



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: / 2022

قسم: المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعه: 2022

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: محاسبة ومالية

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

"دراسة الحالة مؤسسة sonalgaz تبسة"

تحت إشراف الأستاذ:

- أ. بولحديد مراد

من إعداد الطلبة:

- فارس قتال

- عمراني أنفال

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
العيفة محمد	أستاذ محاضر - أ	(رئيسا)
بولحديد مراد	أستاذ مساعد - أ	(مشرفا)
مكاحلية محي الدين	أستاذ محاضر - ب	(مناقشا)

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: / 2022

قسم: المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعة: 2022

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: محاسبة ومالية

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة الحالة مؤسسة sonalgaz تبسة

تحت إشراف الأستاذ:

- أ. بولحديد مراد

من إعداد الطلبة:

- فارس قتال

- عمراني أنفال

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
العيفة محمد	أستاذ محاضر - أ	(رئيسا)
بولحديد مراد	أستاذ مساعد - أ	(مشرفا)
مكاحلية محي الدين	أستاذ محاضر - ب	(مناقشا)

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر و عرفان

قال رسول الله "صل الله عليه وسلم": " من صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه"... رواه

أبو داوود.

نشكر الله عز وجل كما ينبغي لجلاله وجهه وعظيم سلطانه ونحمده حمدا كثيرا مباركا فيه على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل . بعد الصلاة والسلام على خير المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه اما بعد:

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الاستاذ الدكتور "مراد بولحديد" على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمتنا في اثناء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة ، وجهده المقدم في تجاوز العقبات وتذليل الصعوبات طوال فترة الاشراف... جزاه الله كل خير

كما نتوجه بجزيل الشكر والامتنان الي اساتذتنا الذين قاموا بتوجيهاتنا طوال المسار الدراسي

كما نقدم التقدير والشكر الي كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب او بعيد لإتمام هذا العمل .

الإهداء

تتسابق الكلمات وتتزاحم العبارات لتنظيم عقد الاهداء لا يستحقه إلا انتم:

نهدي ثمرة جهدينا الي العائلة الكريمة

الي من اضاءوا بعلمهم عقل غيرهم ،

الي كل دفعة محاسبة ومراجعة 2022 دون استثناء ،

الي من حملتهم ذاكرانا ولم تحملهم مذكرتنا.

راجين من المولى عز وجل أولاً وأخيراً النجاح

والله ولي التوفيق

أنفال عمراني ، فارس قتال

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
/	شكر وعرفان
/	محتويات الفهرس
/	فهرس الجداول
/	فهرس الأشكال
أ-هـ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية والقوائم المالية	
07	تمهيد:
08	المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية
08	المطلب الأول: التأهيل النظري للمراجعة الخارجية
17	المطلب الثاني: معايير المراجعة الخارجية المتعرف عليها "المقبولة قبولاً عاماً"
22	المطلب الثالث: ماهية القوائم المالية
35	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية
35	المطلب الأول: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين مصداقية القوائم المالية
36	المطلب الثاني: متطلبات جودة القوائم المالية
40	المطلب الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية
51	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
52	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
59	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الفرنسية
61	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية في تحيين القوائم المالية -سونلغاز-	
63	تمهيد:
64	المبحث الأول: تقديم الشركة "Sonelgaz"
64	المطلب الأول: التعريف بالشركة
69	المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة سونلغاز

فهرس المحتويات

71	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة سونلغاز
72	المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية
72	المطلب الأول: تحليل قائمة الميزانية (المركز المالي)
77	المطلب الثاني: تحليل قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)
81	المطلب الثالث: تحليل قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة)
83	المطلب الرابع: تحليل قائمة التغير في الأموال الخاصة
84	المبحث الثالث: تحليل تقرير المراجع الخارجي
85	المطلب الأول: نوع التقرير المعتمد
85	المطلب الثاني: تحليل تقرير المراجع الخارجي لشركة سونلغاز
87	خلاصة الفصل الثاني
89	خاتمة
93	قائمة المصادر والمراجع
114/99	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
70	الزيادة في الأصول	01
73	الزيادة في الخصوم	02
75	تغير في النتيجة الصافية للسنة المالية	03
79	التدفقات النقدية	04
81	التغير في الأموال الخاصة	05

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أهم أنواع المراجعة	13
02	الهيكل التنظيمي العام لشركة سونلغاز	69
03	الزيادة في قيمة الأصول	71
04	الزيادة في قيمة الخصوم	73
05	التغير في النتيجة الصافية للسنة المالية	75
06	التدفقات النقدية	79
07	الاموال الخاصة	81

المقدمة

تمهيد:

تتبع أهمية المراجعة الخارجية من المعلومات المالية التي يقدمها المراجع الخارجي لخدمة الأطراف المختلفة وتعتمد في تقديرها على البيانات المالية التاريخية وتستخدم في ترشيد الكثير من القرارات الاستثمارية والتمويلية والادارية لجهات داخل المنشأة وخارجها، وتشكل التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات المساهمة المادة الخام والرئيسية للتحليل المالي وتضم هذه التقارير قائمة الدخل، قائمة المركز المالي قائمة التدفق النقدي والملاحظات المرفقة بهذه القوائم المالية.

ترتكز المراجعة على برامج أساسية هدفها التحقق من أن الوكالات تمشي وتضبط أعمالها بالصورة المناسبة تماشياً مع القوانين واللوائح . وتهدف الى ابراز جودة القوائم المالية من أجل التمويل للأفراد والممتلكات والموارد الأخرى بطريقة اقتصادية وفعالة، وأن المراجعة الخارجية أداة لمسك الدفاتر تتم بواسطة شخص أو أشخاص من خارج المنشأة ويتوفر لهم الحياد.

إشكالية الدراسة:

تمثل المراجعة ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية نتيجة لما يتمتع به المراجع من استقلالية تامة حيث يعتبر رأيه الغني المحايد وتقريره النهائي مقياساً لمدى صحة ومصداقية المعلومات في مختلف المجالات والجهات وفي خصم هذا تم طرح الإشكالية التالية:

ما دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية على مؤسسة سونلغاز تبسة ؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح التساؤلات التالية:

1- هل تعتبر المراجعة الخارجية من أهم آليات مصداقية القوائم المالية؟

2- كيف يتم التحكم في جودة القوائم المالية؟

3- ما هو واقع المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية "Sonalgaz" ؟

فرضيات الدراسة:

بقصد الإجابة على الأسئلة التي طرحت سابقا تم بناء الدراسة على الفرضيات أسفله:

الفرضية الرئيسية:

- المراجعة الخارجية لها دور في دعم مصداقية القوائم المالية.

الفرضيات الفرعية:

وللإجابة على مجمل الأسئلة طرحنا الفرضيات التالية:

1- تعتبر المراجعة الخارجية من أهم الآليات المساهمة في موثوقية المعلومات المحاسبية.

2- التأهيل العلمي والعملية لمراجع الخارجي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

3- التزام الشركة بتطبيق إرشادات مراجع الحسابات ينعكس إيجابيا على جودة القوائم المالية لمؤسسة "Sonalgaz" .

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع الذي جاء تحت عنوان " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، بناء على عدة اعتبارات ومن أهمها:

- اهتمامنا الشديد بمجال المحاسبة وتوسعنا في هذا المجال.

- رغبة منا في إسقاط الجانب النظري على التطبيقي.

- نوع التخصص الذي ندرس فيه يحتم علينا الاطلاع على كل تغيير يطرأ على المحاسبة.

- معرفة ميدان المراجعة الخارجية والتعرف ما يحيط بها من إجراءات.

أهمية الدراسة:

تهدف أهمية الموضوع وقيمه العلمية والمهنية في :

- توفير معلومات مالية عادلة وموثوق بها عن المراد الاقتصادي.
- تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالتغيرات الحادثة في القوائم المالية.
- معرفة الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، حيث تقوم الشركات بتحقيق هذه الأهداف من خلال نشرها لتقارير المالية السنوية.
- تحديد البيانات التي يمكن تجميعها تمهيدا لإدخالها لنظام من أجل معالجتها وتشغيلها ومن ثم التقرير عنها، وتوصيلها للمستخدمين.
- تعزيز محتوى القوائم المالية في تحقيق أكبر فائدة ممكنة للمستخدمين والمستفيدين.

منهج الدراسة:

للإجابة على الاشكالية المطروحة وإثبات صحة أو نفي الفرضيات يتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي المناسب، لعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي يتم الاعتماد على المنهج التحليلي واستخلاص النتائج بغرض التعمق والتفصيل في الدراسة على أرض الواقع وإسقاط نتائج البحث النظري عليها. كما يتم الاعتماد على المنهج المقارنة للإبراز الفرق بين الدراسات السابقة، وفيما يخص نتائج الدراسة قصد الوصول إلى نتائج محددة.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة الميدانية "Sonalgaz"، تبسة.

- ضيق في المجال الزمني لمعرفة الجوانب التطبيقية لمؤسسة "Sonalgaz" ، حيث تقتصر لمدة شهر فقط.

إطار الدراسة:

- **المجال المكاني:** تم إجراء الدراسة الميدانية بالمؤسسة الاقتصادية "Sonalgaz-تبسة".

- **المجال الزمني:** مدة الدراسة دامت ثلاثون يوماً امتدت من شهر فيفري 2022/02/03 إلى غاية 2022/03/04.

- **الأدوات المستخدمة في الدراسة:** الأدبيات التي تم استعمالها قصد التحليل الموضوع سواء في الجانب النظري أو التطبيقي هي:

• **الجانب النظري:** يتمثل في الكتب، ملتقيات، مقالات، منتديات، جرائد رسمية، نصوص قانونية، مجلات، مذكرات، وكل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة موضوعة من أجل الفهم والاستفادة من الدراسات.

• **الجانب التطبيقي:** اعتمدنا على أداة المقابلة المباشرة مع الاستاذ المشرف والمسيرين لمؤسسة "Sonalgaz"، تبسة"، واعتمدنا على الملاحظة لوضع خطوط عريضة للمذكرة.

خطة الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة وللإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بتقسيم هذا الموضوع إلى فصلين:

- **الفصل الأول:** يتعلق بالأدبيات النظرية الخاصة بالمراجعة الخارجية والقوائم المالية والذي بدوره ينقسم إلى ثلاثة مباحث، أولها كان بعنوان: **الإطار النظري للمراجعة الخارجية،**

أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى معرفة المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية، ولتعزيز الدراسة اطلعنا على الدراسات السابقة.

- **الفصل الثاني:** دراسة ميدانية لمؤسسة "Sonalgaz" يعكس الجانب للدراسة.

أهداف الدراسة:

- التعرف على جودة القوائم المالية ومتطلباتها. ومدى التزام مراجع الحسابات بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً. من أجل إعداد التقارير المراجع الخارجي الذي يعتمد على الحياد والاستقلالية في ابداء رأيه.

الفصل الأول:
الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية
والقوائم المالية

مقدمة الفصل :

إن المراجعة تقوم على قياس وفحص وإبداء الرأي الفني المحايد وهذا ما يقتضي بضرورة أن يكون المراجع على دراية كاملة بالمحاسبة ، فدراسة المراجعة تستند على الجانب الفكري وعليه فإن الموضوعات الرئيسية التي يحتويها هذا الفصل للمراجعة الخارجية هو التعرف على القوائم المالية ومدى مساهمة الجودة عليها بالإضافة إلى إبراز الدراسات السابقة لها.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية

يقصد بالمراجعة جمع وتقييم الأدلة لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة ومن الضروري القيام بالمراجعة شخص كفى مستقل.¹

يتضمن التعريف السابق بعض المصطلحات والعبارات الهامة وسيتم توضيح ذلك في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

1: تعريف المراجعة الخارجية:

وفق لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accounting Association، فإنه يتم تعريف المراجعة بأنها منظمة تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للدلالة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام ويتميز هذا التعريف بالاتساع والعمومية، وبشكل يجعله كافياً ليشمل جميع أشكال المراجعة الخارجية والداخلية والحكومية.

2: تعرف المراجعة الخارجية كذلك بأنها عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل، بغرض ابداء رأي معين في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام. وعلى ذلك يبرز طبيعة المراجعة، وهدفها وطبيعة القائم بها ومجالها².

1 - محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حامد حجاج، المراجعة "مدخل متكامل" دار المريخ للنشر بالقاهرة، 2002، الرياض، ص21.

2 - عبد الفتاح محمد الصحن ورجب السيد راشد ومحمود ناجي درويش: أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع، والنشر والتوزيع، الإسكندرية، أكتوبر 1988، ص07.

3-تعرف بالمراجعة الحيادية من طرف مستقل للحكم على صدق وشمولية واتساق تلك المعلومات لتلبية الحاجة إلى الفحص الحيادي والبيانات المالية. وحتى تتم هذه المراجعة بكفاءة يجب أن تستند إلى قواعد ومعايير منطقية تحدد المقصود.¹

تعريف المراجع الخارجي:

يطلق عليه أحيانا(المحاسب القانوني) أو (مراقب الحسابات) وهو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال والحياد حتى يمكنه من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز. ويقوم بمراجعة القوائم المالية التجارية، المنشورة لشركات سواء كانت شركات تجارية أو خدمية بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية لشركة²

ثانيا: مبادئ المراجعة

تنقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقرير)

أ- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- 1) مبدأ التكامل: يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثرها الفعلية على كيانها.
- 2) مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني أن يشمل مدى الفحص أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة ، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير .
- 3) مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد على العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة .

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن وحسين أحمد عبيد وشريفة علي الحسن: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، 2007، الإسكندرية، ص17.

2- محمد سمير الصبان : المراجعة الخارجية،الدار الجامعية لطبع والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 1997 ، ص 22،

4) مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنسانية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر لتعبّر عما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة.¹

ب- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1- مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة في إعداد هذه التقارير.

2- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب المستندات والدفاتر والسجلات.

3- مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4- مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق، وأن تبني تحفظه ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.²

ثالثاً: أنواع مراجعة الحسابات:

لمراجعة الحسابات أنواع نذكرها كمايلي:

1 - أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 1999، مكة المكرمة، ص 8.

2 - المرجع نفسه، ص 9.

1- **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي تخول للمراجع إطاراً غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي ويكون مسؤولاً عن أي قرار تتشأ عن تهاونه من نواحي العمل.

2- **المراجعة الجزئية:** يقتصر فيها عمل المراجعة على بعض العمليات المعنية، ولا يكون المراجع مسؤولاً في هذا النوع من المراجعة عن أية أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر وحدود المراجعة قد منعت من فحصها. يجب على مراجع الحسابات في حالة المراجعة الجزئية عمل اتفاق كتابي يصدر فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه ألا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية مالا ينص عليه في هذا الاتفاق.

3- **المراجعة النهائية:** يطلق عليها هذا المصطلح إذا بدأت بعد اعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية في فترة المحاسبة ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية الفترة.

4- **المراجعة المستمرة:** هي التي يتم فيها العمل والفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة وتتميز المراجعة المستمرة ببعض من المزايا أهمها:¹

- تساعد المراجعة المستمرة على زيادة نطاق الفحص وتفصيلاته.
- تعمل هذه الطريقة على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها أولاً بأول وتقلل من فرص التلاعب.
- تسمح المراجعة النهائية بعملية الفحص بعد ذلك مباشرة.
- تساعد المراجعة النهائية على الانتهاء من عملية الفحص بعد انتهاء السنة المالية بفترة وجيزة مما يساعد على العرض المبكر للحسابات الختامية والميزانية العمومية.

¹ - يوسف محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، 2000، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 15، 16.

- 5- **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا للأحكام والقوانين وهذا النوع من المراجعة لا بد أن تكون كاملة، أي عدم وجود قيود على عمل المراجعة من قبل إدارة المنشأة.
- 6- **المراجعة الاختيارية:** تطلبه المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية أي عدم وجود إلزام قانوني قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.
- 7- **المراجعة العادية:** هي المراجعة التي تهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية الفترة المالية.¹
- 8- **المراجعة لأغراض خاصة:** وتعني تكليف مراجع الحسابات بمراجعة موضوع محدد لهدف محدد ويتم التكليف بكتابة نطاق عملية المراجعة والغرض منها، كأن يكلف المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية بهدف نظام آخر أكثر فعالية ودقة.
- 9- **المراجعة الخارجية (المستقلة):** هي المراجعة التي تقوم جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عليها خصوصا في الشركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين وتطبق إدارة الشركة القانون الأساسي بها، وكذلك قانون الشركات المعمول به.
- 10- **المراجع الداخلية:** يهدف هذا النوع من المراجعة إلى اكتشاف الأخطاء والغش ومعالجتها بالإضافة إلى محو الإسراف والضياع وتقديم البيانات المالية اللازمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط.²

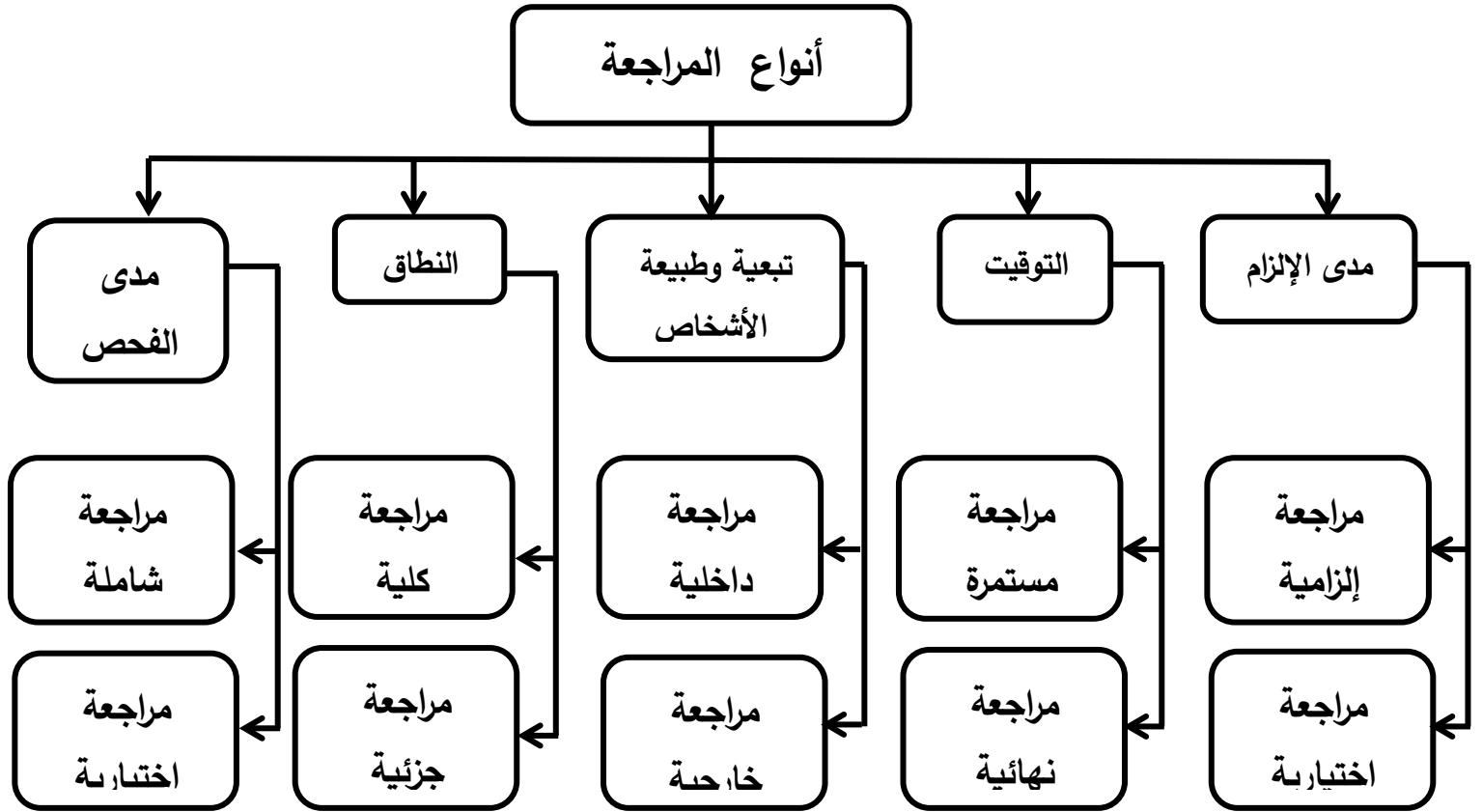
ويمكن تلخيص أهم أنواع المراجعة السابقة في الشكل الآتي:³

1 - يوسف محمد جربوع: مرجع سابق، ص ، 16، 17.

