤلاء المراجعين .
- الحصول على خطابات من قبل الإدارة بصدد مسؤوليتها عن القوائم المالية و عن اكتمال محاضر جلسات مجلس الإدارة و الجمعية العمومية للمساهمين و عن الأحداث اللاحقة و غير ذلك من الأمور التي يرى المراجع أهمية الحصول عليها مكتوبة من الإدارة .[1]

4- عمق الإجراءات

توجد العديد من العوامل يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره خلال مراجعته للتقارير المالية تمكنه من تخفيض نطاق المراجعة و تتمثل في :

1. الالمام بالممارسات المحاسبية و أسلوب العميل لإعداد و نشر القوائم المالية :

ان فهم المراجع للحسابات المحاسبية للعميل و لاسيما ما تعلق منها بإعداد قوائمه المالية خاصة من خلال أداءه لمهام مراجعة الحسابات للعميل لعدد من السنوات السابقة سوف يساعد على تخفيض نطاق إجراءات مراجعة القوائم المالية و اختصارها أما المراجع الذي لا تتوافر لديه مثل تلك الخبرة فسيكون مطالبا ببذل مجهود مضاعف لفهم النظام المحاسبي للعميل و ممارسته في اعداد و نشر القوائم المالية و ذلك من خلال أداء المزيد من الإجراءات .

2. المام المراجع بوجود قصور في نظام الرقابة الداخلية :

اذا تبين للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية أصبح ينطوي على بعض مواطن ضعف تحد من إمكانية اعداد قوائم مالية أولية متماشية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها نتيجة دراسته للتغيرات التي حدثت في نظام الرقابة الداخلية و اللاحقة لمراجعته أو دراسته لإجراءات الرقابة المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية و التي تختلف عن تلك التي استخدمت في اعداد القوائم المالية و من ثم لم يعد عمليا و لا مجديا أن يستفيد من خبرته في ممارسات اعداد قوائم مالية في تقييم سياسات العميل في اعداد و نشر القوائم المالية فعليه عندئذ أن يدرس ما اذا كان هذا القصور يمثل قيدا على نطاق مهمته يحول دون انجاز ذلك للمراجعة و يتطلب الأمر عندئذ أن يطلع الإدارة كتابة بتلك الظروف و يمكن له أيضا أن يعرض اقتراحات بصدد نواحي الضعف الأخرى في نظام الرقابة الداخلية و توصيات لتحسين تنفيذ اعداد القوائم الدورية و غيرها من الأمور التي قد يرى أهمية عرضها على الإدارة على أن يشير في خطابه الى أن مراجعة معلومات المالية الدورية لم يكن مصمما لتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية لأغراض الإدارة .

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، **اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** ، الطبعة 1 ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008 ، ص 50

3. الالمام بالتغيرات في طبيعة أو حجم النشاط و التغيرات المحاسبية :

اذا لفت انتباه المراجع أثناء مراجعته للمعلومات المالية الدورية حدوث تغيرات جوهرية في طبيعة أو حجم النشاط أو الممارسات المحاسبية لمنشأة العميل فينبغي على المراجع في هذه الحالة أن يمر نطاق إجراءات المراجعة لكي يستفسر من المسؤولين عن تلك التغيرات و كيفية الإفصاح عنها و عن تأثيراتها على القوائم المالية .

4. الإصدارات المحاسبية الجديدة :

ان صدور تعليمات و معايير محاسبية جديدة يرى المراجع أنها ملائمة للتطبيق على القوائم المالية لمنشاة العميل ، تتطلب منه أن يوسع من إجراءات المراجعة بحيث يتأكد من تطبيق مثل تلك الإصدارات على ممارسات العميل في اعداد القوائم المالية الدورية .

5. معلومات عن دعاوى و منازعات ضريبية :

ان تلك المعلومات قد تثير مجموعة من التساؤلات عما اذا كانت القوائم بها خروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها و في هذه الحالة فانه يكون ملائما أن يقوم المراجع بالاستفسار عن تلك التساؤلات من محامي العميل اذا اعتقد بأن المحامي لديه معلومات بصدد تلك التساؤلات .

6. ما يثار من أسئلة عند أداء إجراءات المراجعة الأخرى :

اذا توصل المراجع عند مراجعة القوائم المالية الى أن هناك خروجا في حالات معينة في بنود معينة عن معايير المحاسبة المتعارف عليها فانه يتحتم عليه عندئذ أن يقوم بالمزيد من الاستفسارات أو أن يقوم بأداء إجراءات أخرى يراها ملائمة مثل المناقشة و طلب شهادات و غيرها من الإجراءات المناسبة للحصول على تأكيد محدود و إتمام تقرير المراجعة .

7. المعرفة المكتسبة أثناء أداء إجراءات المراجعة للقوائم :

يترتب عادة على المعارف و الأمور التي يلم بها المراجع أثناء مراجعته للقوائم المالية للمنشأة المعنية و كذا مراجعة القوائم المالية لفترات سابقة أن يكتسب خبرة ملائمة تمكنه من تعديل برنامج المراجعة النمطي و من ثم تعديل إجراءات المراجعة كلما كان ذلك ملائما .[1]

المطلب 5 : تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية

ان مجمل عمليات الفحص و التدقيق التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي المستقل مبنية و موجهة على أساس التقرير الذي يجب أن يعده المراجع على أساس اختباراته .

فعلى المراجع أن يكون قادر على القول أن مجمل فحوصاته و اختباراته قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما و المتعارف عليها .

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 19

و انطلاقا من هذه الفحوصات و الاختبارات فان رأي المراجع الخارجي المستقل سيقدم حول أن الدفاتر و السجلات المحاسبية و القوائم المالية للحالة محل المراجعة تمثل بطريقة صادقة المركز المالي للمؤسسة و نتائج استغلالها و هذا بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و المطبقة بطريقة مشابهة لتلك المطبقة في الدورات المحاسبية السابقة .

الفرع 1: أركان و عناصر التقرير

يعتبر تقرير المراجع النتيجة النهائية لعمل المراجع و التي يعرض فيها نتائج اعماله بالنسبة لمختلف الجهات المهنية و هذا يتطلب أن يفي هذا التقرير بكل متطلبات المستفيدين منه و بالتالي يشترط في هذا التقرير مجموعة من الأركان الشكلية و الموضوعية و العناصر

1- الأركان الشكلية و الموضوعية لتقرير المراجع الخارجي :

على العموم فان تقرير المراجع يحتوي الأركان التالية :

1. عنوان التقرير .
2. الجهة الموجهة اليها التقرير .
3. الفقرة الافتتاحية للتقرير .
4. فقرة النطاق .
5. فقرة الرأي .
6. الركن الأخير التقرير .

1-1 عنوان التقرير :

يجب أن يشمل تقرير المراجع الخارجي على عنوان معين و ذلك لتميزه عن باقي التقارير المالية و الإدارية التي تعدها إدارة المؤسسة و تكون هذه العبارة عادة تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل .

1-2 الجهة الموجه اليها التقرير :

و هي الجهة التي كلفت المراجع بالقيام بمهمته سواء الإدارة او مجموع مساهمي االشركة .

1-3 الفقرة الافتتاحية للتقرير :

يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على العناصر التالية :

- أن يذكر المراجع القوائم المالية التي راجعها بالكامل و الفترة التي تشملها كالميزانية و جدول حسابات النتائج و تاريخ هذه القوائم أي XX/12/31 .
- الايضاح و التأكيد على أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية لإزالة أي غموض عمن قام بإعداد هذه القوائم .

- أن مسؤولية المراجع تنحصر في ابداء الرأي الفني عليها وفقا للميادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

1-4 فقرة النطاق :

لقد كان التطرق للمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، حيث أن تلك المعايير تتطلب أن يتم تخطيط و انجاز عملية المراجعة على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بأن هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية إضافة الى فحص أدلة الاثبات على أسس اختيارية بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية .

1-5 فقرة الرأي :

حيث يقوم المراجع بإبداء رأيه النهائي حول الميزانية و حسابات النتائج و الخسائر و كذلك من حيث تطبيق الطرق و المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة من دورة الى أخرى .

1-6 الركن الأخير من التقرير :

و على العموم يجب أن يحتوي على العناصر التالية :

- تاريخ التقرير .
- اسم مكتب المراجع (صاحب المكتب) .
- رقم المراجع .
- الفئة التي ينتمي اليها .
- توقيع المراجع و ختمه .[1]

2- عناصر التقرير :

من حيث المحتوى فقط تطورت أشكال و محتويات و صيغ تقرير المراجع الخارجي نتيجة تطور مهنة المراجعة و سعي الهيئات العملية لايجاد نموذج يلقي القبول العام و هو ما يطلق عليه بالتقرير النمطي و يمكن تعريفه على أنه النموذج العام الذي تسعى الجمعيات و الهيئات العلمية الى يلقى قبولا عاما و قد بدأت محاولات تنميط التقرير منذ سنة 1977 و منذ ذلك الحين يتم إعادة صياغة التقرير ليتلائم مع فلسفة سهولة الفهم للتقرير و تحديد مسؤولية المراجع و تعرف المسؤولية في هذا الصدد بأنها لدرجة التي يتطابق فيها نطاق الفحص مع معايير المراجعة المتعارف عليها و كان أخر تعديل هو ما استملته نشرة المعهد الأمريكي عام 1988 في بيان معايير مراجعة رقم 58 التي حددت مكونات تقرير نمطي .[2]

[1] سردوك فاتح ، مرجع سابق ، ص ص 112-113

[2] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث اتدقيق الحسابات** ، مرجع سابق ، ص 327

و على العموم فان محتوى التقرير ينقسم الى جزأين هما :

2-1 الجزء الأول : يتضمن نطاق المراجعة و مدى الفحص .

2-2 الجزء الثاني : يتضمن الرأي الفني المحايد .

ولقد شمل هذا التطور الجزئين المذكورين حيث وضع للمحتوى خصائص و معايير و التي يؤدي مراعاتها عند اعداد التقرير تحقيق الأهداف الموجودة .[1]

الفرع 2: موقف المراجع من الأحداث اللاحقة و القوائم المالية الغير مراجعة

ان القوائم المالية التي تقدمها إدارة المنشأة لمراجع الحسابات الخارجي المستقل تغطي مدة معينة حتى نهاية السنة المالية موضوع المراجعة و لكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد أسابيع من انتهاء السنة المالية كما أن مسؤولية المراجع يجب أن تكون محددة في حالة عدم بمراجعة قوائم مالية معينة .

1- موقف المراجع من الأحداث اللاحقة :

و يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تحدث بعد انتهاء السنة المالية و قبل تقديم التقرير للجهة المعنية و هذه الحالات ثلاثة أنواع و هي :

- أحداث لاحقة تؤثر على القوائم المالية مباشرة و تقتضي تعديل تلك القوائم مثل : تسديد الالتزامات على أساس مخالف لسنوات السابقة .

- أحداث سابقة ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية السنة السابقة و لكن يفضل الإفصاح عنها دون اجراء تعديلات على القوائم المالية مثل : شراء مشروع أو شراء سندات .

- أحداث لاحقة لا علاقة لها بالقوائم المالية مباشرة أو غير مباشرة و هذه لا تتعلق بالتقرير لأن الحاقها يضر بالشركة مثل : حالة المنافسة و يجب اتباع مبدأ الثبات أثناء تطبيق المراجعة .

2- موقف المراجع من القوائم المالية الغير مراجعة :

على المراجع أن لا يوقع على البيانات ان لم يقم بمراجعتها و اذا ورد اسمه على القوائم المالية و هناك بيانات لم يقم بمراجعتها فعليه كتابة عبارة (غير مراجعة) على كل صفحة لم تراجع لإخلاء طرفه من المسؤولية .[2]

[1] المرجع السابق ، ص 328

[2] محمد سعيد شهوان ، **الوجيز في مراجعة و تدقيق الحسابات** ، جمعية عمال المطابع ، القاهرة ، بدون تاريخ نشر ، ص 62

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل ، نستخلص بأن القوائم المالية تعتبر من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة ، و المتمثلة في الميزانية و قائمة الدخل و تدفقات الخزينة و قائمة التغيرات في حقوق الملكية و الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

كما أنه ليس هناك قائمة بمفردها من القوائم المالية تستطيع إعطاء كامل المعلومات التي تلبي احتياجات الأطراف المهتمة بالمؤسسة ، و لكن القوائم المجتمعة يمكن أن توفر قدرا كبيرا من المعلومات المهمة لمختلف الأطراف ، باعتبار المعلومات هي أفضل وسيلة لتمكين المستثمرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات

تمهيد :

يعتبر دور المراجع الخارجي مهم جدا في إضفاء المصداقية على بيانات و كشوفات المؤسسة الاقتصادية ، و لتوضيح ذلك الدور تم انجاز دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات ، و لمعرفة مدى التزام الشركة بإرشادات و توصيات المراجع الخارجي ، اذ أن هذه الأخيرة تساهم في الوصول الى قرار سليم بشأن نشاط الشركة و عمليات سيرها بما يتوافق مع الخطط الموضوعة باعتبار أن المراجع الخارجي يسعى بشتى الأساليب و الوسائل لمعرفة و اكتشاف الأخطاء و تعديلها .

سنحاول في هذا الفصل إختبار مدى تطابق الجانب النظري مع البيئة الميدانية من خلال إجراء دراسة تطبيقية بناء على عينة مأخوذة من تقارير محافظ الحسابات

و عليه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات

المبحث الثاني : فحص و تحليل تقارير محافظ الحسابات .

المبحث1: تقديم مكتب محافظ الحسابات:

سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة و الهيكل التنظيمي للمكتب وكذا الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات .

المطلب 1 : التعريف بمكتب محافظ الحسابات:

سنقوم في هذا المطلب بتقديم مكتب المحاسبة و الجباية و الخبرة القضائية لمحافظ الحسابات " **قطاس لخضر** " وذلك من خلال التعريف بالمكتب و تقديم هيكله التنظيمي .

إن المكتب محل الدراسة عبارة عن مكتب المحاسبة والجباية و الخبرة القضائية ومحافظ حسابات لقطاس لخضر وهو محافظ حسابات معتمد لدى مجلس القضاء بسكرة ، وله أكثر من 15 سنة خبرة من حيث ممارسة مهنة محافظ الحسابات و ما يزيد عن ذلك بالنسبة لممارسة مهنة المحاسبة ، حيث يتواجد المكتب الواقع بحي 322 مسكن العمارة رقم 06 المكتب رقم 03 العالية ولاية بسكرة ، ويتمتع صاحبه بالإعتمادات التالية :

1– محافظ حسابات و خبير قضائي و محاسب معتمد وفقا للإعتماد رقم 388 المؤرخ في 1995/10/10 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

2– خبير قضائي في المالية وفق شهادة تنصيب لدى المجلس .

3– يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة) ، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب ، حيث يمثل الرقم الجبائي 196230130013646 ، حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذا الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر ، ويقوم بتسديد مبلغ الإشتراك السنوي المقدر بـ : 12000.00 دج لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في الغرفة الوطنية (الجداول) .

4– كما يتميز المكتب بالجدية والإنضباط والإلتزام في الخدمات التي يقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية .

