



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة لعينة من تقارير محافظي الحسابات ولاية ورقلة
فترة ما بين 2017_2021

من إعداد الطالبتين: غندير مروة
زاوي فردوس

نوقشت علنا بتاريخ: 2023/06/25
أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا

مشرفا

مناقشا

- أ/ بعليش نور الدين

- أ/ حجاج محمد الهاشمي

أ/ قمو آسيا

الموسم الجامعي 2022 / 2023 م



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة لعينة من تقارير محافظي الحسابات ولاية ورقلة

فترة ما بين 2017_2021

من إعداد الطالبتين: غندير مروة
زاوي فردوس

نوقشت علنا بتاريخ: 2023/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا

مشرفا

مناقشا

- أ/ نور الدين

- أ/ حجاج محمد الهاشمي

أ/ قمو آسيا

الموسم الجامعي 2022 / 2023 م



الإهداء

نهدي انجازنا هذا

إلى من غرسا فينا حب العلم والتعلم

والدنا الحبيبان وأي كلمات توافيهم حقهما

إلى السند في هذه الحياة أخواتي وإخواني

إلى زوجات إخواني وأبنائهم وبناتهم

إلى أصدقائنا رفقاء الدراسة

إلى كل طالب وطالبة علم

إلينا



الشكر والعرفان

الحمد والشكر لله تعالى جلّفي علاه على جميع النعم التي أنعمها علينا وعلى توفيقه لنا

لإنجاز هذا العمل المتواضع

نسأله أن يلهمنا أن نشكر نعمته ويجعل علمنا خلاصا لوجهه الكريم

إن أصابنا فمن الله سبحانه وإن أخطأنا فمن أنفسنا

قال رسول الله صل الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

من هذا القول وجب علينا أن نشكر الأستاذ حجاج محمد الهاشمي الذي قبل بكل تواضع

الإشراف علينا في إنجاز هذه المذكرة ولم يبخل علينا

بنصائحه وتوجيهاته

بإضافة إلى دعمه وتفهمه الكبير لنا

كما نشكر محافظ الحسابات بن داود عبد الرزاق الذي استقبلنا في مكتبه وقدم لنا

كل ما قدر عليه من وثائق ومعلومات

إلى كل أساتذتنا الكرام في جامعة ورقلة وإلى كل زملائنا في كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إلى كل من أعاننا من قريب أو من بعيد ولو بكلمة، نصيحة أو تذكرنا بدعاء

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال تبين بأن المراجعة الخارجية هي الوسيلة الأساسية للتحقق من صحة البيانات ومصداقية القوائم المالية .

اعتمدنا في دراستنا على أداتين أساسيتين هما تقارير محافظي الحسابات والمقابلة الشخصية، حيث تم تحليل 12 تقرير لأربعة مؤسسات اقتصادية، بغية تحليل وتفسير هذه التقارير للتوصل إلى حل للإشكالية المطروحة.

خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية هي الأداة التي تؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال التزام المؤسسة بتوصيات المراجع الخارجي من أجل إعطاء مصداقية للقوائم المالية وضمان لمستخدميها.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، قوائم مالية، جودة قوائم مالية، تقرير مدقق، مبادئ محاسبية مقبولة عموماً.

Summary:

This study aimed to highlight the role of external audit in improving the quality of financial statements by demonstrating that external audit is the primary means of verifying the authenticity and credibility of financial statements. In our study, we relied on two basic tools, the External Auditor's reports and the personal interview, where 12 reports of four Algerian economic institutions were analysed for three consecutive years, with a view to analysing and interpreting these reports in order to find a solution to the problem at hand. The study concluded that external audit improves the quality of financial statements by adhering to the External Auditor's recommendations in order to give credibility to its financial lists and assurance to its users.

Key words: External Audit ,Financial Statement, Quality Financial Statement, Audit Report ,General Accepted Accounting Principles.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	المقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية والقوائم المالية	
07	تمهيد.....
07	المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية.....
35	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية - الدراسات السابقة -
45	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من تقارير محافظي لحسابات لولاية ورقلة	
47	تمهيد.....
48	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
51	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها.....
64	خلاصة الفصل.....
65	الخاتمة.....
67	قائمة المصادر والمراجع.....
74	قائمة الملاحق
99	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
42_41	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	(01)
52-51	فحص محتوى تقارير مؤسسة S.P.A (A)	(02)
53-54	فحص محتوى تقارير مؤسسة S.A.R.L(B)	(03)
56	فحص محتوى تقارير مؤسسة S.P.A (C)	(04)
58	فحص محتوى تقارير مؤسسة S.A.R.L(D)	(05)

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	الأهداف التقليدية والحديثة للمراجعة الخارجية	(01)
14	معايير المراجعة المتعارف عليها	(02)
18	أنواع تقارير المراجع الخارجي	(03)
22	مستخدمي القوائم المالية	(04)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
75-79	تقارير مؤسسة (A) S.P.A لثلاث سنوات متتالية (2019-2018-2017)	(1-3)
80-82	تقارير مؤسسة (B) S.A.R.L لثلاث سنوات متتالية (2020-2019-2018)	(4-6)
97-83	تقارير مؤسسة (C) S.P.A لثلاث سنوات متتالية (2021-2020-2019)	(7-9)
98-100	تقارير مؤسسة (D) S.A.R.L لثلاث سنوات متتالية (2021-2020-2019)	(10-12)



مقدمة



أ - توطئة:

عرفت بداية القرن الواحد والعشرين أكبر فضائح في تاريخ المحاسبة والتدقيق، حيث تسببت هذه الفضائح في خسائر فادحة للمستثمرين والمساهمين، وقادت إلى حدوث تغييرات كبيرة في قواعد المحاسبة والتدقيق.

فبعد هذه الفضائح زادا إدراك أصحاب المصلحة في المؤسسة، بأن المراجعة هي الوسيلة الوحيدة القادرة بالحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبية (القوائم المالية) على الواقع الفعلي لها، من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، فهذه المخرجات هي الأساس الذي يعتمد عليه مستخدمو القرار في تسيير أعمالهم المختلفة، إذا اعتبرنا أن المراجعة الخارجية هي الوسيلة التي تمثل أكبر مصداقية للقوائم المالية في وجود أكبر التزام وتطبيق للقواعد المحاسبية ومعايير التدقيق.

ونظرا لأهمية القوائم المالية لدى مستخدميها التي تساعدهم في عملية التخطيط واتخاذ القرارات في المستقبل كان من ضروري على الإدارة إتباع الإجراءات والوسائل التي تحسن من جودتها، لذا رأينا أنه من المهم دراسة ومعرفة أثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية.

ب - طرح الإشكالية:

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كالتالي:

إلى أي مدى يمكن للمراجعة الخارجية أن تحسن من جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية للفترة ما بين 2017 - 2021 ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل هناك التزام من المؤسسات الجزائرية بتوصيات المراجع الخارجي من أجل تحسين جودة قوائمها المالية ؟
- 2- أين يظهر أثر تقرير المراجع الخارجي على القوائم المالية ؟
- 3- في ما تتجلى الفوائد الأخرى لإجراء المراجعة الخارجية بالإضافة إلى تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة الجزائرية؟

ت - فرضيات الدراسة:

بناء على ما تم طرحه من التساؤلات الفرعية السابقة يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التي نسعى لاختبارها وهي على النحو التالي:

- هناك التزام من المؤسسات الجزائرية بتوصيات المراجع الخارجي لتحسين جودة قوائمها المالية خلال فترة 2017 إلى 2021.
- يظهر تأثير المراجعة الخارجية على القوائم المالية في آراء مستخدمي القوائم المالية بعد عملية المراجعة الخارجية.
- تتجلى فوائد المراجعة الخارجية تقديم الضمان لمستخدمي هذه القوائم.

ث- مبررات اختيار الموضوع:

- اختيار أي موضوع لا يتم صدفة بل هناك العديد من الأسباب وهي كالتالي:
- الميول والرغبة الشخصية لدراسة مواضيع تتعلق بتخصصنا تخصص (محاسبة وتدقيق).
- الاهتمام المتزايد بمعرفة ما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تقوم بعمليات مراجعة خارجية ومراعاة معاييرها.
- الحاجة الماسة لدراسة هذا الموضوع نظرا لأهميته.

ج- أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:
- إبراز أهمية المراجعة الخارجية في مؤسسة اقتصادية.
- محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية.
- التعرف على المعايير والقواعد الواجب إتباعها عند قيام بعملية المراجعة.
- التعرف على كيفية إسهام المراجعة الخارجية في تحسن جودة القوائم المالية.

ح- أهمية الدراسة:

إن أهمية أي دراسة تتوقف على أهمية الظاهرة التي يتم دراستها وعلى قيمتها العملية وما يمكن أن تحققه من نتائج يمكن الاستفادة منها، وهنا تكمن أهمية دراستنا في الوقوف على دور وأثر المراجعة الخارجية على المعلومات المالية.

خ- حدود الدراسة: تتفرع هذه الحدود إلى:

الحدود المكانية: تمت الدراسة على عينة من تقارير محافظي الحسابات ولاية ورقلة.

الحدود الزمنية: اقتصر على الفترة الزمنية التي تم فيها إنجاز الدراسة للعينة من فيفري 2023 إلى مارس 2023.

د- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

اعتمادنا في دراستنا هذه على منهجية **IMRAD**، والاستعانة بالمنهج الوصفي ودراسة الحالة وذلك بما يتوافق مع الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، حيث كان المنهج الوصفي من خلال دراسة الإطار النظري للمراجعة الخارجية وأهم المعايير المعتمد عليها خلال أدائها وكذلك القوائم المالية ومستخدموها وأهم مبادئها المحاسبية، وأهم الدراسات السابقة التي تتعلق بالموضوع، وبعد ذلك تم الاعتماد على دراسة الحالة المتمثلة في تحديد أثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية بدراسة حالة لعينة من تقارير محافظ حسابات لولاية ورقلة، في حين الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة بالنسبة للجزء النظري هي المراجع (الكتب، المجلات، الرسائل الجامعية، مواقع الإنترنت)، أما الجزء التطبيقي فقد اعتمدنا على أداتين هما المقابلة والوثائق بالإضافة إلى تحليل الأخيرة.

ذ- صعوبات:

- ضيق الفترة الزمنية للدراسة.
- صعوبة دراسة الحالة بسبب سرية المعلومات.
- تزامن فترة الدراسة مع فترة انشغال محافظ الحسابات بإعداد التقارير.

ر- هيكل البحث:

من أجل الإلمام أو الإحاطة بهذا الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث تناولنا في الفصل الأول الأسس النظرية للمراجعة الخارجية والقوائم المالية وأثر الأول على الأخيرة، حيث خصص المبحث الأول للمفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية وإلى القوائم المالية.

تطرقنا في المبحث الثاني إلى بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة و القوائم المالية، وبعدها أجرينا مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

بينما الفصل الثاني اندرج تحت عنوان الدراسة التحليلية لأثر المراجعة الخارجية على تحسين جودة القوائم المالية لعينة من تقارير محافظ حسابات لأربعة شركات بولاية ورقلة من سنة 2017 إلى سنة 2021، قسم كذلك هذا الفصل إلى مبحثين، خصص المبحث الأول في تحديد مجتمع وعينة الدراسة والمتمثلة في تقارير محافظ حسابات بولاية ورقلة بالإضافة إلى الطريقة والأدوات المستخدمة، أما المبحث الثاني يتمثل في عرض النتائج المتوصل إليها واختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة

الخارجية والقوائم المالية

تمهيد:

تعد القوائم المالية مصدرا هاما للمعلومات التي يستند عليها المستفيدين منها، كونها أداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة وتدققاتها النقدية ومركزها المالي، إلا أن تغيير شكلها ومحتواها وتلاعب بها من قبل مديري المؤسسة، يفقدها جزءا كبيرا من جودتها ومصداقيتها، خاصة في ظل عدم تمكن محافظ الحسابات من وضع حد لذلك. بحيث أن الفرضية الأساسية للمراجعة الخارجية هي أن المعلومات المالية والغير مالية تفتقر إلى المصدقية والثقة التي تجعلها أساسا لاتخاذ القرارات المناسبة، لذا تعد المراجعة الخارجية عملية فحص لمجموعة من معلومات المالية، حيث يقوم هذا الفحص بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، ويتبلور الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية في إبداء رأي فني محايد. وللإلمام أكثر بالموضوع قمنا بالإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا.

ومن هذا المنطلق ارتأينا معالجة هذا الفصل بتقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تناولنا الإطار العام للمراجعة الخارجية والقوائم المالية، أما المبحث الثاني فقد كان حول الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية و القوائم المالية

إن هدف هذه الدراسة هو البحث على أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية، لذا لا بد من الإشارة إلى مفهوم المراجعة الخارجية وفي ما تتمثل أهميتها وأهدافها، كما تجب الإشارة إلى المعايير اللازم اتباعها عند القيام بها وأنواع التقارير الناتجة عنها، بالإضافة إلى التطرق إلى القوائم المالية من حيث مفهومها وأنواعها ومستخدميها والمبادئ المحاسبية اللازم إتباعها عند إعدادها، كما سيتم التطرق إلى تبين أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية.

المطلب الأول: أساسيات حول المراجعة

نال موضوع المراجعة الخارجية اهتماما متزايد من قبل المسيرين وهذا نظرا لكونها وسيلة لكسب ثقة الأطراف ذات العلاقة بالشركة وإظهار قيمتها وتأثيرها على قراراتهم.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من اجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة لقياس قيم السلع والخدمات المتبادلة. إلا أن الأمر يختلف

بنسبة للمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخير لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.¹

ويسجل التاريخ أن حكومتي مصر القديمة واليونان كانتا تستعينا بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها، منها نجد كلمة تدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية (Auditing) وتعني "يستمع".²

ومن هنا فإننا سنتطرق إلى أهم المحطات التاريخية التي مرت بها المراجعة وهي كالتالي:

الفترة الأولى: الفترة ما قبل سنة 1500م

في هذه الفترة استعملت المراجعة من طرف ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم وهذا عن طريق الاستماع فكان احدهم يستمع إلى الحسابات التي تتلى عليه ويلجأ إلى حنكته وخبرته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه.³

الفترة الثانية: الفترة ما بين 1500 _ 1850 م

تميزت هذه الفترة بما يعرف بالتمهيد للثورة الصناعة التي نجم عنها انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها مما جعل الحاجة إلى المراجعة ضرورة ملحة.⁴

الفترة الثالثة: الفترة من 1850 حتى 1905م

¹ _ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديون المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 7 .

² كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، سنة الجامعية 2010/2009، من ص 3 .

³ كمال زواق، مرجع سابق ذكر، ص 4.

⁴ كمال زواق، مرجع سابق ذكر، ص 4.

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة للمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي اقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة، فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.¹

الفترة الرابعة: الفترة من 1905 حتى إلى 1960 م

لقد تطور الهدف الرئيسي للمراجعة إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح الاكتشاف ومنع الأخطاء غرضاً فرعياً مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب المراجعة من الاعتماد على المراجعة التفصيلية إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.²

الفترة الخامسة: الفترة ما بعد 1960م

عرفت هذه المرحلة ازدهار كبير للمراجعة، حيث شهدت التأكيد على:

- أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية.
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الأعلام الآلي.
- استخدام المراجع للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية.³

¹ _ نصيرة سليمان، أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، سنة الجامعية 2015/2016، ص3 .

² _ نصيرة سليمان، نفس مرجع ، ص3 و 4.

³ _ نصيرة سليمان، نفس مرجع ، ص4 .

الفرع الثاني: عموميات حول المراجعة الخارجية

التعريف الأول: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، المستندات، الحسابات، والدفاتر الخاصة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك، في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.¹

التعريف الثاني: عرفة الجمعية المحاسبة الأمريكية، بأن المراجعة هي عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية.²

التعريف الثالث: تعريف منظمة العمل الفرنسي للمراجعة: هي مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل مستقل استنادا على معايير تقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات متعلقة بالتنظيم.³

التعريف الرابع: هو وظيفة مستقلة للشركة التي تتمثل مهمتها في المصادقة على انتظام وصدق البيانات المالية ويشمل التدقيق الخارجي كل ما يساهم في تحديد النتائج وأعداد البيانات المالية.⁴

¹ _ ناصر داداي عدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحجي العامة، 2008، ص14.

² _ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2002، ص17.

³ _ سارة حدة بودر بالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة عمار ثليجي، بالاغواط، السنة الجامعية، 2014/2013، ص5.

⁴ _ Lattarisamir et Ouali Lamine, L'audit L'egal des états financiers cas d'une société de production, mémoir de master, option finance, faculte des sciences économiques, commerciale et des sciences de gestion, universite mouloud mammeri de Tizi-Ouzou .promotion 2014/2015.p11.

الفرع الثالث: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها

أولاً: أهمية المراجعة الخارجية¹

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستعملة للقوائم المالية، بسبب مساهمتها في الحفاظ على استقرار السوق المالي.² ويمكن طرحها في النقاط التالية:

- تعتمد إدارة المؤسسة اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ومن هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات صحيحة وتعكس الحالة الفعلية والسليمة، أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية.
- ويعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات والتوجهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، وهذا انطلاقاً من رأي المراجع الذي يؤكد ذلك.
- كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند الطلب هذا الأخير لمجموعة من التسهيلات الائتمانية منها، أو الطلب قروض.
- ويعتمد الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية مثل الدخل القومي، وناتج الداخلي الخام... الخ، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون معلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن واقع فعلي للمؤسسة.
- أما الجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة لإغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة. وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الأنشطة والقطاعات.

¹ _ محمد دينوري سامي، نور الدين عصامي، استخدام أساليب المعاينة في مراجعة حسابات دراسة ميدانية، دار التعليم جامعي، الإسكندرية، سنة 2019، ص 16 إلى 17 .

² _ Muchugia Grace Gathigia, **the effects of external audit quality on the financial performance of commercial Banks in Kenya**, Master Memorandum, Business Administration School of Business, university of Nairobi, 2018,p 9.

➤ وكذلك نقابات العمال تعتمد على القوائم المالية عند التفاوض مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه ذلك، لذلك وجب أن تكون القوائم عاكسة للصورة الفعلية لحال المؤسسة.¹

إذا يمكننا القول باختصار أن أهمية المراجعة تمثل وسيلة هامة للحفاظ على مصداقية وشفافية المعلومات المالية، إذ تساعد على خلق بيئة مالية موثوقة ومستقرة تساعد المستثمرين والجهات الحكومية على اتخاذ قراراتهم وتحديد سياستهم بشكل أفضل وأكثر فاعلية، وبالتالي فإنها تعتبر أداة حيوية في تعزيز الثقة في الأسواق المالية وإعطاء صورة صحيح وصادقة للمستفيدين من هذه المعلومات.

ثانياً: أهداف المراجعة الخارجية

هناك نوعين من الأهداف فمنها ما تعتبر تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة و يمكن إدراجها في الشكل التالي:²

¹ _محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، مرجع سابق ذكر، ص17.

² _زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان _الأردن، 2009، ص20، 19 .

رسم توضيحي 1: الأهداف التقليدية والحديثة للمراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالبتين غندير مروة & زاوي فردوس بالاستعانة بمرجع زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان _الأردن، 2009، ص20، 19.

ويمكن تلخيص أهم هذه أهداف في النقاط التالية:

- التحقق من صحة وصدق البيانات.
- إبداء رأي فني محايد.
- الحد من الأخطاء والعش.
- توفير الثقة والمصادقية.

الفرع الرابع: معايير المراجعة المتعارف عليها

وقد أدرجتها في الشكل التالي:

رسم توضيحي 2: معايير المراجعة المتعارف عليها

معايير اعداد التقارير	معايير العمل الميداني	المعايير العامة
<ul style="list-style-type: none"> • اعداد القوائم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها • ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها • الافصاح المناسب • التعبير عن الرأي 	<ul style="list-style-type: none"> • الاشراف والتخطيط المناسب • تقييم نظام الرقابة الداخلية • كفاية وصلاحيات أدلة الاثبات 	<ul style="list-style-type: none"> • التأهيل العلمي • الاستقلال • العناية المهنية الواجبة

المصدر: إعداد الطالبتين غندير مروة & زاوي فردوس بالاستعانة بمرجع خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، 2007، عمان_الأردن، ص56، 57.

ونتطرق لي هذه المعايير بالتفصيل في ما يأتي:¹

أولاً: القواعد العامة أو المعايير الشخصية

فيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد:

1. قاعدة التدريب وكفاءة (التأهيل العلمي والعملية): إن التدريب لازم لمهمة التدقيق الحسابات الخارجي

المستقل ويشمل منهاجا علميا موسعا تليه دراسة المهنية الشاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، ويتطلب

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، 2007، عمان_الأردن، ص56، 57.

التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات والطرق التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرامية التي تعنى بالمحاسبة.

2. الاستقلال: على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى مهمته.

3. العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول): على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي وضع

التقرير النهائي، هذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم والأحكام التي يقررها المساعدون.

ثانيا: قاعدة تنفيذ مهمة تدقيق (أو معايير العمل الميداني):

يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق.

وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد:

1. التخطيط والإشراف: وهنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيميا

صحيحا في مكتب المدقق وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل.

2. الضبط الداخلي: وهنا يجب على المدقق دراسة تام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية ومدى

الاختيارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية تدقيق حسابات.

3. الأدلة والقرائن: وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديدة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة

والتحريات والمصادقات وغيرها.

ثالثا: قواعد وضع التقرير (أو معايير إعداد التقرير):¹

يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ _ خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، 58.

1. المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: وهي كتابة عن قواعد وأصول محاسبية وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب فيعمله، وصادق عليها مؤلفون والمهنيون يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أنها تمثل توجيهها سليما في التوصل إلى القرارات المالية.
2. ثبات (انتظام) تطبيق المبادئ المحاسبية: وهذا يعني تطبيق المبادئ واستمراريتها من سنة لأخرى وأثناء السنة نفسها. وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه.
3. كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقارير): وهنا على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ.
4. أبداء الرأي: وتتطلب هذه القاعدة أن يصدر المدقق تقريرا يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل.

الفرع الخامس: أنواع تقارير المراجعة الخارجية

ويوجد أربع أنواع من التقارير والمتمثلة فيما يلي:¹

1. التقرير النظيف:

- عندما تكون القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من المنظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص 41_ 42_ 43.

2. تقرير التحفظي:

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. من الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

3. تقرير السالب:

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يعتبر الرأي السلبي امراً نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا الشركات تقوم بتنفيذ هذه التوصيات.

4. تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

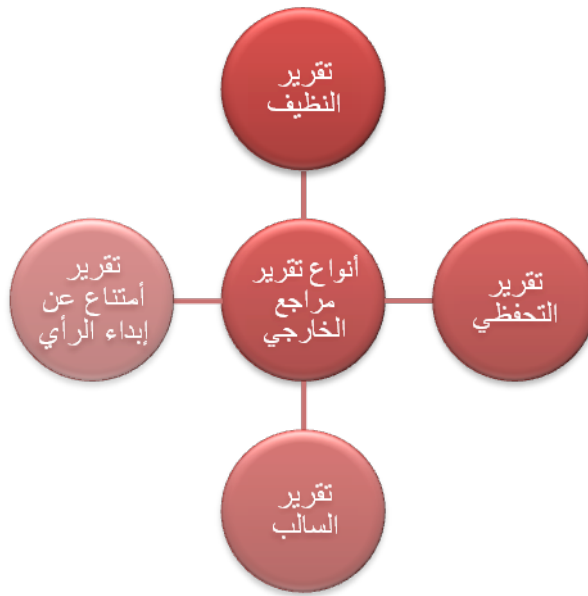
يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي في عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

➤ عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.

وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سييدي المدقق رأيه فيها.

رسم توضيحي 3: انواع تقارير المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالبتين غندير مروة & زاوي فردوس بالاستعانة بمراجع مُجد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من المنظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010/2011، ص41_42_43.

المطلب الثاني: أساسيات حول القوائم المالية

تمثل المعلومات الموجودة في القوائم المالية الجوهرية الأساسية للكثير من القرارات المالية التي تتخذها الجهة المستخدم لهذه القوائم، وبالتالي يجب على كل مؤسسة التصريح بهذه المعلومات للمستخدمين من أجل اتخاذهم للقرارات المناسبة لهم.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

توجد عدة تعاريف للقوائم المالية أهمها:

تعريف الأول: القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققت من نتائج. فالمعايير IFRS/IAS تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة.¹

تعريف الثاني: عرفت القوائم المالية بأنها: "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخلاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية."²

تعريف الثالث: القوائم المالية وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي والربحية في المشروع لكل من يهمله أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه.³

¹ _الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير محاسبة الدولية IFRS /IAS دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطني لخدمات الآبار، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014/ 2015 ص 3.

² _الطالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الثاني، الجزائر، 2020، ص 101.

³ _محمد الطيب خليل، إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، تخصص تدقيق محاسبي، 2014/ 2015، ص 16.

تعريف الرابع: هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية لتقديم صورة دقيقة للوضع المالي والأداء والتدفق النقدي للشركة في نهاية السنة، وتضمن الميزانية، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفق النقدي...¹

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية في ما يلي:²

- التزويد بالمعلومات التي يفترض أن تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل.
- التزويد بالمعلومات بالنسبة لموارد المؤسسة الاقتصادية والالتزامات المرتبطة بهذه الموارد.
- تزويد مستخدمي القوائم والبيانات المالية بالمعلومات المفيدة لأغراض التكهن والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسة.
- تزويد بالمعلومات التي تساعد في الحكم على مقدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة بفعالية من اجل التوصل إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

¹_saidi yahia , berrehouma abd elhamid ,Présentation des état financiers dans le nouveau système financier et comptable algérien2009 ,revue d'études financières et comptables ,centre université et el oued, Issue,2010,p119.

²معن محمد الحسن حامد العركي، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية، مجلة العربية للنشر العلمي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، العدد 28، الخرطوم السودان، 2021، ص192 .

الفرع الثالث: أنواع القوائم المالية

و تتمثل في:

1. قائمة الدخل (حساب الربح والخسارة):

عبارة عن تقرير يبين نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة وذلك بمقابلة الإيرادات بالمصروفات المرتبطة بها خلال السنة أو الفترة المحاسبية. ويجب عند إعدادها الالتزام بالإفترضات المحاسبية.¹

2. قائمة المركز المالي (الميزانية):

هي عبارة عن جدول موجز أساسي يوضح الوضع المالي للشركة في تاريخ معينة فتظهر المعلومات المتمثلة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.²

3. قائمة التدفقات النقدية:

هي قائمة توضح كافة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة إلى الشركة خلال الفترة المالية.³

4. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من فصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.⁴

الفرع الرابع: مستخدمي القوائم المالية

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، كاتب حسابات، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، ص 64 و 65.

² محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص 34.

³ محمد حامد مجيد السامرائي، مرجع سابق، ص 34.

⁴ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08_156، 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07_11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 19، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 ليوليو سنة 2008.

حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من الفئات كمستخدمين لها، كما حدد طبيعة المعلومات التي تنتجها كل فئة على النحو التالي:

رسم توضيحي 4: مستخدمي القوائم المالية



المصدر من إعداد الطالبتين: غندير مروة & زاوي فردوس بالاستعانة بمرجع أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، دون ناشر، القاهرة، 2003/2004، ص 09.

1. المستثمرين الحاليين والمتوقعون:

وهم مقدمي رأس المال الحاليين بالإضافة إلى أولئك الذين يفكرون جدياً في الأمر، ولديهم القدرة على ذلك.¹ وتمدهم القوائم المالية بدرجة المخاطرة برأس المال المستثمر بالإضافة إلى معلومات أخرى مفيدة في اتخاذ قرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بخصصهم في رأس مال المؤسسة.¹

¹ -قورين حاج قويدر، معمري خيرة، جودة المعلومات وأثرها على الإفصاح المحاسبي-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، مجلة الاقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، المجلد 15، العدد 21، السنة 2019، ص 205.