2 - المرجع نفسه، ص، 18.

3 - محمود السيد ناغي: "المراجعة" إطار النظرية والممارسة؛ لوتس للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، 1992، مصر، ص

شكل رقم 01: أهم أنواع المراجعة



المصدر: محمود السيد ناغي: المراجعة "إطار النظرية والممارسة"، مرجع سابق، ص 21.

رابعاً: أهمية المراجعة الخارجية

تكمن أهمية المراجعة الخارجية فيما يلي:

- أ- إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها بأنها وسيلة لإثبات أي إدارة المشروع وأنه قد تم تطبيق الأعمال بنجاح مما يؤدي إلى انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافأتهم.
- ب- المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين

وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايدين بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم لا ولن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركة.¹

ج- **البنوك:** تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الاقتراض، وأن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

د- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها: مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ولا يمكن لدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها.

خامساً: أهداف المراجعة

الأهداف هي الغايات الموجز تحقيقها من نشاط معين ويتمثل الهدف الأساسي للمراجع الحيادي في التعبير عن رأيه في القوائم المالية ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المراجع فإنه يجب تحقيق أهداف المراجعة الستة التالية:

- عرض القوائم المالية بصدق وعدالة
- شرعية وصحة العمليات المالية
- الملكية

¹ - يوسف محمد جريوع: مرجع سابق، ص 09،08.

- استقلال الفترة المالية

- لتقويم

- الوجود¹

➤ عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:

لتحقيق هدف عرض القوائم فإن المراجع يجب أن يكون معنيا بالتحقق من ان عناصر او مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فعلى سبيل المثال فإننا نجد أن الادارة عند عرضها لحسابات المدينين بقائمة المركز المالي انما تزعم بأن هذه الحسابات ناتجة كلية عن العمليات التجارية .

➤ شرعية وصحة العمليات المالية:

يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات من المراجع ضرورة التحقق من ان كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين أولهما انه للمساعدة عمل التحقق من شرعية وصحة العمليات فإن هذه العمليات يجب ان تكون مؤيدة ومدعمه بنظام جيد للرقابة الداخلية .

➤ الملكية:

يجب التحقق من ملكية العديد من الاصول وعلى الرغم من ان الحيابة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول إلا أن المراجع يجب ان يعتمد على بعض الاجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا ولعل الاجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية . كما أن عقود الإيجار توفر وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول التي تم شرائها عن

¹ - وليم توماس وأمرسيون هناي وكمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج : "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، تعريب ومراجعة ، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1409هـ/1989م، ص 318.

طريق عقود الايجارات التمويلية وبالنسبة للأصول المملوكة لآخرين والمؤجرة للعميل فان المراجع يجب أن يتحقق من أن المدفوعات المقابلة لاستخدام هذه الأصول .

➤ استقلال الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من ان الايرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية وهذا يتطلب من المراجع التحقق من ان كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة وبالمثل يجب أن يتحقق المراجع من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع المراجعة وهذا الهدف يتطلب غالبا ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المسلسلة خلال السنة .

➤ التقويم:

يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمراجع وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفدة أو التكلفة التاريخية وذلك طبقا لما لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها كما أن هناك بعض النشرات الحديثة التي تتطلب الإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالشركات الكبيرة وقد يتم مراجعة والتحقق من التكاليف التاريخية بفحص أدلة الاثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع ...

➤ الوجود:¹

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف مراجعة كافة حسابات الاصول والخصوم وحقوق الملكية فمسؤولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم

¹ - وليم توماس وأمرسيون هناي وكمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج :مرجع سابق، ص 319.

فان مسؤولية المراجع تتمثل في التحقق من ان الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.¹

المطلب الثاني: معايير المراجعة الخارجية المتعرف عليها "المقبولة قبولا عاما"

لكي يتم تخطيط وتنظيم عملية المراجعة تنظيما سليما وكافيا يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية:

وجوب ظهور طبيعة المعايير، وقد قسمت إجراءات المراجعة (AIGPA) Audit Proce Dures Comittee هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات كمايلي:

المرحلة الأولى: المعايير الشخصية: هذا المعيار يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات ويتكون من ثلاثة معايير:

- **المعيار الأول:** التأهيل العلمي والعملية لمدقق.
- **المعيار الثاني:** قاعدة الاستقلال: تتوقف على الاستقلالية وحيادة المراجع في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال.
- **المعيار الثالث:** قاعدة العناية المهنية الملائمة: تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة القيام بهامه ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤوليته القانونية والمهنية.²

المرحلة الثانية: معايير العمل الميداني: هي المعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير:

¹ - وليم توماس وأمريسيون هنائي وكمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج :مرجع سابق، ص 320.

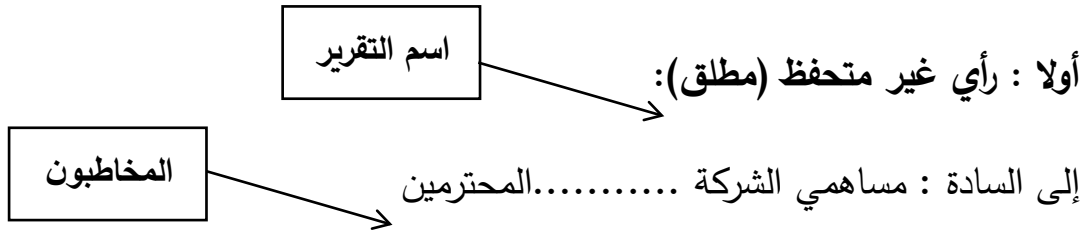
² - أيمن عبد الله محمد أبو بكر ، مقدمة المراجعة، www.usine.adu ، 2011 ، أبو ظبي، تم الاطلاع عليه يوم 10 جانفي 2022 على الساعة 15:18 ص 29 ، 30 .

- **المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين:**
تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع.
- **المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية هي:
 - 1- **الإلمام بنظام الموضوع:** يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة نموذجية.
 - 2- **تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام:** وذلك بتتبع العينات الإحصائية .
 - تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية المستخدمة.
 - **المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات:** من الضروري أن يتحصل المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يركز عليها عند التعبير عن التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص والتدقيق الحسابي والملاحظات والمصادقات.
- **المعيار الرابع: توثيق العمل:** يوثق عمل المراجع دوماً بملفات يتم مسكها للتنظيم المهمة والوصول إلى الأحكام النهائية.
- المرحلة الثالثة: معايير قواعد التقرير:** تتضمن هذه المعايير الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي لمراجع ونجد فيه المعايير التالية:
 - **المعيار الأول:** استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
 - **المعيار الثاني:** قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية.
 - **المعيار الثالث:** قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية.
 - **المعيار الرابع:** قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.¹

¹ - أيمن عبد الله محمد أبو بكر: مرجع سابق، ص 30، 31.

نماذج عن معايير إعداد التقارير: يتم إعداد التقرير لتسليط الضوء على التنافس الجوهرى وأيضاً الاقتراحات في مواجهة هذا النهج المهني، ولاستجابة عتبات المراجعة ولتضخيم قيمة الأعمال وتفاعل أصحابها معها.¹

يتم إعداد التقارير كالتالي:



لقد فحصنا الميزانية العامة لشركتكم كما هي 31 كانون الاول 1993 وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنهية لهذا التاريخ، وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقاً لقواعد المراقبة المتعارف عليها. وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات المحاسبية في المركز والفروع، كما شمل إجراءات المراقبة الأخرى التي وجدناها مناسبة.

تحتفظ الشركة بقيود والسجلات المحاسبية ومنظمة بطريقة أصولية وأن البيانات الحسابية المرفقة متفقة معها.

في رأينا أن البيانات الحسابية المرفقة تظهر بصورة عادلة الموقف المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 1982، ونتائج أعمالها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للقانون وللأصول المحاسبية المتعارف عليها وطبقاً للأسس المتبقية في السنة السابقة.²

اسم المدقق

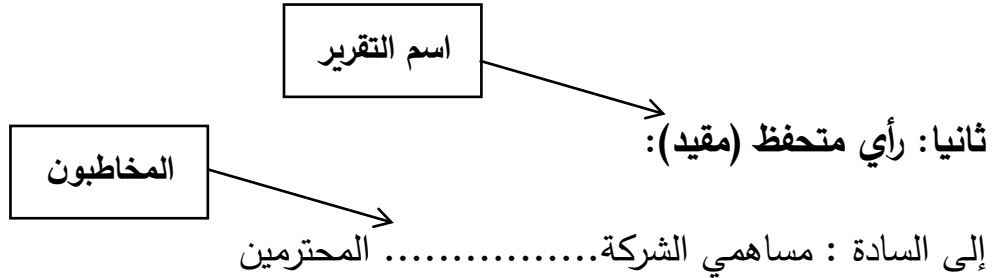
فقرة النطاق

¹ -GF :livre BLANC La Profession des commissaires aux comptes pour participer à une économie de confiance et de sécurité, la France, 2017; P.02.

2 - خالد خطيب و خليل الرفاعي :علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي ، دار المستقبل لنشر والتوزيع ، 2009 ، عمان ، ص 110 .

تاريخ التقرير / العنوان

الإمضاء



لقد فحصنا الميزانية العامة لشركتكم كما هي 31 كانون الاول 1982 وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنهية بذلك التاريخ وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها. وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات المحاسبية.

قامت الشركة بتكوين احتياطي ديون مشكوك فيها بنسبة 5% من المدينين. علما بأن النسبة التي اتبعتها المشرع في سنوات سابقة لم تقل عن 10% .

وفيما عدا ذلك ففي رأينا أن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر المذكورين متفقان مع الواقع وينضمان كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيهما، وأن الشركة تمسك بحسابات منتظمة وأن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة فيما يتعلق بالحسابات متفق مع ما هو وارد في دفاتر الشركة، وأنه في حدود المعلومات التي توافرت لدينا لم تقع خلال الفترة المالية مخلفات لأحكام القانون ونظام الشركة على وجه تؤثر ماديا في نشاط الشركة أو في موقفها المالي.¹

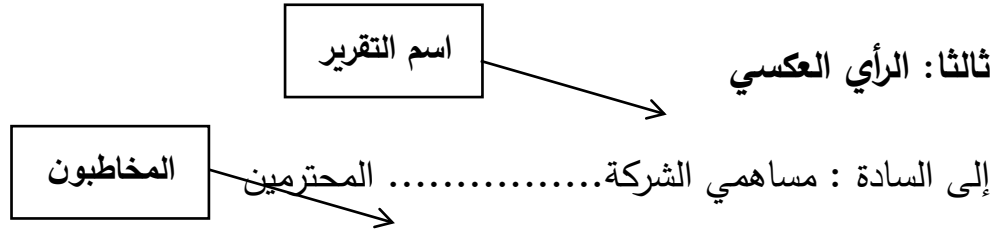
اسم المدقق

فقرة النطاق

تاريخ التقرير/العنوان

¹ - خالد الخطيب والخليل الرفاعي، مرجع سابق، ص 111.

الإمضاء



لقد قمنا بفحص الميزانية العامة لشركتكم كما هي 31 كانون الاول 1993 وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها. وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات المحاسبية. كما شمل إجراءات المراقبة الأخرى التي وجدناها مناسبة.

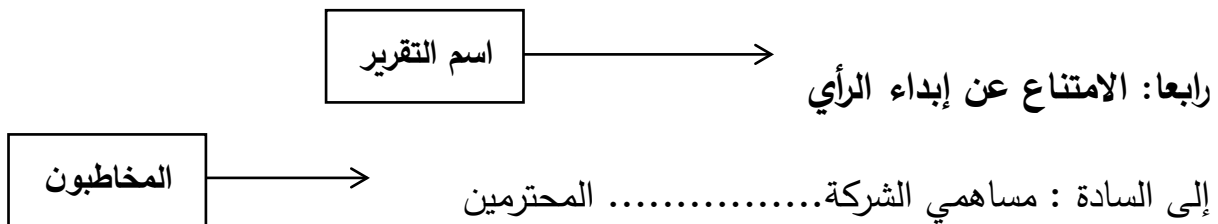
فقرة النطاق

وقد ثبت لنا نتيجة الفحص أن الشركة لا تمسك دفاتر محاسبية منتظمة كما وأنها لم تقم بإعداد موازين المراجعة بشكل دوري لإمكان اكتشاف الأخطاء المحاسبية أولا بأول وبسبب ما ذكرنا في الفترة السابقة ففي رأينا أن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر المذكورين لا يعطيان صورة صادقة وعادلة على المركز المالي للشركة في 31 كانون الأول 1982 أو عن نتائج عملياتها للسنة المنتهية في هذا التاريخ وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹

اسم المدقق

تاريخ التقرير /العنوان

الإمضاء



¹ - خالد الخطيب والخليل الرفاعي مرجع سابق، ص، 112.

لقد فحصنا الميزانية العامة لشركتكم كما هي 31 كانون الاول 1983 وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنهية بذلك التاريخ، وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها. وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات المحاسبية. كما شمل إجراءات المراقبة الأخرى التي وجدناها ضرورية.

إلا أن الشركة لم تقم بأخطارنا بموعد جرد المخزون من البضاعة ولذا لم نتمكن من حضور عملية الجرد ولم نستطيع استخدام إجراءات تدقيق بديلة لعدم انتظام السجلات المتعلقة بالمخازن.

ونظرا لأننا لم نتمكن من حضور عملية جرد المخزون من البضاعة ولم نستطيع استخدام إجراءات تدقيق بديلة متماشية مع معايير التدقيق المتعارف عليها كما هو موضح في الفترة السابقة فإن نطاق عملنا لم يكن كافيا لتكوين الرأي. ولذا فإننا لا نبدي رأينا في القوائم المالية المشار إليها.¹

اسم المدقق

تاريخ التقرير العنوان

الإمضاء

فقرة النطاق

المطلب الثالث: ماهية القوائم المالية: تعد القوائم المالية أحد أهم مخرجات النظام المحاسبي كما تعد الأساس في التقارير المالية، كما تعد من المدخلات الأساسية للمحلل المالي لقياس درجة الربحية، وتساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم.²

1 - خالد الخطيب والخليل الرفاعي مرجع سابق، ص، 113.

2 - دليل المنتدى لفهم القوائم المالية، نواة المالية، البريد الإلكتروني nf@narvatfinance.com، يوم 12 مارس 2022، على الساعة 16:56، ص2.

سنقوم بتخصيص هذا المطلب إلى التعرف على أبرز القوائم المالية.

أولاً: تعريف القوائم المالية:

1- هي كشف يظهر الوحدة الاقتصادية ومكوناتها ومقدراتها وذلك في تاريخ معين وتهدف بصفة أساسية إلى إظهار حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وقدرتها على الاستمرار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها ولذلك تعد من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية.

2- هي تقديراً أو بياناً في نهاية الفترة المحاسبية بعمل كأداة لتوصيل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.¹

3- تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، ويمكننا أن نعرفها بأنها عبارة عن كشوفات مالية ومحاسبية توضح لنا حقوق وديون المؤسسة اتجاه الغير.²

3- تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية وهي قائمة الداخل (جدول حسابات النتائج)، قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين (الأموال الخاصة).³

¹ - ARAB journal for scientific publishing (A.J.S.P) العدد الثامن والعشرون تاريخ الإصدار 2 شباط

2022، رقم ISSN :2663-S798، ص192.

² - الملتقى الدولي لمعهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الاقتصاد الإسلامي، الواقع ورهانات المستقبل، : colliqueeeco-2011@gmail.com غرداية ، يومي 9-10 مارس 2011.

³ - كمال الدين مصطفى الدهراوي: تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار، مكتب الجامعي في الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص13.

ثانياً: أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

- 1- **قائمة الدخل (Income statement):** تتضمن أهمية كبيرة جداً كما أنها تعد جزءاً أساسياً من تقارير أداء شركة التي يجب تقديمها إلى هيئة الأوراق المالية (SES)، حيث توفر البيانات المالية لشركة تمثيلاً لأداء الحالة لها أمام المستثمرين.¹
- 2- **قائمة المركز المالي (Balancesheet):** هي قائمة تعكس الأداء المالي للمنشأة في تاريخ معين وعادة ما يكون في نهاية الفترة المحاسبية. وتتضمن ملخص الأصول التي تمتلكها المنشأة. وتوضح طبيعة الالتزامات وحقوق الملكية، كما أنها تعرف بالميزانية العمومية.²
- 3- **قائمة التدفقات النقدية (cash-flow Statement):** تبين قائمة التدفقات معلومات النقد داخل المنشأة (المقبوضات) والخارج منها (المدفوعات) لكافة الأنشطة التي قامت بها في فترة زمنية محددة، وهي نقطة الوصول بين قائمتي المركز المالي لآخر سنتين وقائمة الدخل لفترة معينة لذلك تعتبر من أهم القوائم المالية. كما تعد جزءاً مهماً في تكوين التقارير المالية للمنشأة، وأيضاً هي القائمة الوحيدة التي تعد بناءً على أساس النقدي.³
- 4- **قائمة التغيرات في حقوق المساهمين (statement of changes in shareholder's equity):** تعرف بأنها مستند مالي جزء من قائمة المركز المالي توضح التغيرات التي طرأت على حقوق المساهمين خلال الدورة المحاسبية من بداية السنة المالية وفي نهاية السنة المالية وبذلك يتم نقل نتيجة قائمة الدخل (الربح أو الخسارة)، بالإضافة أو الخفض رأس المال في قائمة المركز المالي، وتؤثر على حقوق المساهمين بالارتفاع أو الانخفاض.⁴

1 - دليل المنتدى لفهم القوائم المالية، نواة المالية، مرجع سابق، ص 3.

2 - المرجع نفسه، ص 7.

3 - المرجع نفسه، ص 11.

4 - المرجع نفسه، ص 14.