المطلب 2 : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

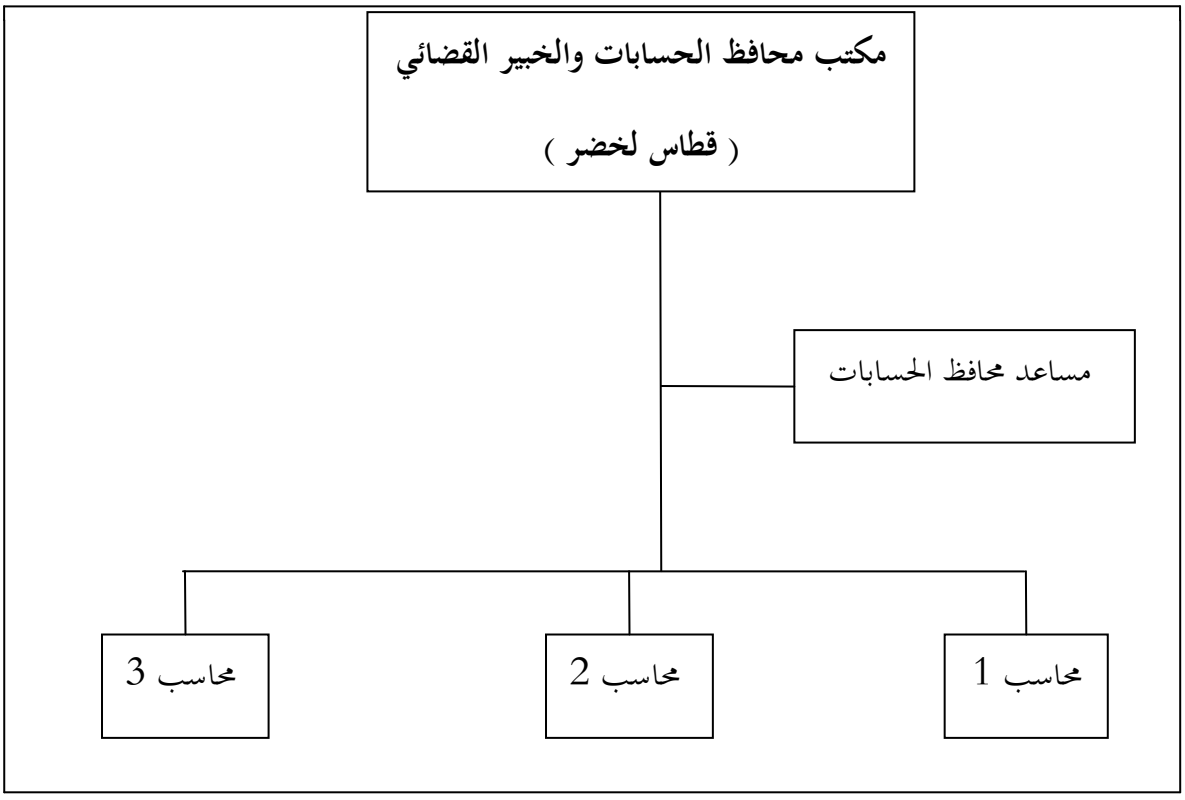
يتكون الهيكل التنظيمي من :

1– محافظ الحسابات : و يضم محافظ الحسابات واحد و هو المسؤول عن المؤسسة ككل ، و يشرف على جميع الأعمال كما يقوم بالخبرات القضائية ،و بمراقبة مختلف حسابات المؤسسة و اعداد تقارير المصادقة و التقارير الخاصة .

2– مساعد محافظ الحسابات : يتمثل في شخص واحد و مهمته مساعدة محافظ الحسابات و لكنه ليس مسؤول عن التقارير و المصادقة عليها ،كما أنه يقوم باعداد الميزانيات و باقي المهام .

3– مكتب المحاسبة : و يتولى هم الأخر بإعداد مختلف الميزانيات للمتعاملين ، وتصحيح الأخطاء و تحديد المبالغ الضريبية المستحقة ، و يضم ثلاث محاسبين .

الشكل رقم: (III –1) : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:



المصدر: مكتب محافظ الحسابات (قطاس لخضر).

المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات:

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بتقديم مايلي :

1– مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين اللذين يمتثلون إلى النظام الحقيقي والتصريحات الجبائية الشهرية ، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه .

2– تقديم خدمات تتمثل في إستمارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان .

3– يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات

4– يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس الذي يتم من خلاله تعيين الخبير في قضية ما.

5–كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون تدخل في تسيير المؤسسة .

المبحث 2 : فحص و تحليل تقارير محافظ الحسابات

لقد اعتمدنا في اختيارنا مكتب محافظ الحسابات لمزاولته مهنة المراجعة للحصول على المعلومات الكافية ، من خلال تقارير محافظ الحسابات المتمثلة في 04 تقارير و المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية البحث .

كما نعلم أن السرية و عدم الإفصاح عن المعلومات الخاصة من الصفات التي يتصف بها المراجع و بالتالي تم حذف البيانات الخاصة بالشركة من قبل المكتب محل الدراسة و قمنا بتسميتها أسماء كانت من اختيارنا .

سنحاول من خلال هذا المبحث فحص و تحليل تقارير محافظ الحسابات من أجل استخلاص النتائج .

المطلب 1 : فحص محتوى تقارير شركة الأمل

سنحاول من خلال هذا المطلب فحص محتوى تقارير المراجع الخارجي و لو جزئيا ، من خلال تتبع رأي المراجع لتقريرين لسنتين متتاليتين (2012 ، 2013) مع العلم أن التقارير يتم اعدادها باللغة الفرنسية .

1– تقرير سنة 2012 : (أنظر الملحق 01)

– من خلال تتبع تقرير محافظ الحسابات لشركة الوفاء لسنة 2012 ، فإنه يتضح أن محافظ حسابات الشركة ، قد أعطى رأي متحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية، ويشير التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على إحترام معايير (تدقيق الحسابات)، ومجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي .

– تضمن تقرير محافظ الحسابات لسنة 2012 مجمل الطرق والقواعد التي تم على أساسها تدقيق القوائم المالية للشركة والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة بالإضافة إلى الفحوص والإختبارات وتتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال، والإشارة إلى أن عملية الإختبار قد تمت بالمطابقة مع الأدلة وقرائن الإثبات.

– و في ما يلي النقاط التي أشار اليها محافظ الحسابات في تقريره العام :

الجدول رقم (3–1) : نتائج التقرير العام لمحافظ الحسابات لشركة الأمل لسنة 2012

	الهدف من عملية المراجعة	الخلاصة من عملية المراجعة	التعليق على ملاحظات المحافظ
1/ الأصول أ/ الأصول غير جارية – التثبيتات المالية	– التحقق من فتح حسابات التثبيتات المالية مع ارصدة الميزانية في 2012/12/31. – تقريب الحيازات الجديدة مع الوثائق المبررة لها. – التحقق من الوجود المادي للتثبيتات المهمة. – التحقق من معقولية الإهتلاكات والمؤونات. – تقريب الارصدة المسجلة في الميزانية مع دفتر الأستاذ العام و ميزان المراجعة.	– أن التثبيتات المالية للشركة عرفت تطورا بنسبة 0,00% مقارنة بسنة 2011 . – نلاحظ غياب الجرد المادي للأصول الثابتة في 2012/12/31 مما لا يسمح لنا باستخراج الفروق الناجمة عن المقارنة بين ما هو موجود بالدفاتر و ما هو موجود فعلا . – يجب على كل تاجر القيام بعملية جرد مادي حسب م 10 من القانون التجاري .	– لقد أشار محافظ الحسابات الى أن التثبيتات عرفت تطورابنسبة0,00% و هذا غير منطقي لأن هذه النسبة لا تمثل أي تطور . –كما أشار الى غياب الجرد المادي للتثبيتات فيما لاحظنا أنه لا توجد أي تثبيتات للشركة .
ب/ الأصول الجارية – مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	– تسوية الأرصدة الافتتاحية مع الميزانية في 2012/12/31 – تسوية الحسابات المغلقة للميزانية في 2012/12/31	– تمثلت نسبة المخزونات في 48,17% من الأصول الجارية . – المخزونات تقيم وفقا لطريقة الجرد المستمر .	– لقد أشار المحافظ الى نسبة المخزونات و كذا الطريقة التي تقيم بها المخزونات و هذه لا تمثل نقاط ضعف للشركة .

	مع ميزان المراجعة و دفتر الأستاذ – التحقق من الجرد المادي في 2012/12/31 و تقريبها مع المخزون في الميزانية – ضمان أن يتم تنفيذ القيود المحاسبية وفقا للقواعد المتعارف عليها و احترام مبدأ الفصل بين التدريبات .	– الجرد المادي للمخزونات لم ينفذ وفقا للمعايير المنصوص عليها ، و الشركة لم تكلف لجان الجرد بمجموع الجرد الواجب جردها .	
– الخزينة	– تسوية الأرصدة للميزانية في 2012 مع دفتر الأستاذ في 2012/12/31 – التحقق من العمليات في السنة المالية 2012 و مطابقتها مع المستندات – التحقق من التسويات المصرفية وتأكيدها مع أرصدة الحسابات المصرفية في 2012/12/31 – التحقق من الدفاتر النقدية و المصرفية – التأكد من أن االذمم تتوافق مع الحقوق المكتسبة من قبل الشركة – التحقق من أن العمليات	– بلغ حساب النقدية رصيد 549 874 ,00 دج : .البدر:306170 ,31 دج .الصندوق:243703,69	– لم يعطي أي ملاحظة على حساب النقدية ما عدى المبلغ، هل عرفت تطورا أم لا . – لم يشر فيما اذا كانت العمليات بالشركة تمت وفقا للميادئ و هل تتطابق مع البيانات المالية و التحقق منها . – لم يشر الى أي نقاط سواء كانت إيجابية أو سلبية .

	تنعكس على البيانات المالية .		
2/الخصوم			
أ/ رؤوس أموال خاصة	– ضمان أن الصندوق الاجتماعي يمثل القيم القانونية التي يحملها الشركاء – ضمان الامتثال القانوني – ضمان العدالة و المعترف بها وفقا لمبادئ و القواعد المحاسبية و القوانين التي تحكمها .	– صافي قيمة رأس مال الشركة في 2012/12/31 يبلغ (1341570.00-) دج	– لم يعطي أي ملاحظة على المبلغ .
ب/ الخصوم الجارية	– التحقق من الوجود الفعلي لعمليات الديون – التحقق من أن العمليات المحاسبية يتم تقييمها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة . – تقريب الأرصدة المسجلة مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة . – التأكد من أن حسابات المدينين و الموردين تتوافق و المدفوعات و تصنف في أصول الميزانية. – التحقق من وجود اتفاقات اطارية بين الشركة و مورديها المحتملين .	– تمثل ح/40 الموردون في مبلغ 10 275 ,00 دج	– لقد أشار الى أن الديون تمثلت في 00,00 % من ديون الشركة . – و باقي الحسابات كان مبلغها 00,00 دج .

المصدر : من اعداد الطالبة بناءا على تقارير محافظ الحسابات

– كما أشار محافظ الحسابات في تقريره الخاص بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الى النتائج و النقائص التالية :

الجدول رقم (3–2) : نتائج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات لشركة الأمل لسنة 2012

الملاحظات و نقاط الضعف	التفسير
التنظيم العام : . عدم التفعيل من قبل المشروع للهيكل التنظيمي للمؤسسة. . عدم وجود دليل للتسيير الرسمي لإجراءات التسجيل وإستغلال وسائل المؤسسة. . الإجراءات الموضوعية تحتوي على العديد من النقائص التي يمكن أن تؤثر على مصداقية الحسابات. . ليست هناك مطابقة الأرصدة لدى الزبائن . المدينون . ديون الإستغلال.. . عدم وجود إجراء التسيير ومراقبة الذمم المدينة والمبيعات خصوصا ما يتعلق بمنح وتسهيل الدفع **المحاسبة و المالية :** . المؤسسة لا يتوفر لديها سجل لشيكات المستحقة	. عدم وجود هيكل تنظيمي للمؤسسة يعني غياب تحديد الإختصاصات وبالتالي يمكن أن يستلم شخص ما عملا ليس من إختصاصه ومنه الأعمال لا تكون منجزة على أكمل وجه و هذا ما ينجر عنه أخطاء و الحاق الأذى للشركة . . غياب دليل للتسيير الرسمي لإجراءات التسجيل وإستغلال وسائل المؤسسة وأن الإجراءات الموضوعية تحتوي على العديد من النقائص. وبالتالي يمكن القول أنه ليس لدى المؤسسة إجراءات تسجيلية مناسبة تضمن لها الرقابة المحاسبية السليمة على الموجودات والمطلوبات دون أخطاء مما قد يكلفها خسائر مالية . . أما غياب وجود مطابقة للأرصدة في المؤسسة فيمكن أن يكلف هذه الأخيرة كثيرا وهذا لأن المطابقة هي التي تمكن المؤسسة من إكتشاف الأخطاء و هذا يسبب خسائر مالية للمؤسسة. . إن غياب إجراءات التسيير ومراقبة الذمم المدينة والمبيعات لا يمكن المؤسسة من معرفة إذا كانت هناك إجراءات التحقق من الملاءة المالية للزبائن قبل القيام بالتسليف لهم، وهل شحن البضاعة يتم إستنادا إلى أوامر بيع موثقة وموافق عليها من الإدارة بالإضافة إلى كثير من أساليب الرقابة التي تمكن المؤسسة من الحفاظ على أموالها. . عدم توفر المؤسسة على هذا السجل لا يمكنها من إكتشاف حالات الغش .

المصدر : من اعداد الطالبة بناءا على تقارير محافظ الحسابات

– بعد تحليل محتوى تقرير شركة الأمل لسنة 2012 لاحظنا عدم وجود ملاحظات هامة و نقاط واضحة قد أشار اليها محافظ الحسابات ، و أن التقرير قد تم إنجازه بصورة سطحية و عفوية فبعض الجداول مثل التثبيتات العينية قد تم تسجيلها بمبلغ 00,00 دج فيما أن المؤسسة لا تمتلك أصلا تثبيتات معنوية و بالتالي عدم تسجيلها أصلا أو كان قد أعطى ملاحظة بأن هذه الشركة لا تملك تثبيتات معنوية ، كما أنه أعطى ملاحظة لا وجود لها من الصحة و هي أن التثبيتات قد تطورت بنسبة 00,00 % مقارنة بسنة 2012 و هذه الملاحظة ليست منطقية محاسبيا و لا تمثل أي تطور ، نفس الملاحظة كررها بالنسبة لحسابات الزبائن و المدينون الأخرون و الضرائب .

– كما أنه في المجموعة 3 مخزونات و منتجات قيد التنفيذ الشركة لديها حساب فرعي وحيد و هو ح/ 310 : مواد أولية بمبلغ 00, 195 547 دج فيما أن محافظ الحسابات قد أعطى العديد من الحسابات الفرعية ح/ 300 ، ح/ 321 .... و لكن كلها مسجلة بمبلغ 00, 00 دج ، كان من المفروض عدم تسجيلها أصلا .

– كما لاحظنا أنه لم يعطي أي ملاحظات واضحة تخص باقي أصول و خصوم الميزانية .

2– تقرير سنة 2013 : (أنظر الملحق 02)

– من خلال تتبع تقرير محافظ الحسابات لشركة الوفاء لسنة 2013 ، نجد أن محافظ الحسابات قد أعطى رأيا متحفظا، كما ورد في تقرير سنة 2012 حيث أن جميع النقاط التي كان على أساسها التحفظ في إبداء الرأي لسنة 2012 لا تزال قائمة، وهذا ما يجعل التحفظ في إبداء المحافظ رأيه حول مصداقية القوائم المالية للشركة محل المراجعة.

– تضمن تقرير محافظ الحسابات لدورة 2013 مجمل الطرق والقواعد المعتمدة لأداء مهمة تدقيق حسابات الشركة.

– بالرغم من مجمل التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات الخاص بالسنة السابقة، إلا أنها بقيت متكررة بنسبة كبيرة في تقرير المراجعة لسنة 2013 .