2. المديرين:

يشير لفظ الإدارة في مجال المراجعة إلى مديري الشركات والمراقبين الماليين والأفراد في مستويات الإشراف، وتتم الإدارة بالمعلومات من خلال العمل على جعلها دقيقة وسليمة من الأخطاء سواء كانت سهوا أو عمدا.²

3. نقابات واتحادات العمال:

من المعروف أن العمال يقدمون خدمات للمؤسسة مقابل عائد متمثل في الأجور والرواتب والحوافز، إضافة للعائد المعنوي المتمثل في الرعاية الاجتماعية والأنشطة الثقافية. وفي ظل اقتصاد السوق توجد للعمال نقابات واتحادات عمالية تدافع عن مصالحهم، وغالبا ما يكون لدى هذه المنظمات مستشار مالي يقوم بقراءة القوائم المالية ويحللها للوقوف على مدى كفاءة الأداء الاقتصادي للمؤسسة، ومعدلات نموها، بالإضافة للمؤشرات المالية لها. وذلك لأغراض نصح إدارة النقابة بالاتحادات العمالية في ما يتعلق بعقود العمل والتفاوض على الأجر ومساومة على الحوافز.³

4. الدائنون:

يهتم المقرضون بالمعلومات التي من خلالها تكون لديهم دراية فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بما ستكون من نصيبهم عند موعد الاستحقاق أم غير ذلك.⁴

5. العملاء:

يعد العملاء من أصحاب المصلحة في مؤسسة ويهمهم نجاحها واستمرارها على الأقل استمرار إمدادهم بالسلع والخدمات. كما يمكنهم عند شراء على الحساب أو يحصلوا على فترات سماح أفضل نسب خصم أعلى

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، دون ناشر، القاهرة، 2004/2003، ص 09.

² مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية والعلوم التسيير، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر 3، 2014/2013، ص 138.

³ دليلة دادة، اثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة العلوم، جامعة ورقلة، الجزائر، السنة الجامعية 2018/ 2019، ص 16.

⁴ عبد اللاوي، مرجع سابق الذكر 137.

على ما يسدده من ديون للمؤسسة، بحيث كل ما كانت مؤسسة ناجحة كل ما أمكن العملاء الحصول على سلع والخدمات ذات جودة أعلى وبأسعار مناسبة.

6. الجهات الرقابية والحكومية:

تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك أصحاب المصلحة في المؤسسة. ونجاح المؤسسة وتحقيقها لأهداف ولمعدلات أداء جيدة يضمن لهذه الجهات معرفة قدرة المؤسسة على سداد مستحققاتها لمصالحهم. كما أن الجهات الرقابة الرسمية ومتمثلة في: هيئة السوق المالي والبنك المركزي، فهي كذلك أصحاب المصلحة يهيمه استقرار وأداء المؤسسة.¹

7. الجمهور:

تؤثر المؤسسات الاقتصادية في الجمهور بطرق متعددة. فمثلا قد تقدم المؤسسة مساهمة فعالة في الاقتصاد الوطني بطرق مختلفة مثل: توفير فرص عمل، دعم الموردين المحليين. كما قد تساعد القوائم المالية الجمهور عن طريق تزويده بمعلومات متعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.²

الفرع الخامس: المبادئ المحاسبية لأعداد القوائم المالية

تبنى النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبية والتي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، ومن بين أهم المبادئ المحاسبية ما يلي:³

الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها، وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

¹دليلة دادة، مرجع سابق ذكر، 16.

²دليلة دادة، مرجع سابق ذكر، 16.

³ زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2014/ 2015، ص21، 22.

المصدقية: يجب إن تغطي القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة، وأن تمثل بصدق العمليات المالية التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول أو اعتمادها على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.

التكلفة التاريخية: تسجل محاسبا عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.

أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بحيث تسجل استثمارات القرض الإيجاري ضمن الأصول في الميزانية.

الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات أهمية إذا اثر غيابها من القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي تلك القوائم، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه المؤسسة.

بالإضافة إلى تلك المبادئ هناك مبادئ أخرى يعتمدها النظام هي:¹

الدورية:

يقصد بهذا المبدأ أن تقوم على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر شهر تمثل السنة المالية تبدأ من 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر.

➤ استقلالية الدورات المالية:

يعتبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مستقلة عن الدورة الأخرى.

➤ استقلالية الذمة المالية:

¹ _ بلعور سليمان، دوافع واثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة غرداية، العدد السادس جوان 2014، ص 209.

هذا المبدأ يكرس المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة عن ملاكها، والمحاسبة المالية عادة تقوم على الفصل بين أصول وخصوم وأعباء وإيرادات المؤسسة كوحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها، منفصلة من الذمة المالية الخاصة بالمساهمين أو الشركاء فيها.

➤ وحدة العملة النقدية:

يفرض على أي محاسبية تقوم داخل التراب الوطني الجزائري أن تكون مقيمة بالعملة الجزائري، وحتى أن كانت هناك صفقات تمت بعملة أخرى فيتم تحويلها إلى الدينار الجزائري.

➤ الحيطة والحذر:

ينص على تسجيل الخسائر كأعباء قبل وقوعها أحيانا، بينما لا تسجل التوقعات الخاصة بالإيرادات إلا إذا تمت فعلا.

➤ ثبات الطرق المحاسبية:

وذلك من اجل ضمان الدقة والوضوح في القوائم المالية.

➤ مبدأ عدم المقاصة:

حتى تكون القوائم المالية صادقة وواضحة يجب تسجيل كل العمليات التي تمت بصورة مستقلة دون مقاصتها مع بعضها البعض، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونا.

المطلب الثالث: اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، حيث يتعين على المراجع الخارجي أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية، كما يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة إعداد القوائم المالية، فلا يجب على المراجع أن يفترض على عدم أمانة الإدارة ولكنه يجب إن يأخذ في اعتباره عدم أمانته.¹

الفرع الأول: وسائل فحص الحسابات

باعتبار المراجع المالي محترف يختار جملة من الطرق والوسائل تتماشى والأهداف المراد تحقيقها، تمكنه من فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن. هذه الطرق والوسائل هي:²

1. **المشاهدة العينية:** تعتبر المشاهدة العينية انجح وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود. وتتمثل في الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها، وتطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السير، في الأخير باختبارات المراجعة.
2. **فحص الدفاتر والوثائق:** يتأكد المراجع أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لها مثل مراقبة مخصصات اهتلاكات ومؤونات، مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة العناصر لنفسها، مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة ونفقات أخرى.
3. **المصادقات المباشرة:** أن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة في المراجعة، ولكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي

¹ حمد البشير الجلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، تخصص محاسبة ومالية، السنة الجامعية 2015 / 2016، ص 61.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 89، 91، 93، 92.

يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها، مفردة بمفردة، وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

4. المراجعة القياسية والفحص التحليلي: على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.

أن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين، وتدهور رأس المال العامل، كما تسمح بتأكيد (أو نفي) صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون.

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

الفرع الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية

بغية الوقوف على المعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج.

تناولنا في هذا البند مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى النقاط التالية:¹

(1) التحقق من الأصول الثابتة:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديون المطبوعات الجامعية.

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (الأراضي، تجهيزات الإنتاج، التجهيزات الاجتماعية، تهيئات والتركيبات) إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا الإهلاكات السنوية المقابلة أو لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقاً من ما سبق يمكن القول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمراجع سهلاً مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:

(2) التحقق من المخزونات:

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الأتي: من خلال التأكد من الوجود الفعلي للمخزون وتم تسجيلها محاسبياً دون حذف، وأيضاً التأكد من ملكيتها للعناصر المخزنة خارجها، كما يجب التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات رق تقييم المخزون من سنة لأخرى.

(3) التحقق من الحقوق و الديون:

تعتبر الحقوق والديون وجهان لعملة واحدة من حيث أن الديون تمثل التزاماً على المؤسسة تجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق، لذلك نستطيع أن نقول بأن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة والقصيرة الأجل، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مالي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها.

(4) التحقق من الأموال المملوكة:

هنا يجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من توزيع السليم للأرباح والخسائر

الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به.

(5) التحقق من النواتج والأعباء:

تعتبر حسابات الأعباء والنواتج (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (T.C.R) وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، فتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن الرصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. أن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج والأعباء من خلال التأكد من التسجيل المحاسبي لكافة العمليات المتعلقة وأن المؤسسة تمثل طرفا فيها وذلك باستعمال المراجعة المستندية وكذا التأكد من الوجود الفعلي للعملية، بالإضافة إلى التحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها ومعالجتها وتسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثالث: نموذج عن التقارير النهائية لمراجع الحسابات

تتمثل عملية المراجعة في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى مصداقية وصحة وعدالة القوائم المالية. يتمثل في التقرير الذي يعده المدقق للمؤسسة بهدف ضمان جودة القوائم المالية.

تعريف التقرير: يمكن تعريفه بأنه المنتج النهائي للمراجعة ووسيلة اتصال، يبدي المراجع من خلاله رأيه الفني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية.¹

ويتضمن التقرير المحتويات التالية:²

¹ _ محمد البشير جلول ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، تخصص محاسبة ومالية ، 2015/ 2016. ص64 .

² _ فاطمة علاق ، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، تخصص محاسبة وتدقيق، 2018/ 2019 ، ص103 .

1. **العنوان:** ينبغي أن يحتوي التقرير عنوانا يدل بوضوح على انه تقرير مراجع مستقل مثل: تقرير المراجع الخارجي، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون كتقرير الإدارة مثلا.
2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** ينبغي أن يكون التقرير موجها لجهة معينة حسبما تقتضي ظروف العملية، وعادة ما يتم توجيهه إلى المساهمين (أو أصحاب المؤسسة بصفة عامة) كما يمكن أن يوجه التقرير المطول إلى مجلس الإدارة.
3. **الفقرة التمهيدية:** ينبغي على الفقرة التمهيدية تحدد المؤسسة التي يتم تدقيق بياناتها المالية، وأن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها، وأن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.
4. **مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية:** يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية، وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بان الإدارة مسئولة عن إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضروريا للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
5. **مسؤولية المراجع:** ينبغي أن توضح هذه الفقرة معايير امتثال المراجع للأداء المهني ومتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأداؤه لعملية المراجعة من اجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء الجوهرية أم لا. ويتضح ذلك من خلال أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المؤسسة للبيانات المالية من اجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة.
6. **رأي المراجع:** تعد فقرة الرأي من أهم أجزاء التقرير، لدرجة انه كثير ما يشار إلى تقرير المراجع على انه رأي المراجع، حيث يجب أن يبرز بوضوح رأي المراجع في عرض البيانات المالية من خلال مركزها المالي ونتائج أعمالها، ويبين التقرير الرأي الفني للمراجع باعتباره مهنيا مؤهلا كافيا للحكم على مدى سلامة القوائم المالية التي قام بمراجعتها وتحديد مدى تعبيرها.

7. تاريخ التقرير وتوقيع المراجع: ذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير، والحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والأحداث التي تقع بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك من أحداث.

رسم توضيحي 5: التقرير النظيف النموذجي (حسب ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية)

اسم التقرير	تقرير مراجع المستقل
المخاطبون	إلى مساهمي شركة.....
فقرة المقدمة	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة المرفقة والمعدة في 12/31 ن، والقوائم المرتبطة بها، هي قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة. تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا.
فقرة النطاق	قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة)، وتتطلب هذه المعايير إن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وتشمل المراجعة (بناء على أساس اختياري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية. كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة. ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسبيا لإبداء الرأي.
فقرة الرأي	في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لشركة.....في 31/ 12/ ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.
اسم المراجع
تاريخ التقرير	في .../.../.... العنوان.....

المصدر: حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبي الدولية في الجزائر، شهادة ماجستير في محاسبة، تخصص في محاسبة، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008، ص 79/2009.

رسم توضيحي 6: بين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة

تقرير المدقق المستقل

(نفس الفقرات المقدمة، النطاق، والرأي في التقرير النموذجي).

مع إعداد اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا، فقد غيرت المؤسسة طريقة تطبيق أساس التكلفة لأغراض تقويم مخزون البضاعة (x) في 31/ 12/ ن وذلك بالتحويل إلى طريقة الوارد أخير الصادر أولاً بدلا من طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، التي كانت مستخدمة في السنوات الماضية، وكما هو مبين بالإيضاح رقم (11) على القوائم المالية، فقد ترتب على هذا التعبير تخفيض تكلفة مخزون البضاعة في 31/ 12/ ن بمبلغ، ونقص مجمل ربح المؤسسة، ومن ثم صافي ربحها، عن السنة المنهية في ذلك التاريخ بمبلغ أيضاً.

المصدر: مُجَدِّد البشير جلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، 2015/ 2016، ص 66.

رسم توضيحي 7: بين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

تقرير مدقق مستقل

(نفس فقرات مقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)

مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض ان المؤسسةستستمر في العمل وكما هو موضح بالإيضاح رقم (15) المرفق بالقوائم المالية، تعاني مؤسسةمن خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية ، كما تعاني عجزاً في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضاً خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب، ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم تأكد الخاصة بالشك في الاستمرار.

المصدر: مُجَدِّد البشير جلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، 2015/ 2016، ص 66.

الفرع الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة قوائم المالية

- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات.
- تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.
- تلعب المراجعة دور فعال في تأكيد من مصداقية وشفافية القوائم المالية من خلال إبداء رأي في محايد حول صحتها وخلوها من الأخطاء الجوهرية.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية - الدراسات السابقة -

توجد العديد من الدراسات التي تناولت مختلف عناصر بحثنا، والتي أتاحت لنا المجال للتعرف على وجهات نظر الباحثين حول هذا الموضوع، سواء كانت هذه الدراسات قديمة أم حديثة، عربية أو أجنبية، إذ تعد هذه الجهود المعرفية مهمة لبناء معارف حول دراستنا من خلال التعرف على ما انتهت عليه تلك الجهود ومعرفة ما توصلت إليه من استنتاجات وتوصيات وما أضافته لهم، لذا سنحاول في هذا المبحث تلخيص وتوضيح بعض تلك الدراسات.

المطلب الأول: الدراسات المحلية

في هذا المبحث يتم التطرق إلى بعض ما توصل إليه الباحثين السابقين والتي لها علاقة بموضوعنا:

➤ **الدراسة الأولى: أكرام الشادلي، العنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية 2012.**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي، في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية. وإبراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية. والوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي الحالي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية، ومن ثم الحاجة إلى مراجعة مخرجات هذا النظام (القوائم المالية). ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي على الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، أين تم توزيع استمارة استبيان للمتخصصين في ميدان المراجعة بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن المهمة الرئيسة للمراجع الخارجي هي فحص وتقييم الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم وبذلك يعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدميه

القوائم المالية للمراجعة. وإن توافر الاستقلالية والحياد لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومة المحاسبية.¹

➤ الدراسة الثانية: مُجد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية المحاسبية 2013.