ثالثاً: خصائص القوائم المالية:

تتمثل خصائص القوائم المالية فيما يلي:

1- **قابلية للفهم (الموثوقية) Fiabilité**: تعني هذه الخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، أي أن تجعل متخذ القرار يثق بها. ولتحقيق ذلك يجب توفر ثلاث خصائص.

أ- صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضوع البحث أي تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها.

ب- **الموضوعية أو قابلية التحقق**: أي لو أن أي محاسب آخر إذا أعاد عملية القياس المحاسبي، يتوصل إلى نفس النتائج ويتحقق ذلك بالتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً.

ج- **الحياد**: أي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لمصلحة فئة معينة من المستخدمين، أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على مصالح غيرها من الفئات.¹

2- **الملائمة (convenance)**: ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار الموضع اتخاذه أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات. وللملائمة ثلاثة خصائص ثانوية:

أ- أي تأتي المعلومات في الوقت المناسب كلما تأخرت المعلومة كلما نقصت منفعتها.

ب- أن تتميز المعلومات بقيمة تغذية راجعة **feed back value**: أي بإمكانية التحقق من مدى صحة التوقعات السابقة أي أن تساعد متخذ القرار أن يتحقق من قراراته السابقة فيستمر فيها أو يقوم بتصحيح تلك القرارات، إذا كان القرار الذي اتخذه حينذاك خاطئاً.

¹ -رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي: مبادئ المحاسبة المالية "القياس والإفصاح في القوائم المالية"، ط2، عمان، إثراء للنشر والتوزيع، 2012، ص 25.

- ج- أن تتميز المعلومات بقيمة تنبؤية **prédicative value**: أي أن تساعد متخذ القرارات أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة في نتائج الأحداث المتوقعة.
- 3- **القابلية للمقابلة (comparabilité)**: يقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين المنشأة المماثلة في نفس الصناعة (القوائم المالية) وبذلك يزيد من فائدة المعلومات لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع المنشأة المعني مقارنة بالمنشآت المماثلة .
- 4- **الاتساق أو الثبات (المصدقية crédibilité)**: ويقصد بها مقارنة النتائج لنفس المنشأة من فترة المحاسبة إل أخرى. وهذا يتطلب من المنشأة الثبات في اتباع نفس الطرائق المحاسبية، ويجب أن تتوفر اصلا خاصية الملائمة والموثوقية.

رابعاً: أهداف القوائم المالية:

تهتم القوائم المالية بتحقيق مجموعة من الأهداف، يتم إيضاحها على النحو التالي:

- العمل على متابعة المعلومات التي تساعد في تقديم حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة.
- تقديم المعلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمالي الموارد، والنتيجة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح، وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة من الاستثمار، وتحديد مدى قدرة الشركة على سداد ديونها.
- الإفصاح عن كافة المعلومات المناسبة لحاجات الأفراد الذي يستخدمون القوائم المالية.
- استخدام مقاييس التغير في المطلوبات، والموارد المرتبطة بقياس الدخل الخاص بشركة من خلال الاعتماد على قائمة الدخل.¹
- تقديم معلومات موثوقة عن العناصر الاقتصادية لشركات، وذلك بهدف قياس أماكن الضعف والقوة، ومعرفة مصادر الاستثمار والتمويل.

¹ - رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص 26.

- الاهتمام بكافة الجهات المرتبطة مع القوائم المالية، ولاسيما المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين، حيث تعد هذه الفئات من أهم المتابعين للقوائم المالية.¹
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة لتطورات الأوضاع الاقتصادية المستقبلية لشركة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد متطلباتها وتوزيع الأرباح على المساهمين.
- تقييم قدرة الشركة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها، وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها.

خامسا: عرض القوائم المالية

1- قائمة الدخل:

تترسم قائمة الدخل كالتالي:²

اسم الشركة		
قائمة الدخل		
دائن	مدين	السنة المنتهية 31 ديسمبر/N
X		صافي المبيعات
	X ³	تكلفة البضاعة المباعة
	X	رصيد البضاعة في يناير 1

¹ - بشرى حسن محمد التوبي وعقيل دخيل الأعاجبي وهيثم عبد الكاظم الموسوي: محاسبة القوائم المالية "أساس إعداد عرض وتحليل القوائم المالية"، دار الحلاج للطبع والنشر والتوزيع، بغداد، 2021، ص ص19.

² -MM :Mohammed Brisharak : understanding the financial statement, www.infotechaccountants.com, p4.

	X	صافي المشتريات
	X	رصيد بضاعة أخرى لمدة ديسمبر 31
X		تكلفة البضاعة المباعة
X		إجمالي الربح
	X	مصاريف التشغيل
	X	التسويق
	X	رواتب مصاريف التسويق
	X	مصاريف الدعاية
	X	مصاريف العرض
	X	مصاريف الاستهلاك
	X	معدات التسويق
	X	إجمالي مصاريف التسويق
	X	المصاريف الإدارية والعمومية
	X	رواتب وأجور الموظفين
	X	مصاريف صيانة وإصلاح
	X	مصاريف كهرباء وماء
	X	مصاريف تأمين

	X	مصاريف معدات
	X	مصاريف فوائد
	X	مصاريف متنوعة
	X	مصاريف استهلاكات
	X	استهلاكات معدات المكتب
	X	إجمالي المصاريف الإدارية
X		إجمالي مصاريف التشغيل
X		الدخل قبل الضرائب
X		الضرائب
X		صافي الدخل
X		أسهم ملكية
X		الدخل للسهم الواحد

2- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):¹

اسم الشركة		
الميزانية العمومية		
دائن	مدين	السنة المنتهية 31 ديسمبر/N

¹ - MM :Mohammed Brisharak، المرجع السابق، p, 6,7.

	X	الأصول المتداولة
X		النقد وشبه النقد
	X	ذمم المدينة
		ناقص
	X	مخصص ديون مشكوك فيها
X		سندات مدينة
X		المخزون
	X	الممتلكات والمعدات
		ناقص
	X	الاستهلاك المتراكم
X		صافي الممتلكات والمعدات
X		إجمالي الأصول
	X	الخصوم
	X	الالتزامات المتداولة
	X	ذمم دائنة
	X	رواتب مستحقة
	X	ضرائب مستحقة

	X	مصاريف أخرى مستحقة
	X	إجمالي الالتزامات المتداولة
	X	التزامات طويلة الأجل
	X	ديون
	X	سندات دائنة
	X	إجمالي التزامات طويلة الأجل
	X	ديون
	X	سندات دائنة
	X	لإجمالي التزامات طويلة الأجل
	X	إجمالي الالتزامات
X		حقوق المساهمين
	X	الأسهم المادية 25000.00
	X	قيمة السهم \$
	X	رأسمال في القيمة الأسهمية الفائضة
	X	الربح غير موزع "يناير"/N/1
	X	صافي الربح للسنة
	X	ناقص أرباح الأسهم

	X	أرباح غير موزعة ديسمبر/31/N
X		إجمالي حقوق الالتزامات وحقوق المساهمين

3- قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)¹:

اسم الشركة		
قائمة التدفقات النقدية		
السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر/N/		
دائن	مدين	التدفقات النقدية من العمليات أو نشاط الشركة
X		صافي الدخل
	X	التعديلات لتسوية صافي الدخل لصافي النقد
	X	زيادة في حسابات الذمم المدينة
	X	النقصان في المخزون
	X	الزيادة في السندات المدينة
	X	الانخفاض في الحسابات الدائنة

p8. المرجع السابق, Mohammed Brisharak :MM - 1

	X	الاستهلاكات
X		صافي التدفقات النقدية من نشاط الشركة
	X	التدفقات النقدية من الاستثمارات
	X	شراء ممتلكات ومعدات
	X	إيرادات بيع معدات
X		صافي النقدية من نشاط الاستثمار
	X	التدفقات النقدية من التمويل أو القروض
	X	مبيعات أسهم عادية
	X	مبيعات سندات
	X	صرف أرباح أسهم
X		صافي التدفقات من نشاطات التمويلية
X		الزيادة/النقصان في النقدية
X		رصيد النقدية السابقة 31 ديسمبر/N
X		رصيد النقدية الحالية 31 ديسمبر/N

4- قائمة التغيرات في حقوق المساهمين:

وتسمى كذلك الأموال الخاصة، ويطلق عليها مصطلح الأرباح المحتجزة.¹

¹ مؤيد راضي خنضر وعنان صلاح المطارنة: تحليل القوائم المالية، "مدخل نظري وتطبيقي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص37.

اسم الشركة		
قائمة الأرباح المحتجزة		
دائن	مدين	السنة المنتهية 31 ديسمبر/N
	X	رصيد الأرباح المحتجزة في N/01/01
	X	صافي الدخل الشامل
	X	توزيعات الأرباح
X		رصيد الأرباح المحتجزة في N/12/31

سادسا: مستخدمي القوائم المالية¹

المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة	المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة
1- محلي القوائم المالية وسماسة البورصة	1- المساهمين (الحاليين والمحتملين)
2- إتحادات العمال	2- الدائنين (قصيرة وطويلة الأجل)
3- الوكالات والهيئات الحكومية	3- المديرين
4- الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية.	4- العاملين
	5- المستهلكين
	6- الموردين
	7- المنافسين

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، المرجع السابق، ص16.

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية وجودة القوائم

يهدف هذا المبحث إلى إظهار دور المراجعة الخارجية في تقديم قوائم المالية تتصف بالجودة والدقة التي تحتاجها، وكذا يبين أهمية ودرجة استفادة هذه الجهات من المراجعة الخارجية في العمليات التسييرية بصفة عامة وعلى اتخاذ القرارات بصفة خاصة، لتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على: ¹

المطلب الأول: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين مصداقية القوائم المالية

- إن القوائم المالية هي عبارة عن معلومات محاسبية يقوم المراجع الخارجي بتصفحها لمقابلة احتياجات المستخدمين ومساعدتهم في اتخاذ قرارات اقتصادية.
- تعمل المراجعة الخارجية على دراسة وتقييم وتحسين قدرة المؤسسة على التنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- تعمل المراجعة الخارجية على وجوب عرض القوائم المالية بصفة وفيه للوضعية المالية وتكون خالية من التحيز.
- تعمل المراجعة الخارجية على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية. ²
- تعمل المراجعة الخارجية على تحقيق التنسيق المنظم وبذلك يكسب المراجع الخارجي دراية وتعايشا بالمنشأة، وبالتالي تطلب منه المنشأة إبداء الرأي الفني المحايد عن دلالة وصحة القوائم المالية، من أجل تطوير الوظائف لتصل إلى مستويات أعلى من الكفاءة في إدارة المنشأة. ³

¹ - موسوعة تقارير محافظ الحسابات عبر الموقع الإلكتروني: www.espace-uno-nosila.dz على الساعة 14:09 يوم 2022/03/24 ، ص02.

² - كتوش عاشور ومحمد طيفور أمينة: مجلة الحقوق والعلوم السياسية، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للبنوك، العدد 25 رقم 83، جامعة زيان للنشر والتوزيع، الجلفة، 2015، ص276.

³ - رائد محمد عبديرة، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، مصر، 2010، ص324.

- المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق كراجة القوائم المالية، مراجعة الالتزام، مراجعة التشغيل، وهدفها الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية لمؤسسة من خلال إبداء رأي فني محايد مستقل عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية.¹

المطلب الثاني: متطلبات جودة القوائم المالية

أولاً: دور التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

- أصبحت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر طلباً مما كانت عليه في السابق نظراً لحاجة الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر عنصر فعال للآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي من خلالها توصيل المعلومات إلى المستخدمين.
- ويكمن دور التدقيق المحاسبي في مايلي:

- زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما يتعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة التداول وأسعار الأسهم.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.
- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير وقوائم المالية.
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلومتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

¹ - محمد الفتاح المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، السودان، 2018، ص6.

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.¹

ثانياً: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال:

- يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دوراً هاماً ورئيسياً خصوصاً وأن المدقق الخارجي المستقبلي لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظراً لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الاحصائية بدلاً من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وإنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.

فروض المراجعة:

تقوم المراجعة على جملة من الفروض ينفذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي:

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتى بين مصلحة المراجع والإرادة .
- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية.
- التطبيق المناسب لمبادئ الحاسبية.

¹ - محمد أحمد خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، مصر، ، 2005، ص26.

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية المناسب للمبادئ المحاسبية.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط : يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع وعلى رأسها الاستقلالية في عمله ¹.

ثالثاً: أهمية المراجعة على جودة القوائم المالية

- ان الهدف الرئيسي هو تأكيد الموثوقية وزيادة الموثوقية ومصداقية القوائم المالية .
- السعي في نهاية الى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثروتهم بشكل عادل كذلك دعم مسؤوليات أعضاء مجلس الادارة .
- اعتبار المراجعة آلية من أليات جودة القوائم المالية فهي منوط بها القيام والتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .وكذلك فرز منازعات التي تنشأ بين الادارة والمراجع الخارجي .
- وفي الاخير على كل التخصصين المحاسبين أو المحللين ماليين ضمان جودة التقارير والقوائم المالية.²

جودة التقارير المالية: تشير جودة التقارير المالية إلى ما تتصف به المعلومات بها من مصداقية وما تحققه من منفعة لمستخدميها، ومع خلوها من التحريف خاصة الغش،

1- محمد التهامي طواهر مسعود الصديقي : المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات لنشر والتوزيع ، 2009، ص12.

2- مجدي محمد سامي : "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، كلية التجارة لبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد (02) ، المجلد رقم (46). يوليو 2009، ص32،

وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، لتحقيق الهدف من استخدامها. ولقد اهتمت العديد من الدراسات بمفهوم جودة التقارير المالية وعرفت على أنها جودة الإفصاح.

فهي تمثل كافة إجراءات إعداد التقارير المالي، وعمليات التحقق، التي يتم القيام بها بالمراحل المتتابة في منظومة التقرير المالي بهدف تقدين تأكيد مناسب للمساهمين وغيرهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، بشأن إعداد وإصدار ومراجعة التقارير المالية، بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية وتوفير معلومات أكثر عن خصائص الأداء المالي للشركة.¹

رابعاً: أهمية جودة التقارير المالية

يترتب على تحق جودة التقارير المالية العديد من المزايا والآثار الإيجابية أهمها: زيادة كفاءة الاستثمار وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، وبالتالي زيادة قدرة وثقة المستثمرين على مراقبة أنشطة الإدارة، مما يؤدي إلى خفض الآثار السلبية التي تتعرض لها الشركات نتيجة الأزمات المالية فكلما زادت جودة التقارير المالية انخفض الأثر السلبي للقيود التمويلية على الاستثمار.²

إدارة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية:

وهي السلوك المحاسبي الذي يقوم به المديرون لتحقيق أهداف انتهازية، أو لتحسين صورة وأداء المنشأة أمام الأطراف الخارجية، مع الالتزام بالمعايير المحاسبية، حيث يستغلون حرية الاختيار ما بين السياسات المحاسبية التي تؤثر على الأرباح في تحقيق أهدافهم الشخصية،

1 - محمد عبد العزيز ومحمد أبو العلا: أثر درجة التخصص الصناعي على جودة التقارير المالية، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد2، www.naus.com المجلد رقم (44) للنشر والتوزيع مصر، 2017، ص 79.

2 - محمد عبد العزيز: مجلة المحاسبة، العدد3، رقم39، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص67.

وتضليل مستخدمي القوائم المالي، ومن ثم فهي تحريف أو إخفاء للأداء الاقتصادي الحقيقي.¹

المطلب الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

أولاً: وسائل فحص الحسابات

باعتبار المراجع المالي محترف يختار جملة من الطرق والوسائل تتماشى والأهداف المراد تحقيقها تمكنه فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن .

هذه الطرق والوسائل هي:

أ- **المشاهدة العينية:**

تعتبر المشاهدة العينية أنجح وسيلة يلجئ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة مراعاة وذلك قيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود بتعبير آخر ليس المقصود أن يقوم المراجع بجرد كل عناصر الأصول، وهذا مستحيل، بل المقصود يتمثل في الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد العمول لها، يتم تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام بتقنيات السير، وفي الأخير باختبارات التدقيق.

الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة ينبغي أن تتوفر في تلك

الإجراءات الشروط التالية:²

- أن تكون مكتوبة.
- تحدد فيها أماكن التخزين.

¹ - مجدي محمد سامي: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية، مجلة العدد (02)، رقم، (16) جامعة الاسكندرية، 2009، ص 28.

² - محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 58.

- تهيأ الأماكن وأجنحة السلع، تسهيلا لعملية الجرد وتقادي لنسيان أو العد مرتين لسلع أخرى.
- تعزل السلع فيما بينها وبفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب والميت، إن وجد، كما تفصل الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها.
- لا بد من التعرف على السلع المملوكة لدى الغير.
- يتم عيين فرق الجرد(فرقة أو فرقتين في الغالب)بأعضائها ومسؤولياتها وتحديد الوظائف والإشراف بكل وضوح.
- لا بد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ استقلالية الدورات بحيث أن كل السلع التي وصلت من الموردين تم تسجيلها في المحاسبة وأن كل الإدخالات التي حدثت قبل انطلاق عملية الجرد المادي، لها فواترها .
- تكون وثائق الجرد العد المادي مرقمة ترقيما مسبقا بهدف مراقبة استعمالها والتأكد من شمولية العملية في النهاية.
- تتوقف حركات المخزونات أثناء عملية الجرد المادي، والعمل على عدم توقف العملية الإنتاجية وإتمام الإنتاج قيد الصنع يتم إخراج الكميات اللازمة من المواد، قبل انطلاق العملية¹.

ب- فحص الدفاتر والوثائق:

يتأكد المراجع أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لها كما مراقبة مخصصات الممتلكات والمؤونات، مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لعناصر لنفسها، مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة ونفقات أخرى. مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور، الكشوف وتصريحات الإدارة فيما يخص العاملين.

¹ - محمد بوتين ، المرجع السابق ، ص 59.

ج- المصادقات المباشرة: غن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة في المراجعة، ولكن تكون كذلك في طلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها، مفردة بمفردة وطلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة.

5- المراجعة القياسية والفحص التحليلي:

على المدقق القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها، وتطوراتها ومدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.

إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين ، تؤخذ تلك الكميات بعين الاعتبار وذلك تقادي للنسيان أو العد أكثر من مرة.

تقارن بطاقات الجرد بما هو مسجل وذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد.

إن دور المراجع أثناء عملية الجرد المادي هو ملاحظة عمل فرق الجرد بهدف الوقوف على مدى احترام الإجراءات ومدى جدية الأعضاء، والوقوف على العيوب والصعوبات إن وجدت. كما يقوم المراجع باختبارات التحقق هو بنفسه في طريق العينات، كأن يأخذ بطاقات ويتحقق ماديا من الكميات الظاهرة عليها أو يأخذ رموز السلع ويعد الكميات. وهذا ليتأكد في نهاية الأمر أن تلك الكميات التي وجدها هي نفس الكميات الظاهرة في قوائم الجرد النهائية.¹

¹ - محمد بوتين ، المرجع السابق، ص 59.