– سنحاول التطرق الى النقاط التي أشار اليها محافظ الحسابات و التي تتمثل في :

الجدول رقم (3–3) : نتائج التقرير العام لمحافظ الحسابات لشركة الأمل لسنة 2013

	الهدف من عملية المراجعة	الخلاصة من عملية المراجعة	التعليق على ملاحظات المحافظ
1/ الأصول أ/ الأصول غير جارية – التثبيتات المالية	– التحقق من فتح حسابات التثبيتات المالية مع ارصدة الميزانية في 2012/12/31. – تقريب الحيازات الجديدة مع الوثائق المبررة لها. – التحقق من الوجود المادي للتثبيتات المهمة. – التحقق من معقولية الإهتلاكات والمؤونات. – تقريب الارصدة المسجلة في الميزانية مع دفتر الأستاذ العام و ميزان المراجعة.	– أن التثبيتات المالية للشركة عرفت تطورا بنسبة 0,00% مقارنة بسنة 2011 . – نلاحظ غياب الجرد المادي للأصول الثابتة في 2012/12/31 مما لا يسمح لنا باستخراج الفروق الناجمة عن المقارنة بين ما هو موجود بالدفاتر و ما هو موجود فعلا . – يجب على كل تاجر القيام بعملية جرد مادي حسب م 10 من القانون التجاري .	– لقد أشار محافظ الحسابات الى أن التثبيتات عرفت تطورابنسبة0,00% و هذا غير منطقي لأن هذه النسبة لا تمثل أي تطور . –كما أشار الى غياب الجرد المادي للتثبيتات فيما لاحظنا أنه لا توجد أي تثبيتات للشركة .
ب/ الأصول الجارية – مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	– تسوية الأرصدة الافتتاحية مع الميزانية في 2012/12/31 – تسوية الحسابات المغلقة للميزانية في 2012/12/31	– تمثلت نسبة المخزونات في 25, 24 % من الأصول الجارية . – المخزونات تقيم وفقا لطريقة الجرد المستمر .	– لقد أشار المحافظ الى نسبة المخزونات و كذا الطريقة التي تقيم بها المخزونات و هذه لا تمثل نقاط ضعف للشركة .

	مع ميزان المراجعة و دفتر الأستاذ – التحقق من الجرد المادي في 2012/12/31 و تقريبها مع المخزون في الميزانية – ضمان أن يتم تنفيذ القيود المحاسبية وفقا للقواعد المتعارف عليها و احترام مبدأ الفصل بين التدريبات .	– الجرد المادي للمخزونات لم ينفذ وفقا للمعايير المنصوص عليها ، و الشركة لم تكلف لجان الجرد بمجموع الجرد الواجب جردها .	
– الزبائن	– تسوية الأرصدة الافتتاحية الميزانية 2012 مع دفتر الأستاذ العام في 2012/12/31 – التحقق من العمليات في السنة المالية 2012 و مطابقتها مع المستندات – التحقق من أن الذمم تتوافق الحقوق المكتسبة من قبل الشركة . – التحقق من أن العمليات تنعكس على البيانات المالية .	– لا توجد ملاحظة	– لم يعطي محافظ الحسابات أي ملاحظات على حساب الزبائن
– المدينون الأخرون	– نفس أهداف الزبائن	– تمثلت نسبة المدينون الاخرون في 30 % من أصول الميزانية : 409000/ح :	– لقد أشار الى النسبة فقط و الحسابات .

		4 477 147 ,00 دج ح/442000 : 488 216 ,00 دج	
– الخزينة	– تسوية الأرصدة للميزانية في 2012 مع دفتر الأستاذ في 2012/12/31 – التحقق من العمليات في السنة المالية 2012 و مطابقتها مع المستندات – التحقق من التسويات المصرفية وتأكيدها مع أرصدة الحسابات المصرفية في 2012/12/31 – التحقق من الدفاتر النقدية و المصرفية – التأكد من أن االذمم تتوافق مع الحقوق المكتسبة من قبل الشركة – التحقق من أن العمليات تنعكس على البيانات المالية .	– بلغ حساب النقدية رصيد 5 902 804 ,00دج : .البدر: 2 490 726,37 دج .الصندوق:3412077,67	– لم يعطي أي ملاحظة على حساب النقدية ما عدى المبلغ، هل عرفت تطورا أم لا . – لم يشر فيما اذا كانت العمليات بالشركة تمت وفقا للميادئ و هل تتطابق مع البيانات المالية و التحقق منها . – لم يشر الى أي نقاط سواء كانت إيجابية أو سلبية .
2/الخصوم			
– رؤوس الأموال الخاصة	– ضمان أن الصندوق الاجتماعي يمثل القيم القانونية التي يحملها الشركاء – ضمان الامتثال القانوني	– صافي قيمة رأس مال الشركة في 2013/12/31 بلغ 912160,00- دج	– لم يعطي أي ملاحظة في ما قد شهدت تطورا أو لا .

– الخصوم الجارية	–ضمان العدالة و المعترف بها وفقا لمبادئ و القواعد المحاسبية و القوانين التي تحكمها . – التحقق من الوجود الفعلي لعمليات الديون – التحقق من أن العمليات المحاسبية يتم تقييمها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة . – تقريب الأرصدة المسجلة مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة – التأكد من أن حسابات المدينين و الموردين تتوافق و المدفوعات و تصنف في أصول الميزانية. – التحقق من وجود اتفاقات اطارية بين الشركة و مورديها المحتملين .	– تمثل ح/40 الموردون في مبلغ 616 586,00دج ح/455 : 200 000 ,00 دج ح/ 519 : 55 857 ,00 دج	– لم يعطي ملاحظة

المصدر : من اعداد الطالبة بناءا على تقارير محافظ الحسابات

– بعد قيامنا بتحليل التقرير لاحظنا أن ملاحظات محافظ الحسابات ونقاط الضعف التي أشار إليها في تقريره لسنة 2012 تكررت في سنة 2013 ما دفعنا إلى التفكير في السبب والتخمين في ما إذا كانت الشركة محل المراجعة لا تأخذ بنصائح محافظ الحسابات أو أن السبب يكمن في إهمال محافظ الحسابات وإعادته لنفس التقرير مع تغيير في السنوات. هذا ما دفعنا إلى طرح هذا الإشكال على محافظ الحسابات وقد كانت له توضيحات كانت كالآتي :

. أن الشركة محل المراجعة هي شركة صغيرة لهذا لا تتأثر بنقاط الضعف والنواقص التي يشير إليها في تقاريره والدليل على ذلك تحقيقها لنتائج إيجابية سنة 2013 ، كما أشار إلى أنه لو كانت الشركة محل الدراسة شركة كبيرة فإن عدم أخذها بالنصائح سوف يؤثر على نتائجها ، و لكن هذا لا يعتبر تبرير مقبول فحجم الشركة ليس له علاقة بالتأثر بنقاط الضعف ، مثال على ذلك في حالة حدوث تلف للمخزونات فذلك سيسبب في أضرار للشركة سواءا كانت صغيرة أو كبيرة ، فالفرق يكمن في مبلغ الخسارة الذي سوف يلتحق بالشركة ، في حالة ما كانت الشركة شركة صغيرة فأكيد أن المبلغ الذي سوف تخسره يكون قليل ، أما بالنسبة للشركة الكبيرة التي تكون تملك مبالغ ضخمة فالخسائر ستكون كبيرة

– لقد لاحظنا في الأخير أن محافظ الحسابات لا يأخذ الأمور بجدية في عملية تدقيقه للشركة .

المطلب 2 : فحص محتوى تقارير شركة الأصيل

سنحاول من خلال هذا المطلب فحص محتوى تقارير المراجع الخارجي و لو جزئيا ، من خلال تتبع رأي المراجع لتقريرين لسنتين متتاليتين (2014 ، 2015).

1– تقرير سنة 2014 : (أنظر الملحق 03)

– من خلال تتبع تقرير المراجعة الخارجية لشركة الأصيل يتضح أن محافظ الحسابات الخارجي للشركة والذي تم تعيينه بناءا على قرار مجلس إدارة الشركة قد أعطى رأيه المتحفظ حول مصداقية القوائم المالية ، وتمثيلها بمصداقية للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويشير التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير التدقيق المتعارف عليها.

– تضمن تقرير المراجعة الخارجية للدورة المحاسبية 2014 من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة ، و التي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة بالإضافة إلى مراجعة جميع القيود المحاسبية الخاصة بالشركة محل المراجعة ، ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة و البيانات الختامية قبل إقفال الحسابات .

– أن رأي محافظ الحسابات حول مصداقية القوائم المالية لشركة الأصيل لسنة 2014 ، كان مقيدا وبتحفظ على مجموعة من النقاط التي حالت دون إعطاء رأي نظيف حول مصداقية القوائم المالية .

– أشار محافظ الحسابات الى الملاحظات التالية في تقريره العام :

الجدول رقم (3–4) : نتائج التقرير العام لمحافظ الحسابات لشركة الأصيل لسنة 2014

	الهدف من عملية المراجعة	الخلاصة من عملية المراجعة	التعليق على ملاحظات المحافظ
1/ الأصول أ/ الأصول الغير جارية – التثبيتات المالية	– التحقق من فتح حسابات التثبيتات المالية مع ارصدة الميزانية في 2012/12/31. – تقريب الحيازات الجديدة مع الوثائق المبررة لها. – التحقق من الوجود المادي للتثبيتات المهمة. – التحقق من معقولية الإهتلاكات والمؤونات. – تقريب الارصدة المسجلة في الميزانية مع دفتر الأستاذ العام و ميزان المراجعة.	– أن التثبيتات المالية تبلغ 545 987 ,00 دج – يجب على كل تاجر القيام بعملية جرد مادي حسب م 10 من القانون التجاري .	– لقد أشار محافظ الحسابات الى أن التثبيتات في مبلغ معين بدون إعطاء أي تعليق على هذا .
ب/ الأصول الجارية – مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	– تسوية الأرصدة الافتتاحية مع الميزانية في 2012/12/31 – تسوية الحسابات المغلقة للميزانية في 2012/12/31	– تمثلت نسبة المخزونات في60,34 % من الأصول الجارية . – المخزونات تقيم وفقا لطريقة الجرد المستمر .	– لقد أشار المحافظ الى نسبة المخزونات و كذا الطريقة التي تقيم بها المخزونات و هذه لا تمثل نقاط ضعف للشركة .

	مع ميزان المراجعة و دفتر الأستاذ – التحقق من الجرد المادي في 2012/12/31 و تقريبها مع المخزون في الميزانية – ضمان أن يتم تنفيذ القيود المحاسبية وفقا للقواعد المتعارف عليها و احترام مبدأ الفصل بين التدريبات .	– الجرد المادي للمخزونات لم ينفذ وفقا للمعايير المنصوص عليها ، و الشركة لم تكلف لجان الجرد بمجموع الجرد الواجب جردها .	
– الزبائن	– تسوية الأرصدة الافتتاحية الميزانية 2012 مع دفتر الأستاذ العام في 2012/12/31 – التحقق من العمليات في السنة المالية 2012 و مطابقتها مع المستندات – التحقق من أن الذمم تتوافق الحقوق المكتسبة من قبل الشركة . – التحقق من أن العمليات تنعكس على البيانات المالية .	– لا توجد ملاحظة	– لم يعطي محافظ الحسابات أي ملاحظات على حساب الزبائن
– المدينون الأخرون	– نفس أهداف الزبائن	– تمثلت نسبة المدينون الاخرون في 13,50 % من أصول الميزانية : 409000/ح :	– لقد أشار الى النسبة فقط و الحسابات .

– الخزينة	– تسوية الأرصدة للميزانية في 2012 مع دفتر الأستاذ في 2012/12/31 – التحقق من العمليات في السنة المالية 2012 و مطابقتها مع المستندات – التحقق من التسويات المصرفية وتأكيدها مع أرصدة الحسابات المصرفية في 2012/12/31 – التحقق من الدفاتر النقدية و المصرفية – التأكد من أن االذمم تتوافق مع الحقوق المكتسبة من قبل الشركة – التحقق من أن العمليات تنعكس على البيانات المالية .	8 729 912,93 دج – بلغ حساب النقدية رصيد : 2 777 009,00 دج .البنك:2336606,33دج .الصندوق:71 825,60 .السلف:369564,08	– لم يعطي أي ملاحظة على حساب النقدية ما عدى المبلغ، هل عرفت تطورا أم لا . – لم يشر فيما اذا كانت العمليات بالشركة تمت وفقا للميادئ و هل تتطابق مع البيانات المالية و التحقق منها . – لم يشر الى أي نقاط سواء كانت إيجابية أو سلبية .
2/الخصوم			
– رؤوس الأموال الخاصة	– ضمان أن الصندوق الاجتماعي يمثل القيم القانونية التي يحملها الشركاء – ضمان الامتثال القانوني – ضمان العدالة و المعترف بها وفقا لمبادئ و القواعد	– صافي قيمة رأس مال الشركة في 2013/12/31 بلغ 134219285,54 دج	– لم يعطي أي ملاحظة في ما قد شهدت تطورا أو لا .

	المحاسبية و القوانين التي تحكمها .		
– الخصوم الجارية	– التحقق من الوجود الفعلي لعمليات الديون – التحقق من أن العمليات المحاسبية يتم تقييمها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة . – تقريب الأرصدة المسجلة مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة – التأكد من أن حسابات المدينين و الموردين تتوافق و المدفوعات و تصنف في أصول الميزانية. – التحقق من وجود اتفاقات اطارية بين الشركة و مورديها المحتملين .	– مبلغ الديون تمثل في 85907874,43 دج ح/401 الموردون في مبلغ 34315550,43ج ح/408 : 51110,84دج ح/ 404 : 24674781,00 دج – تمثلت الديون في نسبة 34,18 % من ديون الشركة ح/447 : 684518,98 ح/ 420 : 25903455,18	– لم يعطي رأيه فيما اذا كانت قد تمت وفقا لمبادئ المحاسبة . – هل هناك توافق بين الحسابات

المصدر : من اعداد الطالبة بناءا على تقارير محافظ الحسابات

–كما أشار محافظ الحسابات في تقريره الخاص بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الى النتائج و النقائص التالية :

الجدول رقم (3-5) : نتائج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات لشركة الأصيل لسنة 2014

	تقييم نظام الرقابة الداخلية
الملاحظات	**التنظيم العام:** . غياب تفعيل لمشروع الهيكل التنظيمي الرسمي للمؤسسة. . غياب دليل للتسيير الرسمي لإجراءات التسجيل وإستغلال وسائل المؤسسة . . غياب التكامل والتنسيق للرقابة الداخلية داخل المؤسسة. . لا يوجد مطابقة الأرصدة لدى الزبائن المدينون، ديون الإستغلال... . غياب إجراء لتسيير ومراقبة الذمم المدينة للمبيعات. . غياب إتخاذ القرارات الإستثمارية المهمة. **المحاسبة والمالية:** . الدفاتر القانونية المنصوص عليها في المادة 9، 10،11 من القانون التجاري لا يتم الإحتفاظ بها من قبل الجهات المعنية. . غياب الجرد المادي للإستثمارات مما لا يسمح بمقاربة الأرصدة المحاسبية والوجود الفعلي .

المصدر : من اعداد الطالبة بناءا على تقارير محافظ الحسابات

– من خلال تحليلنا لمحتوى تقرير محافظ الحسابات لشركة الأصيل لسنة 2014 ، لم نلاحظ أن المحافظ قد أعطى ملاحظات واضحة أو نقاط ضعف دقيقة قد توصل اليها فالهدف من عملية تدقيقه لهو الوصول الى نقاط النقص في الشركة محل المراجعة من أجل العمل على تحسينها من أجل تقليل الخسائر الناجمة عنها .

– ففي حالة عدم إعطاء المحافظ ملاحظات أو عدم تدقيقه للشركة بشكل دقيق فهذا لا يحسن من جودة القوائم المالية فدور المحافظ هو التوصل الى النقائص و الإشارة اليها و إعطاء رأيه من أجل تحسين جودتها و التقليل منه المخاطر .

2– تقرير سنة 2015 : (أنظر الملحق 04)

– تضمن تقرير المراجعة الخارجية للدورة المحاسبية 2015 من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة ، والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة بالإضافة إلى مراجعة جميع القيود المحاسبية الخاصة بالشركة محل المراجعة ، ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة و البيانات الختامية قبل إقفال الحسابات .

– أن رأي محافظ الحسابات حول مصداقية القوائم المالية لشركة الأصيل لسنة 2015 ، كان مقيدا وبتحفظ على مجموعة من النقاط التي حالت دون إعطاء رأي نظيف حول مصداقية القوائم المالية .

– بعد قيامنا بتحليل تقرير محافظ الحسابات لشركة الأصيل لسنة 2015 لاحظنا بأنه قام بإعادة نفس الملاحظات و نقاط الضعف التي أشار اليها في سنة 2014 و لم يعطي أي ملاحظات جديدة ، و عند الاستفسار عن هذا كانت له توضيحات بأن الشركة محل المراجعة هي شركة في بداية نشاطها لذلك لم تأخذ بهذه النقاط التي أشرت اليها لأنها لا تتأثر بها .