هدفت هذه الدراسة محاولة إمكانية إعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة على أن القوائم مالية خالية من الأخطاء. ومحاولة اكتشاف كل مخالفات القانونية بالقوائم مالية من طرف مراجع. لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث الجانب التطبيقي تم تصميم استبيان وتوزيعه على مدراء المالىين لبغض الشركات ومسيري البنوك ومفتشي الضرائب. من أهم النتائج التي تم التوصل إليها وجود تفاوت في آراء أطراف المحيط المهني حول جوانب عدة تتعلق بطبيعة عمل المراجع ودوره ومسؤولياته... وان الغالبية العظمى من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن دور المراجع لا يختلف عن دور الشرطي الذي يتصيد أخطاء المارة ففي نظر هؤلاء المراجع الذي لا يكتشف الأخطاء والذي لا يكتشف عيوب الإدارة فلا داعي لوجوده في شركة، مما يدل على عدم استيعاب هؤلاء لمهمة المراجع وللدور الذي يلعبه.²

➤ الدراسة الثالثة: مُجد توفيق وكريش، عزيز بلحردة، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ضرورة مواكبة تطورات المراجعة الخارجية في الجزائر. أيضا معرفة مدى جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي. وإبراز دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على دراسة تطبيقية، حيث تمت معالجة الدراسة الميدانية

¹ - أكرام الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، تخصص تدقيق محاسبي 2012/ 2013، ص 95 .

² - مُجد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013.

باستخدام الاستبيان ثم استنتاج أسئلة ما جاء في الجزء النظري. من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن المراجعة هي آلية وأسلوب للحكم على مدى عدالة وصدق البيانات، ويقوم بها مهني مستقل خارجي. وان لتكنولوجيا المعلومات اثر ايجابي على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. وللمعلومات المحاسبية مجموعة من الخصائص يجب أن تتصف بها من أهمها الملائمة والمصادقية. ويعمل مراجعي الحسابات في عمله على تصميم نظام الرقابة الداخلية من اجل تحديد نقاط القوة والضعف في هذا النظام.¹

➤ الدراسة الرابعة: سارة شايب عينو، دور المدقق الخارجي في الرفع من مصداقية القوائم المالية لدى مصلحة الضرائب 2014.

هدفت هذه الدراسة محاولة إلى بيان خاصية وموثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات. وبيان دوافع وأسباب وجود أخطاء ضمن القوائم المالية المصرح بها. والوصول إلى كيفية احتياج مصالح الضرائب إلى القوائم المالية مدققة. لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي على الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان ثم استنتاج أسئلة ما جاء في الجزء النظري. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن مراجع الخارجي من خلال قيامه بعملية المراجعة فهو يحافظ على الحق العام بالدرجة الأولى. وأن تقرير المراجع الخارجي لا يخدم بصفة كبيرة مصالح الضرائب، فدوره بعدي فقط.²

➤ الدراسة الخامسة: بوسعيد مجد هشام، مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على دور المراجع الخارجي في التحسين من جودة القوائم المالية. ولمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي على الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية Spss بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول Excel.

¹ _محمد توفيق وكريش، عزيز بلحرده، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، شهادة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2013/ 2014، ص153.

² _سارة شايب عينو، دور المدقق الخارجي في الرفع من مصداقية القوائم المالية لدى مصلحة الضرائب، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شهادة ماستر، جامعة أم البواقي، 2014/ 2015، ص105.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها انه يجب أن يحرص المراجع الخارجي على أن تتوفر الميزانية المالية على كافة المعلومات الإلزامي الإفصاح عنها. وأن الدور الأساسي للمراجع الخارجي و هو الاكتشاف الأخطاء المتعلقة بالقوائم المالية لدى المؤسسة ومحاولة تصحيحها، معا تدوينها في تقريره الخاص الذي يشترط عليه أن يقدمه للجنة ليين فيه أهم الملاحظات الأخطاء التي تعرض لها خلال قيامه بعملية المراجعة سواء كانت هذه الأخطاء سهوا أو عمدا. وحرص المراجع الخارجي على أن تتوفر الملاحق على كافة البيانات والمعلومات الإلزامي الإفصاح بها.¹

¹ _بوسعيد محمد هشام، مجالات مسامة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/ 2019، ص56.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية**1-دراسة Hassan Lahbari, La qualité de l'audit externe et la notion de significativité: étude notion exploratoire¹.**

هدفت هذه الدراسة إلى توفير مؤشر مباشر لجودة المراجعة الخارجية للاستجابة للإرشادات الجديدة التي تفرضها النظم الاقتصادية الحديثة وهو الأهمية النسبية ومقارنتها من قبل مستخدمي البيانات المالية. وتم اعتماد دراسة استكشافية بمكتب محافظ حسابات لـ 20 مهني مراجع حسابات. حيث توصلت الدراسة إلى أن استقلالية المراجع الخارجي والتزامه بالسرية المهنية يساهمان في تحسين جودة القوائم المالية، على عكس الكفاءة والنزاهة التي يتحلل بها.

2-دراسة Koubaa Riguen Rakia, L'impact de l'éthique de l'audit externe sur la qualité l'information².

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير أخلاقيات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، من خلال توزيع استبيان على عينة من خبراء محاسبين لـ 30 مؤسسة تونسية مدرجة في البورصة BVMT، وتوصلت هذه دراسة إلى أن استقلالية المراجع الخارجي والتزامه بالسرية المهنية يساهمان في تحسين جودة القوائم المالية، على عكس الكفاءة والنزاهة التي يتحلل بها.

3-دراسة Michael Frozeh Fossung, Magong Wapi Saurelle, Extrnal audit and quality of accounting and financial information in Cameroon³.2019

¹ _ Hassan Lahbari, **La qualité de l'audit externe et la notion de significativité: étude notion exploratoire**, Strasbourg, France, 2009.

² _Koubaa Riguen Rakia, **L'impact de l'éthique de l'audit externe sur la qualité l'information**, University of safx, 2020.

³ _ Michael FrozehFossung, MagongWapiSaurelle, **Extrnal audit and quality of accounting and financial information in Cameroonian companies**,Europen Journal of Accounting, Auditing and Finace Research, University of Buea P.O .Box 63, Buea,

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر قطاع التخصص وسمعة المراجع الخارجي والمدة التي يقضيها في عملية المراجع على جودة القوائم المالية، وتم الاعتماد في دراسته على جمع بيانات من خلال مسح عينة من 52 موظف من شركات الكاميرونية، باستعمال الانحدار الخطي والعامل ANOVA، ومن ثم تحليل اختبارات الفرضيات، توصل بأن التخصص له تأثير على جودة المعلومات المحاسبية أم السمعة والمدة فالعكس.

المطلب الثالث: العلاقة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الفرع الأول: أوجه الاختلاف بين الدراسات

جدول رقم (01) يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات

السابقة

أوجه الاختلاف والتشابه مع دراستنا			الدراسة
نوع الدراسة	الهدف	الموضوع	
×	√	√	أكرم الشادلي، 2012
×	√	×	محمد بشير غوالي، 2013
×	√	√	محمد توفيق وكريش، 2014
×	√	×	سارة شايب عينو، 2014
×	√	√	بوسعيد محمد هشام، 2018
×	×	×	HASSAN LAHBRI, 2009
×	√	×	Koubaa Riguen Rakia, 2009

×	×	√	Michael Frozeh Fossung, Magong Wapi Saurelle, 2019
---	---	---	--

الفرع الثاني: مميزات الدراسة

بعد التطلع على الدراسة السابقة ومقارنتها مع دراستنا توصلنا إلى مجمع من المميزات نذكر منها:

- اتسمت دراستنا بالحادثة في الزمن بالنسبة لنشاط المؤسسات الجزائرية -ورقلة-.
- تميزت الجانب التطبيقي بدراسة الحالة لعينة من تقارير مراجع الخارجي.
- محاولة معرفة أثر تقارير المراجع الخارجي على قرارات مستخدمي القوائم المالية في ظل معايير المراجعة الخارجية.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل من خلال مباحثه ومطالبه رسم صورة مختصرة عن مختلف النقاط المتعلقة بالمراجعة الخارجية والمتعلقة بالقوائم المالية، حيث تم التطرق إلى مفهوم المراجعة الخارجية ومعاييرها المتعارف عليها، إذ استخلصنا أنها عبارة عن وسيلة تستخدمها المؤسسات من أجل معرفة الأخطاء المحاسبية المرتكبة في القوائم المالية، وإضفاء مصداقية لها من أجل المستثمرين خاصة ومستخدميها بصفة عامة. أما فيما يخص القوائم المالية تطرقنا لمفهومها وأنواعها ومستعملاتها، والتي هي عبارة عن تصوير للأداء والوضع المالي للمؤسسة والتي يتم تحسن جودتها من خلال المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني:

الدراسة لعينة من تقارير محافظي

حسابات لولاية ورقلة

تمهيد:

محاولة منا في هذا الفصل لإثراء موضوع الدراسة والإلمام بمختلف المفاهيم حول المراجعة الخارجية في المؤسسات وأثرها على القوائم المالية، واستنادا لما تم التطرق إليه سابقا في الجانب النظري ارتأينا أن نتناول في دراستنا مبحثين من خلال اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج المتوصل إليها بناء على دراسة عينة من تقارير المراجع الخارجي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

قبل البدء في دراسة أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية، نبرز بعض العناصر التي تعتبر مهمة في الدراسة والمتمثلة في مجتمع الدراسة وعينتها، وكذا الأدوات المستعملة، كل هذا سنتطرق إليه في هذا المبحث بحيث نوضح في المطلب الأول الطريقة المنهجية المتبعة في الدراسة، وسنرى الأدوات المستخدمة فيها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الطريقة والمنهجية المتبعة

الفرع الأول: المنهجية المتبعة

بغية الوصول إلى الهدف الدراسة تم الاعتماد على منهجين الأول تمثل في المنهج الوصفي في دور مراجعة في تحسين جودة القوائم المالية متمثل في الجانب التطبيقي. أما الفصل الثاني تمثل فيه الاعتماد على نهج دراسة حالة لعينة من تقارير محافظ الحسابات.

وقد اعتمدنا في دراستنا على مصدرين أساسيين للمعلومات هما:

- 1- المصادر الأولية: لمعالجة الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة لجأنا إلى مكتب محافظ الحسابات من اجل دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات التي تخص مجموعة عشوائية من المؤسسات الجزائرية.
- 2- المصادر الثانوية: من اجل معالجة الجانب النظري اتجهنا إلى المصادر الثانوية والتي تتمثل في المقالات، الكتب، الأبحاث والدراسات السابقة والمراجع العربية والأجنبية.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في اختيار مجموعة المؤسسات الاقتصادية اختيار عشوائيا، والبالغ عددها أربع مؤسسات جزائرية.

مؤسسة S.P.A (A)

-مؤسسة S.A.R.L (B)

-مؤسسة S.P.A (C)

-مؤسسة S.A.R.L (D)

ثانيا: عينة الدراسة

تمت الدراسة بمكتب محافظ حسابات بوقرلة، حيث قامت عملية التحليل على عينة مكونة من اثنا عشرة تقريرا مأخوذة لأربعة مؤسسات اقتصادية، كل مؤسسة منهم تحتوي على تقارير لثلاث سنوات متتالية، وسيتم تحليلها والنظر إذا كانت المؤسسات تأخذ رأي المراجع بعين الاعتبار.

كما أن المحافظ قام بحذف أسماء المؤسسات لأنها تعتبر منا لمعلومات السرية التي يجب حذفها في مثل هذه الحالات، لذا عبرنا عنها برموز D.C.B.A .

ثالثا: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بما يلي:

- المجال الزمني: الحدود الزمنية في هذه الدراسة تمت من سنة 2017 إلى سنة 2021، حيث تعد هذه الفترة مقبولة وكافية لدراسة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

- المجال المكاني: أجريت الدراسة الميدانية في مكتب محافظ حسابات بولاية ورقلة.

المطلب الثاني: الأدوات المعتمدة خلال الدراسة

من اجل معالجة موضوع محل الدراسة استعنا بأداتين هما:

الفرع الأول: الوثائق (تقارير المراجع الخارجي)

باعتمادنا على تحليل ودراسة اثنا عشرة وثيقة (تقرير) إذ يعتبر هذا عددا لا بأس به _ ستمكن من الوصول إلى نتائج مفيدة ومهمة ومتنوعة، كونها تساهم في استخراج استنتاجات حول الإشكالية المطروحة.

الفرع الثاني: المقابلة الشخصية

حيث قمنا بالمقابلة شخصيا عدة مرات وحصلنا على الكثير من الإجابات للأسئلة التساؤلات التي راودتنا قبل وأثناء المقابلة، وقد اقتصرنا على الجانبين النظري والتطبيقي.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها

سيتم في هذا الفصل فحص وتحليل تقارير محافظ الحسابات من اجل استخلاص النتائج.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

الفرع الأول: فحص محتوى تقارير الشركة (A) S.P.A لثلاث دورات محاسبية متتالية (2017-2018-2019)

الجدول رقم: (2) فحص محتوى تقارير لشركة (A) S.P.A

البيان السنوات S.P.A (A)	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2017	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. البيانات المالية. تقرير الخاص. تعليقات على المشاركات الرئيسية للقوائم المالية.	نظيف
تقرير سنة 2018	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. البيانات المالية. تقرير الخاص. تعليقات على المشاركات الرئيسية للقوائم المالية.	نظيف

نظيف	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. متابعة تقييم قوائم المالية. تقرير خاص.	تقرير سنة 2019
------	--	----------------

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من جدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

أولا: تحليل تقرير شركة S.P.A (A) سنة 2017

تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2017، رأيا نظيف حول مصداقية وعدالة القوائم المالية لشركة A، وقد أشار المراجع الخارجي بعد فحصه للمؤسسة على إتباعه لمعايير التدقيق المقبولة عموما، مع مراعاة نظام المحاسبي المالي الجديد.

بعد قيام المراجع الخارجي بمراقبة وفحص الدفاتر القانونية، سجل وجود دفتر اليومية ودفتر الأجور، دفتر الجرد المحاسبي، دفتر الجرد المادي، سجل الجمعيات، حيث أشار على وجودها في شركة وعلى أنه يتم الاحتفاظ بها بانتظام.