✓ التأكد من الوجود المادي للأصل: 1

إن الوجود المادي لأي أصل من الأصول ليس مافيا في حد ذاته إذ قد يكون بعضها ملكا للغير، مؤجرا، تستعمله المؤسسة المراجعة في نشاطها لمدة معينة للأصل والتأكد من ملكية المؤسسة له وكذا صحة التقييم. إن مراقبة الوجود المادي إجراء يمكن تطبيقه بنجاح فيما يخص أوراق القبض والأموال السائلة بالصندوق، وتدهور رأسمال العامل، كما تسمح بتأكيد (أو نفي) صحة نوع معين من المعلومات.

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

6- تصريحات المسيرين:

يستفسر المراجع اثناء أداء مهمته على الكثير من الأمور ويقدم له المسيرون المسؤولون شروح عديدة، شفوية في الغالب، يدونها في أوراق عمله كنقطة مهمة، يرجع إليها عند الحاجة وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل، وهذا كدليل أفضل وأقوى.²

1 - محمد بوتين ، المرجع السابق ، ص، 60

2 - المرجع نفسه ، ص61.

ثانياً: مراجعة عناصر القوائم المالية:

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

- الكمال ويعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً.
- الوجود ويعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.
- الملكية وتعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم.
- التقييم أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.
- التسجيل المحاسبي ويعني أن كل العمليات تم تسجيلها محاسبياً بشكل سليم.¹

سنتداول في هذا البند مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

- أ- التحقق من الأصول الثابتة.
- ب- التحقق من المخزونات.
- ج- التحقق من الحقوق والديون.
- د- التحقق من الأموال المملوكة.
- هـ- التحقق من النواتج والأعباء.
- أ- التحقق من الأصول الثابتة:

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (أراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهيئات وتركيبات) أن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في

¹ - محمد البشير جلول: " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية "، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز-باتنة-، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة العربي بين مهدي، أم البواقي، 2015-2016، ص62.

المؤسسة كونها تتميز بدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الإمتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقا مما سبق يمكن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمراجع سهلا مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:

1-**الكمال:** يقوم المراجع في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع لها، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل والقيام بالمراجعة المستندية والحسابي للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة لعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات الحسابية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الإمتلاكات المقابلة لاستعمال عنصر وتسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به وعدم تحميل للمصاريف الأخرى.

2-**الوجود:** يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع أملاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.

3-**الملكية:** يتحقق المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.¹

¹ - محمد التهامي وطواهر مسعود الصديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية لنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2006 ، ص 149، 148.

4-التقييم: يعمل المراجع على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل أملاكه تبعاً لطريقة المحددة (امتلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في طرق الامتلاك من سنة إلى أخرى، وطرق التقييم للأصول الثابتة(التقييم وفقاً لسعر السوق أو التكلفة التاريخية).

5-التسجيل المحاسبي: يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه كأن يسجل المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقاً من الملف التالي:

- وصل الطلبية.
- الفاتورة.
- وصل الاستلام.
- وصل التسليم.¹

في هذا الإطار يكون التسجيل من حساب/ح2451: معدات مكتب إلى حساب 522 دائن، الاستثمارات بثمن الشراء زائد كل المصاريف المتعلقة بهذا الشراء.

ب- التحقق من المخزونات:

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزون سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات التامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تمويل إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية

¹ -محمد التهامي وطواهر مسعود الصديقي، مرجع سابق ، ص 150، 151.

اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الآتي:

1-**الكمال:** تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءها، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة للمعالجة المحاسبية تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أي عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المنشأة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع المراجعة.¹

2-**الوجود:** يسعى المراجع للتأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيه وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخريين بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا.

3-**الملكية:** تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

4-**التقييم:** ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات تطرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولا خارج أولا (FIFO)، أو طريقة الوسيطة المرجعة (CMP).

¹ -محمد التهامي وطواهر مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 152.

5-التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التحقق من أجل كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً ومرفقة معه.

ج- التحقق من الحقوق والديون:

تعتبر الحقوق والديون وجهان لعملة واحدة من حيث أن الديون تمثل إلتزام على المؤسسة اتجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق، لذلك نستطيع أن نقول بأن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي آتي من القروض طويلة وقصيرة الأجل، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، أن هذه التدفقات من شأنها أن تترجم العمليات العديدة التي قد تقوم بها المؤسسة، لذلك يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدها وكذا مكوناتها، فالحقوق تتكون من التسبيقات المقدمة من طرف المؤسسة من حسابات العملاء وكذلك حسابات الخزينة، أما الديون فتتكون من الديون القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل.

يمكن أن يتحقق المراجع من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:

1-الكمال: تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعملها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدى انطلاقاً من تفاعل العمليات المختلفة، سواء كانت سلبياً أو إيجابياً وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.¹

¹ -محمد التهامي وطواهر مسعود الصديقي، مرجع سابق ، ص 153.

2- الوجود: يعمل المراجع على التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير.¹

3- الملكية: إن الحقوق والديون المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها، فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه، ينبغي على المراجع بأن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالحقوق حق لها والديون التزام عليها.

4- التقييم: يستعمل المراجع المستندية والحسابية للوقوف على تقييم سليم للحقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة لتقييم، كأن يستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين، سواء كان دائن للمؤسسة أو مدين لها لتقييم الديون والحقوق.

5- التسجيل المحاسبي: بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وفي هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون وفق ما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني، وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية.

6- التحقق من الأموال المملوكة: في هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسّم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه، لذا يجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها ما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون

¹ - محمد التهامي وطواهر مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 154.

المعمول به، وفي ظل ما سبق يتم سن أحكام عامة للتحقق من الأموال المملوكة على النحو التالي:

- التأكد من العقد الابتدائي، والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.¹
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين .
- يفحص المكتبيين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
- يتحقق من أن المساهمين قد سدوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية.

7- التحقق من النواتج والأعباء:²

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، فتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى الاسمات موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.

إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنظومة في حسابات النواتج والأعباء يكون

عن طريق الآتي:

¹ -محمد التهامي وطواهر مسعود الصديقي، مرجع سابق ، ص 156، 157.

2 - المرجع نفسه، ص 158.

- 1-الكمال: ينبغي أن عبر هذه المعلومة المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أو نواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبية لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحساب، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية.
- 2-الوجود: يعمل المراجع على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرف فيها ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.
- 3-التقييم: تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.
- 4-التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما إذا يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة.¹

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

قمنا بالتعرف على مذكرات سابقة باللغة العربية والأجنبية ولتعزيز المعلومات تم شرحها بدل من وضع الجداول للفهم أكثر ومن ثم تقسيم هذا المبحث إلى:

¹ - محمد التهامي وطواهر مسعود الصديقي، مرجع سابق ، ص 159.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

➤ الدراسة الأولى تحت عنوان " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم

المالية، " "دراسة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات".

➤ الجامعة: وزارة التعليم والتعليم العالي والبحث العلمي: جامعة محمد الصديق بن

يحيى-جيجل-.

➤ السنة: السنة الجامعية 2014/2014 .

❖ نتائج الدراسة:

يقوم المراجع عند أدائه بإتباع منهجية منتظمة وفق مسار محدد للعمل. ويتم الاعتماد

القوائم المالية بناء على مبادئ وفروض لتحقيق أهداف تختلف باختلاف المستفيدين.

إن معايير قياس جودة المعلومات تختلف من حيث التصنيف باختلاف الجهات

التي أصدرتها لكنها على اختلاف تصنيفها فإنها لا تختلف من حيث المضمون.

ويقوم المراجع الخارجي بالاطلاع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة للتعرف

على نطاق عملية المراجعة.

وعليه فإن القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة، قابلة لمقارنة القوائم المالية للمنشأة

الأخرى.

❖ أهداف الدراسة: تكمن أهداف الدراسة في:

- التعرف على مراجعة الحسابات. وكذلك القوائم المالية وأنواعها كذلك ابراز جودة

القوائم المالية متطلباتها. مع اثبات أثر المراجعة الخارجية في تحقيق جودة القوائم

المالية.

- منهج الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع

المعلومات والبيانات على الظاهر المدروسة وتحليلها وتفسيرها وهذا في الفصل

الأول والثاني وتم استخدام في دراسة الحالة استبيان على عينة الدراسة. .



❖ **عينة الدراسة:** للوقوف على دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية
تم الاعتماد على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

❖ **التوصيات:** إعلام جميع الأطراف المهمة بعملية المراجعة الخارجية بأهمية جودة
القوائم المالية، وجعلها المعيار المناسب عند اختيار مراجع الحسابات.

- على مسيري المؤسسات التابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من
خلال وضع برامج ملائمة عن اختيار مراجع الحسابات.

- إعداد سجل يحتوي على جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها
المؤسسة في السنوات السابقة وكيفية التصرف فيها.

- ضرورة طلب عن المراجعة فحص ومراجعة المستندات الخاصة بالإيرادات
والمقبوضات باعتبارها أدلة الإثبات الأساسية.

➤ **الدراسة الثانية:** دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، "دراس حالة
مؤسسة سونلغاز-باتنة-".

➤ **الجامعة:** وزارة التعليم العالي والبحث العلمي: جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

➤ **السنة:** 2016/2015.

➤ **عينة الدراسة :** تم استخدام أسلوب العينة الاحصائية في عملية المراجعة.

❖ **نتائج الدراسة:**

- المراجعة الخارجية هي عملية هادفة، حيث تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم
المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي
إلى أطراف معينة بصورة عادلة متكافئة. وتؤكد صحة القوائم المالية تثبت حقيقة
الذمة المالية للمؤسسة والتي على ضوءها يستطيع مستعملي القوائم المالية
الاعتماد عليها للخروج بقراراتهم المختلفة. تبرز أهمية المراجع الخارجي بخلق
الثقة بين المؤسسة الاقتصادية والأطراف الأخذة حول مصداقية القوائم المالية.

❖ **أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى تبيان القدر من المصادقية التي تضمنها المراجعة بكل ما يضبطها من مبادئ ومعايير على البيانات المحاسبية، وإبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي من خلال إجراءات المراجعة في تعزيز دعم الثقة بالمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

❖ **منهج الدراسة:** تم الاعتماد على المنهج التاريخي للوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها مراجعة الحسابات وتطور معاييرها وأهدافها، وكذلك المنهج الوصفي من أجل توضيح الإطار العملي.

❖ **عينة الدراسة:** تم استخدام أسلوب العينة الاحصائية في عملية المراجعة.

❖ التوصيات:

- التكفل الجيد بمهنة محافظة الحسابات من أجل تميمتها.
- العمل على المشاركة في دورات تدريبية لمحافظي الحسابات تكون هدفا لرفع مستوى مراجعي الحسابات.

- **الدراسة الثالثة:** دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة الخارجية الجزائرية، "دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات-ورقلة-".
- **الجامعة:** وزارة التعليم العالي والبحث العلمي: جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-.
- **السنة:** 2018/2017.

❖ نتائج الدراسة:

- تقرير المراجع وحده لا يكفي للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية فلا بد من تدعيمه بالمعايير الدولية. وكلما التزم المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية يكون قد ساهم في إضفاء المصادقية في المعلومات المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات.

ان اتخاذ القرار عملية يقوم بها المستخدمون لإعداد تقارير المراجعة.

أهداف الدراسة:

زيادة الثقة في القوائم المالية. مع محاولة اكتشاف الأخطاء والنقائص تكمن أهمية الدراسة في أنها تركز بالشكل الجوهرى على مد مساهمة الدور الذى يقوم به محافظ الحسابات.

❖ **منهج الدراسة:** تم استخدام المنهج الوصفى بالنسبة للجزء النظرى، أما فى الجزء التطبيقى المنهج التجريبي.

❖ **عينة الدراسة:** خمس شركات جزائرية مختلفة فى عدة مجالات وقطاعات بالإضافة إلى عينة عشوائية من تقارير محافظ الحسابات.

❖ **التوصيات:**

- الاهتمام بالتأهيل وتكوين القائمين على المجال المحاسبى فى المؤسسات.
- العمل بالمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- الاعتماد على الاقتراحات التى تستخدم من طرف الخبراء المحاسبين.
- **الدراسة الرابعة:** دور المراجعة الخارجية فى تعزيز مصداقية القوائم المالية، "دراسة ميدانية فى مكتب محافظ الحسابات".
- **الجامعة:** وزارة التعليم العالى والبحث العلمى: جامعة محمد خيضر-بسكرة-.
- **السنة:** 2020/2019.

❖ **نتائج الدراسة:**

- تتم عملية المراجعة من خلال فص نظام الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة. وتعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل احتمال الوقوع فى الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة إليها.
- على المراجع الخارجى أثناء عمله الاستناد لأدلة الإثبات ملائمة وكافية تمكنه للوصول إلى الحقيقة ومن ثمة إمكانية إبداء رأي فنى محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، لمحافظ الحسابات دور فعال فى تعزيز مصداقية القوائم

المالية من خلال التوصيات التي يدرجها في تقريره، خاصة تلك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية لذا فالالتزام بها والعمل على تصحيحها يمكن أن يساهم في تحسين مصداقية القوائم المالية لمؤسسة محل المراجعة.

❖ **أهداف الدراسة:** من خلال هذه الدراسة تم فهم ما يلي:

- كيفية إبراز أهمية المراجعة الخارجية في اتخاذ القرارات.
- إظهار كيفية توصل المراجع الخارجي إلى الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية.

- محاولة تحديد الإطار النظري لكل من المراجعة الخارجية والقوائم المالية وإبراز المراجعة الخارجية في تعزيز صحة القوائم المالية.

❖ **منهج الدراسة:** تم استخدام المنهج التاريخي لعرض نشأة المراجعة الخارجية، والمنهج الوصفي من أجل توضيح الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية، والمنهج التحليلي الذي يقوم على الدراسة التطبيقية.

❖ **عينة الدراسة:** تم الاعتماد على تحليل كل تقارير محافظ الحسابات والقوائم المالية الموجودة بالمكتب محافظ الحسابات -بسكرة-.

❖ **التوصيات:**

- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في المؤسسة والالتزام به.
- ضرورة توظيف مراجع داخلي في المؤسسات.
- على محافظي الحسابات المشاركة في دورات تدريبية لرفع مستواهم والتعرف على مستندات المراجعة على الصعيد الدولي.
- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية.

1- أوجه التشابه والاختلاف باللغة العربية:

عند المقارنة مع دراستنا توصلنا إلى مجموعة من الإيضاحات وسوف نذكرها بالتسلسل كمايلي :

➤ الدراسة الأولى:

- أوجه التشابه: بالمقارنة مع دراستنا الي تمت بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز-تبسة-، فإن التشابه في معلومات الفصل الأول تحديدا المبحث الأول بعنوان ماهية المراجعة الخارجية كافة من خلال التعريف والأهداف والأهمية والمبادئ، والمبحث الثاني كذلك تم التطرق لنفس المعايير المقبولة عامة وفي الفصل الثاني الذي كان بعنوان إجراءات المراجعة لتحسين جودة القوائم المالية من أنواعها وخصائصهما بإضافة المبحث الرابع المراجعة الخارجية لجودة القوائم المالية.

- أوجه الاختلاف: تم إبراز الدراسة من خلال ثلاثة فصول حيث كان الاختلاف بارزا في الفصل التطبيقي، وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان من خلال توزيعه على محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وتمت دراستنا بالاعتماد على المقابلة سواء المقابلة الشخصية وجها لوجه والمقابلة الهاتفية والمقابلة باستخدام الشبكات المعلوماتية، والمقابلة المتلفزة عبر أجهزة الاتصال السلكية واللاسلكية.

➤ الدراسة الثانية:

- أوجه التشابه كان في المبحث الأول والثاني حيث تم الإلمام بنفس المعلومات، وكذلك الدراسة التطبيقية كانت في مؤسسة سونلغاز أي نفس المؤسسة التي تم فيها القيام بالتربص للنهوض بمذكرتنا.

- أوجه الاختلاف: كان في الفصل الأول تحديدا المبحث الثالث حيث تم التطرق إلى آداب والسلوك المهني وتوصلوا إلى وجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية، وعدم إمكانية الاستمرار بالقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

➤ الدراسة الثالثة:

- أوجه التشابه كان في الفصل الأول حول الأدبيات النظرية لمراجعة الخارجية على القوائم المالية من خلال التعرف على ماهية المراجعة الخارجية، وماهية القوائم المالية، مع وجود الدراسات السابقة باللغة العربية ودراسة باللغة الإنجليزية.
- أوجه الاختلاف في طريقة إضافة دراسة لعينة من تقارير محافظي الحسابات واعتبر أمر مهم وضرورياً لأنه يحقق الثقة المقدمة من طرف إدارة المؤسسة لتكوين صورة
- معبرة لتقارير مراجع الحسابات.

➤ الدراسة الرابعة:

- أوجه التشابه: إعلان عن تشابه في المبحث الأول بعنوان مدخل حول المراجعة الخارجية والفصل الثاني خاصة في المبحث الأول الذي كان حول ماهية القوائم المالية، والمبحث الثاني أنواع القوائم المالية. إضافة إلى المبحث الثالث أثر المراجعة الخارجية ودراسة ميدانية تم تطبيق كل ما ذكر سابقاً.
- أوجه الاختلاف: كان بارزا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات وأيضا في المبحث الثالث أدلة إثبات في المراجعة الخارجية (المستندات، الإقرارات المعدة من طرف الإدارة)، على أت يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة مطابقة تمام لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذلك إلى ممتلكات الشركات والهيئات، مطابقة للمعلومات المبينة في التقرير والتسيير ويلزم عليه إبداء رأيه في شكل تقرير مصادق عليه من طرف مجلس الإدارة.

- **المطلب الثاني:** الدراسات السابقة باللغة الفرنسية :
- الدراسة الاولى : Qulite de laudit externe et gestion des «.resultats: etude post-revolution dans le contexte tunisin
- مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص ادارة مالية .
- الجامعة : كلية العلوم الاقتصادية والتصرف بتونس .
- السنة : 2011/2010.
- العينة : 33 شركة .
- منهج الدراسة : تم استخدام المنهج التجريبي.
- نتائج الدراسة : عدم القدرة على تحمل الشركة من خلال تقدير المدير على أنه في وضع أفضل وعليه لا يمكن أن يتطابق سلوك الوكيل مع توقيع المدير .
- تدخل المدقق الخارجي من أجل تشجيع المديرين بصفتهم هم المسؤولين في المقام الأول عند اعداد الكشف.
- كلما زادت القدرة والتدريب يسمح له بالتأهيل لتنفيذ الاعمال الفنية.
- ان التدريب المستمر لموظفين ومدة العلاقة بينهم تؤثر بالشكل كبير على أداة الارباح في السياق التونسي.
- أهداف الدراسة :
- الفهم التجريبي من خلال عينة من الشركات المدرجة.
- فهم تأثير المؤشرات الأربعة وهي جودة المراجعة الخارجية ،السمعة ،والحجم للمصح والتخصص القطاعي لشركة. مع التأكد من وجود صرامة لمراجعة ادارة جودة التدقيق الخارجي وصحته في السياق التونسي.
- التوصيات :
- يجب أن يكون تقييم المدقق موحد وعلى أساس العقل والاستقلال المتصور مع ضمان التزام الاستقلال والاجتهاد المهني.