– بعد قيامنا بتحليل التقارير لاحظنا أن جميع التقارير لها نفس الملاحظات و نفس نقاط الضعف بالرغم من اختلاف الشركتين و هذا ما يجعلنا نتأكد بأن التقارير هي تقارير شكلية و لا يتم اعدادها بدقة أو أن محافظ الحسابات من أجل بسبب حساسية الموضوع لم يعطنا التقارير الصحيحة و الدقيقة أو التغيير فيها .

المطلب 3 : النتائج و الاستنتاجات المتوصل اليها

1- النتائج

من خلال تحليل مضمون التقارير التي تمت دراستها توصلنا الى جملة من النتائج المتمثلة في :

- غياب المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة ، و بالتالي سوف تكون عملية التوصل لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم .
- تساهم المراجعة المحاسبية على إكتشاف الأخطاء المسجلة ومن ثم محاولة تسويتها .
- الهدف من قيام المؤسسة بعمليات الجرد هو التأكد من وجود الموجودات من حيث النوع ، الوزن ، التعداد ، القيمة و كذا تاريخ الميزانية .
- من بين الأثار السلبية الناتجة عن عدم الإلتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي صعوبة وتعقيد عملية إتخاذ القرار في ظل قوائم و معلومات مالية خاطئة .

2- الاستنتاجات المتوصل اليها

- عدم قيام محافظ الحسابات بعمله بدقة سينتج عنه معلومات غير واضحة و غير أكيدة و غير موثوق فيها .
- عدم اكتشاف الأخطاء و محاولة التقليل منها لا يؤدي للوصول الى قوائم مالية ذات جودة .
- عدم التزام المؤسسة بنصائح محافظ الحسابات سيؤدي الى إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة
- ان إعطاء محافظ الحسابات لنقاط الضعف التي اكتشفها في المؤسسة و محاولة التقليل منها سيؤدي الى التحسين من المعلومات المحاسبية .
- محاولة تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من أجل تحسين تسييرها و نجاحها و زيادة أرباحها .

خلاصة الفصل

لقد خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا وكان الهدف منه تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري وإختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي.

ومن خلال الدراسة التطبيقية للتقارير المدروسة لشركة الأمل و الأصيل ، نجد أن محافظ الحسابات قد أشار للنواقص والملاحظات والتي شأنها أن تتسبب في مخاطر مالية للمؤسسة .

تشير النتائج التي توصلنا اليها الى أن محافظ الحسابات لا يقوم باعداد التقارير بشكل دقيق ، والدليل على ذلك تكرار الملاحظات في جميع التقارير وبالأحرى سنوات الدراسة ، والسبب قد يكون راجع إلى نقص تطلع على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أو ناتج عن إهمال من طرف الجهات المعنية أو أنه لحساسية المعلومات التي يتضمنها التقرير الأصلي و الصحيح لم يفصح عنه لضمان سريته .

الخاتمة

ان المراجعة الخارجية تمثل ضمانا أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية ، و هذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية و الحياد في الرأي و اعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما كمعيار لمصداقية المعلومات المحاسبية و تمثيلها العادل لوضعية المؤسسة .

و على هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية ، بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال إشكالية الدراسة " ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية " .

و عليه يمكن تلخيص النتائج و التوصيات التي تم التوصل اليها .

أولا : اختبار الفرضيات

قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات أساسية و هي على النحو التالي :

حسب الفرضية الأولى : تعتبر مهنة المراجعة الخارجية هامة جدا بالنسبة للمؤسسة ، و ذلك لما تقدمه من خدمات مراجعة القوائم المالية للمؤسسة و إعطاء رأي فني محايد حول مصداقيتها و ابراز الصورة الحقيقية للمؤسسة ، و تزيد من ثقة مستخدمي هذه القوائم بأنها لا تتضمن أخطاء ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى

حسب الفرضية الثانية :تعتبر القوائم المالية أساس للقيام باتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة و بالتالي ففاعلية هذه القرارات التي تعتمد هذه القوائم المالية كقاعدة لها ترتكز أساسا على مدى خضوع هذه القوائم المالية للمراجعة الخارجية للحسابات المحكمة ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

حسب الفرضية الثالثة : يمثل رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل أثناء أداء مهامه بالالتزام بالمعايير المتعارف عليها يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية و إعطاء المصداقية للقوائم المالية و مدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

ثانيا : نتائج الدراسة

توصلنا الى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي :

- للمراجعة الخارجية مجموعة معايير تنظم مهمة مراجعة الحسابات .
- أن المراجعة الخارجية عملية مراقبة و فحص للقوائم المالية ، قصد التأكد من صحتها و صدقها و تكمن أهميتها في إعطاء الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية .
- ان اعتماد تنظيم جيد و محكم ، يضمن فعالية أعمال المراجعة و التطبيق السليم لمختلف اجراءاتها و بالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة في ما تعبر عنه القوائم المالية المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها .
- المراجعة الخارجية تعمل على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى موثوقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية
- . تقرير المراجع يعطي رأيا واضحا وجازما في مدى صدق القوائم المالية.
- تقوم مهمة محافظ الحسابات على أساس المراقبة السنوية للقوائم المالية ، حيث يقدم توصيات و اقتراحات يمكن للمسيرين الأخذ بها .
- تقديم المراجع لتقريره يخدم فئات عديدة في المجتمع ، لتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب ، وعلى مستوى المؤسسة في مساعدتها على نجاحها والتحقيق الأمثل لأهدافها.
- عدم التزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني و تمتعه بالخبرة العملية المطلوبة لا تزيد من ثقة و مصداقية المراجعة و الذي يؤدي الى التحسين من جودة القوائم المالية .
- أن عملية تحديد مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الغش أمر صعب نظرا لوجود قصور في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش و الخطأ في بعض الحالات ، فتحمل المراجع المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية .
- عدم اكتشاف المراجع الخارجي للغش الممارس من طرف المؤسسة لا يساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية.
- ترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء و التقرير عنها .

- أن المراجع الخارجي يقوم باعداد التقرير حول سلامة القوائم المالية و اعداده للتقرير بصورة سطحية أو تكراره لنفس التقارير ، فهذا لا يساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية و جودتها .
- تقديم المراجع لتقريره يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وعلى مستوى المؤسسة في مساعدتها على نجاحها والتحقيق الأمثل لأهدافها.

ثالثا : الاقتراحات و التوصيات

بناءا على هذه النتائج التي تم التوصل اليها فانه يمكن صياغة جملة من التوصيات كما يلي :

- على مسيري المؤسسات متابعة إرشادات و توصيات المراجع الخارجي و ذلك من خلال وضع برامج ملائمة و الاشراف على تنفيذيتها ، للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هاته التوصيات .
- الإهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات وضرورة الإهتمام بالتوصيات والإقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين.
- اعتماد تخطيط مناسب ووضع برامج التدقيق الملائمة و الاشراف على تنفيذها و جمع أدلة اثبات للتقليل من مخاطر المراجعة في عدم اكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية .
- العمل على الإلتزام بتوصيات مراجع الحسابات والعمل على تصحيحها سيؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية ، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة .
- إتباع طريقة جيدة سيساهم في نمو مردودية المؤسسات .
- على محافظ الحسابات الالتزام باعداد التقارير حسب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- صحة و دقة الملاحظات االتي يشير اليها محافظ الحسابات من شأنها أن تأثر على جودة القوائم المالية .

رابعا : أفاق البحث

يعتبر موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية ذا أهمية بالغة يفتح أفاق لدراسات مستفيدة من جزئياته ومكملة أمام الطلبة الراغبين في التطرق لذلك وعليه يمكن أن نطرح المواضيع التالية كمشاريع للدراسة :

- أهمية تقرير المراجع الخارجي في إضفاء المصداقية على القوائم المالية .
- دور تقرير محافظ الحسابات في تطوير نتائج المؤسسة .

الملاحق

الملحق رقم 1

تقرير محافظ الحسابات لشركة الأمل سنة 2012

CABINET D'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EXERCICE CLOS AU 31/12/2012

DE LA SARL : EL AMEL

SARL

SARL AU CAPITAL SOCIAL DE : 200.000,00 DA

SIEGE SOCIAL : RUE …… BISKRA

Adresse : RUE …….. BISKRA

BISKRA LE

A MESSIEURS LES MEMBRE DE
L'ASSEMBLEE GENERALE
DE LA SARL EL AMEL
REU …… BISKRA

OBJET : **Rapport de commissariat aux comptes**
Exercice clos au 31/12/2012

Messieurs les Membres 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 :

- Rapport d'évaluation des procédures du contrôle interne.
- Le rapport général.
- Les rapports spéciaux.
- Les états financiers (Bilan et Tableaux des Comptes des Résultats).

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

Le Commissaire aux Comptes

FICHE SIGNALETIQUE DE LA SARL EL AMEL

- Raison sociale **:** SARL EL AMEL
- Registre de commerce **:** …..
- Capital **:** 200 000,00 DA
- Comptes bancaires **:**

  - BADR BISKRA Compte N° :……

  Adresse **:** RUE …… BISKRA
- Date de Début d'activité **:** 22 JUILLET 2011
- Statut : **SARL**
- Date de changement de statut :
- Matricule fiscal **:**
- Article d'imposition **:**
- Objet d'activité **:** IMPORT EXPORT
- Les actionnaires **:**

Les associés	Cotes parts	Nbre de parts	% du capital
Ali	150.000 ,00	150	75%
Saad	50.000 ,00	50	25 %
Total	**200 000.00**	**200**	**100%**

- L e GERANT Saad

I - Rapport Général (Norme de certification)

II.1) EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DE L'ACTIF

II.1.1) LES ACTIFS NON COURANTS

II.1.1.1) LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations corporelles totalisent au 31/12/2012 un montant brut de 00 ***DA*** *détaillé comme suit :*

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*AMORTISS-EMENTS*	*MONTANT NET*
Terrains	0,00	0,00	0,00
Bâtiments	0,00	0,00	0,00
Autres immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	0,00	0,00

II.1.1.2) LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations financières totalisent au 31/12/2012 un montant brut de 00 DA ***détaillé comme suit :***

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*PERTES DE VALEUR*	*MONTANT NET*
Autres participations et creances rattachees	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	0,00	0,00	0,00
Impôts différés actif	0,00	0,00	0,00
Compte de liaison	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	0,00	0,00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Vérifier la réouverture des comptes des immobilisations corporelles avec les soldes du Bilan au 31/12/2012
- 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les immobilisations corporelles de la SARL EL AMEL ont connu une évolution de 00 % par apport à l'exercice 2011. Cette évolution d'un total général de 00,00 DA

- ***Immobilisations encours*** d'un montant de **0,00** DA.

- Nous signalons l'absence des inventaires physiques des immobilisations au 31/12/2012 chose qui ne nous a pas permis de rapprocher les soldes comptables avec l'existant physique. A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs de la société est une exigence du code du commerce (article n° 10 du C.C, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996).

II.1.2) LES ACTIFS COURANTS

II.1.2.1) LES COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes de stocks au 31/12/2012 se présentant comme suit :

N°Cpte	Intitulé	SARL
300	Stocks de Marchandises	0.00
310	Matière première et fourniture	547 195.00
321	Matières consommables	0.00
322	Produits en courts	0.00
335	Travaux en court	0.00
355	Prouduit finis	0.00
	SOUS TOTAL 1	547 195.00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement des soldes d'ouverture avec le bilan au 31/12/2012.

- Rapprochement des soldes de clôture figurant sur le bilan au 31/12/2012 avec la balance et le grand livre général.
- Vérification de l'inventaire physique des stocks au 31/12/2012 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- Les stocks de fin d'exercice représentent **48 ,17 %** du total de l'actif Brut.
- Les stocks sont évalués et gérés par la méthode de l'inventaire permanent .
- L'inventaire physique des stocks, n'a pas été réalisé conformément aux normes édictées en la matière. La société n'a pas chargé des commissions de comptage pour l'ensemble des stocks à inventorier.

II.1.2.2) LES COMPTES CLIENTS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des clients au 31/12/2012 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
411000	*Clients*	*00,00*
Total		*00,00*

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2012 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2012.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2012, 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.*

II.1.2.3) LES COMPTES AUTRES DEBITEURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des autres débiteurs au 31/12/2012 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
409000	*Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés*	*00,00*
486	*Charges constates d avances*	*00,00*
455	*Associes comptes courants*	*00,00*
Totaux		***00,00***

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2012 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2012.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2012, 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.*

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES

Les autres débiteurs représentent **0,00 %** *du total de l'actif brut.*

- ***Le compte 409000 – Fournisseurs débiteurs 00**,00* ***DA***
- ***Le compte 486000 –Frais comptabilisés d'avances de 00,00 DA.***

II.1.2.4) IMPOTS ET ASSIMILES

A) PRESENTATION DES COMPTES

Le compte Impôts et assimiles au 31/12/2012 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
444000	AVANCES SUR IMPOTS ET TAXES	**00,00**
445000	TAXES RECUPERABLES & PRECOMPTE	**00,00**
Totaux		***00,00***

II.1.2.5) LES COMPTES DE TRESORERIE

A) PRESENTATION DES COMPTES

B)

Le compte de trésorerie totalise un solde débiteur de : 549 874,00 DA :

-
- BADR BISKRA: Compte N° :…….. **306 170,31 DA**

Caisse **243 703,69 DA**

Le solde du compte bancaire est justifié par une attestation de Banque

C) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2012 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2012
- Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2012, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérification des Rapprochements bancaires et confirmation direct des soldes des comptes en banque au 31/12/2012.
- Vérification des livres de caisse et banque pour s'assurer de leur tenue correcte.
- Vérifier que les créances correspondent à des droits acquis par l'entreprise.
- Vérifier que toutes les opérations réalisées par la Sarl EL AMEL sont reflétées dans les états financiers.
- S'assurer que toutes les créances dont la Sarl EL AMEL est titulaire sont enregistrées, en comptabilité,**.**

II.2. EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DU PASSIF

II.2.1 LES CAPITAUX PROPRES

Les comptes des Capitaux propres au 31/12/2012 se présentent comme suit :

A) Présentation

N°Cpte	Intitulé	SARL
101	Capital émis	200 000,00
101	Capital non appelé	0.00
106	Prime de réserve	0.00
105	Ecart de réévaluation	0.00
105	Ecart d équivalence	0.00
	Résultat net- Résultat net de la sarl	-1 413 677.00
110	Autres capitaux propre-report a nouveau	-127 893.00
	TOTAL GENERAL	**-1 341 570.00**

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- S'assurer que le fonds social comptable représente les valeurs statutaires effectuées par les associés
- S'assurer de la mise en conformité statutaire,
- S'assurer que les fonds propres sont comptabilisés conformément aux principes et règles du Système comptable et financier ainsi qu'aux lois qui les régissent,

C) -CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- La situation nette des fonds propres de la société totalise un solde Débiteur au 31/12/ 2012de **-1 341 570.00 DA**

.2.2 LES COMPTES DU PASSIF NON COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif non courant au 31/12/2012 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	**SARL**
164	Emprunts Bancaires	00,00
168	Autres Emprunts et dettes assimiles	1 100 000,00
	S0US T0TAL 1	**1 100 000,00**
134	Impôts différés passif	00,00
	S0US T0TAL 2	**1 100 000,00**

II.2.3 LES COMPTES DU PASSIF COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif courant au 31/12/2012 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	**SARL**
401	Fournisseurs	10 275,00
404	Crédit d investissements	00.00
408	Fournisseurs factures non parvenues	0.00
	S0US T0TAL 3	**10 275,00**
447	Impôts	19 282.19
420	Autres dettes	1 347 767.00
419	Trésorerie Passif	00.00
	S0US T0TAL PASSIF COURANT	**1 377 324,00**
	T0TAL GENERAL PASSIF	**1 135 753,00**

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
- Vérifier que les comptes fournisseurs débiteurs correspondent à des avances ou acomptes versés et sont classés à l'actif du bilan
- Vérifier l'existence de conventions cadres entre l'entreprise et ses fournisseurs potentiels.

B) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les dettes de la société totalise un montant de : 00,00 DA .

40	**Fournisseurs**	10 275,00 DA
408	Fournisseurs factures non parvenues	**0.00 DA** .
404	**Crédit d investissements**	00.00 DA

ces dettes représentent **00 ,00 %** des dettes de la société

Le compte

455	**Associe copmte courant**	**00.00**
467	**Autres comptes débiteurs ou créditeurs**	**0.00**
519	**Trésorerie passif**	**0,00**

RAPPORT DE CERTIFICATION

*Nous avons examiné le bilan de la SARL **EL AMEL** tel qu' il s'établissait au 31 décembre 2012, 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.

*Compte tenu du résultat de nos investigations et hormis les réserves et les insuffisances comme indiqué dans la partie évaluation des procédures de contrôle interne ci-après, et commentaire sur les comptes du bilan, nous certifions que les comptes de la SARL **EL AME** arrêtés au **31.12.2012** tels qu`ils sont annexés au présent rapport avec un total bilan brut de **1 135 753,00 DA,** et un résultat net **déficitaire** de **1 413 677,00 DA** **sont sincères et réguliers.***

Fait à Biskra le : .....
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

RAPPORTS SPECIAUX
(Normes des rapports)

1. ***Norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés ;***
2. ***Norme sur les conventions réglementées ;***
3. ***Norme sur le montant détail des cinq rémunérations les plus élevées ;***
4. ***Norme sur les avantages particuliers accordés au personnel ;***
5. ***Norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;***
6. ***Norme sur les procédures de contrôle interne ;***
7. ***Norme sur la continuité d'exploitation;***
8. ***Norme relative à la détention d'actions en garantie ;***
9. ***Norme relative à l'opération d'augmentation du capital ;***
10. ***Norme relative à l'opération de réduction du capital ;***
11. ***Norme relative à l'émission d'autres valeurs immobilières ;***
12. ***Norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes ;***
13. ***Norme sur la transformation des sociétés par actions ;***
14. ***Norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées.***

CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES

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 la SARL ***EL AMEL*** *n'a pas de filiales et ne fait pas partie d'un groupe de sociétés.*

De ce fait, elle n'est pas concernée par les comptes consolidés ni pars les comptes combinés.

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

MONTANT DU DETAIL DES CINQ REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

Conformément aux prescriptions de l'article 680 alinéa 3 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 certifions exact et sincères les cinq (5) rémunérations les plus élevées versées du 01/01/2012 au 31/12/2012 et qui s'élèvent à un montant brut de ***(1 580 179,26DA)*** *et dont le détail se détaillent comme suit :*

N°	*NOM*	*PRENOMS*	*FONCTION*	*Nbre Mois*	*SALAIRE BRUT*
01	*/*	*IMED*	*CONSSAIE*	*12*	*1 379 400,00*
02	/	ASMAA	COMPTABLE	*09*	200 779,26
TOTAL					***1 580 179,26***

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 ***EL AMEL*** *n'accorde aucun avantage particulier à son personnel.*

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 action ou part sociale se présente comme suit :

Unité	***2011***	***2012***
Résultat de l'exercice	***-127 893***	***-1 413 677***
Nombre d'actions	200	200
Résultat par action	***-639,46***	***-7 068,38***

PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

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*** *la SARL EL AMEL* ***et sur les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.***

1 - ORGANISATION GENERALE

Le diagnostic effectué au niveau des structures de la societe nous a permis de constater les insuffisances suivantes :

- *Absence de la mise en œuvre de l'**avant projet** d'organigramme formel de l'entreprise.*
- *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,*
- *il n'y a pas de confirmation de soldes auprès des tiers (clients, créditeurs, 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 payement et de lancement d'une procédure de recouvrement.*
- *Absence d'une procédure d'octroi des prêts.*
- *Absence de la prise des décisions d'investissements les plus importants. La mise en place d'une procédure de budget et de contrôle budgétaire contribuera beaucoup pour la prise de décisions relatives au développement de la société.*

2 - COMPTABILITE ET FINANCE

Depuis le 1er janvier 2010, la société applique le Système Comptable Financier, nouveau référentiel de comptabilité en vigueur en Algérie. Notre diagnostic global du système comptable et financier fait ressortir certains avantages et insuffisances qu'on peut citer 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.*
- *Les chèques sont signés par :*

  1) *Mr. IMED*

- *Il n y pas de registre de chèques en circulation.*
- *L'absence d'inventaires physiques des investissements donc aucun rapprochement entre les soldes comptables et l'existant physique n'est possible.*

3 - TENUE ET PRESERVATION DES ARCHIVES

L'archive n'est pas bien tenue pour une longue préservation et un accès facile aux documents comptables.

CONTINUITE 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, le passif net de la société a été tout le temps positif et il se présente comme suit :

N°Cpte	*Intitulé*	
10	***Capital, réserves et assimilés***	***200 000***
11	***Report à nouveau***	***-127 893***
12	***résultat***	***-1 413 677***
16	***Emprunts et dettes***	***1 100 000***
401	***fournisseurs***	***10 275***
447	***impôts***	***19 282***
421	***Autres dettes***	***1 347 767***
Total général		***1 135 754***

Ce résultat négatif est due au manque du chiffre d'affaire conséquent au défaut de crédit bancaire pour l'exercice

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 action de la société n'est détenue en garantie par les partenaires de votre société.

Aussi, votre société ne détient aucune action des ses partenaires en garantie.

OPERATION D'AUGMENTATION DE CAPITAL

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 opération d'augmentation de capital n'a été réalisée par votre société au cours de l'exercice 2012.

OPERATION DE REDUCTION DE CAPITAL

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 opération de réduction de capital n'a été réalisée par votre société, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2012.

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 actions émises votre société n'a pas émis d'autres valeurs mobilières, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2012.

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 2012.

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 2012.

FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES

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 ni filiales, ni participations, ni sociétés contrôlés.

COMPTES ANNUELS 2012

Bilan
AU 31/12/2012

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET 2012	NET 2011
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financiers				
Titres mis en equivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilizes				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT				
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	547 195		547 195	900 000
Créances et emplois assimilés				
Clients				
Autres débiteurs	38 683		38 683	
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	549 874		549 874	394 075
TOTAL ACTIF COURANT	**1 135 753**		**1 135 753**	**1 294 075**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 135 753**		**1 135 753**	**1 294 075**

Bilan
AU 31/12/2012

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	2012	2011
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	200 000	200 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de reevaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	(-1 413 677)	(-127 893)
Autres capitaux propores - Report à nouveau	(-127 893)	
Comptes de liaison		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**(-1 341 570)**	**72 107**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financiers	1 100 000	1 100 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**1 100 000**	**1 100 000**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	10 275	
Impôts	19 282	14 884
Autres dettes	1 347 767	107 084
Trésorerie passif		
TOTAL III	**1 377 324**	**121 968**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**1 135 753**	**1 294 075**

COMPTE DE RESULTAT DE LA SARL AU 31/12/2012

LIBELLE	2012	2011
Ventes et Marchandises		
Produits fabriques	1 671 704	
P RODUCTION Vendue Prestations des services		
Vente de travaux		
Produits annexes		
Rabais remises ristourne accorde		
Chiffre d affaire net	**1 671 704**	
Production stockee		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**1 671 704**	
Achats de marchandises vendues	-25 218	
Matieres premieres	-835 852	
Autrs approvisionnements		
Variation de stocks		
Achats d etudes et de prestation de services		
Autres consommations		
Rabais remises ristourne obtenues sur achats		
Sous-traitance generale		
Locations		
Entrtien reparation et maintenances	-12 400	
Primes d assurances	-131 848	
Personnel exterieure a l entreprise		
Remuneration d intermidiaire et honnoraire	-35 000	-3 000
Publicite		
Deplacements mission et reception	-4 900	
Autre services	-66 168	- 2 925
Rabais remises ristourne obtenues sur services exterieurs		
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-1 111 387**	**-5 925**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**560 317**	**-5 925**
Charges de personnel	-1 945 850	-121 968
Impôts, taxes et versements assimilés		
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**-1 385 533**	**-127 893**
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles	-32 400	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		
Perte de valeure		
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**-1 417 933**	**- 127 893**
Produits financiers	13 274	
Charges financieres	-35 545	
VI-RESULTAT FINANCIER	**-22 270**	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**-1 440 204**	**- 127 893**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	33 276	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	33 276	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-6 750	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**-1 413 677**	**- 127 893**

الملحق رقم 2

تقرير محافظ الحسابات لشركة الأمل سنة 2013

CABINET D'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EXERCICE CLOS AU 31/12/2013

DE LA SARL : EL AMEL

SARL

SARL AU CAPITAL SOCIAL DE : 200.000,00 DA

SIEGE SOCIAL : RUE ……..

Adresse : RUE ……. BISKRA

BISKRA LE .....

A MESSIEURS LES MEMBRE DE
L'ASSEMBLEE GENERALE
DE LA SARL EL AMEL
REU …… BISKRA

OBJET : **Rapport de commissariat aux comptes**
Exercice clos au 31/12/2013

Messieurs les Membres 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 :

- Rapport d'évaluation des procédures du contrôle interne.
- Le rapport général.
- Les rapports spéciaux.
- Les états financiers (Bilan et Tableaux des Comptes des Résultats).

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

Le Commissaire aux Comptes

FICHE SIGNALETIQUE DE LA SARL EL AMEL

- Raison sociale **:** SARL EL AMEL
- Registre de commerce **:**
- Capital **:** 200 000,00 DA
- Comptes bancaires **:**

  - BADR BISKRA Compte N° :…….

  Adresse **:** RUE …… BISKRA
- Date de Début d'activité **:** 22 JUILLET 2011
- Statut : **SARL**
- Date de changement de statut :
- Matricule fiscal **:**
- Article d'imposition **:**
- Objet d'activité **:** IMPORT EXPORT
- Les actionnaires **:**

Les associés	Cotes parts	Nbre de parts	% du capital
ALI	150.000 ,00	150	75%
SAAD	50.000 ,00	50	25 %
Total	**200 000.00**	**200**	**100%**

- L e GERANT ALI

I - Rapport Général

(Norme de certification)

II.1) EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DE L'ACTIF

II.1.1) LES ACTIFS NON COURANTS

II.1.1.1) LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations corporelles totalisent au 31/12/2013 un montant brut de 00 ***DA*** *détaillé comme suit :*

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*AMORTISS-EMENTS*	*MONTANT NET*
Terrains	0,00	0,00	0,00
Bâtiments	0,00	0,00	0,00
Autres immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	0,00	0,00

II.1.1.2) LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations financières totalisent au 31/12/2013 un montant brut de 00 DA ***détaillé comme suit :***

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*PERTES DE VALEUR*	*MONTANT NET*
Autres participations et creances rattachees	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	0,00	0,00	0,00
Impôts différés actif	0,00	0,00	0,00
Compte de liaison	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	0,00	0,00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Vérifier la réouverture des comptes des immobilisations corporelles avec les soldes du Bilan au 31/12/2013
- 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les immobilisations corporelles de la SARL EL AMEL d'un montant de **0,00** DA

- ***Immobilisations encours*** d'un montant de **0,00** DA.

- Nous signalons l'absence des inventaires physiques des immobilisations au 31/12/2013chose qui ne nous a pas permis de rapprocher les soldes comptables avec l'existant physique. A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs de la société est une exigence du code du commerce (article n° 10 du C.C, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996).

II.1.2) LES ACTIFS COURANTS

II.1.2.1) LES COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes de stocks au 31/12/2013se présentant comme suit :

N°Cpte	Intitulé	SARL
300	Stocks de Marchandises	0.00
310	Matière première et fourniture	3 960 254.00
321	Matières consommables	0.00
322	Produits en courts	0.00
335	Travaux en court	0.00
355	Prouduit finis	0.00
	SOUS TOTAL 1	3 960 254.00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement des soldes d'ouverture avec le bilan au 31/12/2013.
- Rapprochement des soldes de clôture figurant sur le bilan au 31/12/2013avec la balance et le grand livre général.
- Vérification de l'inventaire physique des stocks au 31/12/2013et 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- Les stocks de fin d'exercice représentent **24 ,25 %** du total de l'actif Brut.
- Les stocks sont évalués et gérés par la méthode de l'inventaire permanent .
- L'inventaire physique des stocks, n'a pas été réalisé conformément aux normes édictées en la matière. La société n'a pas chargé des commissions de comptage pour l'ensemble des stocks à inventorier.

II.1.2.2) LES COMPTES CLIENTS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des clients au 31/12/2013 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
411000	*Clients*	*1 460 806,00*
Total		*1 460 806,00*

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2013 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2013.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2013, 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.*

II.1.2.3) LES COMPTES AUTRES DEBITEURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des autres débiteurs au 31/12/2013 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
409000	*Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés*	*4 477 147,00*
442	*Precomptes,impots et taxes sur tiers*	*488 216,00*
455	*Associes comptes courants*	*44 675,00*
Totaux		***5 010 038,00***

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2013 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2013.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2013, 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.*

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES

Les autres débiteurs représentent **30,00 %** *du total de l'actif brut.*

- ***Le compte 409000 – Fournisseurs débiteurs*** *4 477 147,00* ***DA***
- ***Le compte 486000 –Frais comptabilisés d'avances de 00,00 DA.***
- ***Le compte 442000 – Precomptes,impots et taxes sur tiers 488 216 ,00 DA***

II.1.2.4) IMPOTS ET ASSIMILES

A) PRESENTATION DES COMPTES

Le compte Impôts et assimiles au 31/12/2013 se présentent comme suit :

N°Cpte	*Intitulé*	
444000	AVANCES SUR IMPOTS ET TAXES	**00,00**
445000	TAXES RECUPERABLES & PRECOMPTE	**00,00**
Totaux		***00,00***

II.1.2.5) LES COMPTES DE TRESORERIE

A) PRESENTATION DES COMPTES

Le compte de trésorerie totalise un solde débiteur de : 5 902 804,00 DA :

- BADR BISKRA: Compte N° :10 **2 490 726,37 DA**

Caisse **3 412 077,67 DA**

Le solde du compte bancaire est justifié par une attestation de Banque

C) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2013 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2013
- Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2013, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérification des Rapprochements bancaires et confirmation direct des soldes des comptes en banque au 31/12/2013.
- Vérification des livres de caisse et banque pour s'assurer de leur tenue correcte.

- Vérifier que les créances correspondent à des droits acquis par l'entreprise.
- Vérifier que toutes les opérations réalisées par la Sarl El Amel sont reflétées dans les états financiers.
- S'assurer que toutes les créances dont la Sarl El Amel est titulaire sont enregistrées, en comptabilité,.

II.2. EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DU PASSIF

II.2.1 LES CAPITAUX PROPRES

Les comptes des Capitaux propres au 31/12/2013 se présentent comme suit :

A) Présentation

N°Cpte	Intitulé	SARL
101	Capital émis	200 000,00
101	Capital non appelé	0.00
106	Prime de réserve	0.00
105	Ecart de réévaluation	0.00
105	Ecart d équivalence	0.00
	Résultat net- Résultat net de la sarl	429 410.00
110	Autres capitaux propre-report a nouveau	-1 541 570.00
	TOTAL GENERAL	**-912 160.00**

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- S'assurer que le fonds social comptable représente les valeurs statutaires effectuées par les associés
- S'assurer de la mise en conformité statutaire,
- S'assurer que les fonds propres sont comptabilisés conformément aux principes et règles du Système comptable et financier ainsi qu'aux lois qui les régissent,

C) -CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- La situation nette des fonds propres de la société totalise un solde Débiteur au 31/12/ 2013de **-912 160.00 DA**

.2.2 LES COMPTES DU PASSIF NON COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif non courant au 31/12/2013 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	SARL
164	Emprunts Bancaires	14 999 486,00
168	Autres Emprunts et dettes assimiles	1 100 000,00
	S0US T0TAL 1	**1 100 000,00**
134	Impôts différés passif	00,00
	S0US T0TAL 2	**16 099 486,00**

II.2.3 LES COMPTES DU PASSIF COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif courant au 31/12/2013 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	SARL
401	Fournisseurs	616 586,00
404	Crédit d investissements	00.00
408	Fournisseurs factures non parvenues	0.00
	S0US T0TAL 3	**616 586,00**
447	Impôts	38 570,00
420	Autres dettes	435 561.00
419	Trésorerie Passif	55 85700
	S0US T0TAL PASSIF COURANT	**529 988,00**
	T0TAL GENERAL PASSIF	**1 146 576,00**

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
- Vérifier que les comptes fournisseurs débiteurs correspondent à des avances ou acomptes versés et sont classés à l'actif du bilan
- Vérifier l'existence de conventions cadres entre l'entreprise et ses fournisseurs potentiels.

B) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les dettes de la société totalise un montant de 616 586,00 DA .

401 **Fournisseurs** 616 586,00 DA

408 Fournisseurs factures non parvenues **0.00 DA** .

404 **Crédit d investissements** 00.00 DA

ces dettes représentent **3 ,58 %** des dettes de la société

Le compte

455 **Associe copmte courant** **200 000.00**

519 **Trésorerie passif** **55 857,00**

RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné le bilan de la SARL ***EL AMEL BISKRA*** *tel qu' il s'établissait au 31 décembre 2013, 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.

Compte tenu du résultat de nos investigations et hormis les réserves et les insuffisances comme indiqué dans la partie évaluation des procédures de contrôle interne ci-après, et commentaire sur les comptes du bilan, nous certifions que les comptes de la SARL EL AMEL arrêtés au ***31.12.2013*** *tels qu`ils sont annexés au présent rapport avec un total bilan brut de* ***16 333 902,00 DA,*** *et un résultat net* ***Benificiaire*** *de* ***429 410,00 DA*** ***sont sincères et réguliers.***

Fait à Biskra le : .....
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

RAPPORTS SPECIAUX
(Normes des rapports)

1. ***Norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés ;***
2. ***Norme sur les conventions réglementées ;***
3. ***Norme sur le montant détail des cinq rémunérations les plus élevées ;***
4. ***Norme sur les avantages particuliers accordés au personnel ;***
5. ***Norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;***
6. ***Norme sur les procédures de contrôle interne ;***
7. ***Norme sur la continuité d'exploitation;***
8. ***Norme relative à la détention d'actions en garantie ;***
9. ***Norme relative à l'opération d'augmentation du capital ;***
10. ***Norme relative à l'opération de réduction du capital ;***
11. ***Norme relative à l'émission d'autres valeurs immobilières ;***
12. ***Norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes ;***
13. ***Norme sur la transformation des sociétés par actions ;***
14. ***Norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées.***

CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES

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 la SAR EL AMEL n'a pas de filiales et ne fait pas partie d'un groupe de sociétés.

De ce fait, elle n'est pas concernée par les comptes consolidés ni pars les comptes combinés.

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 .

MONTANT DU DETAIL DES CINQ REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

Conformément aux prescriptions de l'article 680 alinéa 3 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 certifions exact et sincères les cinq (5) rémunérations les plus élevées versées du 01/01/2013 au 31/12/2013et qui s'élèvent à un montant brut de ***(1 655 280,00DA)*** *et dont le détail se détaillent comme suit :*

N°	*NOM*	*PRENOMS*	*FONCTION*	*Nbre Mois*	*SALAIRE BRUT*
01	*/*	*IMED*	*CONSULTANT*	*12*	*1 379 400,00*
02	/	ASMAA	COMPTABLE	*12*	275 880 ,00
TOTAL					***1 655 280,00***

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 ***EL AMEL*** *n'accorde aucun avantage particulier à son personnel.*

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 action ou part sociale se présente comme suit :

Unité	***2011***	***2012***	***2013***
Résultat de l'exercice	***-127 893***	***-1 413 677***	***429 410***
Nombre d'actions	200	200	200
Résultat par action	***-639,46***	***-7 068,38***	***2,14***

PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

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*** *la SARL EL AMEL* ***et sur les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.***

1 - ORGANISATION GENERALE

Le diagnostic effectué au niveau des structures de la societe nous a permis de constater les insuffisances suivantes :

- *Absence de la mise en œuvre de l'**avant projet** d'organigramme formel de l'entreprise.*
- *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,*
- *il n'y a pas de confirmation de soldes auprès des tiers (clients, créditeurs, 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 payement et de lancement d'une procédure de recouvrement.*
- *Absence d'une procédure d'octroi des prêts.*
- *Absence de la prise des décisions d'investissements les plus importants. La mise en place d'une procédure de budget et de contrôle budgétaire contribuera beaucoup pour la prise de décisions relatives au développement de la société.*

2 - COMPTABILITE ET FINANCE

Depuis le 1er janvier 2010, la société applique le Système Comptable Financier, nouveau référentiel de comptabilité en vigueur en Algérie. Notre diagnostic global du système comptable et financier fait ressortir certains avantages et insuffisances qu'on peut citer 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.*
- *Les chèques sont signés par :*
  1) *Mr. ALI*
  2) *Mr . SAAD*
- *Il n y pas de registre de chèques en circulation.*
- *Les chiques sont sigles séparément et non conjointement*
- *L'absence d'inventaires physiques des investissements donc aucun rapprochement entre les soldes comptables et l'existant physique n'est possible.*

3 - TENUE ET PRESERVATION DES ARCHIVES

L'archive n'est pas bien tenue pour une longue préservation et un accès facile aux documents comptables.

CONTINUITE 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, le passif de la société a été tout le temps positif et il se présente comme suit :

N°Cpte	*Intitulé*	
10	***Capital, réserves et assimilés***	***200 000***
11	***Report à nouveau***	***-1 541 570***
12	***résultat***	***429 410***
16	***Emprunts et dettes***	***16 099 486***
401	***fournisseurs***	***616 586***
447	***impôts***	***38 570***
421	***Autres dettes***	***435 561***
	Tresorerie passif	***55 857***
Total général		***16 333 902***

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 action de la société n'est détenue en garantie par les partenaires de votre société.

Aussi, votre société ne détient aucune action des ses partenaires en garantie.

OPERATION D'AUGMENTATION DE CAPITAL

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 opération d'augmentation de capital n'a été réalisée par votre société au cours de l'exercice 2013.

OPERATION DE REDUCTION DE CAPITAL

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 opération de réduction de capital n'a été réalisée par votre société, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2013.

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 actions émises, votre société n'a pas émis d'autres valeurs mobilières, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2013.

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 2013.

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 2013.

FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES

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 ni filiales, ni participations, ni sociétés contrôlés.

COMPTES ANNUELS 2013

Bilan
AU 31/12/2013

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET 2013	NET 2012
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financiers				
Titres mis en equivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilizes				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT				
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	3 960 254		3 960 254	547 195
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 460 806		1 460 806	
Autres débiteurs	5 010 038		5 010 038	38 683
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	5 902 804		5 902 804	549 874
TOTAL ACTIF COURANT	**16 333 902**		**16 333 902**	**1 135 753**
TOTAL GENERAL ACTIF	**16 333 902**		**16 333 902**	**1 135 753**

Bilan
AU 31/12/2013

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	200 000	200 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de reevaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	429 410	(-1 413 677)
Autres capitaux propores - Report à nouveau	(-1 541 570)	(-127 893)
Comptes de liaison		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**(-912 160)**	**(-1 341 570)**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financiers	16 099 486	1 100 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	16 099 486	**1 100 000**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	616 586	10 275
Impôts	38 570	19 282
Autres dettes	435 561	1 347 767
Trésorerie passif	55 857	
TOTAL III	**1 146 576**	**1 377 324**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**16 333 902**	**1 135 753**

COMPTE DE RESULTAT DE LA SARL AU 31/12/2013

LIBELLE	2013	2012
Ventes et Marchandises		
Produits fabriques	13 710 867	1 671 704
P RODUCTION Vendue Prestations des services		
Vente de travaux		
Produits annexes		
Rabais remises ristourne accorde		
Chiffre d affaire net	**13 710 867**	**1 671 704**
Production stockee		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**13 710 867**	**1 671 704**
Achats de marchandises vendues		-25 218
Matieres premieres	-10 832 767	-835 852
Autrs approvisionnements		
Variation de stocks		
Achats d etudes et de prestation de services		
Autres consommations	-14 325	
Rabais remises ristourne obtenues sur achats		
Sous-traitance generale		
Locations		
Entrtien reparation et maintenances	-14 000	-12 400
Primes d assurances	-166 715	-131 848
Personnel exterieure a l entreprise		
Remuneration d intermidiaire et honnoraire		-35 000
Publicite		
Deplacements mission et reception		-4 900
Autre services	-383 413	-66 168
Rabais remises ristourne obtenues sur services exterieurs		
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-11 411 222**	**-1 111 387**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**2 299 645**	**560 317**
Charges de personnel	-2 023 579	-1 945 850
Impôts, taxes et versements assimilés	-97	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**275 968**	**-1 385 533**
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles	-16 500	-32 400
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		
Perte de valeure		
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**259 468**	**-1 417 933**
Produits financiers	93 692	13 274
Charges financieres		-35 545
VI-RESULTAT FINANCIER	**93 692**	**-22 270**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**353 160**	**-1 440 204**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	76 250	33 276
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	76 250	33 276
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-6 750
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**429 410**	**-1 413 677**

BISKRA LE

A Messieurs
Les membres de l'assemblée générale
De la SARL TXXXXXX
08 BISKRA

OBJET : Rapport Général

Messieurs,

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale extra ordinaire du ,,,,,,,,,,,,,,,,,et ce conformément à la résolution n°,, x, 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 31/12/2010

Nous avons vérifié les bilans et les comptes de résultat ainsi que les tableaux annexes de votre société telle qu'ils sont annexés au présent rapport. Ces comptes arrêtés au 31/12/2010

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

Libellé	SARL
Actif Net	**1 377 774 135,00**
Résultat Brut	**33 878 499,00**
C. Affaires	**1 024 599 237,00**
Valeur ajoutée	**176 611 322,00**

***** Le résultat comptable de l'exercice est positif.

****** le chiffre d'affaire est constitué de la production vendue, vente de marchandises et prestations fournies.

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 émettons certaines réserves et recommandations à prendre en considération pour l'exercice à venir que nous détaillons ci-dessous.

Le Commissaire Aux Comptes

الملحق رقم 3

تقرير محافظ الحسابات لشركة الأصيل سنة 2014

CABINET D'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EXERCICE CLOS AU 31/12/2014

DE LA SARL :EL ASSIL

SARL

SARL AU CAPITAL SOCIAL DE : 84 930 000,00 DA

SIEGE SOCIAL : BISKRA

Adresse : BISKRA

FICHE SIGNALETIQUE DE LA SARL

- Raison sociale **: SARL**
- Registre de commerce **:**
- Capital **:** 84 930 000,00 DA
- Comptes bancaires **:**
- BADR BISKRA Compte N° :

- Adresse **:** BISKRA
- Date de Début d'activité **:** 24/02/2002
- Statut : **SARL**
- Date de changement de statut : 29/12/2011
- Matricule fiscal **:**
- Article d'imposition **:**
- Objet d'activité **:** EXPORTATION
- Les actionnaires **:**

Les associés	Cotes parts	Nbre de parts	% du capital
YASSIN	42 465 000 ,00	42 465	50%
ABDOU	42 465 000 ,00	42 465	50 %
Total	84 930 000,00	84 930	**100%**

- L e GERANT : YASSIN

I - Rapport Général

(Norme de certification)

II.1) EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DE L'ACTIF

II.1.1) LES ACTIFS NON COURANTS

II.1.1.1) LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations corporelles totalisent au 31/12/2014 un montant brut de ***119 150 584,00 DA*** *détaillé comme suit :*

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*AMORTISS-EMENTS*	*MONTANT NET*
Terrains	6 830 769,00	0,00	6 830 769,00
Bâtiments	101 671 270,00	8 371 960,00	93 299 310,00
Autres immobilisations corporelles	10 102 557,00	7 331 078,00	3 480 586 ,00
Immobilisations encours	545 987,00	0,00	545 987,00
TOTAL GENERAL	**119 150 584,00**	**15 703 038,OO**	**104 156 653,00**

II.1.1.2) LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations financières totalisent au 31/12/2014 un montant brut de 00 DA ***détaillé comme suit :***

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*PERTES DE VALEUR*	*MONTANT NET*
Autres participations et creances rattachees	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	0,00	0,00	0,00
Impôts différés actif	0,00	0,00	0,00
Compte de liaison	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	0,00	0,00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Vérifier la réouverture des comptes des immobilisations corporelles avec les soldes du Bilan au 31/12/2014
- 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les immobilisations corporelles de la SARL EL ASSL n'ont pas connue d'évolution ou Diminution.

- ***Immobilisations encours*** d'un montant de **545 987,00** DA. C'est un solde qui figure au bilan depuis plusieurs années qui doit être régularisé .

- Nous signalons l'absence des inventaires physiques des immobilisations au 31/12/2014 chose qui ne nous a pas permis de rapprocher les soldes comptables avec l'existant physique. A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs de la société est une exigence du code du commerce (article n° 10 du C.C, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996).

II.1.2) LES ACTIFS COURANTS

II.1.2.1) LES COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes de stocks au 31/12/2014 se présentant comme suit :

N°Cpte	Intitulé	SARL
300	Stocks de Marchandises	0.00
310	Matière première et fourniture	92 306 643.00
321	Matières consommables	0.00
322	Produits en courts	0.00
335	Travaux en court	0.00
355	Prouduit finis	0.00
	SOUS TOTAL 1	92 306 643.00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement des soldes d'ouverture avec le bilan au 31/12/2014.
- Rapprochement des soldes de clôture figurant sur le bilan au 31/12/2014 avec la balance et le grand livre général.
- Vérification de l'inventaire physique des stocks au 31/12/2014 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- Les stocks de fin d'exercice représentent **34,60 %** du total de l'actif Brut.
- Les stocks sont évalués et gérés par la méthode de l'inventaire permanent.

- L'inventaire physique des stocks, n'a pas été réalisé conformément aux normes édictées en la matière. La société n'a pas chargé des commissions de comptage pour l'ensemble des stocks à inventorier.

II.1.2.2) LES COMPTES CLIENTS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des clients au 31/12/2014 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
411000	*Clients*	*16 025 483,00*
Total		*16 025 483,00*

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2014 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2014.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2014, 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.*

II.1.2.3) LES COMPTES AUTRES DEBITEURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des autres débiteurs au 31/12/2014 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
409000	*Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés*	*8 729 912,00*
442000	*Impôts et taxes*	*4 260 016,00*
442800	*PRCOMPTE*	*807 270.00*
460000	*Débiteurs divers et créditeur divers*	*288 308,00*
467000	*Autres comptes débiteurs ou créditeurs*	*999 371,00*
470000	*Compte transitoires ou d'attente débiteurs*	*20 955 479,00*
470100	*Compte transitoires ou d'attente créditeur*	*0 ,00*
Totaux		***36 040 358,00***

O.BS :

COMPTE 470… solde très important qui doit être analyser pour un montant *de 20 955 479,00 DA débiteurs*

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2014 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2014.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2014, 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.*

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES

Les autres débiteurs représentent **13,50 %** *du total de l'actif brut.*

- ***Le compte 409000 – Fournisseurs débiteurs 8 729 912,93 DA***
- ***Le compte 486000 –Frais comptabilisés d'avances de 00,00 DA.***

II.1.2.4) IMPOTS ET ASSIMILES

A) PRESENTATION DES COMPTES

Le compte Impôts et assimiles au 31/12/2014 se présentent comme suit :

Solde nul

II.1.2.5) LES COMPTES DE TRESORERIE

A) PRESENTATION DES COMPTES

Le compte de trésorerie totalise un solde débiteur de : 2 775 009,00 DA :

- BEA BISKRA: Compte N° : DZD **113 593,27 DA**
- BADR BISKRA: Compte N° 22222DZD **234 731,32 DA**
- BADR BISKRA: Compte N° :xxxxxxx EUR **86 162 ,48 DA**
- BADR BISKRA: Compte N° :xxxxxxxxxx USD **24 008,41 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : USD 30 **144 082,51 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : USD 20 **1 540 136,60 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : EUR 30 **187 917,71 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : EUR 20 **2 987,03 DA**

Caisse **71 825,60 DA**

- **Régies D'avances et accréditifs** **369 564,08 DA**

OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2014 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2014
- Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2014, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérification des Rapprochements bancaires et confirmation direct des soldes des comptes en banque au 31/12/2014.
- Vérification des livres de caisse et banque pour s'assurer de leur tenue correcte.
- Vérifier que les créances correspondent à des droits acquis par l'entreprise.
- Vérifier que toutes les opérations réalisées par la Sarl sont reflétées dans les états financiers.
- S'assurer que toutes les créances dont la Sarl est titulaire sont enregistrées, en comptabilité .