كما أوصى بإجراء الجرد المحاسبي للتثبيات والمخزونات حسب الطريقة المعمولة بها عموما، وإجراء مقارنة مع السجلات المحاسبية، القانونية، كما أوصى على حسابات الخزينة في حالة فتح حساب بنكي مستقبلا بأن تقوم الشركة بالعملية المقاربة البنكية، وأوصى أيضا باتخاذ الإجراءات اللازمة لتسيير الحسن لهذه المصلحة من خلال اقتناء (برنامج محاسبة الأجور)، وأيضا بالاهتمام بالمصلحة التجارية من خلال اقتناء برنامج للمخزون، وفي الأخير اقترح إنشاء وحدة التدقيق وتكون تابعة مباشرة للإدارة المركزية.

شهد على أن العمليات في السنة المالية المنتهية 2017/ 12/ 31 منتظمة وصادقة، فضلا عن المركز المالي للهيئة كما هو مبين في الميزانية وجدول حسابات النتائج المرفقة بهذا التقرير، و وفقا لمبادئ المحاسبية المقبولة عموما بالرجوع إلى نظام المحاسبي المالي.

ثانيا: تحليل تقرير شركة S.P.A (A) سنة 2018

تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2018، رأيا نظيف حول مصداقية وعدالة القوائم المالية لشركة. وقد أشار المراجع في تقريره على إجراء دراسته وفقا لمعايير مراجعة الحسابات المقبولة عموما. وقد شملت دراسة استقصائية محاسبية وإجراءات رقابية أخرى تعد ضرورية في ضوء القواعد العادية لبذل العناية الواجبة.

حيث قدم نفس توصيات السنة السابقة.

وقد شهد على أن المعاملات المنتهية 2018/ 12/ 31 منتظمة وصادقة وكذلك الوضع المالي للشركة المغلقة في هذا التاريخ كما هو موضح في الميزانية العمومية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

ثالثا: تحليل تقرير الشركة (A) S.P.A سنة 2019

لم يسجل محافظ الحسابات أي ملاحظات جديدة تستحق التعليق في هذا التقرير، عدا ملاحظات السنتين السابقتين، وخرج برأي نظيف لهذه السنة أيضا.

الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير الشركة (B) S.A.R.L لثلاث دورات محاسبية متتالية (2018-2019-2020)

الجدول رقم: (3) فحص محتوى تقارير لشركة (B) S.A.R.L

البيان السنوات S.A.R.L (B)	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2018	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير تصديق. تقرير الخاص. متابعة وتقييم نظام رقابة الداخلية.	رأي تحفظي
تقرير سنة 2019	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	رأي تحفظي

	تقرير شهادة. تقارير خاصة. متابعة وتقييم قوائم المالية.	
رأي تحفظي	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. متابعة تقييم قوائم المالية. تقرير خاص.	تقرير سنة 2020

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

أولاً: تحليل تقرير الشركة B لسنة 2018

تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2018، رأياً متحفظ حول مصداقية وعدالة القوائم المالية لشركة B، أشار المراجع الخارجي على أنه اعتمد في مراجعته على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، تضمنت اختبارات المحاسبة وإجراءات الرقابة التي تعتبر ضرورية في ضوء قواعد الاجتهاد العادي.

وقد أثار الانتباه إلى أهم الملاحظات منها تحصيل الديون، إذ تعتبر ضرورة بارزة للحوكمة الرشيدة للمؤسسة، نظراً لأهمية تطورها خلال هذه السنة المالية. بالإضافة إلى إشارته لاحترامه تحكّمهم في الديون، لأنه لاحظ أن غالبية الديون قد سددت خلال هذه السنة المالية. كما نوه إلى تطهير بعض الحسابات المتمثلة في حسابات 40100 ورد المخزون و4800 مورد و46700 ذمم مدينة أخرى.

بمراجعة النقاط التي أثبتت، شهد على أن العمليات لسنة المالية المنتهية في 31/ 12/ 2018 منظمة وصادقة وكذلك الوضع المالي لشركة B، كما وضع في الميزانية وجدول النتائج المرفق مع التقرير، وأنها موافق لما جاء في المبادئ المحاسبية.

ثانياً: تحليل تقرير الشركة B لسنة 2019

شمل تقرير مراجع لسنة 2019 رأياً مقيداً بتحفظ، كما ورد في تقرير سنة 2018، وأشار إلى أن النقاط التي تم التحفظ عليها في سنة السابقة لا تزال قائمة. كما أن العمليات تمت وفقاً للمعايير المحاسبية.

كما أشار أيضا المراجع الخارجي لهذه السنة اعتماده في عملية التدقيق على اختبارات محاسبية وإجراءات الرقابة الضرورية، وقد وجه الانتباه إلى السبب الرئيسي في التحفظ وهو وجود ديون لم تسدد بعد، ولذا قدم جملة من توصيات تمثلت في كون تسديد هذه الديون تستحق مزيدا من الجهد لتحقيق الأهداف المرجوة، حيث لاحظ نسبة حساب الزبائن تمثل 35%، 36 من الديون خلال هذه السنة، وقد ألح على تصفية وتطهير حساب (46700 حساب ذمم مدينة أخرى) وحساب (47000 حسابات انتقالية)، هذه الحسابات من المفروض أن ترصد حسب مبادئ (SCF).

في ما عدا النقاط التي نوه إليها، قد شهد أن العمليات في السنة المالية المنتهية 2019/ 12/31 منظمة وصادقة وكذلك الوضع المالي لشركة B.

ثالثا: تحليل تقرير الشركة B لسنة 2020

تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2022 لشركة B، رأيا مقيدا بتحفظ حول مصداقية وعدالة القوائم المالية لشركة. وأشار المراجع الخارجي على انه قام بمراجعته وفق لمعايير التدقيق المقبولة عموما، وأن عملية المراجعة تضمنت اختبارات محاسبية وإجراءات الرقابة اللازمة في عملية التدقيق.

كما وجه الانتباه إلى أهم الملاحظات التي كانت سبب في تحفظه، ومتمثلة في وجود ديون لا تزال بحاجه إلى تخفيض تدريجي لمواجهة الأزمات المالية المستقبلية خصوصا مع الأطراف الخارجية المؤثرة، بالإضافة إلى الزيادة في مستحقات الزبائن التي لا تزال تحتاج لجهد في التحصيل.

كما أشار إلى وجوب مراقبة وتقييم حساب (33 الإشغال القيد الانجاز) في الوقت المناسب، بالإضافة إلى ضرورة مراجعة وإدارة مخزون قطع الغيار لأنه سجل رصيدا بالغ الأهمية، وأنه لا تزال هناك زيادة في مستحقات الزبائن تتطلب إعادة التنظيم وكذلك نوه على وجود مبالغ كبيرة جدا في صناديق، كما أوصى بمراجعة حسابات مصاريف الصيانة والإصلاحات ونفقات السفر لأنها تعتبر مبالغ كبيرة.

بمراجعة النقاط السابقة الذكر التي أثرت، شهد أن عمليات المالية المنتهية في سنة 2020/ 12/31 منتظمة وصادقة، وكذلك الوضع المالي لشركة B.

الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير الشركة (C) S.P.A لثلاث دورات محاسبية متتالية
(2019-2020-2021)

الجدول رقم(04) فحص محتوى تقارير لشركة (C) S.P.A

البيان	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
السنوات S.P.A (C)		
تقرير سنة 2019	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير تصديق. تقرير الخاص. تقرير شهادة.	رأي نظيف
تقرير سنة 2020	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. تقارير خاصة. متابعة وتقييم قوائم المالية.	رأي نظيف
تقرير سنة 2021	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. متابعة تقييم قوائم المالية. تقرير خاص.	رأي تحفظي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

أولا: تحليل شركة C لسنة 2019

تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2019، رأيا نظيف حول مصداقية وعدالة القوائم المالية لشركة C، وقد أشار المراجع الخارجي على انه اعتمد في مراجعته على المعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما. كما تضمنت عملية مراجعته اختبارات المحاسبة وإجراءات الرقابة التي تعتبر ضرورية في ضوء قواعد الاجتهاد العادي.

قد صرح المراجع الخارجي بعد فحصه ومراقبته لنظام الرقابة على وجود الكتب القانونية وانه يتم الاحتفاظ بها بانتظام وبإضافة إلى الكتب الأخرى المقدمة إلى مفتشية العمل، وقد أوصى أيضا بأجراء الجرد المحاسبي للتبينات ومخزونات حسب طريقة المعمول بها عموما، أما بالنسبة للخزينة فقد أوصى في حالة فتح حساب بنكي مستقبلا بأن تقوم الشركة بعملية المقاربة البنكية. أيضا أوصى باتخاذ الإجراءات اللازمة لتسيير الحسن لمصلحة شؤون الموظفين من خلال اقتناء (برنامج محاسبة الأجور). بالإضافة لتوفير خدمة تجارية مجهزة ببرمجيات في هذا الشأن واستغلالها في جميع تحركات النشاط التجاري. في الأخير أوصى بإنشاء وحدة مراقبة تكن تابعة مباشرة للإدارة المركزية.

ثانيا: تحليل تقرير شركة C لسنة 2020

لقد قدم محافظ الحسابات في هذا التقرير رأيا نظيفا حول هذه المؤسسة لسنة 2020، وبين أن عملية فحصه لم تنتج عنها أي ملاحظات تستحق الوصف. مع ذكره على أن العماليات قامت بمراجعة القواعد المحاسبية الجديدة، وأن مراجعته قائمة على معايير التدقيق المتعارف عليها.

ثالثا: تحليل تقرير الشركة C لسنة 2021 تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2021، رأيا مقيد بتحفظ حول مصداقية وعدالة القوائم المالية وتمثيلها بمصداقية للمركز المالي لشركة. وقد أشار تقرير المراجع الخارجي على احترام معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

أشار إلى أهم الملاحظات منها: محاولة التحكم في الوضع والارتقاء إلى مستوى التحدي وتفعيل الشركة من اجل حماية صافي أصول بشكل ايجابي، حيث لاحظ أن الأصل الصافي بلغ نصف رأس المال.

مع نقاط مراعاة النقاط المثارة، شهد أن العمليات في السنة المالية المنتهية 31 / 12 / 2020 هي منظمة وصادقة وكذلك الوضع المالي لشركة C.

الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير الشركة (D) S.A.R.L ثلاث دورات محاسبية

متتالية (2019-2020-2021)

الجدول رقم: (5) فحص محتوى تقارير لشركة (D) S.A.R.L

رأي مدقق الحسابات حول مصادقية القوائم المالية	الطرق والأساليب المعتمدة	البيان السنوات S.A.R.L(D)
رأي تحفظي	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير تصديق. تقرير الخاص. تقرير شهادة.	تقرير سنة 2019
رأي تحفظي	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. تقارير خاصة. متابعة وتقييم قوائم المالية.	تقرير سنة 2020
رأي تحفظي	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. تقرير شهادة. متابعة تقييم قوائم المالية. تقرير خاص.	تقرير سنة 2021

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

أولاً: تحليل تقرير الشركة D لسنة 2019

من خلال تتبع تقرير المراجعة الخارجية لسنة الحالية بمؤسسة D، اتضح أن مراجع الحسابات أعطى رأياً مقيداً بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية، وتمثيلها بمصادقية للمركز المالي للشركة.

تضمن التقرير مجمل القواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية لشركة، تمت من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما أشار المراجع أن العمليات تمت وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها ولنظام المحاسبي المالي .SCF

نوه المراجع إلى أهم الملاحظات التي كانت سبب في تحفظه والمتمثلة في الوفاء بالديون من اجل التخفيف من سير العمل الطبيعي لشركة، وأيضا تعزيز تحصيل الديون بشكل عام.

مع مجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي، شهد أن العمليات المنتهية في السنة المالية 31/ 12/ 2019 هي منظمة وصادقة وكذلك الوضع المالي لشركة D.

ثانيا: تحليل تقرير الشركة D لسنة 2020

شمل تقرير مراجع لسنة 2020 رأيا مقيدا بتحفظ، كما ورد في تقرير سنة 2019، حيث النقاط التي تم التحفظ عليها في سنة السابقة لا تزال قائمة، وأن العمليات المحاسبية تمت وفقا للمعايير المحاسبية.

شمل التقرير مجمل القواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية لشركة، تمت من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما أشار المراجع أن العمليات تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ونظام محاسبي المالي SCF.

نوه المراجع الخارجي إلى أهم الملاحظات التي كانت سبب في تحفظه، إذ نصح بتصفية حساب 115 مصاريف المؤجلة، وأيضا تطهير حسابات الموردين، و نصح بتسوية الضريبية والحالة الضريبية القابلة للاسترداد.

مع أخذ ملاحظات بعين الاعتبار، شهد أن العمليات المنتهية في السنة المالية 31/ 12/ 2020 هي منظمة وصادقة وكذلك الوضع المالي لشركة D.

ثالثا: تحليل تقرير الشركة D لسنة 2021

من خلال تتبع تقرير المراجع الخارجي لسنة 2021 لشركة D، لاحظنا أنه أعطى رأيا مقيدا بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم، وتمثيلها بمصادقية للمركز المالي، حيث النقاط التي تم التحفظ عليها في سنة السابقة لا تزال قائمة. وبين أن العمليات تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

نوه المراجع الخارجي إلى أهم الملاحظات التي كانت سبب في تحفظه، إذا نصح بتصفية حساب 115 مصاريف المؤجلة، وأيضا تطهير حسابات الموردين، وأيضا نصح بتسوية الضريبة المقتطعة مع إدارة الضرائب.

وقد شهد مع وجود ملاحظات سابقة الذكر أن العمليات المنتهية في السنة المالية 31/ 12/ 2020 هي منظمة وصادقة وكذلك الوضع المالي لشركة D.

المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة

في هذا المطلب نتطرق إلى مناقشة الدراسة الميدانية من خلال تحليل وتعليل مخرجات التقارير المدروسة وعرض أهم نتائج المتوصل إليها.