- أوجه التشابه والاختلاف باللغة الفرنسية : أوجه التشابه : دراسة تأثير المراجعة الخارجية على تحسين النتائج المحاسبية، وتم التأكد من أن الكفاءة والتدريب المستمر والاستقلالية تساعد المدقق على اعداد التقارير. وأن المراجعة أداة اكتشاف التلاعب والخلل في القوائم المالية.
- أوجه الاختلاف : تم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من 33 شركة ، حيث تواجه العواقب الاقتصادية لثروة من جهة ، ومن جهة أخرى دراسة حالة ثروة القمح في تونس.

خلاصة الفصل:

يختص علم مراجعة الحسابات بفحص القوائم المالية وهي قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية الصادرة في نهاية السنة المالية، وعمل انتقادات للسجل والدفاتر والتحقق من أن بنود قائمة الدخل والمركز المالي والقوائم الأخرى معروضة بطريقة عادلة وصادقة والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير الرأي الفني المحايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية. وسندعم دراستنا بدراسة تطبيقية في المؤسسة الاقتصادية "sonalgaze" تبسة .

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية حول المراجعة الخارجية
في تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد:

يكمّن تعزيز دراستنا من كل الجوانب بفصل تطبيقي يبين مدى تأثير المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية، وأسقطنا دراستنا على مؤسسة "Sonelgaz" (سونلغاز) تنبّه لمعرفة أساليب المراجعة.

ومن هذا المنطلق تم تقسيم الفصل إلى:

- 1- تقديم مؤسسة سونلغاز.
- 2- تحليل القوائم المالية.
- 3- تقرير المراجع الخارجي.

المبحث الأول: تقديم الشركة "Sonelgaz"

المطلب الأول: التعريف بالشركة سونلغاز

هي الشركة الجزائرية الوطنية للكهرباء والغاز بالفرنسية (Sonelgaz). هي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها إنتاج ونقل الطاقة وتوزيعها، وقانونها الأساسي يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

ثانيا: تاريخها:

تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية "الكهرباء والغاز" الجزائر" المعروفة باختصار (EGA) التي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز، وتضم (EGA) المؤسسات للإنتاج والتوزيع وهي تنتمي إلى قانون أساسي وشركاءه (SAE) الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، ثم وقفت تحت مفعول قانون التأمين التي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

بموجب المرسوم الرئاسي رقم (195-02) المؤرخ في أول يونيو سنة 2002 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة "سونلغاز". شركة مساهمة تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة مساهمة تحوز الدولة رأس مالها.

إن تحديد هدفها يفتح لها آفاق جديدة، فزيادة على استطاعتها المعتادة من إنتاج الكهرباء ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز،¹

¹ - بالاعتماد على وثائق المؤسسة سونلغاز-تيسة.

توفرت إمكانية العمل والتدخل في قطاع المخزونات والقيام على العموم بممارسة أعمال خارج الجزائر وعلى الصعيد تسييره يشرف على سونلغاز شركة المساهمة جمعية عامة ومجلس إدارة ويديرها رئيس مدير عام.

ثالثا: طموح سونلغاز:

هو أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تنوي على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق، وأن تكون في الأمر المنظور بين أفضل المتعاملين في حوض البحر الأبيض المتوسط.

وهي شركة مساهمة في شروع محطة توليد الكهرباء بالطاقة الشمسية والغاز بحاسي الرمل.

رابعا: أعمال سونلغاز:

بدأت عملية تشييد سونلغاز كمجمع صناعي في جانفي 2004 مع إنشاء 3 شركات تعاقدية وهكذا فإن الوحدات المسؤولة عن إنتاج الكهرباء ونقله وعن نقل الغاز قد شيدت كفروع تضمن إنجاز هذه النشاطات ويتعلق الأمر بمايلي:

- الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE).
- الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE).
- شركة الكهرباء والطاقت المتجددة (SKTM) في 2013.
- الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز (GRTH) في سنة 2005 تم إنشاء فرعين جديدين (المهن المحيطة) أي: ¹
- الشركة المدنية لطلب العمل (SMT).
- مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز (SREDEH) 1.

¹ - بالاعتماد على وثائق المؤسسة سونلغاز - تبسة

خلال هذه السنة ذاتها عرفت بعض الفروع المحيطة التي أنشئت في 1958 وتمت إعادة الهيكل كمايلي: ¹

أدمجت الشركات الأربع للصيانة وخدمات السيارات لتكون شركة وحيدة هي شركة صيانة وخدمات السيارات (MPN) وكذلك الأمر بالنسبة لشركات الصيانة المحولات التي تم جمعها في شركة وحيدة وهي شركة خدمات المحولات الكهربائية (SKMK).

وهكذا اكتمل شكل قطب الفروع (المهن المحيطة) مع الفروع التي كانت موجودة سابقا وهي:

- شركة نقل أو الشحن الانشائي، التجهيزات الصناعية والكهربائية (TRANSMEX) التي أنشئت في 1993.
- شركة الوقاية والعمل الأمني (SEAT) وكانت سابقا (SPAS) التي أنشئت في 1996 والتي تضمن حماية أكثر من 800 موقع لمجمع سونلغاز عبر جميع أنحاء التراب الوطني.
- صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية (FOSC) وهي شركة مدينة مكلفة بقطاع الخدمات الاجتماعية لفائدة عمال جميع فروع مجمع سونلغاز أنشئت في 1997.
- شركة صيانة التجهيزات الصناعية (MET) أنشئت في 1998. وكذا الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلان (SAT.INFO) أنشئت بدورها في 1998. وأخيرا إنشاء المتجر الجزائري الكهربائي والغازي (AMEG) في 2003 وهو فرع مهمته الرئيسية تسويق العتاد الكهربائي والغاز عبر شبكة توزيع تفصيلي مجموع أنحاء التراب الوطني.
- في 2006 تم إنشاء خمس شركات أخرى للفرع الأول:
- ✓ **مسير منظومة الكهرباء (OS):** مكلف بإدارة نظام إنتاج ونقل الكهرباء. كما تم إنشاء أربع فروع تضمن مهنة التوزيع الكهربائي والغاز وهي:

¹ - بالاعتماد على وثائق المؤسسة سونلغاز - تبسة

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر (SDA).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الوسط (SDC).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الشرق (SDE).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الغرب (SDO).

تضاف هذه الشركات الخمس لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE).
والشركة الجزائرية لتسيير نقل الكهرباء (GRTE) والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل
الغاز (GRTH).

خامسا: الشركات المدمجة لسونلغاز:

في جانفي 2009 الأمر الذي جعل فروع قطب (الأشغال) يبلغ ستة فروع. في هذا
التاريخ ذاته أصبحت سونلغاز مجمع صناعي يتكون من 39 شركة منها ست شركات
مساهمة مباشرة:

- الشركة الجزائرية للطاقة (AEC).
- الشركة الجزائرية للطاقة والاتصالات (AETC).
- الطاقة الجديدة للجزائر (NEA).
- شركة الخدمات الهندسة الجزائرية (ALGESCO).
- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجاز (SAFIR).
- شركة كهرباء حجرة النوس (SKH) والتحققت بفرع أخير (كهروماء) في جوان 2009.
عام 2014 وأفاق عام 2021.
- إدماج الدورة المشتركة في حظيرة الإنتاج للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
التكنولوجية لمعايير ذات كفاءة طاغوية (احترام البيئة).¹

- بالاعتماد على وثائق مؤسسة سونلغاز - تبسة¹.

سادسا: ما خططت له شركة سونلغاز:

صنع الألواح الشمسية بمصنع روية شرق الجزائر العاصمة بطاقة إنتاجية 120 ميغاواط في السنة. ويشغل 500 عامل، وأن يكون هذا المصنع شرق الجزائر العاصمة، لتزويد السوق الوطنية إلى التصدير. بدأ إنجاز هذا المصنع في الجزائر 2013.¹

سابعا: بطاقة شخصية لسونلغاز

1- معلومات عامة:

- الجنسية: الجزائر
- التأسيس: 1947.
- النوع: شركة عمومية.
- الشكل القانوني: شركة مساهمة.
- المقر الرئيسي: الجزائر.
- موقع الويب: www.sounelgaz.dz

2- المنظومة الاقتصادية:

- الشركة التابعة: 39 شريكة.
- الصناعة: الطاقة
- المنتجات: الغاز الطبيعي الكهربائي.

3- الإيرادات والعائدات:

- العائدات: 191 مليار، 864 مليون دينار.
- الواردات: 02 مليار، 4213 مليون دولار.

¹ - بالاعتماد على وثائق مؤسسة سونلغاز-تيسة.

المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة سونلغاز

أولاً: مهام مؤسسة سونلغاز

تقوم مؤسسة سونلغاز بالمهام التالية:

- إنتاج طاقة كهربائية ذات جودة عالية وتوزيعها.
- التوزيع العمومي للغاز مع احترام شروط الأمن وبأقل تكلفة.
- تحفظ وتصالح وتصون وتجدد منشآت إنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها، والتوزيع العمومي للغاز.
- تعد المخططات الرئيسية لتطوير الهياكل القاعدية الكهربائية والغازية التابعة لمجال نشاطها.
- تشارك في تحديد مقاييس التي تنطبق على العتاد والتجهيزات الكهربائية والغازية وكذلك أجهزة الاستعمال بما فيها أجهزة القياس والعد.
- تتجه بصفة مباشرة أو غير مباشرة كل الدراسات التقنية والتكنولوجية والاقتصادية والمالية التي لها علاقة بنشاطها.
- تشتري أو تشتغل أو توزع كل براءة اختراع أو نموذج أو طريقة صنع ترتبط بنشاطها.
- تقوم ببيع الأجهزة المنزلية الكهربائية والغازية وتركيبها وصيانتها وفق القانون العام وتبعاً لقواعد التجارة السارية.¹

ثانياً: أهداف مؤسسة سونلغاز

تتمثل أهم أهداف مؤسسة سونلغاز فيما يلي:

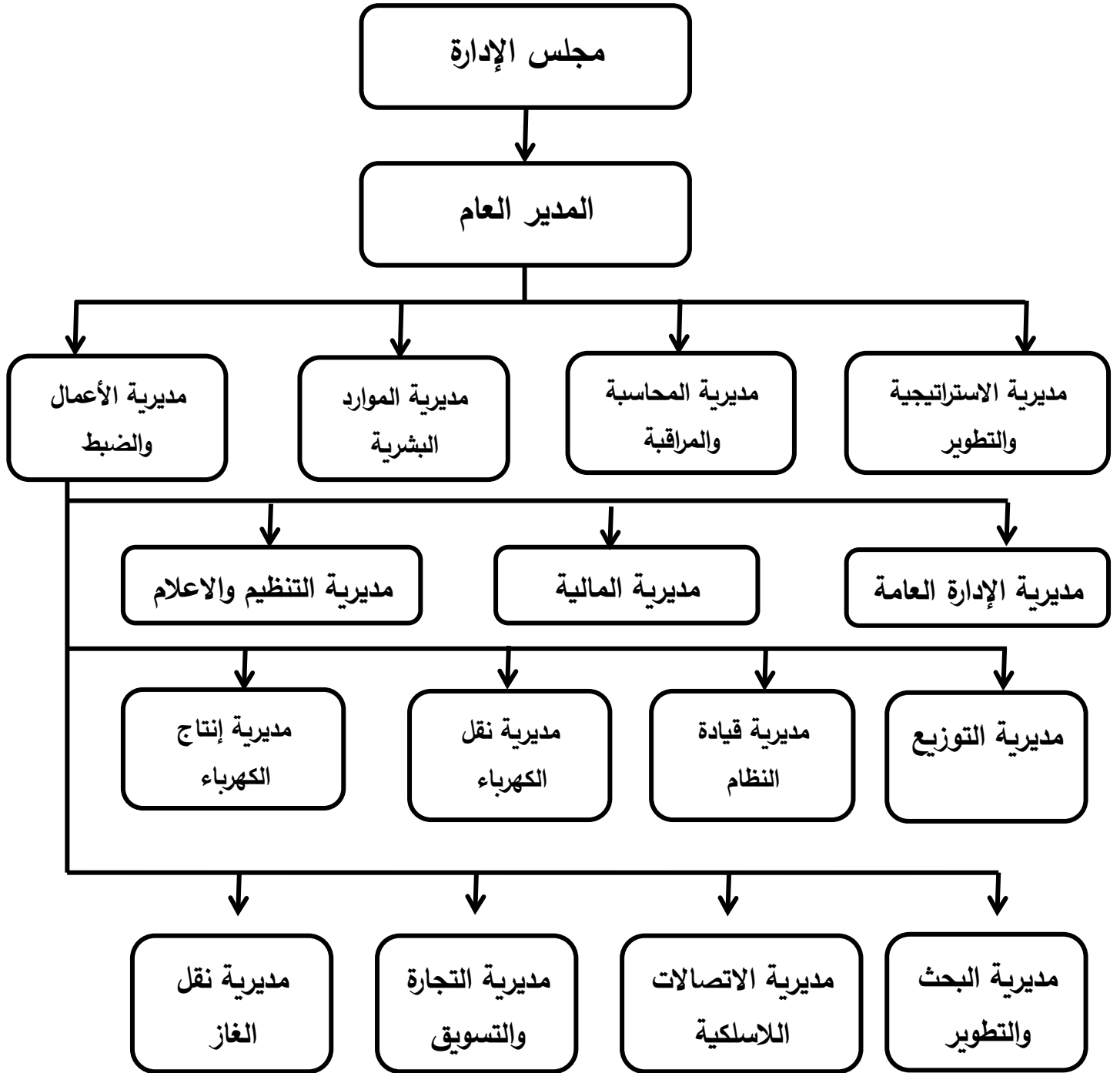
- إنتاج الكهرباء سواء في الداخل أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- نقل الغاز لتلبية حاجيات السوق الوطنية.

¹ - بالاعتماد على وثائق المؤسسة سونلغاز - تيسية.

- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه.
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية أو الغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه فائدة للمؤسسة لاسيما البحث عن المحروقات واستكشافها وإنتاجها وتوزيعها ودراسة كل شكل ومصدر للطاقة وترقيته وتثمينه.
- تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو في خارج الجزائر مع شركاء جزائرية أو أجنبية.¹

¹ - بالاعتماد على وثائق المؤسسة سونلغاز-تيسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة سونلغاز¹



شكل رقم (02): الهيكل التنظيمي العام لشركة سونلغاز

المصدر: من وثائق المؤسسة

¹ - بالاعتماد على وثائق المؤسسة سونلغاز - تبسة.

المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية

إن المراجعة الخارجية تعتبر مفروضة على أي مؤسسة في ظل القوانين المعمول بها، وتعتبر أمراً ضرورياً من أجل ضمان مصداقية القوائم المالية ويتطلب على المؤسسة مراجعة القوائم المالية وفق المعايير المتعارف عليها.

ومن خلال هذا المبحث سيتم فحص وتحليل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز من أجل استخلاص النتائج.

المطلب الأول: تحليل قائمة الميزانية (المركز المالي)

سيتم مراجعة عناصر الميزانية لمؤسسة سونلغاز من خلال الاعتماد على جملة من القوائم المالية التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية فيما إذا كانت توصيات المراجع تطبق من طرف المؤسسة محل الدراسة.

من خلال المقابلة بالاعتماد على ملاحظة القوائم المالية المقدمة لنا من طرف إدارة المؤسسة (المحاسب) توصلنا إلى مجموعة من الملاحظات التحليلية على هذه القوائم المالية ويمكن تخيص مجمل هذه الملاحظات كمايلي:

❖ ملاحظات متعلقة بالميزانية:

أولاً: الأصول

جدول رقم (01): الزيادة في الأصول

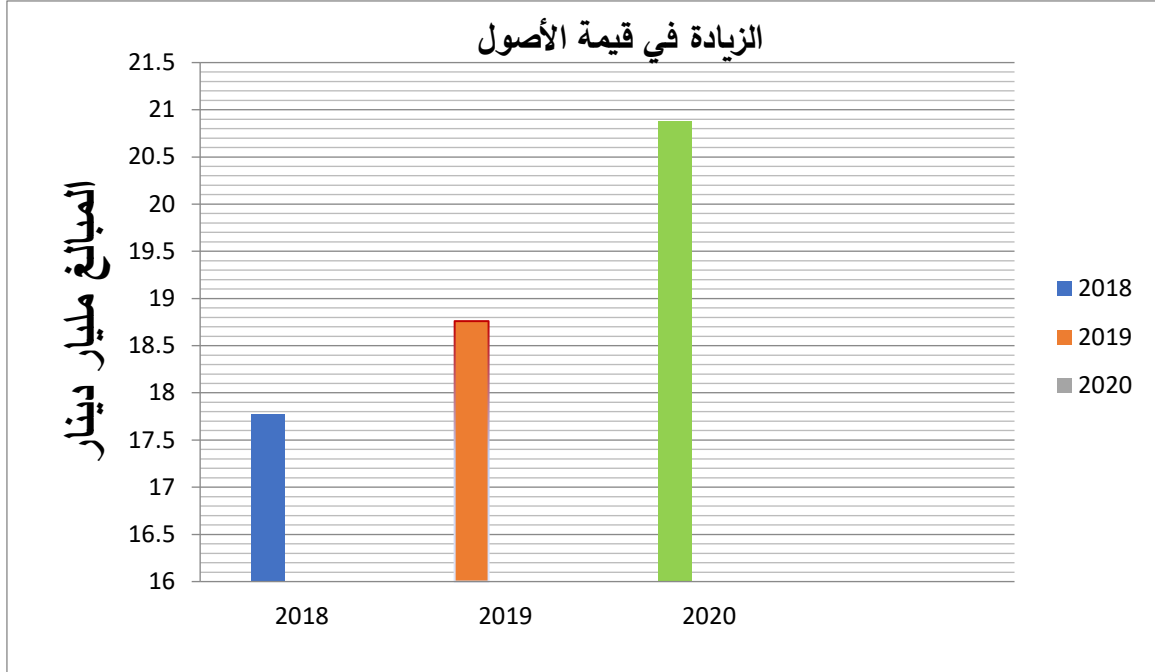
السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	17778341784.60	18767036652.50	20881379391.68

الوحدة: دج

المصدر: بالتصرف اعتماداً على القوائم المالية

يمكن تلخيص محتويات الجدول رقم (01) في الشكل التالي:

شكل رقم (03): الزيادة في قيمة الأصول



المصدر: بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية

من خلال الشكل رقم (03) نلاحظ مختلف التغيرات التي حصلت في السنوات 2018، 2019، 2020 في جانب الأصول يوجد ارتفاع مستمر وهذا راجع إلى:

➤ الأصول غير جارية (ملموسة)

✓ تثبيبات عينية:

- بالنسبة للأراضي قيمتها في سنة 2018 قدرت ب: 5749403.14 دج وكذلك في سنة 2019، 2020، نفس القيمة.
- وبالنسبة لعمليات تخطيط ومناظر الطبيعة (ترتيب وتهيئة الأراضي) فقيمها الصافية في سنة 2018 قدرت ب: 6442881.16 دج، وانخفضت في سنة 2019

وأصبحت تقدر بـ: 6191441.67 دج، وكذلك في سنة 2020 انخفضت قيمتها إلى : 5940002.20 دج.

- البناءات كانت قيمتها في سنة 2018 قدرت بـ: 296597311.59 دج وانخفضت في سنة 2019 وأصبحت تقدر بـ: 290612966.59 دج وكذلك في سنة 2020 بـ: 288940784.96 دج.