II.2. EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DU PASSIF

II.2.1 LES CAPITAUX PROPRES

Les comptes des Capitaux propres au 31/12/2014 se présentent comme suit :

A) Présentation

N°Cpte	Intitulé	SARL
101	Capital émis	84 930 000,00
101	Capital non appelé	0.00
106	Prime de réserve	0.00
105	Ecart de réévaluation	0.00
105	Ecart d équivalence	0.00
	Résultat net- Résultat net de la sarl	3 618 557.73
110	Autres capitaux propre-report a nouveau	45 670 727.81
	TOTAL GENERAL	**134 219 285.54**

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- S'assurer que le fonds social comptable représente les valeurs statutaires effectuées par les associés
- S'assurer de la mise en conformité statutaire,
- S'assurer que les fonds propres sont comptabilisés conformément aux principes et règles du Système comptable et financier ainsi qu'aux lois qui les régissent,

C) -CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- La situation nette des fonds propres de la société totalise un solde au 31/12/ 2014de **134 219 285.54DA**

.2.2 LES COMPTES DU PASSIF NON COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif non courant au 31/12/2014 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	**SARL**
164	Emprunts Bancaires	00,00
168	Autres Emprunts et dettes assimiles	31 176 988,00
	S0US T0TAL 1	**31 176 988,00**
134	Impôts différés passif	00,00
	S0US T0TAL 2	**31 176 988,00**

II.2.3 LES COMPTES DU PASSIF COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif courant au 31/12/2014 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	**SARL**
401	Fournisseurs	34 315 550,43
404	Crédit d investissements	24 674 781.74
408	Fournisseurs factures non parvenues	51 110.84
	S0US T0TAL 3	**59 041 443,01**
447	Impôts	684 518,98
420	Autres dettes	25 903 455.18
	Trésorerie Passif	278 457,44
	S0US T0TAL PASSIF COURANT	**85 907 874,61**
	T0TAL GENERAL PASSIF	**251 304 148,58**

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
- Vérifier que les comptes fournisseurs débiteurs correspondent à des avances ou acomptes versés et sont classés à l'actif du bilan
- Vérifier l'existence de conventions cadres entre l'entreprise et ses fournisseurs potentiels.

B) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les dettes de la société totalise un montant de : 85 907 874,61 DA .

401	**Fournisseurs**	**34 315 550,43 DA**
408	**Fournisseurs factures non parvenues**	**51 110.84 DA .**
404	**Crédit d investissements**	**24 674 781.00 DA**

ces dettes représentent 34,18 % des dettes de la société

Le compte

447	**Impôts**	684 518.98
420	**Autres dettes**	25 903 455.18
	Trésorerie passif	278 457,44

RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné le bilan de la ***SARL EL ASSIL*** *tel qu' il s'établissait au 31 décembre 2014, 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.

Compte tenu du résultat de nos investigations et hormis les réserves et les insuffisances comme indiqué dans la partie évaluation des procédures de contrôle interne ci-après, et commentaire sur les comptes du bilan, nous certifions que les comptes de la ***SARL EL ASSIL*** *arrêtés au* ***31.12.2014*** *tels qu`ils sont annexés au présent rapport avec un total bilan brut de* ***267 007 186,00 DA,*** *et un résultat net* ***bénéficiaire*** *de* ***3 618 557,00 DA*** ***sont sincères et réguliers.***

Fait à Biskra le : 30 /06/2015
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

RAPPORTS SPECIAUX
(Normes des rapports)

1. ***Norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés ;***
2. ***Norme sur les conventions réglementées ;***
3. ***Norme sur le montant détail des cinq rémunérations les plus élevées ;***
4. ***Norme sur les avantages particuliers accordés au personnel ;***
5. ***Norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;***
6. ***Norme sur les procédures de contrôle interne ;***
7. ***Norme sur la continuité d'exploitation;***
8. ***Norme relative à la détention d'actions en garantie ;***
9. ***Norme relative à l'opération d'augmentation du capital ;***
10. ***Norme relative à l'opération de réduction du capital ;***
11. ***Norme relative à l'émission d'autres valeurs immobilières ;***
12. ***Norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes ;***
13. ***Norme sur la transformation des sociétés par actions ;***
14. ***Norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées.***

CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES

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 la ***SARL EL ASSIL*** *n'a pas de filiales et ne fait pas partie d'un groupe de sociétés.*

De ce fait, elle n'est pas concernée par les comptes consolidés ni pars les comptes combinés.

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

MONTANT DU DETAIL DES CINQ REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

Conformément aux prescriptions de l'article 680 alinéa 3 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 certifions exact et sincères les cinq (5) rémunérations les plus élevées versées du 01/01/2014au 31/12/2014 et qui s'élèvent à un montant brut de ***(1 051 369,00 DA)*** *et dont le détail se détaillent comme suit :*

N°	*NOM*	*PRENOMS*	*FONCTION*	*Nbre Mois*	*SALAIRE BRUT*
01	*/*	*KAMEL*	*C0MPTABLE*	*12*	*290 400,00*

02	*/*	*ZINEB*	*CH ETUVAGE*	*12*	*283 140 ,00*
03	*/*	*MORAD*	*CH -EQUIPE*	*12*	*209 209,00*
04	*/*	*RIMA*	*GARDIEN*	*12*	*268 620 ,00*
TOTAL					***1 051 369,00***

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 EL ASSIL*** *n'accorde aucun avantage particulier à son personnel.*

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 action ou part sociale se présente comme suit :

Unité	***2010***	***2011***	***2012***	***2013***	***2014***
Résultat de l'exercice DA	12 832 114	13 646 299	11 286 251	4 122 562	3 618 557
Nombre d'actions	74 574	74 574	84 930	84 930	84 930

Résultat par action	172,07	182,99	132,88	48,54	42,60

PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

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*** *la* ***SARL EL ASSIL et sur les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.***

1 - ORGANISATION GENERALE

Le diagnostic effectué au niveau des structures de la societe nous a permis de constater les insuffisances suivantes :

- *Absence de la mise en œuvre de l'**avant projet** d'organigramme formel de l'entreprise.*
- *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,*
- *il n'y a pas de confirmation de soldes auprès des tiers (clients, créditeurs, 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 payement et de lancement d'une procédure de recouvrement.*
- *Absence d'une procédure d'octroi des prêts.*
- *Absence de la prise des décisions d'investissements les plus importants. La mise en place d'une procédure de budget et de contrôle budgétaire contribuera beaucoup pour la prise de décisions relatives au développement de la société.*

2 - COMPTABILITE ET FINANCE

Depuis le 1er janvier 2010, la société applique le Système Comptable Financier, nouveau référentiel de comptabilité en vigueur en Algérie. Notre diagnostic global du système comptable et financier fait ressortir certains avantages et insuffisances qu'on peut citer 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.*
- *Les chèques sont signés par :*
- *Mr. YASSIN*
- *Il n y pas de registre de chèques en circulation.*
- *L'absence d'inventaires physiques des investissements donc aucun rapprochement entre les soldes comptables et l'existant physique n'est possible.*

3 - TENUE ET PRESERVATION DES ARCHIVES

L'archive n'est pas bien tenue pour une longue préservation et un accès facile aux documents comptables.

CONTINUITE 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, le passif net de la société a été tout le temps positif et il se présente comme suit :

N°Cpte	*Intitulé*	
10	*Capital, réserves et assimilés*	*84 930 000.00*
11	*Report à nouveau*	*45 670 727.00*
12	*résultat*	*3 618 557.00*
16	*Emprunts et dettes*	*31 176 988.00*
401	*fournisseurs*	58 990 333.00
408	Fournisseurs factures non parvenues	51 110
447	*impôts*	684 518.00
421	*Autres dettes*	25 903 455.00

512	Trésorerie passif	278 457.00
Total général		***251 304 148.00***

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 action de la société n'est détenue en garantie par les partenaires de votre société.

Aussi, votre société ne détient aucune action des ses partenaires en garantie.

OPERATION D'AUGMENTATION DE CAPITAL

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 opération d'augmentation de capital n'a été réalisée par votre société au cours de l'exercice 2014.

OPERATION DE REDUCTION DE CAPITAL

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 opération de réduction de capital n'a été réalisée par votre société, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2014.

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 actions émises, votre société n'a pas émis d'autres valeurs mobilières, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2014.

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 2014.

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 2014.

FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES

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 ni filiales, ni participations, ni sociétés contrôlés.

COMPTES ANNUELS 2014

Bilan
AU 31/12/2014
BILAN (ACTIF)

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET 2014	NET 2013
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	6 830 769,00		6 830 769,00	6 830 769,00
Bâtiments	101 671 270,42	8 371 960,20	93 299 310,22	93 299 310,22
Autres immobilisations corporelles	10 811 664,83	7 331 078,08	3 480 586,75	6 303 900,39
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	545 987,75		545 987,75	545 987,75
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**119 859 692,00**	**15 703 038,28**	**104 156 653,72**	**106 979 967,36**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	92 306 643,67		92 306 643,67	78 585 712,70
Créances et emplois assimilés				
Clients	16 025 483,62		16 025 483,62	27 141 544,44
Autres débiteurs	36 040 358,56		36 040 358,56	31 955 765,17
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 775 009,01		2 775 009,01	17 381 977,06
TOTAL ACTIF COURANT	**147 147 494,86**		**147 147 494,86**	**155 064 999,37**
TOTAL GENERAL ACTIF	**267 007 186,86**	**15 703 038,28**	**251 304 148,58**	**262 044 966,73**

Bilan
AU 31/12/2014

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	2014	2013
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	84 930 000,00	84 930 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	3 618 557,73	5 113 552,05
Autres capitaux propores - Report à nouveau	45 670 727,81	41 548 165,76
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**134 219 285,54**	**131 591 717,81**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	31 176 988,43	69 110 577,75
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	31 176 988,43	69 110 577,75
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	59 041 443,01	58 355 168,58
Impôts	684 518,98	684 518,98
Autres dettes	25 903 455,18	1 953 013,36
Trésorerie passif	278 457,44	349 970,25
TOTAL III	**85 907 874,61**	**61 342 671,17**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**251 304 148,58**	**262 044 966,73**

COMPTE DE RESULTAT DE LA SARL AU 31/12/2014

LIBELLE	2014	2013
Ventes et produits annexes	46 930 694,30	49 387 478,46
Variation stocks produits finis et en cours		-6 297 705,15
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation	3 309 208,02	4 001 851,99
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**50 239 902,32**	**47 091 625,30**
Achats consommés	-27 954 849,08	-19 705 129,08
Services extérieurs et autres consommations	-13 456 909,08	-11 973 225,42
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-41 411 758,16**	**-31 678 354,50**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**8 828 144,16**	**15 413 270,80**
Charges de personnel	-1 734 842,69	-4 904 954,08
Impôts, taxes et versements assimilés		-24 610,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**7 093 301,47**	**10 483 706,72**
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles	-95 385,05	-1 424 664,72
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-3 532 420,97	-3 003 976,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**3 465 495,45**	**6 055 066,00**
Produits financiers	153 062,28	5 116,67
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER	153 062,28	5 116,67
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**3 618 557,73**	**6 060 182,67**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**50 392 964,60**	**47 096 741,97**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-46 774 406,87**	**-41 036 559,30**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**3 618 557,73**	**6 060 182,67**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-946 630,62
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-946 630,62
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**3 618 557,73**	**5 113 552,05**

BISKRA LE

A MESSIEURS LES MEMBRE DE
L'ASSEMBLEE GENERALE
DE LA SARL NNNNNNN
ZONE DES ACTIVIES OUMECHE BISKRA

OBJET : **Rapport de commissariat aux comptes**
Exercice clos au 31/12/2014

Messieurs les Membres 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 :

- Rapport d'évaluation des procédures du contrôle interne.
- Le rapport général.
- Les rapports spéciaux.
- Les états financiers (Bilan et Tableaux des Comptes des Résultats).

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

Le Commissaire aux Comptes

الملحق رقم 4

تقرير محافظ الحسابات لشركة الأصيل سنة 2015

CABINET D'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EXERCICE CLOS AU 31/12/2015

DE LA SARL : EL ASSIL

SARL

SARL AU CAPITAL SOCIAL DE : 84 930 000,00 DA

SIEGE SOCIAL : BISKRA

Adresse : BISKRA

FICHE SIGNALETIQUE DE LA SARL

- Raison sociale **: SARL**
- Registre de commerce **:**
- Capital **:** 84 930 000,00 DA
- Comptes bancaires **:**
- BADR BISKRA Compte N° :
- Adresse **:** BISKRA
- Date de Début d'activité **:** 24/02/2002
- Statut : **SARL**
- Date de changement de statut : 29/12/2011
- Matricule fiscal **:**
- Article d'imposition **:**
- Objet d'activité **:** EXPORTATION
- Les actionnaires **:**

Les associés	Cotes parts	Nbre de parts	% du capital
YASSIN	42 465 000 ,00	42 465	50%
ABDOU	42 465 000 ,00	42 465	50 %
Total	84 930 000,00	84 930	**100%**

- L e GERANT : YASSIN

I - Rapport Général

(Norme de certification)

II.1) EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DE L'ACTIF

II.1.1) LES ACTIFS NON COURANTS

II.1.1.1) LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations corporelles totalisent au 31/12/2015 un montant brut de ***123 755 756,00 DA*** *détaillé comme suit :*

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*AMORTISS-EMENTS*	*MONTANT NET*
Terrains	6 830 769,00	0,00	6 830 769,00
Bâtiments	101 671 270,00	8 371 960,00	93 299 310,00
Autres immobilisations corporelles	14 707 728,00	10 261 869,00	4 445 858 ,00
Immobilisations encours	545 987,00	0,00	545 987,00
TOTAL GENERAL	**123 755 756,00**	**18 633 830,00**	**105 121 925,00**

II.1.1.2) LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

A) PRESENTATION

Les comptes d'immobilisations financières totalisent au 31/12/2015 un montant brut de 00 DA ***détaillé comme suit :***

DESIGNATION	*MONTANTS BRUTS*	*PERTES DE VALEUR*	*MONTANT NET*
Autres participations et creances rattachees	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	0,00	0,00	0,00
Impôts différés actif	0,00	0,00	0,00
Compte de liaison	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	0,00	0,00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Vérifier la réouverture des comptes des immobilisations corporelles avec les soldes du Bilan au 31/12/2015
- 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les immobilisations corporelles de la SARL EL ASSIL n'ont pas connue d'évolution ou Diminution.

- ***Immobilisations encours*** d'un montant de **545 987,00** DA. C'est un solde qui figure au bilan depuis plusieurs années qui doit être régularisé .

- Nous signalons l'absence des inventaires physiques des immobilisations au 31/12/2015 chose qui ne nous a pas permis de rapprocher les soldes comptables avec l'existant physique. A cet effet nous notons que l'inventaire des actifs de la société est une exigence du code du commerce (article n° 10 du C.C, ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996).