الفرع الأول: تحليل وتعليل التقارير المدروسة

تمر الدورة المحاسبية ب3 مراحل أساسية داخل البرنامج المحاسبي الآلي ابتداءً من تسجيلات دفتر اليومية، انتقالات إلى تسجيلات دفتر الأستاذ انتهاءً بإعداد ميزان المراجعة، باعتباره أداة للمراقبة، بحيث يمثل دفتر اليومية الدفتر الإجباري الأول، الذي تسجل فيه كل العمليات المحاسبية بحسب حدوثها يوم بيوم، بهدف محافظة البيانات على صورتها الأصلية. استناداً للدراسة الميدانية والتي نجمت عن تحليل التقارير لأربعة مؤسسات من خلال تتبعهم لثلاث سنوات متتالية اتضح بتحليل هذه التقارير أن مصلحة المالية والمحاسبة لهذه المؤسسات لا تراعي بعض المبادئ والقواعد المحاسبية لدى اعد ادعها لقوائمها المالية، وهذا ناجم عن قلة الخبرة في الميدان مما يؤثر بمصادقية القوائم المالية.

- تكرار تحفظات يدل على عدم الالتزام بالمسؤولية وبتوصيات المراجع وبتالي التأثير السلبي على القوائم المالية.

وهذا ما تطابق مع ما لاحظناه في المؤسسة A حيث تبين وجود فروق في الجرد المحاسبي للثببتات ومخزون ومقارنة للجرد الفعلي لهما، لوجود أخطاء في سجل الأجور إلا أنها لم تكن أخطاء ذات أهمية نسبية لذا أعطى مراجع الخارجي رأي نظيف.

أما بالنسبة لتقارير المؤسسة B أعطى المراجع الخارجي رأي تحفظي لثلاث سنوات حيث لم يصادق على القوائم المالية بسبب الأخطاء الفادحة ومتكررة خلال هذه السنوات وهذا لعدم تطهير الحسابات التالية 40100 مورد مخزون و40800 فواتير و40700 ذمم مدينة أخرى، ومن المفروض أن يرصد الحسابين 46700 حسابات انتقالية وقطع الغيار حسب النظام المحاسبي المالي، كما لاحظنا عدم تقييم ومراقبة الحساب 33 أشغال قيد الانجاز في الوقت المناسب من كل شهر، بالإضافة إلى ضرورة مراجعة وإدارة الصندوق 530 لأنها سجلت أرصدة كبيرة، بالإضافة إلى تحصيل مستحقات الزبائن.

في حين تبين أن المؤسسة C سجلت رأي نظيف لسنتين ورأي تحفظي لسنة الثالثة بسبب بلوغ الأصل الصافي نصف رأس المال، وإذا استمر على هذا الحال فستقع في مطب المادة 715 من القانون التجاري الذي بموجبه يؤدي إلى إفلاس المؤسسة أو توقيفها في حالة ما بلغ الأصل الصافي 3/4 رأس المال.

أما في ما يخص المؤسسة D تبين أن المراجع الخارجي أعطى رأي تحفظي لـ 3 سنوات متتالية بسبب الأخطاء المتكررة وعدم أخذ بتوصياته حول تسديد الديون الواجب عليها، وتحصيل مستحققاتها، وتصفية حساب 115 مصاريف مؤجلة، وعدم تسوية الضرائب لذا يجب إعداد ملف خاص بالموضوع.

لاحظنا انه بالرغم من مرور حوالي 13 سنة على صدور التعليمات الوزارية رقم 2 المؤرخة في 2 أكتوبر 2009 حول تطبيق نظام المحاسبي المالي إلا انه ليزال هناك صعوبة وعدم تمكن في تطبيق نظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: نتائج تحليل التقارير

نتج عن فحص وتحليل تقارير المراجع الخارجي محل الدراسة مجموعة من النتائج وهي كما يلي:

1. نقص في تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، يقلل من مصداقية القوائم المالية.
2. قلة في الخبرة لدى محاسبي و مسيري المؤسسة، وهذا يؤدي إلى إنشاء قوائم لا تعبر عن الوضع الحقيقي للمؤسسة.
3. ضعف نظام الرقابة الداخلي في المؤسسات محل مراجعة ينجم عنه أخطاء و مخالفات تصعب عمل المراجع الخارجي.
4. عدم الالتزام بتوصيات وتنبيهات المراجع الخارجي من قبل المؤسسات محل المراجع يتسبب في ظهور أخطاء فادحة في القوائم المالية.

الفرع الثالث: الاستنتاجات المتوصل إليها

- ✓ توجيه اهتمام أكبر بالقواعد والمبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ الاهتمام بتكوين المحاسبين والمسيرين بالمؤسسات محل دراسة، خاصة مع التحول الذي شهده النظام المحاسبي والتطورات التي طرأت عليه.
- ✓ العمل على تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلي ينتج عنه تسيير أفضل للمؤسسة وأخطاء أقل.
- ✓ الأخذ بتوصيات المراجع الخارجي، ينتج عنه قوائم مالية ذات مصداقية أكبر.

خلاصة الفصل:

بعد الدراسة الميدانية لعينة من تقرير مكتب محافظ الحسابات لولاية ورقلة والتي كان الهدف منها هو معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، أي المتمثل في الوظيفة المستقلة للمراجع الخارجي بحيث يبين رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية وإعداده لتقريره الذي يبين فيه أهم ملاحظات وتوصيات المتمثلة في فحص الدفاتر وسجلات القانونية وأنظمة الرقابة الداخلية وفق المعايير والمبادئ المتعارف عليها، وإذا تمت بمراعاة المعايير المحاسبية.



فاتمة



الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية حيث يعتبر موضوع مهم. حاولنا أن نبين مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وأيضا مدى التزام المؤسسات بتوصيات المراجع الخارجي المتمثلة في إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تضمن صحتها ومصداقيتها، فهو يعطي أكبر ضمانات لتحقيق مصداقية القوائم المالية من خلال اعتماده على المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً. ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع لربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي.

أولاً: نتائج الدراسة

- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وزيادة موثوقيتها.
- تعتبر القوائم المالية صورة للوضع المالية للمؤسسة وهي وسيلة ربط بين المستخدمين والأطراف الخارجية.
- التزام المؤسسات بتوصيات المراجع الخارجي يؤدي إلى تحقيق مصداقية أكبر في القوائم المالية.
- تتم المراجعة الخارجية من خلال فحص مستندات والبيانات والدفاتر القانونية ونظام الرقابة الداخلي.

ثانياً: اختبار الفرضيات البحث:

لقد قامت دراستنا على ثلاث فرضيات:

- أ- الفرضية الأولى المتمثلة في: نسبياً هناك التزام من المؤسسات الجزائرية بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي لتحسين جودة قوائمها المالية خلال الفترة 2017-2023.
- ب- الفرضية الثانية المتمثلة في: يظهر تأثير المراجعة الخارجية على القوائم المالية من خلال المطلب الثالث أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية من الفصل الأول، حيث يظهر في آراء وقرارات مستخدمي القوائم المالية، بعد العملية المراجعة لهذه القوائم التي تم إعدادها وفقاً للمعايير المراجعة الخارجية.
- ت- الفرضية الثالثة المتمثلة في: تتجلى فوائد إجراء المراجعة الخارجية في تحسين جودة الإفصاح المالي والمصداقية، وتقديم ضمان للمستثمرين والأطراف المعنية بالشركة، وتوفير رؤية مستقلة للشركة ومراقبة العمليات المالية.

ث - ثالثاً: توصيات البحث

- قادنا البحث إلى جملة من توصيات التي تعود على مؤسسة بالنفع وتمثل هذه التوصيات في ما يلي:
- يجب على المؤسسات الأخذ بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي التي تعود عليها بالاجابية.
 - ضرورة تكوين المحاسبين وإلمامهم بجميع القواعد والمبادئ المحاسبية من أجل الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء.
 - إلزامية استخدام نظام رقابة قوي ضماناً لوقوع أخطاء وعمليات غش أقل.
 - في حالة أخذ المؤسسات بتوصيات المراجع الخارجي باعتبار هذا الأخير، أنه عند قيامه بعمله يلتزم بمعايير المراجعة، نحصل تلقائياً على قوائم مالية شبه صادقة.

رابعاً: أفاق الدراسة

- تناول بحثنا دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي التطرق إلى المراجعة الخارجية والقوائم المالية. لذا يمكن اقتراح بعض الإشكالية وتحويلها إلى دراسات في المستقبل منها:
- تأثير المراجعة الخارجية على سلوك المشروعية المالية والشفافية.
 - دور المراجعة الخارجية في التصدي للتحريض على الغش المالي في القوائم المالية.
 - تحسين كفاءة المراجعة الخارجية لتلبية التطورات التكنولوجية.
 - تحسين دور المراجعة الخارجية في الكشف عن الغش المالي الإبداعي.



المصادر

والمراجع



قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، دون ناشر، القاهرة، 2004/2003.

2. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، كاتب حسابات، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية.

3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان _الأردن، 2007.

4. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان _الأردن، 2009.

5. مُجَّد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية.

6. مُجَّد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

7. مُجَّد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، استخدام أساليب المعاينة في مراجعة حسابات دراسة ميدانية، دار التعليم جامعي، الإسكندرية، سنة 2019.

8. مُجَّد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2002.

9. ناصر دادي عبيدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، 2008.

المذكرات والأطروحات:

10. أكرام الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، تخصص تدقيق محاسبي 2012/2013.

11. الطيب مداني، القوائم المالية المدجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير محاسبة الدولية IFRS / IAS دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطني للخدمات الآبار، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014/2015.

12. بوسعيد محمد هشام، مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2019.

13. زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2014/2015.

14. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، شهادة ماجستير في محاسبة، تخصص في محاسبة، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008/2009.

15. قورين حاج قويدر، معمري خيرة، جودة المعلومات وأثرها على الإفصاح المحاسبي-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، مجلة الاقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، المجلد 15، العدد 21، السنة 2019.

16. كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، سنة الجامعية

2010/2009.

17. مُحَمَّد البشير الجلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، تخصص محاسبة ومالية، السنة الجامعية 2015 / 2016.

18. مُحَمَّد الطيب خليل، إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، تخصص تدقيق محاسبي، 2014 / 2015.

19. مُحَمَّد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من المنظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2010 / 2011.

20. مُحَمَّد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013.

21. مُحَمَّد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2016.

22. مُحَمَّد توفيق وكريش، عزيز بلحردة، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، شهادة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2013 / 2014.

مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فحوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر 3، 2013 / 2014.

23. سارة شايب عينو، دور المدقق الخارجي في الرفع من مصداقية القوائم المالية لدى مصلحة الضرائب، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شهادة ماستر، جامعة أم

البواقي، 2014/ 2015.

24. نصيرة سليمان، أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة

الاقتصادية، شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،
تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، سنة الجامعية 2015/2016.

25. سارة حدة بودر بالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية،

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة عمار
ثليجي، بالاغواط، السنة الجامعية، 2013/2014.

26. فاطمة علاق، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق

معايير المراجعة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية
والحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، تخصص محاسبة
وتدقيق، 2018/ 2019.

المجالات:

27. الطالب عبد العزيز، بلمداني مُجد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية،

مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد
الثاني، الجزائر، 2020.

28. بلعور سليمان، دوافع واثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى

اقتصادية، جامعة غرداية، العدد السادس جوان 2014.

29. معن مُجد الحسن حامد العركي، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية،

مجلة العربية للنشر العلمي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، العدد 28، الخرطوم السودان،
2021.

القوانين:

29. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08_156، 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، يتضمن تطبيق أحكام القانون 11_07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 19، الجزائر، المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 ليوليو سنة 2008.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 30.Hassan Lahbari, **La qualité de l'audit externe et la notion de significativité: étude notion exploratoire**, Strasbourg, France, 2009.
- 31.Koubaa Riguen Rakia, **L'impact de l'éthique de l'audit externe sur la qualité l'information**, University of safx, 2020.
- 32.Lattarisamir et Ouali Lamine, **L'audit L'égal des états financiers cas d'une société de production**, mémoire de master, option finance, faculté des sciences économiques, commerciale et des sciences de gestion, université mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou .promotion 2014/2015.
- 33.Michael Frozeh Fossung, Magong WapiSaurelle, **External audit and quality of accounting and financial information in Cameroonian companies**, European Journal of Accounting, Auditing and Finace Research, University of Buea P.O .Box 63, Buea, CAMEROON, University of Dschang, P.O .Box 96, Dschang, CAMEROON, Vol, 7, No.3, pp, 55-72, April 2019.
- 34.Muchugia Grace Gathigia, **the effects of external audit quality on the financial performance of commercial Banks in Kenya**, Master Memorandum, Business Administration School of Business, university of Nairobi, 2018.
35. saidi yahia , berrehouma abd elhamid, **Présentation des état financiers dans le nouveau système financier et comptable algérien2009** ,revue d'études financières et comptables , centre université et el oued, Issue, 2010



ملاحق



الملحق رقم (01): تقارير مؤسسة A سنة 2017

Monsieur le président

Objet : *Rapport intérim.*

*Monsieur le président
Messieurs les Membres du conseil d'administration.*

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre honorable conseil, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre SPA pour l'exercice clos le 31/12/2017.

La présente partie du rapport comporte:

- rapport du contrôle interne

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et aux personnels pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veillez agréer, Messieurs les Membres du conseil l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla le 25/04/2018

Le Commissaire Aux Comptes.

(A) 2017 B/A .

الملحق رقم (01) : تابع

Monsieur le président

Messieurs les membres de l'assemblée générale de la S P A (A)

rapport de contrôle interne

Le contrôle effectué au niveau de l'S.P.A. ma conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'S.P.A nous a permis de constater l'existence des livres suivant :

- le livre journal
- le livre de paie
- le livre d'inventaire comptable
- le livre d'inventaire physique.
- registre des assemblées

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de l'S.P.A et ils sont régulièrement tenus.

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure
Registre du personnel s congé payé
Registre des arrêts de travail
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents

2 - Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables et les stocks sont indispensable en cas de présence des immobilisation et des stocks au futurs dans le bilan .

3 - Les comptes de disponibilité :

Au cas ou vous ouvre le ou les comptes bancaires, il est indispensable d'établir les rapprochements au cour des exercices futurs,

الملحق رقم (01) : تابع

4 - La gestion de personnel et paie:

Il est de mon devoir de vous inviter de prendre soins et organier le service paie au futur avec le décollage effectif de I S.P.A

5 - La gestion de stocks :

Il faut prévoir un service commerciale, dote d'un logiciel en la matière, ce dernier doit être exploité des le début d'activité.

6 - La revue générale des états avant clôture:

Je dois vous informer que j'ai procédé au contrôle de l'ensemble des écritures comptables clôture, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet na pas relève de remarques importantes méritant à décrire.