- المنشآت التقنية كانت في سنة 2018 تقدر بـ: 11632840668.49 دج، وارتفعت في سنة 2019 إلى : 11996075910.50 دج وكذلك في سنة 2020 إلى 1320429456.14 دج.

- أصول ثابتة أخرى كانت في سنة 2018 تقدر بـ: 1868263798.68 دج، انخفضت في سنة 2019 بـ: 1387214011.81 دج وكذلك في سنة 2020 بـ: 1228956834.55 دج.

✓ تثبيبات معنوية:

برامج الكمبيوتر كانت قيمتها في سنة 2018 معدومة 0.000 دج، وفي سنة 2019 ارتفعت وأصبحت تقدر بـ: 157177.68 دج وفي سنة 2020 انخفضت قيمتها لتعود إلى 0.000 دج.

➤ الأصول الجارية:

نلاحظ ارتفاع في الأصول الجارية ففي سنة 2018 كانت تقدر الزيادة بـ: 1794307995.88 دج وكذلك في سنة 2019 تقدر بـ: 2420824157.83 دج وفي سنة 2020 بـ: 3639741974.30 دج.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

أما بالنسبة لمجموع الأصول العام فقدّر في سنة 2018 بـ: 17778341784.60 دج وارتفع في سنة 2019 بقيمة: 18767036652.50 دج وأيضا في سنة 2020 فأصبح يقدر بـ: 20881379391.68 دج.

انطلاقا مما سبق نلاحظ أن هناك ارتفاع مستمر في عناصر الأصول خلال السنوات الثلاث 2018، 2019، 2020.

ثانيا : الخصوم

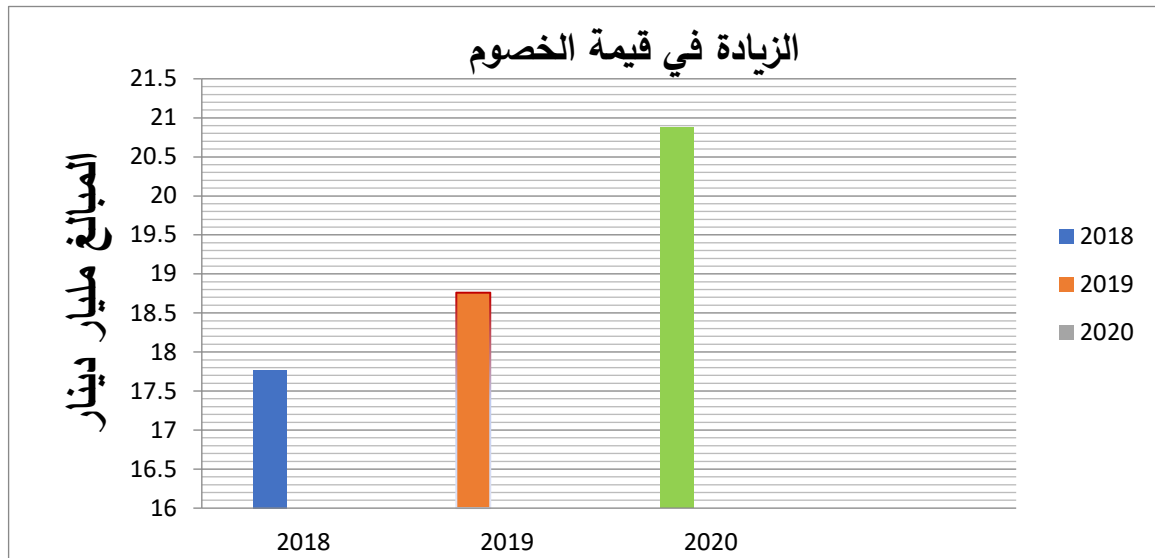
جدول رقم (02): الزيادة في الخصوم

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	17778341784.60	18767036652.50	20881379391.68

الوحدة: دج

المصدر : : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية

شكل رقم (04): الزيادة في قيمة الخصوم



المصدر : : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية

من خلال الشكل رقم (04) والفحص لجانب الخصوم لاحظنا زيادة التغيرات المالية في مختلف العناصر خلال السنوات 2018، 2019، 2020 وهذا راجع إلى:

- رأس المال الصافي نلاحظ من خلال جانب الخصوم للميزانية أن رأس المال في زيادة مستمرة من سنة إلى أخرى فقد كانت في سنة 2018 تقدر بـ: 12018009296.07 دج، وفي سنة 2019 قدر بـ: 12174903194.63 دج، وفي سنة 2020 قدر بـ: 1340027556.36 دج.

- النتيجة الصافية التي حققتها المؤسسة خلال سنة 2018 قدرت بـ: 11958609966.61 دج وفي سنة 2020 كذلك ارتفعت و قدرت بـ: 13183979328.34 دج.

➤ الخصوم غير الجارية:

نلاحظ أن الخصوم غير الجارية في ارتفاع مستمر من سنة إلى أخرى وهذا راجع إلى زيادة القروض والتمويل والديون المالية طويلة الأجل كانت في 2018 تقدي بـ: 378200787.13 دج، فأصبحت في سنة 2019 تقدر بـ: 3813292120.55 دج وأخيرا سنة 2020 تقدر بـ: 4207065090.80 دج.

➤ الخصوم الجارية:

- نلاحظ من خلال الميزانيات المقدمة في جانب الخصوم أن قيمة الحسابات الموردين المحجوزة في زيادة كل سنة لتحصل في سنة 2020 إلى: 66152164.32 دج.

- الديون الأخرى أيضا في زيادة مستمرة حيث وصلت في سنة 2020 إلى 903124207.10 دج.

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

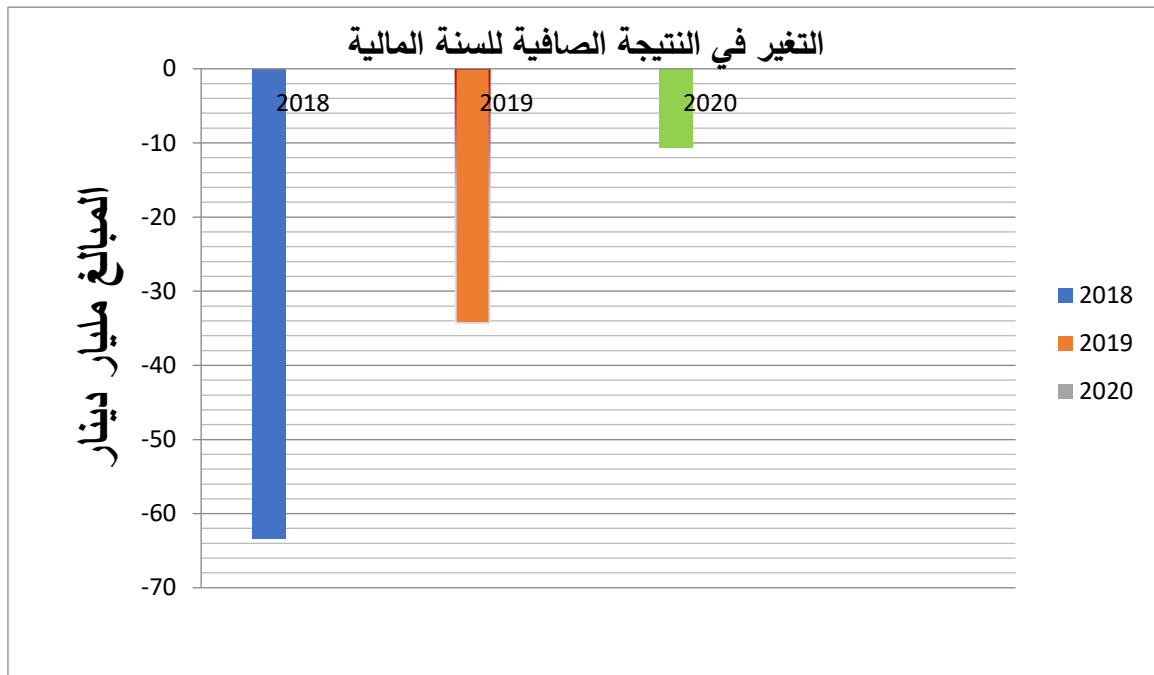
المطلب الثاني: تحليل قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

جدول رقم (03): تغير في النتيجة الصافية للسنة المالية

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	633661809.	343292529.	1064752584
	-08	-01	-59.

المصدر : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية الوحدة: دج

شكل رقم (05): التغير في النتيجة الصافية للسنة المالية



المصدر : : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية

من خلال إطلاع المراجع الخارجي على قائمة جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) وتأكد من صحة العمليات نلاحظ أن النتيجة الصافية في ارتفاع مستمر بالقيمة المالية وهذا راجع إلى :

1- إنتاج الدورة (إنتاج السنة المالية):

ويحسب كمايلي: إنتاج السنة المالية= مبيعات ومنتجات ملحقة+ تغير مخزونات المنتجات التامة وقيد التصنيع + الانتاج المثبت +إعانات الاستغلال.

انتاج السنة المالية= د/70+د/72 + أو - د/73+د/74.

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة أن إنتاج الدورة في سنة 2018 يقدر ب: 1934787800.58 دج وفي سنة 2019 قرد ب: 2348303922.43 دج أي أنه في زيادة نتيجة لزيادة رقم الأعمال وفي سنة 2020 انخفض وأصبح يقدر ب: 1758565672.11 دج.

2- استهلاك الدورة (استهلاك السنة المالية):

ويحسب كمايلي: استهلاك السنة المالية=المشتريات المستهلكة + معدات وأدوات+الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى+ الخدمات الخارجية الجارية تطبيقاتها.

استهلاك السنة المالية: د/60+د/61+د/62.

نلاحظ أن استهلاك السنة المالية لكل دورة في انخفاض فقدر سنة 2018 ب: 1186907996.93- دج وارتفعت في سنة 2019 ب: 1094570032.05- دج وايضا انخفضت في سنة 2020 بمبلغ يقدر بقيمة سالبة وهو الأعلى ب: 1118198304.64- دج.

3- القيمة المضافة للاستغلال:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

وهي عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها الأعباء الشخصية والضرائب والرسوم على التحويلات الجارية، ونلاحظ من خلال السنوات الثلاث أنها في تذبذب ففي سنة 2018 كانت قيمتها تقدر بـ: 747879803.65 دج وارتفعت في سنة 2019 وأصبحت تقدر بـ: 1253733890.38 دج واستمرت في الانخفاض في السنة الأخيرة 2020 بـ: 640367367.47 دج.

4- الاستغلال الخام:

ويحسب من خلال : طرح من القيمة المضافة د/63 أعباء المستخدمين د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، نلاحظ جدول حسابات النتائج أن الاستغلال عرف نتيجة سالبة في سنة 2020 قدرت بـ: 308476870.37 دج وفي السنتين الماضيتين كانت النتيجة موجبة في سنة 2018 قدرت بـ: 72708797.43 دج وفي سنة 2019 قدرت بـ: 364502916.67 دج.

5- النتيجة العملياتية:

هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضاف إليه المنتجات العملياتية الأخرى (د/75) ومطروح منه أعباء العملياتية (د/65) الأخرى وكذا مخصصات الاستهلاك والمؤونات وخسائر القيمة (د/68)، مضاف إليه الاسترجاعات الحالية عن الخسائر والمؤونات (د/78).

نلاحظ أن النتيجة العملياتية لكل دروة في ارتفاع مستمر وعرض نتيجة سالبة خلال السنوات الثلاث ففي سنة 2018 قدرت بـ: -633661809.08 دج، وفي سنة 2019 بـ: -343292529.01 دج وفي سنة 2020 قدرت بـ: -1064752584.59 دج .

6- النتيجة المالية:

وهي عبارة عن الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية، وفي هذه المؤسسة معدومة خلال السنوات الثلاث.

7-النتيجة العادية قبل الضرائب:

وهي عبارة عن مجموع النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، بما أن النتيجة المالية معدومة فالنتيجة العادية قبل الضرائب حالها حال النتيجة العملياتية.

8-النتيجة العادية:

نلاحظ أن النتيجة العادية في ارتفاع مستمر وعرف نتيجة سالبة خلال السنوات الثلاث ، ففي سنة 2018 قدرت ب: -633661809.08 دج، وفي سنة 2019 ارتفعت بنتيجة سالبة قدرت ب: -343292529.01 دج وأيضا في سنة 2020 قدرت ب: -1064752584.59 دج .

9-النتيجة غير العادية:

ونحصل عليها بعد طرح العناصر غير العادية من الأعباء ومن المنتجات (غير العادية) حيث نلاحظ في سنة 2018 كانت قيمتها 377773.28 دج ومعدومة في سنتي 2019 و2020.

10-النتيجة الصافية للسنة المالية:

عند ملاحظة جدول حسابات النتائج وجدنا أن نتيجة الدورة في السنوات الثلاثة سالبة، فقدرت في سنة 2018 ب: -633661809.08 دج، وارتفعت في سنة 2019 بمبلغ قدر

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

ب: 343292529.01 - دج وواصل في الارتفاع في سنة 2020 الأخيرة ب:
1064752584.59 - دج .

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

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

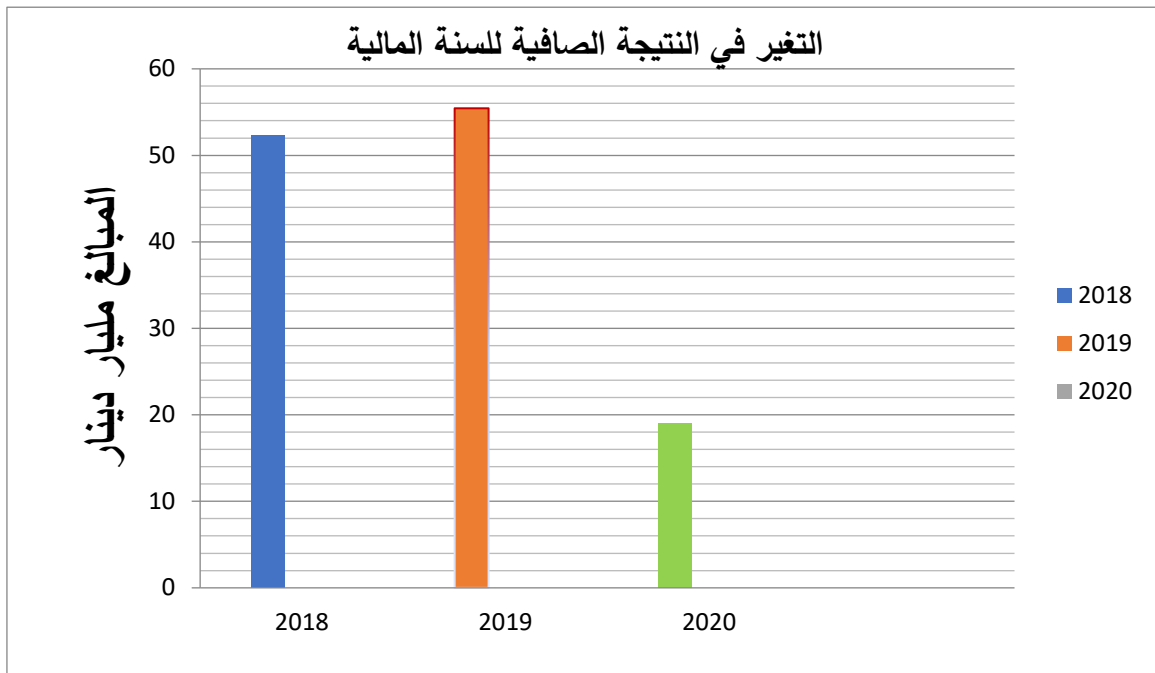
جدول رقم (04): التدفقات النقدية

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	5228767592.97	5544365287.67	1901491887.90

المصدر : : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية الوحدة: دج

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي:

شكل رقم (06): التدفقات النقدية



المصدر : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية

من خلال الملاحظة للشكل (06) وقائمة سيولة الخزينة تحصلنا على النتائج التالية:

1-تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال :

من خلال ملاحظتنا لقائمة التدفقات النقدية خلال السنوات الثلاث لاحظنا ارتفاعا فمثلا نأخذ التحصيلات المقبوضة من الزبائن نجدها في سنة 2018 تقدر بـ: 5814401865.74 دج وارتفعت في السنة الموالية حيث قدرت بـ: 6221351295.24 دج، وفي سنة 2020 إلى 2545869955.34 دج.

2-تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية:

نلاحظ أنها أيضا في ارتفاع مستمر من سنة إلى أخرى بالقيمة السالبة حيث قدرت في سنة 2018 بـ: 21701958.89 - دج وأيضا في سنة 2019 بالقيمة السالبة قدرت بـ: 21103431.86 - دج وفي سنة 2020 بـ: 15804393.00 - دج.

3-صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار:

حققت المؤسسة تراجع كبير خلال السنوات الثلاث 2018، 2019، 2020 حيث كانت النتيجة سالبة في سنة 2018 قدرت بـ: 3340168233.11 - دج وارتفعت في سنة 2019 بـ: 1600006202.39 - دج، وهذا راجع إلى شراء أصول واستثمارات طويلة الأجل وانخفضت في سنة 2020 بـ: 2095818156.39 - دج.

4-صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

لاحظنا في هذا الجزء من هذه القائمة أنها في الانخفاض مستمر خلال فترة الدراسة حيث وصل الانخفاض في سنة 2020 إلى 2538011260.07- دج وهذا نتيجة إلى التغير في الأموال الخاصة والاقتراض من الغير.

5-تغير الخزينة خلال الفترة :

نلاحظ من قائمة التدفقات النقدية أنها تتغير من سنة إلى أخرى ففي سنة 2018 قدرت ب: 96305740.05- دج وانخفضت في السنة الموالية ب: 36054141.45- دج وبعدها انخفضت أيضا ولكن ليس بنفس القيمة التي كانت عليها في السنة السابقة ففي سنة 2020 قدرت ب: 81027604.51- دج.