II.1.2) LES ACTIFS COURANTS

II.1.2.1) LES COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes de stocks au 31/12/2015 se présentant comme suit :

N°Cpte	Intitulé	SARL
300	Stocks de Marchandises	0.00
310	Matière première et fourniture	112 309 948.00
321	Matières consommables	0.00
322	Produits en courts	0.00
335	Travaux en court	0.00
355	Prouduit finis	0.00
	SOUS TOTAL 1	112 309 948.00

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement des soldes d'ouverture avec le bilan au 31/12/2015.
- Rapprochement des soldes de clôture figurant sur le bilan au 31/12/2015 avec la balance et le grand livre général.
- Vérification de l'inventaire physique des stocks au 31/12/2015 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.

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- Les stocks de fin d'exercice représentent **37,01 %** du total de l'actif Brut.
- Les stocks sont évalués et gérés par la méthode de l'inventaire permanent.

- L'inventaire physique des stocks, n'a pas été réalisé conformément aux normes édictées en la matière. La société n'a pas chargé des commissions de comptage pour l'ensemble des stocks à inventorier.

II.1.2.2) LES COMPTES CLIENTS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des clients au 31/12/2015 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
411000	*Clients*	*21 351 408,00*
Total		*21 351 408,00*

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2015 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2015.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2015, 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.*

II.1.2.3) LES COMPTES AUTRES DEBITEURS

A) PRESENTATION DES COMPTES

Les comptes des autres débiteurs au 31/12/2015 se présentent comme suit :

N°Cpte	***Intitulé***	
409000	*Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés*	*8 729 912,00*
442000	*Impôts et taxes*	*4 316 358,00*
442800	*PRCOMPTE*	*1 309 750.00*
460000	*Débiteurs divers et créditeur divers*	*288 308,00*
467000	*Autres comptes débiteurs ou créditeurs*	*999 371,00*
470000	*Compte transitoires ou d'attente débiteurs*	*21 151 661,00*
470100	*Compte transitoires ou d'attente créditeur*	*0 ,00*
Totaux		***36 795 360,00***

O.BS :

COMPTE 470… solde très important qui doit être analyser pour un montant *de 21 151 661,00 DA débiteurs*

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES

- *Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2015 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2015.*
- *Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2015, 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.*

C) CONCLUSION DE NOS CONTROLES

Les autres débiteurs représentent **13,50 %** *du total de l'actif brut.*

- ***Le compte 409000 – Fournisseurs débiteurs 8 729 912,93 DA***
- ***Le compte 486000 –Frais comptabilisés d'avances de 00,00 DA.***

II.1.2.4) IMPOTS ET ASSIMILES

A) PRESENTATION DES COMPTES

Le compte Impôts et assimiles au 31/12/2015 se présentent comme suit :

Solde nul

II.1.2.5) LES COMPTES DE TRESORERIE

A) PRESENTATION DES COMPTES

Le compte de trésorerie totalise un solde débiteur de : 9 234 315,76 DA :

- BEA BISKRA: Compte N° : **4 160 303,25 DA**
- BADR BISKRA: Compte N° : **2 239 518,78 DA**
- BADR BISKRA: Compte N° : **383 510 ,3 DA**
- BADR BISKRA: Compte N° : **24 008,41 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : **144 082,51 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : **1 540 136,60 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : **187 917,71 DA**
- BEA BISKRA: Compte N° : **15 482,07 DA**

Caisse **169 792,05 DA**

- **Régies D'avances et accréditifs** **369 564,08 DA**

C) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- Rapprochement les soldes d'ouverture avec le bilan 2015 et les soldes de clôtures avec le grand-livre et les états financiers arrêtés au 31/12/2015
- Vérification par sondage des opérations importantes de l'exercice 2015, et leur rapprochement avec les pièces justificatives.
- Vérification des Rapprochements bancaires et confirmation direct des soldes des comptes en banque au 31/12/2015.
- Vérification des livres de caisse et banque pour s'assurer de leur tenue correcte.
- Vérifier que les créances correspondent à des droits acquis par l'entreprise.
- Vérifier que toutes les opérations réalisées par la Sarl EL ASSIL sont reflétées dans les états financiers.
- S'assurer que toutes les créances dont la Sarl EL ASSIL est titulaire sont enregistrées, en comptabilité.

II.2. EXAMEN ET VERIFICATION DES COMPTES DU PASSIF

II.2.1 LES CAPITAUX PROPRES

Les comptes des Capitaux propres au 31/12/2015 se présentent comme suit :

A) Présentation

N°Cpte	Intitulé	SARL
101	Capital émis	84 930 000,00
101	Capital non appelé	0.00
106	Prime de réserve	3500 000.00
105	Ecart de réévaluation	0.00
105	Ecart d équivalence	0.00
	Résultat net- Résultat net de la sarl	1 016 992.32
110	Autres capitaux propre-report a nouveau	45 789 285.54
	TOTAL GENERAL	**135 236 277.86**

B) OBJECTIFS DE NOS CONTROLES :

- S'assurer que le fonds social comptable représente les valeurs statutaires effectuées par les associés
- S'assurer de la mise en conformité statutaire,
- S'assurer que les fonds propres sont comptabilisés conformément aux principes et règles du Système comptable et financier ainsi qu'aux lois qui les régissent,

C) -CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- La situation nette des fonds propres de la société totalise un solde au 31/12/2015de **135 236 277.86 DA**

.2.2 LES COMPTES DU PASSIF NON COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif non courant au 31/12/2015 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	**SARL**
164	Emprunts Bancaires	00,00
168	Autres Emprunts et dettes assimiles	65 640 279,64
	S0US T0TAL 1	**65 640 279,64**
134	Impôts différés passif	00,00
	S0US T0TAL 2	**65 640 279,64**

II.2.3 LES COMPTES DU PASSIF COURANTS

A) Présentation :

Les comptes du passif courant au 31/12/2015 se présentent comme suit :

N°Cpte	Intitulé	**SARL**
401	Fournisseurs	57 870 073,89
404	Crédit d investissements	24 674 781.74
408	Fournisseurs factures non parvenues	51 110.84
	S0US T0TAL 3	**82 595 966,47**
447	Impôts	684 518,98
420	Autres dettes	25 103 353.29
	Trésorerie Passif	278 457,44
	S0US T0TAL PASSIF COURANT	**26 066 329,71**
	T0TAL GENERAL PASSIF	**108 662 296,18**

B) 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
- Vérifier que les comptes fournisseurs débiteurs correspondent à des avances ou acomptes versés et sont classés à l'actif du bilan
- Vérifier l'existence de conventions cadres entre l'entreprise et ses fournisseurs potentiels.

c) CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Les dettes de la société totalise un montant de : 83 936 403,60 DA .

401	**Fournisseurs**	**57 870 073,89 DA**
408	**Fournisseurs factures non parvenues**	**51 110.84 DA .**
404	**Crédit d investissements**	**24 674 781.00 DA**

ces dettes représentent 34,18 % des dettes de la société

Le compte

447	**Impôts**	684 518,98
420	**Autres dettes**	25 103 353.29
	Trésorerie passif	278 457,44

RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné le bilan de la ***SARL EL ASSIL*** *tel qu' il s'établissait au 31 décembre 2015, 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.

Compte tenu du résultat de nos investigations et hormis les réserves et les insuffisances comme indiqué dans la partie évaluation des procédures de contrôle interne ci-après, et commentaire sur les comptes du bilan, nous certifions que les comptes de la ***SARL EL ASSIL*** *arrêtés au* ***31.12.2015*** *tels qu`ils sont annexés au présent rapport avec un total bilan brut de* ***303 446 791,22 DA,*** *et un résultat net* ***bénéficiaire*** *de* ***1 016 992,32 DA*** ***sont sincères et réguliers.***

Fait à Biskra le : 30 /06/2016
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

RAPPORTS SPECIAUX
(Normes des rapports)

1. ***Norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés ;***
2. ***Norme sur les conventions réglementées ;***
3. ***Norme sur le montant détail des cinq rémunérations les plus élevées ;***
4. ***Norme sur les avantages particuliers accordés au personnel ;***
5. ***Norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;***
6. ***Norme sur les procédures de contrôle interne ;***
7. ***Norme sur la continuité d'exploitation;***
8. ***Norme relative à la détention d'actions en garantie ;***
9. ***Norme relative à l'opération d'augmentation du capital ;***
10. ***Norme relative à l'opération de réduction du capital ;***
11. ***Norme relative à l'émission d'autres valeurs immobilières ;***
12. ***Norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes ;***
13. ***Norme sur la transformation des sociétés par actions ;***
14. ***Norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées.***

CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES

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 la ***SARL EL ASSIL*** *n'a pas de filiales et ne fait pas partie d'un groupe de sociétés.*

De ce fait, elle n'est pas concernée par les comptes consolidés ni pars les comptes combinés.

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

MONTANT DU DETAIL DES CINQ REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

Conformément aux prescriptions de l'article 680 alinéa 3 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 certifions exact et sincères les cinq (5) rémunérations les plus élevées versées du 01/01/2015au 31/12/2015 et qui s'élèvent à un montant brut de ***(1 051 369,00 DA)*** *et dont le détail se détaillent comme suit :*

N°	***NOM***	***PRENOMS***	***FONCTION***	***Nbre Mois***	***SALAIRE BRUT***
01	*/*	*KAMEL*	*C0MPTABLE*	*12*	*290 400,00*
02	*/*	*ZINEB*	*CH ETUVAGE*	*12*	*283 140 ,00*
03	*/*	*MORAD*	*CH -EQUIPE*	*12*	*209 209,00*
04	*/*	*ISSAM*	*GARDIEN*	*12*	*268 620 ,00*
TOTAL					***1 051 369,00***

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 EL ASSIL*** *n'accorde aucun avantage particulier à son personnel.*

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 action ou part sociale se présente comme suit :

Unité	***2011***	***2012***	***2013***	***2014***	***2015***
Résultat de l'exercice DA	13 646 299	11 286 251	4 122 562	3 618 557	1 016 992
Nombre d'actions	74 574	84 930	84 930	84 930	84 930
Résultat par action	182,99	132,88	48,54	42,60	11,97

PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

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*** *la* ***SARL EL ASSIL et sur les différents moyens mis en œuvre pour la préservation et la sauvegarde de ses biens.***

1 - ORGANISATION GENERALE

Le diagnostic effectué au niveau des structures de la societe nous a permis de constater les insuffisances suivantes :

- *Absence de la mise en œuvre de l'**avant projet** d'organigramme formel de l'entreprise.*
- *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,*
- *il n'y a pas de confirmation de soldes auprès des tiers (clients, créditeurs, 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 payement et de lancement d'une procédure de recouvrement.*
- *Absence d'une procédure d'octroi des prêts.*
- *Absence de la prise des décisions d'investissements les plus importants. La mise en place d'une procédure de budget et de contrôle budgétaire contribuera beaucoup pour la prise de décisions relatives au développement de la société.*

2 - COMPTABILITE ET FINANCE

Depuis le 1er janvier 2010, la société applique le Système Comptable Financier, nouveau référentiel de comptabilité en vigueur en Algérie. Notre diagnostic global du système comptable et financier fait ressortir certains avantages et insuffisances qu'on peut citer 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.*
- *Les chèques sont signés par :*
- *Mr.* YASSIN
- *Il n y pas de registre de chèques en circulation.*
- *L'absence d'inventaires physiques des investissements donc aucun rapprochement entre les soldes comptables et l'existant physique n'est possible.*

3 - TENUE ET PRESERVATION DES ARCHIVES

L'archive n'est pas bien tenue pour une longue préservation et un accès facile aux documents comptables.

CONTINUITE 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, le passif net de la société a été tout le temps positif et il se présente comme suit :

N°Cpte	*Intitulé*	
10	*Capital, réserves et assimilés*	*84 930 000.00*
11	*Report à nouveau*	45 789 285.00
12	*résultat*	*1 016 992.00*
16	*Emprunts et dettes*	*65 640 279.00*
401	*fournisseurs*	57 870 073.00
408	Fournisseurs factures non parvenues	51 110
447	*impôts*	684 518.00
421	*Autres dettes*	25 103 353.00
512	Trésorerie passif	278 457.00
Total général		***281 364 067.00***

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 action de la société n'est détenue en garantie par les partenaires de votre société.

Aussi, votre société ne détient aucune action des ses partenaires en garantie.

OPERATION D'AUGMENTATION DE CAPITAL

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 opération d'augmentation de capital n'a été réalisée par votre société au cours de l'exercice 2015.

OPERATION DE REDUCTION DE CAPITAL

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 opération de réduction de capital n'a été réalisée par votre société, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2015.

DETENTION D'ACTIONS EN GARANTIE

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 actions émises, votre société n'a pas émis d'autres valeurs mobilières, ni par le passé, ni au cours de l'exercice 2015.

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 2015.

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 2015.

FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES

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 ni filiales, ni participations, ni sociétés contrôlés.

COMPTES ANNUELS 2015

Bilan
AU 31/12/2015

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET 2015	NET 2014
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	6 830 769,00		6 830 769,00	6 830 769,00
Bâtiments	101 671 270,42	8 371 960,20	93 299 310,22	93 299 310,22
Autres immobilisations corporelles	14 707 728,91	10 261 869,92	4 445 858,99	3 480 586,75
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	545 987,75		545 987,75	545 987,75
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**123 755 756,08**	**18 633 830,12**	**105 121 925,96**	**104 156 653,726**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	112 306 948,67		112 306 948,67	92 306 643,67
Créances et emplois assimilés				
Clients	21 351 408,25		21 351 408,25	16 025 483,62
Autres débiteurs	36 795 362,46		36 795 362,46	36 040 358,56
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	9 234 315,76		9 234 315,76	2 775 009,01
TOTAL ACTIF COURANT	**179 691 035,86**		**179 691 035,14**	**147 147 494,86**
TOTAL GENERAL ACTIF	**303 446 791,22**	**18 633 830,12**	**284 812 961,10**	**251 304 148,58**

Bilan
AU 31/12/2015

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	2015	2014
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	84 930 000,00	84 930 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	3 500 000,00	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1 016 992,32	3 618 557,73
Autres capitaux propores - Report à nouveau	45 789 285,54	45 670 727,81
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**135 236 277,86**	**134 219 285,54**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	65 640 279,64	31 176 988,43
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	65 640 279,64	31 176 988,43
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	57 870 073,89	59 041 443,01
Impôts	684 518,98	684 518,98
Autres dettes	25 103 353,29	25 903 455,18
Trésorerie passif	278 457,44	278 457,44
TOTAL III	**83 936 403,60**	**85 907 874,61**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**284 812 961,10**	**251 304 148,58**

COMPTE DE RESULTAT DE LA SARL AU 31/12/2015

LIBELLE	2015	2014
Ventes et produits annexes	15 789 774,09	43 125 525,00
Variation stocks produits finis et en cours	-3 805 169,30	3 805 169,30
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation	14 949 576,48	3 309 208,02
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**26 934 181,27**	**50 239 902,32**
Achats consommés	-11 347 213,52	-27 954 849,08
Services extérieurs et autres consommations	-5 293 475,46	-13 456 909,08
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-16 640 688,98**	**-41 411 758,16**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**10 293 492,29**	**8 828 144,16**
Charges de personnel	-5 724 431,60	-1 734 842,69
Impôts, taxes et versements assimilés	-122 693,06	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**4 446 367,63**	**7 093 301,47**
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles	-626 504,41	-95 385,05
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-2 930 791,84	-3 532 420,97
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**889 071,38**	**3 465 495,45**
Produits financiers	64 847,94	153 062,28
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER	64 847,94	153 062,28
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**953 919,32**	**3 618 557,73**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**26 999 029,21**	**50 392 964,60**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-26 045 109,89**	**-46 774 406,87**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**953 919,32**	**3 618 557,73**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	63 073,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	63 073,00	
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**1 016 992,32**	**3 618 557,73**

BISKRA LE

A MESSIEURS LES MEMBRE DE
L'ASSEMBLEE GENERALE
DE LA SARL NNNNNN
BISKRA

OBJET : **Rapport de commissariat aux comptes**
Exercice clos au 31/12/2015

Messieurs les Membres 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 :

- Rapport d'évaluation des procédures du contrôle interne.
- Le rapport général.
- Les rapports spéciaux.
- Les états financiers (Bilan et Tableaux des Comptes des Résultats).

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

Le Commissaire aux Comptes