**Enfin je vous suggère d'installer au futur une cellule d'audit au sein de la SPA afin d'aider la direction et les divers services de la S P A.*

Fait à Ouargla le 25/04/2018

Le Commissaire Aux Comptes.

(A) 2017 B/A .

الملحق رقم (02): تقارير مؤسسة A سنة 2018

Monsieur le président,
Messieurs les membres de l'assemble générale de la S P A (A)

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S P A (A) pour l'exercice clos le 31/12/2018, comprenant le bilan d'un total net de **14.886.877,63 DA**, et un total de **133.843,02 DA** et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents synthèses prévus par le Système Comptable Financier.

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaires eu égard aux règles de diligences normales.

je certifie que les opérations de l'exercice clos le **31/12/2018** sont régulières et si même la situation financière de la S.P.A. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptables généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla le 07/04/2019.

Le Commissaire Aux Comptes.

(A) 2018 B/A.

الملحق رقم (03) : تقرير مؤسسة A لسنة 2019

Monsieur le président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale de la S P A (A)

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S P A (A) pour l'exercice clos le 31/12/2018, comprenant le bilan d'un total net de 18 549 460,32DA, et un total bénéficiaire de 467 262,86 DA et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

je certifie que les opérations de l'exercice clos le 31/12/2019 sont régulières et sincères, de même la situation financière de la S.P.A. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla le 11/08/2020

Le Commissaire Aux Comptes.

(A) 2019 B/A.

الملحق رقم (04) : تقرير المؤسسة B لسنة 2018

Monsieur le Gérant

Messieurs les membres de l'assemble générale de la sarl (B)

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la SARL (B) pour l'exercice clos le 31/12/2018, comprenant le bilan d'un total net de **1.015.504.457,44DA**, et un total bénéficiaire de **23.164.238,67 DA** et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

J'attire votre attention sur les remarques les plus significatives :

- * le recouvrement des créances demeure une nécessité éminente pour la bonne gouvernance de l'entité vu l'importance de son évolution durant cet exercice.
- * honorer vos dettes car nous avons remarque de que la majorité des dettes ont envolés durant cet exercice.
- *assainir les comptes respectifs suivant :
 - 40100 : fournisseur de stocks
 - 40800 : fournisseur
 - 46700 : autres comptes débiteurs

Sous réserves des points suscite ,Je certifie que les opérations de l'exercice clos le **31/12/2018** sont réguliers et sincères ,de même la situation financière de la S.A.R.L. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla 15-07-2019

Le Commissaire Aux Comptes.

SARL (B) 2018B/A .

الملحق رقم (05) : تقرير المؤسسة B لسنة 2019

Monsieur le Gérant

Messieurs les membres de l'assemble générale de la sarl (B)

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S.A.R.L. (B) pour l'exercice clos le 31/12/2019, comprenant le bilan d'un total net de **883 430 763,81 DA**, et un total bénéficiaire de **35.354.532,61 DA** et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

J'attire votre attention sur les remarques les plus significatives :

* le recouvrement des créances demeure une nécessité éminente pour la bonne gouvernance de l'entité vu l'importance de son évolution durant cet exercice, par contre il est éminent d'honorer vos dettes car nous avons remarque de que créances représentent 36,35% des dettes durant cet exercice.

*Assainir les comptes respectifs suivant :

46700 : autres comptes débiteurs

47000 : comptes transitoires

Sous réserves des points suscite ,Je certifie que les opérations de l'exercice clos le **31/12/2019** sont réguliers et sincères ,de même la situation financière de la S.A.R.L. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla 16-07-2020

Le Commissaire Aux Comptes.

SARL (B) 2019B/A .

الملحق رقم(06): تقرير المؤسسة B لسنة 2020

Monsieur le Gérant

Messieurs les membres de l'assemblée générale de la sarl (B)

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S.A.R.L. (B) pour l'exercice clos le 31/12/2020, comprenant le bilan d'un total net de **1.157.729.736,97 DA**, et un total bénéficiaire de **46.702.109,69 DA** et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

J'attire votre attention sur les remarques les plus significatives :

- * Les travaux en cours doivent être suivis et évalués au temps opportun chaque mois.
- * Les stocks pièces de rechange présentent un solde trop important à notre avis il faut revoir la gestion de ces stocks.
- * L'augmentation des créances demeure inquiétante, cet état de fait appelle un éminent assainissement de la situation.
- * Les dettes doivent encore baisser au fur et à mesure afin de faire face aux différentes crises financières surtout avec les tiers externes influents.
- * La caisse accuse un solde trop important, à notre avis les sommes importantes doivent être abritées dans vos comptes bancaires pour leur sécurité d'une part et pour la bonne gouvernance de votre trésorerie.
- * En matière des charges je vous recommande de réviser les comptes respectifs : entretiens et réparations- déplacement, mission et frais de mission car ils présentent des sommes importantes à notre avis.

Sous réserve des points suscités, Je certifie que les opérations de l'exercice clos le 31/12/2020 sont régulières et sincères, de même la situation financière de la S.A.R.L. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptables généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla 26-04-2021

Le Commissaire Aux Comptes.

SARL(B) 2020B/A .

- XIII - CABINET C.C

C.A.C. SARL(B) 2020

الملحق رقم(07): تقرير المؤسسة C لسنة 2019

Monsieur le président,
Messieurs les membres de l'assemble générale de la S P A (C)

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S P A (C) pour l'exercice clos le 31/12/2018, comprenant le bilan d'un total net de 18 549 460,32DA, et un total bénéficiaire de 467 262,86 DA et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporte les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

je certifie que les opérations de l'exercice clos le 31/12/2019 sont réguliers et sincères, de même la situation financière de la S.P.A. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla le 11/08/2020

Le Commissaire Aux Comptes.

(C) 2019 B/A .

الملحق رقم(08): تقرير المؤسسة C لسنة 2020

Monsieur le président,

Messieurs les membres de l'assemble générale de la S P A (C)

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S P A (C) pour l'exercice clos le 31/12/2020, comprenant le bilan d'un total net de 18.232.862,83DA, et un total déficitaire de (-)262.877,37 DA et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporte les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

je certifie que les opérations de l'exercice clos le 31/12/2020 sont régulières et sincères, de même la situation financière de la S.P.A. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla le 15/07/2021

Le Commissaire Aux Comptes.

spa (C) 2020 B/A.

الملحق تابع لرقم: (08)

SPA C
Exportation de production agricole

BILAN (ACTIF)				
LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	2020	2019
Actifs NON COURANTS				
<i>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</i>				
<i>Immobilisations incorporelles</i>				
Immobilisations corporelles				
<i>Terrains</i>				
<i>Bâtiments</i>				
<i>Autres immobilisations corporelles</i>	834 072,66	694 886,66	139 186,00	227 291,90
<i>Immobilisations en concession</i>				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
<i>Titres mis en équivalence</i>				
<i>Autres participations et créances rattachées</i>				
<i>Autres titres immobilisés</i>				
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>				
<i>Impôts différés actif</i>				
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT	834 072,66	694 886,66	139 186,00	227 291,90
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	32 641,60		32 641,60	32 641,60
Créances et emplois assimilés			0,00	
<i>Clients</i>	18 021 249,17		18 021 249,17	18 021 249,17
<i>Autres débiteurs</i>			0,00	
<i>Impôts et assimilés</i>	4 603,25		4 603,25	3 291,07
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>	28 683,00		28 683,00	28 683,00
Disponibilités et assimilés			0,00	
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>			0,00	
<i>Trésorerie</i>	6 499,81		6 499,81	236 303,58
TOTAL ACTIF COURANT	18 093 676,83	0,00	18 093 676,83	18 322 168,42
TOTAL GENERAL ACTIF	18 927 749,49	694 886,66	18 232 862,83	18 549 460,32

الملحق تابع لرقم: (08)

SPA C

Exportation de production agricole

Compte de Résultat /Nature			
LIBELLE	Note	2020	2019
Ventes et produits annexes			4 560 850,00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		0,00	4 560 850,00
Achats consommés			-2 400 000,00
Services extérieurs et autres consommations		-167 987,87	-835 282,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-167 987,87	-3 235 282,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-167 987,87	1 325 568,00
Charges de personnel			-619 402,52
Impôts, taxes et versements assimilés			-72 204,81
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-167 987,87	633 960,67
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements,		-88 105,90	-161 294,53
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-256 093,77	472 666,14
Produits financiers			
Charges financiers		6 783,60-	5 403,28-
IV-RESULTAT FINANCIER		-6 783,60	-5 403,28
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-262 877,37	467 262,86
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		0,00	4 560 850,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-262 877,37	-4 093 587,14
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-262 877,37	467 262,86
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-262 877,37	467 262,86

الملحق تابع لرقم: (08)

Monsieur le président,

Messieurs les membres de l'assemblée générale de la S P A C

**Rapport spécial
sur les conventions réglementées**

*L'article 628 du code de commerce stipule que : " toute convention entre
une société et l'un de ces administrateurs soit directement soit indirectement
doit à*

*peine de nullité être soumise à l'autorisation préalable du conseil
d'administration*

après rapport du commissaire aux comptes.

*Dans ce cadre, j'ai l'honneur de vous informer que je n'ai pas eu
connaissance, ni rencontré au cours de mes investigations des cas rentrants
dans le champ d'application de l'article précité durant l'exercice 2020.*

Fait à Ouargla le 15/07/2021

Le Commissaire Aux Comptes.

Cac spa C 2020 B/A .

الملحق تابع لرقم: (08)

*Monsieur le président, Messieurs les membres de l'assemblée générale
de la S P A C*

**Commentaire sur les principaux
Poste des états financiers au 31/12/2020**

ACTIFS NON COURANTS :

Au niveau des immobilisations nous n'avons constaté aucune acquisitions au cours de l'exercice 2020 :

LIBELLE	BRUT 2020	BRUT 2019	Ecart	Ecart en %
ACTIFS NON COURANTS				
<i>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</i>				
<i>Immobilisations incorporelles</i>			-	
<i>Immobilisations corporelles</i>				
<i>Terrains</i>				
<i>Bâtiments</i>			-	
<i>Autres immobilisations corporelles</i>	834 072,66	834 072,66	-	0,00
<i>Immobilisations en concession</i>				
<i>Immobilisations encours</i>				
<i>Immobilisations financières</i>				
<i>Titres mis en équivalence</i>				
<i>Autres participations et créances rattachées</i>				
<i>Autres titres immobilisés</i>				
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>			-	
<i>Impôts différés actif</i>	-	-	-	
TOTAL ACTIF NON COURANT	834 072,66	834 072,66	0,00	0,00
<i>amortissement actifs non courants</i>	amot/prov	amot/prov	écart en valeur	écart %
ACTIFS NON COURANTS				
<i>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</i>				
<i>Immobilisations incorporelles</i>			-	
<i>Immobilisations corporelles</i>				
<i>Terrains</i>				
<i>Bâtiments</i>			-	
<i>Autres immobilisations corporelles</i>	694 886,66	606 780,76	88 105,90	14,52
<i>Immobilisations en concession</i>				
<i>Immobilisations encours</i>				
<i>Immobilisations financières</i>				
<i>Titres mis en équivalence</i>				
<i>Autres participations et créances rattachées</i>				
<i>Autres titres immobilisés</i>				
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>	-	-		

الملحق تابع لرقم: (08)

XVI

Impôts différés actif				
TOTAL amortissement	694 886,66	606 780,76	88 105,90	14,52
ACTIFS NON COURANTS NET	139 186,00	227 291,90	-88 105,90	-38,76

Dune manière générale les actifs non courant brut n'ont pas bougé durant l'exercice .

Actif courant :

Les actifs courant ont connu une baisse de (-) 1.25 % par rapport a 2019, les stocks, les créances et les comptes autres débiteurs n'ont pas bougés, les Impôts et assimilés ont évolués de 39,87%. les disponibilité ont diminué de (-)97,25% durant l'exercice 2020.(voir tableau ci-après)

ACTIF COURANT				
ACTIF COURANT	2020	2019	Ecart en valeur	Ecart %
Stocks et encours	32 641,60	32 641,60	-	-
Créances et emplois assimilés			-	-
Clients	18 021 249,17	18 021 249,17	-	-
Autres débiteurs			-	0!
Impôts et assimilés	4 603,25	3 291,07	1 312,18	39,87
Autres créances et emplois assimilés	28 683,00	28 683,00	-	-
Disponibilités et assimilés			-	-
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 499,81	236 303,58	229 803,77-	97,25-
TOTAL ACTIF COURANT	18 093 676,83	18 322 168,42	228 491,59-	1,25-
TOTAL GENERAL ACTIF	18 232 862,83	18 549 460,32	316 597,49-	1,71-

les capitaux propres : Les capitaux propres enregistrent une baisse de (-) 6,22 % cet état de fait nous oblige a vous inciter de sauvegarder votre l'actif net.

CAPITAUX PROPRES				
libelle	2020	2019	Ecart en valeur	Ecart %
Capital émis	6 500 000,00	6 500 000,00		
Capital non appelé				
Primes et réserves - Réserves consolidés			-	

الملحق تابع لرقم: (08)

XVI

(1)				
Ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	262 877,37-	467 262,86	730 140,23-	26,61
Autres capitaux propres - Report à nouveau	2 276 616,55	2 743 879,41	467 262,86	17,03-
Part de la société consolidant (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I	3 960 506,08	4 223 383,45	262 877,37-	6,22-

les passifs non courants : les passifs non courant n'enregistre aucun mouvement ou somme durant l'exercice 2020.

LES PASSIFS NON COURANTS				
LIBELLE	2020	2019	Ecart en val	Ecart %
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL II				

les passifs courants : les passifs courant ont chutes de (-) 0.37% durant l'exercice 2020, cet état de fait nous amène a vous recommander honorer vos dettes hâtivement afin d'alléger votre situation de vos dettes

PASSIFS COURANTS:				
Libelle	2020	2019	Ecart en valeur	Ecart %
Fournisseurs et comptes rattachés	9 571 790,02	9 521 790,02	50 000,00	0,53
Impôts	1 561 558,56	1 561 558,56	0,00	-
Autres dettes	3 134 828,29	2 601 183,57	533 644,72	20,52
Trésorerie passif	4 179,88	641 544,72	-637 364,84	99,35
TOTAL III	14 272 356,75	14 326 076,87	-53 720,12	-0,37
TOTAL general passif (I+II+III)	18 232 862,83	18 549 460,32	-316 597,49	-1,71

Passifs Courants:	2020	Ecart %	2019	Ecart %
Fournisseurs et comptes rattachés	9 571 790,02	67,07	9 521 790,02	66,46
Impôts	1 561 558,56	10,94	1 561 558,56	10,90
Autres dettes	3 134 828,29	21,96	2 601 183,57	18,16
Trésorerie passif	4 179,88	0,03	641 544,72	4,48
TOTAL III	14 272 356,75	100,00	14 326 076,87	100,00

les comptes charges et produits : les comptes de produits ont chute de (-) 100% durant

الملحق تابع لرقم: (08)

XIX

l'exercice 2020, ceci s'explique par l'absence d'activité et de ventes durant l'exercice 2020. de même les charges ont diminuées de (-) 93,58% ..