المطلب الرابع: تحليل قائمة التغير في الأموال الخاصة

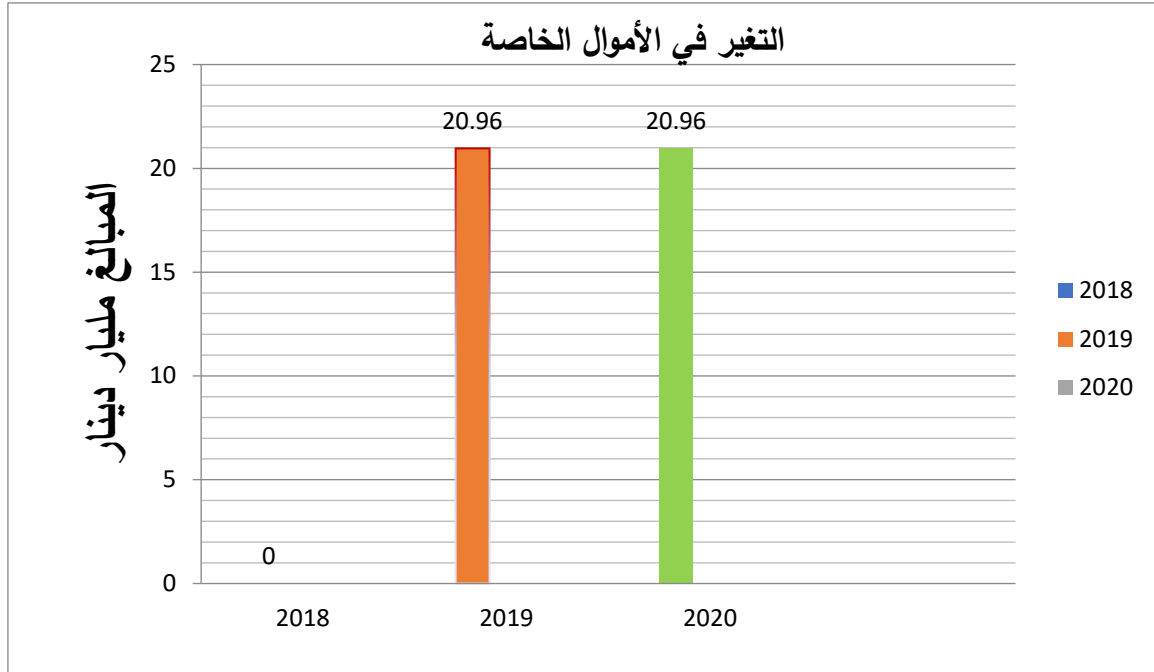
جدول رقم (05): التغير في الأموال الخاصة

السنوات	2018	2019	2020
المبالغ	0.000	20962575.24	20962575.24

المصدر : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية الوحدة: دج

يمكن تلخيص الجدول رقم(03) في الشكل التالي:

شكل رقم (07): التغير في الأموال الخاصة



المصدر : بالتصرف اعتمادا على القوائم المالية

من خلال الشكل رقم (07) والاطلاع على قائمة تغير في الأموال الخاصة نستنتج:

- أن الرصيد في 2018/12/31 كان معدوم وارتفع في 2019/12/31 فأصبح يقدر ب: 20962575.24 دج، وظل الرصيد في 2020/12/31 نفسه.
- وكان فارق إعادة التقييم في السنوات الثلاث 2018، 2019، 2020 يقدر ب: 195310652.78 دج.

المبحث الثالث: تحليل تقرير المراجع الخارجي

إن رأي المراجع حول القوائم المالية واتباع المؤسسة لإرشادات محافظ الحسابات حتما سيؤدي إلى تقدمها وازدهارها فالمرحلة الأخير من عملية المراجعة هي إعداد التقرير النهائي الذي لا يخرج عن أربع حالات كمايلي:

- الرأي بدون تحفظ(رأي نظيف).
- الرأي بتحفظ(رأي مقيد).

- الرأي السلبي (المعكس).

- امتناع عن الرأي "حالة نادرة".

* **المطلب الأول: نوع التقرير المعتمد**

من خلال تتبع وفحص مضمون تقرير المراجع الخارجي لمؤسسة سونلغاز فالمراجع لابنجي أحمد محاسب قانوني، مدقق قانوني معتمد من الدولة في الجزائر العاصمة قد أعطى رأيه بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية.

المطلب الثاني: تحليل تقرير المراجع الخارجي لشركة سونلغاز:

مجمل النقاط أي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي هي:

- تحليلات لجميع حسابات الميزانية العمومية والإصابات المعقدة.
- دفتر الأستاذ للحسابات الذي يغطي الفترة 1 يناير إلى 2020/12/31.
- استعمال دفتر الجرد وإغلاقه بتاريخ 2019/12/31.
- فحص كشوف المرتبات.
- كتاب الإجازات مدفوعة الأجر.
- جرد الأصول الثابتة الموجودة في 2020/12/31.
- بيان اختلاف مخزون الأصول الثابتة الملحوظة، بين الموجودات المادية والموجودات المحاسبية المتوقعة حسب الأصول من قبل جميع أعضاء لجنة الجرد.
- بيان بند الاستهلاك بندا، بندا.
- جرد المخزونات الحالية مع الإشارة إلى حالتها المادية (جيدة أو متدهورة).
- تبيان المخزون يتم التوقيع والموافقة على البيان من حيث الكميات والقيم من قبل جميع أعضاء اللجنة، كشف خسائر القيمة ومقتطفات من جانب الضرائب.
- تبيين حالة المستفيدين من التخفيض.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

- فاتورة غير مدفوعة لكل عمر (3 أشهر، 6 أشهر، سنة واحدة، أكبر من سنة)، لتقييم المخاطر عدم الاستيراد التي من شأنها أن تثقل كاهل الديون التي تحتفظ بها الوحدة.
- تبين الجدول الوصفي للوضع القانوني للأراضي والمباني .
- فحص قائمة المناطق المحمية من السنوات السابقة التي لم يتم تحويلها بعد.
- بيان التسويات الموقع من قبل المحاسب.
- جدول رقم الأعمال مقسما حسب المئة وبالضريبة.
- جدول تفصيلي للمصروفات والمنتجات السابقة (يتعلق هذا الحتم على وسائط الكمبيوتر).

ومنه نستنتج أنه بالرغم من أن الوضعية المالية متدهورة إلا أن العمل المحاسبي أصبح أكثر تنظيماً وهذا في ظل إرشادات مراجع الحسابات الخارجي وتأكيديه عليها من دورة إلى أخرى.

الخلاصة:

تمت دراسة الحالة لموضوعنا بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية سونلغاز تبسة، توصلنا لمعرفة الهدف الرئيسي لعملية المراجعة: هو أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تعبير القوائم المالية وما أعدت من أجله، مما يبعث المزيد من الثقة فيما تطرقنا له في الدراسة التطبيقية لشركة سونلغاز تبسة من المعلومات تضمنها القوائم المالية مما ساعدتنا إلى الوصول بالخطوة الأخيرة وهي تدقيق عناصر أرصدة القوائم المالية وتعتمد على الثقة والخبرة المهنية.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا تم التعرف على المراجعة هي عملية منتظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض ابداء رأي فني محايد بالاعتماد على القوائم المالية. ولها دور كبير في تحسين جودة القوائم المالية بالتطبيق على مؤسسة "SONALGAZ" وإعطاء لمحة تاريخية حول القوائم المالية لكل دورة، والتوفيق بين الجانب النظري (العلمي) والجانب التطبيقي (العملي)، وتبين أن المراجعة لها دور أساسي وجوهري في تحقيق سلامة وصحة القوائم المالية في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها.

سيتم التعرض في الخاتمة الى اختبار الفرضيات انطلاقا من النتائج العامة وصولا إلى آفاق الدراسة:

1- اختبار فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الرئيسية:** المراجعة الخارجية لها دور في دعم مصداقية القوائم المالية. لقد تم التأثير هذه الفرضية، فقد وجدنا بأن التقرير المراجع الخارجي له دور في تحسين جودة القوائم المالية فهو يضيف ويخلق الثقة بين المؤسسة الاقتصادية والأطراف الآخذة حول مصداقيتها.
- **الفرضية الفرعية الأولى:** صحيحة نسبيا التي تنص على : أن المراجعة الخارجية تعتبر من أهم الآليات المساهمة في موثوقية المعلومات المحاسبية، بالرغم من قيام المراجع الخارجي بمختلف إجراءات المراجعة من تقييم وفحص وتدقيق لمختلف السجلات والدفاتر وإصدار للتقرير النهائي المتضمن لرأيه الفني المحايد، فهذا لا يعطي بالضرورة الصورة الصادقة عما تحويه القوائم المالية لمؤسسة.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** صحيحة التي تنص على: التأهيل العلمي والعملي لمراجع الخارجي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية. حيث يجب الاعتماد على الخبرة المهنية وبذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهنة المراجعة.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** التزام الشركة بتطبيق إرشادات مراجع الحسابات ينعكس إيجابيا على جودة القوائم المالية لمؤسسة "Sonelgaz"، صحيحة. تحرص المؤسسة على تطبيق إرشادات مراجع الحسابات كأساس للاتباع من صحة وجودة القوائم المالية.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة التطبيقية والنظرية تم التوصل إلى ما يلي:

- أن المراجع عند إنجاز عملية المراجعة يجب أن يتبع في نفس ذات الوقت المعايير بدرجة تجعله يزيد من الحاجة إلى التفسير وهذا ما أدى إلى ظهور ما يعرف بالشر الرأي والتعبير في المراجعة .
- تقوم شركة سونلغاز بالمنافسة لكي تلوح ملامحها في الأفق، وأن تكون أفضل المؤسسات تعامليا في حوض البحر الأبيض المتوسط .
- تعمل شركة سونلغاز بصعوبة لأنه لا يوجد قوانين وإرشادات خاصة بها، ويطبق عليها باعتبارها مؤسسة تابعة لقسنطينة والجزائر العاصمة.

التوصيات والاقتراحات:

- العمل على تطوير وإعادة صياغة المعايير الخاصة بإعداد التقارير لشركة سونلغاز تتناسب مع طبيعتها والطرق التي تستخدمها والأهداف التي تعمل على تحقيقها في إطار دراسة تقييم الجودة.
- على مؤسسة سونلغاز أن تعزز مكانتها مع المؤسسات الموجودة خارج الوطن.
- ضرورة توفر المعرفة الكاملة لدى المراجعة في بعض الأمور المؤثرة على القوائم المالية تأثيرا جوهريا، وهو ما يجعله غير قادر على الجزم بأن القوائم المالية محل الفحص معبرة أو غير معبرة عن المركز المالي ونتيجة النشاط .

- بالرغم من المجهودات المبذولة من طرف المؤسسة الاقتصادية سونلغاز في إطار تسويق الكهرباء إلا أنه هناك بعض القصور في صياغة اتخاذ القرار المناسب لتوزيع الكهرباء.

آفاق البحث:

- يصعب الإلمام بكافة جوانب البحث نظرا لاتساع الموضوع ويمكن طرح التساؤلات التالية لتكون مواضيع جديدة مفتوحة فعلى سبيل المثال:

- أثر التكنولوجيا المالية في تعزيز شمول القوائم المالية وجودتها في الجزائر.
- آليات المراجعة الخارجية في القوائم المالية على المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 1999، مكة المكرمة.
2. د. أيمن عبد الله محمد أبو بكر ، مقدمة المراجعة، للنشر والتوزيع، 2011، أبو ظبي.
3. د. خالد الخطيب، د. الخليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي.
4. د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. حسين أحمد عبيد، د. شريفة علي الحسن: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، 2007، الإسكندرية.
5. د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. رجب السيد راشد، د. محمود ناجي درويش: أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع، والنشر والتوزيع، الإسكندرية، أكتوبر 1988.
6. د. محمد الفتاح المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، السودان، 2018.
7. د. محمد سمير الصبان ، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية لطبع والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 1997.
8. د. مؤيد راضي خنضر، د. عنان صلاح المطارنة: تحليل القوائم المالية، "مدخل نظري وتطبيقي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
9. د. محمد سمير الصبان ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية لطبع والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 1997.
10. د. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، 2000، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
11. د. محمد التهامي ، طواهر مسعود الصديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006. الجزائر
12. د. محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر.
13. د: محمد سمير الحبان: المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997.

14. د: محمد عبد القادر الديسبي، د: أحمد حامد حجاج، المراجعة "مدخل متكامل" دار المريخ للنشر بالقاهرة، 2002، الرياض.
15. د: كمال الدين مصطفى الدهراوي: تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث لنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2006.
16. دليل المنتدى لفهم القوائم المالية، نواة المالية.البريد الالكتروني nf@nawatfinance.com، يوم 12 مارس 2022، على الساعة 16:56.
17. رائد محمد عبدرية، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، مصر، 2010.
18. رضوان حلوة حنان، د: نزار فليح البلداوي: مبادئ المحاسبة المالية "القياس والإفصاح في القوائم المالية"، ط2، عمان، إثراء للنشر والتوزيع، 2012.
19. كمال الدين مصطفى الدهراوي: تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار، مكتب الجامعي في الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
20. م.م: بشرى حسن محمد التوبي، أ.م.د: عقيل دخيل الأعاجبي، أ.م: هيثم عبد الكاظم الموسوي: محاسبة القوائم المالية "أساس إعداد عرض وتحليل القوائم المالية"، دار الحلاج للطبع والنشر والتوزيع، بغداد، 2021، ص19.
21. مجدي محمد سامي، مجلة: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، (العدد02) المجلد رقم (46) كلية التجارة لبحوث العلمية لنشر والتوزيع الاسكندرية، يوليو 2009.
22. محمد أحمد خليل: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة القوائم والمعلومات المحاسبية، لدراسات والبحوث التجارية، مصر، 2005.
23. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارس التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، 2006، الجزائر.
24. محمد عبد العزيز: مجلة المحاسبة، العدد3، رقم39، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2008.

25. محمود السيد ناغي، المراجعة "إطار النظرية والممارسة"، لوتس للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، 1992، مصر.

26. وليم توماس، أمريسون هنائي ،، المراجعة بين النظرية والتطبيق تعريب ومراجعة : د.أحمد حامد حجاج، د.كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1409هـ/1989م.

ثانياً- الأطروحات و المذكرات:

1. بريك عبد الحفيظ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة الخارجية الجزائرية، "دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر بالعلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، 2018.

2. طبش يمينة، رواحنة الزهرة، دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية، "دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات." مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019، 2020.

3. محمد البشير جلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية "دراسة حالة مؤسسة سونلغاز-بابنتة-، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة العربي بين مهدي، أم البواقي، 2015-2016.

4. مراد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية "دراسة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2015، 2014.

5.

Qulite de laudit externe et gestion des resultats: etude -
5 شهادة post-revolution dans le contexte tunisin، مذكرة لنيل شهادة
الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص ادارة مالية . الجامعة : كلية العلوم
الاقتصادية والتصرف بالتونس. 2010،2011.

ثالثا - المجلات والدوريات:

1. ARAB journal for scientific publicking (A.J.S.P) ، العدد الثامن
والعشرون تاريخ الإصدار 2 شباط 2022، رقم ISSN :2663-S798.
2. د. كتوش عاشور، محمد طيفور أمينة: مجلة الحقوق والعلوم السياسية، أثر تطبيق
النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للبنوك، العدد 25 رقم 83، جامعة زيان
للنشر والتوزيع، الجلفة، 2015.
3. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم
المالية، مجلة جامعة الإسكندرية، العدد (2)، رقم (46) ، يوليو 2009.
4. محمد عبد العزيز، محمد أبو العلا: أثر درجة التخصص الصناعي على جودة
التقارير المالية، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد 2، www.naus.com للنشر
والتوزيع، مصر، 2017.
5. محمد عبد العزيز: مجلة المحاسبة ، العدد (3)، رقم (39) ، مكتب الجامعي الحديث
لنشر والتوزيع ، مصر ، 2008.
6. دليل المنتدى لفهم القوائم المالية، نواة المالية. البريد الالكتروني
nf@nawatfinance.com، يوم 12 مارس 2022، على الساعة 16:56.

رابعا - الملتقيات:

1. الملتقى الدولي لمعهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الاقتصاد
الإسلامي، الواقع ورهانات المستقبل، colliqueeco-
E-mail : 2011@gmail.com، غرداية ، يومي 9-10 مارس 2011.

خامسا - المراجع باللغة الأجنبية:

1. GF :livre BLANC La Profession des commissaires aux comptes pour participer à une économie de confiance et de sécurité, la France.
2. MM :Mohammed Brisharak : understanding the financial statement.

سادسا - المواقع الإلكترونية:

1. www.espace-uno-nosila.dz.
2. www.infotechaccountants.com
3. www.usine.adu

الملاحق

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2018

CENTRE DD TEBESSA

DATE 22/10/2019 09.02.30

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Définitif

	note	2018	2017
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		5 814 401 865,74	5 761 565 996,33
Autres encaissements		15 786 044,26	100 504 357,88
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		318 543 806,15	260 180 356,01
Autres décaissements		303 653 095,82	298 470 004,40
Intérêts et autres frais financiers payés		925 373,95	585 098,68
Impôts sur les résultats payés			
Autres impôts payés		- 21 701 958,89	- 22 385 123,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		5 228 767 592,97	5 325 220 018,12
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		5 228 767 592,97	5 325 220 018,12
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		3 349 303 233,11	1 333 445 132,48
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		9 135 000,00	8 330 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 3 340 168 233,11	- 1 325 115 132,48
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		11 656 489,57	9 683 678,59
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
inter-unité encaissements		6 292 718 702,32	1 995 586 891,71
inter-unité décaissements		8 096 668 811,70	5 906 912 184,98
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 1 792 293 619,81	- 3 901 641 614,68
Ecart dû à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		96 305 740,05	98 463 270,96
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		98 463 270,96	0,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		194 769 011,01	98 463 270,96
Variation de trésorerie de la période		96 305 740,05	98 463 270,96

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2018

CENTRE DD TEBESSA

DATE 22/10/2019 08.53.47

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		4 628 948 089,18	4 592 150 377,42
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 2 694 160 288,60	- 2 452 679 984,61
I - Production de l'exercice		1 934 787 800,58	2 139 470 392,81
Achats consommés		- 66 115 682,87	- 43 483 361,76
Services extérieures et autres consommations		- 306 694 765,37	- 295 083 234,16
Prestations fournies services		1 081 170,60	117 020,00
Prestations reçues services		- 815 178 719,29	- 831 182 045,14
II - Consommation de l'exercice		- 1 186 907 996,93	- 1 169 631 621,06
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		747 879 803,65	969 838 771,75
Charges de personnel		- 591 593 952,76	- 670 091 048,45
Impôts, taxes et versements assimilés		- 83 577 053,46	- 80 313 769,37
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		72 708 797,43	219 433 953,93
Autres produits opérationnels		199 105 761,77	231 255 079,12
Autres charges opérationnelles		- 2 504 282,86	- 823 764,04
Autres Prestations reçues		- 6 861 618,86	- 6 126 847,23
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 905 143 454,29	- 863 924 070,32
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		15 852 938,91	147 304,76
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		- 6 819 951,18	- 6 913 667,01
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 634 039 582,36	- 427 167 887,70
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 634 039 582,36	- 427 167 887,70
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 844 987 960,46	4 823 669 781,30
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 479 027 542,82	- 5 250 837 669,00
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 634 039 582,36	- 427 167 887,70
Charges hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation fournis			
Charges hors exploitation fournies			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		377 773,28	215 876,91
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 633 661 809,08	- 426 952 010,79

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2018

CENTRE DD TEBESSA

DATE 20/03/2022 11.11.33

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Définitif

	note	Capital social	Prime démission	Autres Capitaux Propres (Apport de l'Etat)	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2016						0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations						195 310 652,78	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice		0,00					
Solde au 31 décembre 2017						195 310 652,78	0,00
Réévaluation des immobilisations						0,00	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice		0,00					
Solde au 31 décembre 2018						195 310 652,78	0,00

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2018

CENTRE DD TEBESSA

DATE 22/10/2019 08.52.52

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		195 310 652,78	195 310 652,78
Résultat net		0,00	0,00
compte de liaison**		11 822 698 643,29	9 526 396 279,13
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 018 009 296,07	9 721 706 931,91
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		100 814 684,90	93 020 367,90
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 681 193 202,23	3 561 376 266,78
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 782 007 887,13	3 654 396 634,68
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 009 048 229,98	2 044 851 606,82
Impôts		66 152 164,32	43 146 331,19
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		903 124 207,10	826 596 554,35
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 978 324 601,40	2 914 594 492,36
TOTAL GENERAL PASSIF		17 778 341 784,60	16 290 698 058,95

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2018

CENTRE DD TEBESSA

DATE 22/10/2019 08.49.04

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2018	amort 2018	2018	2017
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		25 100,00	25 100,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		5 749 403,14		5 749 403,14	5 749 403,14
Agencements et aménagements de terrains		11 420 573,64	4 977 692,48	6 442 881,16	6 694 320,63
Constructions (Batiments et ouvrages)		360 217 965,11	63 620 653,52	296 597 311,59	302 711 656,59
Installations techniques, matériel et outillage		20 809 129 031,57	9 176 288 363,08	11 632 840 668,49	10 937 006 276,70
Autres immobilisations corporelles		3 083 251 566,48	1 214 987 767,80	1 868 263 798,68	1 956 253 694,35
Immobilisations en cours		2 174 139 725,66		2 174 139 725,66	1 488 787 532,61
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		26 443 933 365,60	10 459 899 576,88	15 984 033 788,72	14 697 202 884,02
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 648 556 175,98	164 069 613,23	1 484 486 562,75	1 421 522 422,74
Stocks et encours		6 473 066,17		6 473 066,17	21 101 314,35
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		9 686 903,43	9 686 903,43	0,00	0,00
Impôts		108 882 493,47		108 882 493,47	52 711 304,40
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		194 769 011,01	303 137,52	194 465 873,49	98 160 133,44
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		1 968 367 650,06	174 059 654,18	1 794 307 995,88	1 593 495 174,93
TOTAL GENERAL ACTIF		28 412 301 015,66	10 633 959 231,06	17 778 341 784,60	16 290 698 058,95

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD TEBESSA

DATE 05/04/2021 09.37.21

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		195 310 652,78	195 310 652,78
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		20 982 575,24	0,00
compte de liaison**		11 958 609 966,61	11 822 698 643,29
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 174 903 194,63	12 018 009 296,07
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		108 391 801,70	100 814 684,90
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 704 900 318,85	3 681 193 202,23
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 813 292 120,55	3 782 007 887,13
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		754 558 499,48	1 009 048 229,98
Impôts		78 574 846,34	66 152 164,32
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 945 707 991,50	903 124 207,10
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 778 841 337,32	1 978 324 601,40
TOTAL GENERAL PASSIF		18 767 036 652,50	17 778 341 784,60

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD TEBESSA

DATE 05/04/2021 09.37.19

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		610 175,00	452 997,32	157 177,68	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		5 749 403,14		5 749 403,14	5 749 403,14
Agencements et aménagements de terrains		11 420 573,64	5 229 131,97	6 191 441,67	6 442 881,16
Constructions (Batiments et ouvrages		361 617 965,11	71 004 998,52	290 612 966,59	296 597 311,59
Installations techniques, matériel et outillage		21 881 664 011,56	9 885 588 101,06	11 996 075 910,50	11 632 840 668,49
Autres immobilisations corporelles		2 677 635 440,42	1 290 421 428,61	1 387 214 011,81	1 868 263 798,68
Immobilisations en cours		2 660 211 583,28		2 660 211 583,28	2 174 139 725,66
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		27 598 909 152,15	11 252 696 657,48	16 346 212 494,67	15 984 033 788,72
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		21 860 054,56		21 860 054,56	6 473 066,17
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 368 019 081,99	217 286 537,60	2 150 732 544,39	1 484 486 562,75
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		11 777 006,23	11 777 006,23	0,00	0,00
Impôts		89 819 826,84		89 819 826,84	108 882 493,47
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		158 714 869,56	303 137,52	158 411 732,04	194 465 873,49
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		2 650 190 839,18	229 366 681,35	2 420 824 157,83	1 794 307 995,88
TOTAL GENERAL ACTIF		30 249 099 991,33	11 482 063 338,83	18 767 036 652,50	17 778 341 784,60

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD TEBESSA

DATE 03/02/2022 11.12.19

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Définitif

	note	Capital social	Prime démission	Autres Capitaux Propres (Apport de l'Etat)	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2017						195 310 652,78	0,00
Changement de méthode comptable							0,00
Réévaluation des immobilisations						0,00	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice		0,00					
Solde au 31 décembre 2018						195 310 652,78	0,00
Changement de méthode comptable							20 982 575,24
Réévaluation des immobilisations						0,00	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice		0,00					
Solde au 31 décembre 2019						195 310 652,78	20 982 575,24

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD TEBESSA

DATE 05/04/2021 09.37.46

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		4 736 869 953,77	4 628 948 089,18
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 2 388 566 031,34	- 2 694 160 288,60
I - Production de l'exercice		2 348 303 922,43	1 934 787 800,58
Achats consommés		- 93 566 007,59	- 66 115 682,87
Services extérieures et autres consommations		- 310 759 330,35	- 306 694 765,37
Prestations fournies services		1 530 785,60	1 081 170,60
Prestations reçues services		- 691 775 479,71	- 815 178 719,29
II - Consommation de l'exercice		- 1 094 570 032,05	- 1 186 907 996,93
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 253 733 890,38	747 879 803,65
Charges de personnel		- 801 246 361,75	- 591 593 952,76
Impôts, taxes et versements assimilés		- 87 984 611,96	- 83 577 053,46
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		364 502 916,67	72 708 797,43
Autres produits opérationnels		205 466 452,51	199 105 761,77
Autres charges opérationnelles		- 32 203 199,09	- 2 504 282,86
Autres Prestations reçues		- 6 266 231,25	- 6 861 618,86
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 877 298 681,09	- 905 143 454,29
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 000 000,00	15 852 938,91
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		- 7 493 786,76	- 6 819 951,18
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 343 292 529,01	- 634 039 582,36
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 343 292 529,01	- 634 039 582,36
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 953 867 191,88	4 844 987 960,46
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 297 159 720,89	- 5 479 027 542,82
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 343 292 529,01	- 634 039 582,36
Charges hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation reçues		0,00	377 773,28
Charges hors exploitation fournies		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	377 773,28
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 343 292 529,01	- 633 661 809,08

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD TEBESSA

DATE 20/05/2021 10.20.01

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Définitif

	note	2019	2018
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		6 221 351 295,24	5 814 401 865,74
Autres encaissements		8 113 358,47	15 786 044,26
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		385 404 601,57	318 543 806,15
Autres décaissements		320 220 540,60	303 653 095,82
Intérêts et autres frais financiers payés		577 655,73	925 373,95
Impôts sur les résultats payés			
Autres impôts payés		- 21 103 431,86	- 21 701 958,89
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		5 544 365 287,67	5 228 767 592,97
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		5 544 365 287,67	5 228 767 592,97
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 607 171 202,93	3 349 303 233,11
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		7 165 000,00	9 135 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 1 600 006 202,93	- 3 340 168 233,11
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		9 007 980,79	11 656 489,57
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
inter-unité encaissements		2 431 064 823,67	6 292 718 702,32
inter-unité décaissements		6 420 486 030,65	8 096 668 811,70
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 3 980 413 226,19	- 1 792 293 619,81
Ecart dû à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		- 36 054 141,45	96 305 740,05
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		194 769 011,01	98 463 270,96
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		158 714 869,56	194 769 011,01
Variation de trésorerie de la période		- 36 054 141,45	96 305 740,05

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2020

CENTRE DD TEBESSA

DATE 03/02/2022 11.07.12

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2020	amort 2020	2020	2019
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		1 811 530,62	1 811 530,62	0,00	157 177,68
Autres immobilisations incorporelles		88 460,00	88 460,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		5 749 403,14		5 749 403,14	5 749 403,14
Agencements et aménagements de terrains		11 420 573,64	5 480 571,44	5 940 002,20	6 191 441,67
Constructions (Batiments et ouvrages)		367 230 859,47	78 290 074,51	288 940 784,96	290 612 966,59
Installations techniques, matériel et outillage		23 846 911 313,81	10 642 616 751,67	13 204 294 562,14	11 996 075 910,50
Autres immobilisations corporelles		2 611 763 709,11	1 382 806 874,56	1 228 956 834,55	1 387 214 011,81
Immobilisations en cours		2 507 755 830,39		2 507 755 830,39	2 660 211 583,28
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		29 352 731 680,18	12 111 094 262,80	17 241 637 417,38	16 346 212 494,67
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		39 103 834,80		39 103 834,80	21 860 054,56
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 689 500 588,71	249 744 263,97	3 439 756 324,74	2 150 732 544,39
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		30 467 733,55	13 049 447,03	17 418 286,52	0,00
Impôts		66 079 400,71		66 079 400,71	89 819 826,84
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		77 687 265,05	303 137,52	77 384 127,53	158 411 732,04
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		3 902 838 822,82	263 096 848,52	3 639 741 974,30	2 420 824 157,83
TOTAL GENERAL ACTIF		33 255 570 503,00	12 374 191 111,32	20 881 379 391,68	18 767 036 652,50

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2020

CENTRE DD TEBESSA

DATE 03/02/2022 11.07.09

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		195 310 652,78	195 310 652,78
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		20 982 575,24	20 982 575,24
compte de liaison**		13 183 979 328,34	11 958 609 966,61
TOTAL CAPITAUX PROPRES		13 400 272 556,36	12 174 903 194,63
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		119 994 551,69	108 391 801,70
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 087 070 539,11	3 704 900 318,85
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 207 065 090,80	3 813 292 120,55
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		658 576 171,16	754 558 499,48
Impôts		117 986 883,89	78 574 846,34
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 497 478 689,47	1 945 707 991,50
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 274 041 744,52	2 778 841 337,32
TOTAL GENERAL PASSIF		20 881 379 391,68	18 767 036 652,50

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2020

CENTRE DD TEBESSA

DATE 03/02/2022 11.12.33

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Définitif

	note	Capital social	Prime démission	Autres Capitaux Propres (Apport de l'Etat)	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2018						195 310 652,78	0,00
Changement de méthode comptable							20 982 575,24
Réévaluation des immobilisations						0,00	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice		0,00					
Solde au 31 décembre 2019						195 310 652,78	20 982 575,24
Changement de méthode comptable							0,00
Réévaluation des immobilisations						0,00	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Résultat net de l'exercice		0,00					
Solde au 31 décembre 2020						195 310 652,78	20 982 575,24

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2020

CENTRE DD TEBESSA

DATE 03/02/2022 11.07.29

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2020	2019
Ventes et produits annexes		4 439 271 185,28	4 736 869 953,77
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		10 584 023,70	0,00
Prestations reçues production energie et matériel		- 2 691 289 536,87	- 2 388 566 031,34
I - Production de l'exercice		1 758 565 672,11	2 348 303 922,43
Achats consommés		- 45 290 881,11	- 93 566 007,59
Services extérieures et autres consommations		- 276 919 182,26	- 310 759 330,35
Prestations fournies services		62 678,80	1 530 785,60
Prestations reçues services		- 796 050 920,07	- 691 775 479,71
II - Consommation de l'exercice		- 1 118 198 304,64	- 1 094 570 032,05
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		640 367 367,47	1 253 733 890,38
Charges de personnel		- 859 136 302,23	- 801 246 361,75
Impôts, taxes et versements assimilés		- 89 707 935,97	- 87 984 611,96
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 308 476 870,73	364 502 916,67
Autres produits opérationnels		214 316 812,20	205 466 452,51
Autres charges opérationnelles		- 49 789 096,11	- 32 203 199,09
Autres Prestations reçues		0,00	- 6 266 231,25
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 029 956 603,87	- 877 298 681,09
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		116 767 917,20	10 000 000,00
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		- 7 614 743,28	- 7 493 786,76
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 064 752 584,59	- 343 292 529,01
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1 064 752 584,59	- 343 292 529,01
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 781 002 617,18	4 953 867 191,88
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 845 755 201,77	- 5 297 159 720,89
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 064 752 584,59	- 343 292 529,01
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 064 752 584,59	- 343 292 529,01

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2020

CENTRE DD TEBESSA

DATE 03/02/2022 11.17.49

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Définitif

	note	2020	2019
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		2 545 869 955,34	6 221 351 295,24
Autres encaissements		17 539 783,45	8 113 358,47
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		339 837 866,85	385 404 601,57
Autres décaissements		337 178 803,24	320 220 540,60
Intérêts et autres frais financiers payés		705 573,80	577 655,73
Impôts sur les résultats payés			
Autres impôts payés		- 15 804 393,00	- 21 103 431,86
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		1 901 491 887,90	5 544 365 287,67
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		1 901 491 887,90	5 544 365 287,67
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		2 095 818 156,39	1 607 171 202,93
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		0,00	7 165 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 2 095 818 156,39	- 1 600 006 202,93
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		479 558,20	9 007 980,79
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		84 946,38	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
inter-unité encaissements		2 829 541 247,89	2 431 064 823,67
inter-unité décaissements		5 367 947 119,78	6 420 486 030,65
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 2 538 011 260,07	- 3 980 413 226,19
Ecart dû à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		- 2 732 337 528,56	- 36 054 141,45
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		158 714 869,56	194 769 011,01
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		77 687 265,05	158 714 869,56
Variation de trésorerie de la période		- 81 027 604,51	- 36 054 141,45

Dans le cadre de l'exercice de notre mission de commissaire aux comptes de l'exercice 2021, nous avons l'honneur de vous prier de bien vouloir mettre à notre disposition notamment les documents et informations ci-dessous. Bien évidemment, cette liste ne peut être exhaustive. Aussi, nous vous serions obligés d'instruire vos services pour qu'ils mettent à notre disposition tout autre document qui nous serait nécessaire et que nous demanderions verbalement ou par écrit.

- 1) **Les analyses de l'ensemble des comptes de bilan sur support informatique classées par ordre des comptes de la balance et les comptes d'attente 47 (SCF) avec indication des comptes initiaux :**
- 2) Le grand livre des comptes couvrant la période du 1er janvier au 31/12/2021 (Excel) ;
- 3) Le livre journal dûment renseigné ;
- 4) Le livre d'inventaire dûment renseigné et arrêté au 31/12/2020 ;
- 5) Le livre de paie ;
- 6) Le livre des personnels mis à jour ;
- 7) Le livre des congés payés ;
- 8) Le fichier des immobilisations (auxiliaire et central) mis à jour, regroupé par compte et rapproché avec les soldes comptables ;
- 9) L'inventaire des immobilisations existant au 31/12/2021 avec indication de leur état physique dûment signés et approuvés par les membres de la commission d'inventaire ;
- 10) L'état des écarts d'inventaire des immobilisations relevés entre les existants physiques et les soldes comptables dûment signés par l'ensemble des membres de la commission d'inventaire ;
- 11) L'état des dotations aux amortissements, élément par élément et éventuellement des pertes de valeurs ;
- 12) L'inventaire des stocks existants au 31/12/2021 avec indication de leur état physique (bon ou détérioré, etc.) et le lieu de leur détention physique dûment approuvé par la commission d'inventaire ;
- 13) L'état des écarts de stocks en quantités et en valeurs signé et approuvé par l'ensemble des membres de la commission d'inventaire ;
- 14) L'état des pertes de valeurs relatives sur les stocks au 31/12/2021 ;
- 15) Les extraits de rôle (le plus récent) délivré par le receveur des impôts ;
- 16) L'attestation de mise à jour délivrée par les CNAS, MUTEG ;
- 17) L'état des ventes bénéficiant de la réfaction dit « état 104 »
- 18) Une balance auxiliaire par client, par facture impayée et par âge (3 mois, 6 mois, 1 année et > une année) pour apprécier les risques de non-recouvrement qui pèseraient sur les créances détenues par l'unité ;
- 19) Une balance générale au 31/12/2021 (Excel et imprimé) ;
- 20) Les contrats d'assurance qui indiquent les capitaux assurés relatifs aux biens immobiliers, mobiliers et les stocks de chaque unité ;
- 21) Les hypothèses documentées pour ce qui concerne :
 - ✓ les pertes de valeur constatées ;
 - ✓ l'estimation des avantages aux personnels selon la méthode actuarielle (primes de départ en retraite, médaille, etc.).
 - ✓ la détermination des travaux en cours au 31/12 de l'exercice ainsi que la liste des contrats/affaires indiquant les dates de début effectif de travaux de chaque affaire et la date de fin de contrat/affaire et les travaux déjà facturés antérieurement.
- 22) Les lettres de confirmation (conciliation) de soldes, de stocks données et/ou reçus en prêt, des créances, des retenues de garantie, des fournisseurs/prestataires, des avances et reliquats d'avance, des ventes de produits et de services y compris les encours, des services reçus et/ou donnés, etc.
- 23) La situation détaillée des opérations enregistre dans le compte 219xx (équipements de production en instance d'inventaire).
- 24) Le fichier des stocks mis à jour ;

- 25) Le détail des pertes de valeurs constaté dans les comptes 29x, 39x 49x et 59x ;
- 26) La situation détaillée des opérations enregistre dans le compte 1580 « provision pour litiges » ;
- 27) Le mode et la base de calculs d'énergies dans les compteurs constaté dans le compte 418 ;
- 28) Tableau descriptif de la situation juridique des terrains et constructions signé ;
- 29) Liste des AP des exercices antérieurs non encore clôturées ;
- 30) relevé des reliquats congés non consommés valorisé ;
- 31) Chiffre d'affaires détaillé qui sert de base de calcul à TAP, TVA etc.
- 32) Etat de rapprochements signés par le comptable et validé par hiérarchie annexé du relevé bancaire ou extrait CCP, des pièces justificatives des opérations non encore positionnées par la banque ou CCP ;
- 33) Les P.V constatant les existants des espèces en caisse au 31/12/2021 approuvés contradictoirement par le caissier et les responsables de l'unité ;
- 34) Situation sur la mise en jeu de la caution pour résiliation de contrat ;
- 35) Tableau du C.A ventilé par client et par taxe ;
- 36) Tableau détaillé des charges et produits des exercices antérieurs constatés en 2021 ;

Cette mise à disposition (papier et/ou sur support informatique) ne concerne que les documents qui peuvent l'être en copie à l'exception des livres obligatoires qui seront consultés sur place au même titre que les pièces justificatives des opérations comptables.

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

M. LABANDJI Ahmed
Expert Comptable Diplômé d'Etat
Commissaire aux Comptes Agréé

Alger le, 08 février 2022

المخلص:

إن الهدف من هذه الدراسة هو تبين وإظهار دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية حيث تناولت في طياتها الاطار العلمي للمراجعة الخارجية يليها مفهوم القوائم المالية كمصدر للمعلومات المحاسبية وفي الجانب التطبيقي من المذكرة التي هي انعكاس للجانب النظري. حيث قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة "SONALGAZ" ، تبسة بغية التعرف على طريقة العمل، وتوصلنا الى مجموعة من النتائج كانت دلالاتها أن المراجعة الخارجية لها دور كبير في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الملاحظة والتوصيات المذكورة في تقرير المراجع والتي تساهم في اعطاء فرصة لتدارك الأخطاء ومختلف المشاكل الواقعة في المؤسسات محل المراجعة .

الكلمات المفتاحية: مُرَاجِعُ الحسابات، جودة قوائم المالية، تقرير المُراجِعُ.

Summary

The aim of this study is to identify and show the role of external audit in improving the quality of financial documents. Wears ,it dealt with the scientific framework of external audit followed by the concept of financial documents as a source of accounting information and in the Applied side of the dissertation , which is a reflection of the theoretical side .Where we carried out a field study at the level of the institution in order to identify the method of work and achieve a set of results, therefore, the indications that the external audit has a significant role in improving the quality of financial documents through the observation and recommendations mentioned in the auditor's report, that contribute to give an opportunity and to correct errors thus, various problems in the institutions under review .

Keywords: auditor, quality of financial statements, auditor's report