LES COMPTES PRODUITS				
LIBELLE	2020	2019	Ecart en valeur	Ecart %
Ventes et produits annexes		4 560 850,00	4 560 850,00-	- 100,00
Variation stocks produits finis et en cours				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation			-	
Autres produits opérationnels			-	
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
Produits financiers				
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)				
TOTAL des produits des activités ordinaires	0,00	4 560 850,00	-4 560 850,00	-100,00

LES COMPTES CHARGES				
Libelle	2020	2019	Ecart en valeur	Ecart %
Achats consommés		2 400 000,00	2 400 000,00-	- 100,00
Services extérieurs et autres consommations	167 987,87	835 282,00	667 294,13-	- 79,89
Charges de personnel		619 402,52	619 402,52-	- 100,00
Impôts, taxes et versements assimilés		72 204,81	72 204,81-	- 100,00
Autres charges opérationnelles			-	!
Dotations aux amortissements, provisions	88 105,90	161 294,53	73 188,63-	- 45,38
Charges financières	6 783,60	5 403,28	1 380,32	25,55
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-	
Impôts différés (Variions) sur résultats ordinaires				
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)				
TOTAL des charges des activités ordinaires	262 877,37	4 093 587,14	-3 830 709,77	-93,58
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-262 877,37	467 262,86	-730 140,23	-156,26

الملحق تابع لرقم: (08)

Libelle	2020	Taux	2019	Taux
Achats consommés		0,00	2 400 000,00	58,63
Services extérieurs et autres consommations	167 987,87	63,90	835 282,00	20,40
Charges de personnel		0,00	619 402,52	15,13

- XIX - CABINET C C

C.A.C. spa (C) 2020

Impôts, taxes et versements assimilés		0,00	72 204,81	1,76
Autres charges opérationnelles		0,00		0,00
Dotations aux amortissements, provisions	88 105,90	33,52	161 294,53	3,94
Charges financières	6 783,60	2,58	5 403,28	0,13
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00		0,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0		0
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)				
TOTAL des charges des activités ordinaires	262 877,37	100,00	4 093 587,14	100,00

XX

Fait à Ouargla le 15/07/2021

Le Commissaire Aux Comptes.

Cac spa C 2020 B/A .

الملحق تابع لرقم: (08)

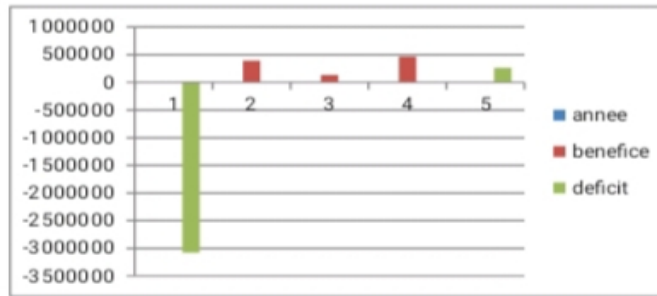
Monsieur le président

Messieurs les membres de l'assemble générale de la S P A C

1° Rapport spécial sur le résultat de dernier cinq (05)exercices.

Conformément à l'article 678 du code de commerce, nous rappelons le résultat antérieur réalisé par la SPA :

<u>Année</u>	<u>Benefice</u>	<u>Deficit</u>
2016		(3.078.111.27)
2017	392.869,27	
2018	133.843,02	
2019	467.262,86	
2020		(262.877, 37)



Fait à Ouargla le
15/07/2021

Le Commissaire Aux Comptes.

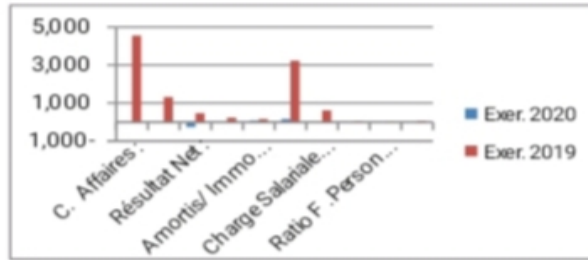
Cac spa C 2020 B/A .

الملحق تابع لرقم: (08)

SPAC

Tableau d'analyse des résultats des deux derniers exercices

Désignation	Exer. 2020	Exer. 2019	Ecart	Ecart en %
C. Affaires :	-	4 560	4 560-	100-
Valeur Ajoutée:	-	1 325	1 325-	100-
Résultat Net :	262-	467	729-	156-
Disponibilité :	6	236	230-	97-
Amortis/ Immo exercice :	88	161	73-	45-
Consommation intermed (61+62)	167	3 235	3 068-	95-
Charge Salariale :	-	619	619-	100-
Ratio F. Personnel/ Valeur Ajoutée :	0	47	0	0
Ratio F. Personnel/ CA :	0	14	0	0
Consommation intermed / CA	0	71	0	0



الملحق تابع لرقم: (08)

BENDAOU Abderrazzak
Commissaire Aux Comptes
Rue si Ouargla
Tel : 000/00-00-00

A Monsieur président de l 'SPA C

Bordereau D'envoi

<i>Désignation</i>	<i>Nombre</i>	<i>Obs.</i>
<i>Veillez trouver ci-joint : Rapports de Commissariat aux Comptes de l'SPA mondial dattes 2020</i>	<i>Dix (04) Exemplaires</i>	

Fait à Ouargla le 16/07/2021

Commissaire Aux Comptes

A/R. BENDAOU

الملحق تابع لرقم: (08)

Cabinet BENDAOU Abderrazak

Rue si el houas face hopital Mohamed boudiaf Ouargla

Mf 1959300010001551

Compte BEA 0322900001/52 RIB: 00200032032290000152

Telefax 029-70-57-27 mob 0660-45-40-14

bcf.oqx2012@gmail.com

Ouargla le : 16-07-2021

Doit.

SPA C .au capital de 6.500.000,00DA

Note d'honoraire n° :09//2021

Désignation	Montant A Regler
- Commissariat Exercice 2020	80.000,00
- Frais de BOAL – CNRC.	30.000,00
Hors Taxes (HT)	110.000,00
TVA	0.00
Toute taxes comprise (TTC)	110.000,00

Arrêter la présente note a la somme de

Cent dix mille Dinars Algériens.

Commissaires Aux Comptes

الملحق رقم: (09) المؤسسة C 2021

Monsieur le Gérant

Messieurs les membres de l'assemble générale de la S P A (C)

RAPPORT DE CERTIFICATION

*J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S.P.A. (C) pour l'exercice clos le 31/12/2020, comprenant le bilan d'un total net de **3.697.085,84 DA**, et un total déficitaire de **(-) 229 691,21 DA** et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.*

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

*J'attire votre attention sur les remarques les plus significatives :
Essayer de maîtriser la situation et de relever le déficit et d'activer l'entreprise afin de sauvegarder votre actif net en positif.*

*Sous réserves des points suscite ,Je certifie que les opérations de l'exercice clos le **31/12/2021** sont réguliers et sincères ,de même la situation financière de la S.A.R.L. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)*

Fait à Ouargla le : 06-05-2022

Le Commissaire Aux Comptes.

spa (C) 2021 B/A .

الملحق رقم: (10) تقرير المؤسسة D لسنة 2019

Monsieur le Gérant la S.A.R.L. (D)

IX

RAPPORT DE CERTIFICATION

J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S.A.R.L. (D) pour l'exercice clos le 31/12/2019, comprenant le bilan d'un total net de **25.925.490,74** DA, et un bénéfice de **1 275.658,69** DA et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.

L'examen effectué suivants les normes d'audit généralement admises, comporte les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles, que nous avons considéré nécessaires eu égard aux règles de diligences normales.

J'attire votre attention sur la remarque la plus significative :

- honorer les dettes afin d'alléger le fonctionnement normal de la S.A.R.L.
- Renforcer le recouvrement des créances en général

sous réserves du point suscité, je certifie que les opérations de l'exercice clos le 31/12/2019 sont réguliers et sincères, de même la situation financière de la S.A.R.L. (D) arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)

Fait à Ouargla 02-11-2020

Le Commissaire Aux Comptes.

Cac SARL (D) 2019B/A.

الملحق رقم: (11) تقرير المؤسسة D لسنة 2020

Monsieur le Gérant

Messieurs les membres de l'assemble générale de la S A R L (D)

RAPPORT DE CERTIFICATION

*J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S.A.R.L.(D) pour l'exercice clos le 31/12/2020, comprenant le bilan d'un total net de **24.898.612,13 DA**, et un total bénéficiaire de **758 538,12 DA** et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.*

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

J'attire votre attention sur les remarques les plus significatives :

** Apurer le compte 115 charges reportes.*

** Assainir les comptes respectifs : avances fournisseurs, état impôts et taxes et état taxe récupérable.*

*Sous réserves des points suscite ,Je certifie que les opérations de l'exercice clos le **31/12/2020** sont réguliers et sincères ,de même la situation financière de la S.A.R.L. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)*

Fait à Ouargla 28-07-2021

Le Commissaire Aux Comptes.

SARL (D) 2020 B/A .

الملحق رقم(12): تقرير المؤسسة D لسنة 2021

Monsieur le Gérant

Messieurs les membres de l'assemble générale de la S A R L (D)

RAPPORT DE CERTIFICATION

*J'ai examiné les états financiers ci-joints de la S.A.R.L. (D) pour l'exercice clos le 31/12/2021, comprenant le bilan d'un total net de **21.231.344,05 DA**, et un total bénéficiaire de **426.438,89 DA** et les tableaux annexés établis, selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Système Comptable Financier.*

Mon examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles que nous avons considérés nécessaire eu égard aux règles de diligences normales.

J'attire votre attention sur les remarques les plus significatives :

- * Apurer le compte 115 charges reportes.
- * Assainir les comptes fournisseurs,
- * Assainir le précompte avec l'administration fiscale.

*Sous réserves des points suscite ,Je certifie que les opérations de l'exercice clos le **31/12/2021** sont réguliers et sincères ,de même la situation financière de la S.A.R.L. arrêtée à cette date tels qu'ils ressortent du bilan et des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport, conformément aux principes comptable généralement admis par référence au Système Comptable Financier (SCF)*

Fait à Ouargla 25-07-2022

Le Commissaire Aux Comptes.

SARL (D) 2021 B/A .



الفهرس



الصفحة	العنوان
أ	المقدمة.....
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية والقوائم المالية	
02	تمهيد
07	المبحث الأول: لإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية.....
07	المطلب الأول: أساسيات حول المراجعة.....
07	الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.....
10	الفرع الثاني: عموميات حول المراجعة الخارجية
11	الفرع الثالث: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها.....
14	الفرع الرابع: معايير المراجعة المتعارف عليها.....
15	الفرع الخامس: أنواع تقارير المراجعة الخارجية.....
19	المطلب الثاني: أساسيات حول القوائم المالية.....
19	الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية.....
20	الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية.....
21	الفرع الثالث: أنواع القوائم المالية.....
21	الفرع الرابع: مستخدمو القوائم المالية.....
24	الفرع الخامس: المبادئ المحاسبية لأعداد القوائم المالية.....
27	المطلب الثالث: اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية.....

27	الفرع الأول: وسائل فحص الحسابات.....
28	الفرع الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية.....
30	الفرع الثالث: نموذج عن التقارير النهائية لمراجع الحسابات.....
34	الفرع الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.....
35	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية - الدراسات السابقة -
35	المطلب الأول: الدراسات المحلية.....
40	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
42	المطلب الثالث: العلاقة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....
42	الفرع الأول: أوجه الاختلاف بين الدراسات.....
44	الفرع الثاني: مميزات الدراسة.....
45	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: الدراسة لعينة من تقارير محافظي لحسابات لولاية ورقلة	
47	تمهيد.....
47	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
47	المطلب الأول: الطريقة والمنهجية المتبعة.....
47	الفرع الأول: المنهجية المتبعة.....
47	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....
50	المطلب الثاني: الأدوات المعتمدة خلال الدراسة.....
50	الفرع الأول: الوثائق (تقارير المراجع الخارجي)

50	الفرع الثاني: المقابلة الشخصية.....
51	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها.....
51	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.....
51	الفرع الأول: فحص محتوى تقارير الشركة A لثلاث دورات محاسبية متتالية 2017، 2018، 2019....
52	أولاً: تحليل تقرير شركة A لسنة 2017.....
52	ثانياً: تحليل تقرير شركة A سنة 2018.....
53	ثالثاً: تحليل تقرير الشركة A سنة 2019.....
53	الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير الشركة B لثلاث دورات محاسبية متتالية 2018، 2019، 2020....
54	أولاً: تحليل تقرير الشركة B لسنة 2018.....
54	ثانياً: تحليل تقرير الشركة B لسنة 2019.....
55	ثالثاً: تحليل تقرير الشركة B لسنة 2020.....
56	الفرع الثالث: فحص محتوى تقارير الشركة C لثلاث دورات محاسبية متتالية 2019، 2020، 2021.
56	أولاً: تحليل تقرير شركة C لسنة 2019.....
57	ثانياً: تحليل تقرير شركة C لسنة 2020.....
57	ثالثاً: تحليل تقرير الشركة C لسنة 2021.....
58	الفرع الرابع: فحص محتوى تقارير الشركة D لثلاث دورات محاسبية متتالية 2019، 2020، 2021...
58	أولاً: تحليل تقرير الشركة D لسنة 2019.....
59	ثانياً: تحليل تقرير الشركة D لسنة 2020.....
59	ثالثاً: تحليل تقرير الشركة D لسنة 2021.....

61	المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة.....
61	الفرع الأول: تفسير وتعليل مخرجات التقارير المدروسة.....
62	الفرع الثاني: النتائج تحليل التقارير.....“
63	الفرع الثالث: الاستنتاجات المتوصل إليها.....“
64	خلاصة الفصل.....
65	الخاتمة.....
68	المصادر والمراجع.....
74	الملاحق.....
101	الفهرس.....



تتلقى

