جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ـ الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و محاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية و علوم تسيير و علوم تجارية

التخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد:

عبد الحق خراز

بعنوان :

دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة القوائم المالية

-دراسة عينة من تقارير محافظ حسابات بولاية ورقلة -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة:

خالد مقدم	أستاذ محاضر أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
عبد اللطيف طيبي	أستاذ محاضر أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا
محمد زرقون	أستاذ محاضر أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ـ الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و محاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية و علوم تسيير و علوم تجارية

التخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد:

عبد الحق خراز

بعنوان :

دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة القوائم المالية

-دراسة عينة من تقارير محافظ حسابات بولاية ورقلة -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة:

خالد مقدم	أستاذ محاضر أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
عبد اللطيف طيبي	أستاذ محاضر أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا
محمد زرقون	أستاذ محاضر أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم :" قل اعملوا فيسرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون "

اهدي ثمرة مجهودي إلى الذي منحني الدفء و غمرني بالحنان و علمني العطاء بدون انتظار والدي العزيز قدور في عمره إلى بسمة الحياة و سر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب " أمي الحبيبة إلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي و أخواتي الذين كانوا معي في كل مراحل عمري و عاشوا معي أفراحي و أقراحي إهداء مملوء بالاحترام و التقدير إلى من وجهني نتقدم بأسمى آيات الشكر و الامتنان و التقدير و المحبة

اشكره جزيل الشكر على وقوفه إلى جانبي طيلة انجازي لهذا العمل و الذي كان عونا و سندا لي في كل خطوة أخطوها و الذي لم يبخل عليا بملاحظاته و توجيهاته

و إلى جميع أساتذة و الأستاذ المؤطر خاصة لتقديمه مجموعة من نصائح والإرشادات جميع محافظي الحسابات و إلى

والدي حفظه الله والى جميع عمال مكتب محافظ حسابات

كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل إلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد لانجاز العمل المتواضع إلى كل هؤلاء أقول شكرا جزيلا.

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

{ و قل اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون }

اللهم علمنا ما ينفعنا و انفعنا بما علمتنا و زدنا

علما و أهدنا سواء السبيل .

أولا و قبل كل شيء نشكر الله عز و جل الذي أنار طريقنا بمصباح العلم كما نتقدم بتشكراتي

إلى والداي الكرام .

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى تبيان دور المراجعة الخارجية في تحسين وتحقيق جودة التقارير مالية، واعتمدنا في معالجة الموضوع على عينة من تقارير المراجع الخارجي و التي تدرس تقاريره دورات محاسبية خلال فترة معينة حسب نوع ونشاط مؤسسة محل الدراسة.

وفي ذلك استخدام أدوات في بحث و متمثلة في المقابلات الشفوية مع محافظ الحسابات لفهم أكثر وكشف الغموض في عدة نقاط و كذلك في مختلف الوثائق و متمثل في تقارير وباعتماد على منهج دراسة حالة واستناد إلى نتائج متوصل إليها بعد إعداد كل تقرير و التي يشير إليها المراجع الخارجي، بحيث اعتمدنا طريقة المفاضلة في اختيار تقارير محاسبة (معايير متمثل في رأس المال ، عدد العمال ، وضعية المؤسسات كبيرة و صغيرة) بعد إتمام عملية المراجعة من وجود اختلال وإعطاء رأيه و اقتراح حلول للمؤسسة التي هي قيد الدراسة .

الكلمات المفتاحية :

مراجعة خارجية ا،لقوائم المالية، تقرير المراجع الخارجي، مؤسسة.

Summary:

This study aimed to show the role of external audit in improving and achieving the quality of financial reports.

In this, the use of tools in research, represented in oral interviews with the account keeper, to understand more and reveal ambiguity in several points, as well as in various documents, represented in reports and based on a case study approach and based on the results reached after preparing each report, which the external auditor refers to , so that we adopted the differentiation method in choosing accounting reports (criteria represented in capital, number of workers, and the status of large and small institutions) after completing the audit process from the presence of an imbalance and giving its opinion and proposing solutions for the institution that is under study.

قائمة المحتويات

المقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة و القوائم المالية

تمهيد

المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة و القوائم المالية

المطلب الأول : ماهية نشأة المراجعة الخارجية وتطورها

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية

المطلب الثالث : أنواع المراجعة الخارجية

المطلب الرابع: مبادئ وأهداف المراجعة الخارجية

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية

المطلب الأول : مفهوم و خصائص القوائم المالية

المطلب الثاني : مستخدمو القوائم المالية

المطلب الثالث : مفهوم جودة القوائم المالية

المطلب الرابع: معايير المتحكمة في جودة القوائم المالية

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية و دراسات سابقة

تمهيد

المبحث الأول: إجراءات المراجعة الخارجية كآلية لتحسن جودة القوائم المالية

المطلب الأول : تقارير المراجعة الخارجية

المطلب الثاني : مساهمة مراجعة خارجية في تفعيل مصداقية القوائم المالية

المطلب الثالث : مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات

المبحث الثاني: دراسة المذكرات و الأطروحات العلمية

المطلب الأول : دراسات سابقة

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسات

خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث دراسة ميدانية تحليلية للتقارير العامة لمحافظي الحسابات –ناحية ورقلة–

تمهيد

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظ حسابات لولاية ورقلة

المبحث الأول : الطرق و الأساليب المستخدمة

المطلب الأول: طريقة معتمدة خلال دراسة

المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة خلال دراسة

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة

المطلب الأول : النتائج متوصل

خلاصة الفصل

الخاتمة

قائمـة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
جدول (1)	نموذج لميزانية مؤسسة	17
جدول (2)	نموذج لجدول حساب نتائج لمؤسسة	18

قائمة الجـــداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول (1)	مخرجات تقرير مؤسسة A سنة 2015	40
جدول (2)	مخرجات تقرير مؤسسة A سنة2016	42
جدول (3)	مخرجات تقرير مؤسسة B سنة2017	45
جدول (4)	مخرجات تقرير مؤسسة B سنة2018	47
جدول (5)	مخرجات تقرير مؤسسة C سنة2015	51

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
ملحق (1)	التقرير العام شركةA سنة 2015
ملحق (2)	تقرير العام شركة A سنة 2016
ملحق (3)	تقرير العام شركة A سنة 2017
ملحق (4)	تقرير العام شركة B سنة 2017
ملحق (5)	تقرير العام شركةB سنة 2018
ملحق(6)	تقرير العام شركة B سنة 2019
ملحق (7)	تقرير العام شركة سنة C 2015
ملحق (8)	تقرير العام شركة سنةC 2016
ملحق (9)	تقرير العام شركة سنة D 2018
ملحق (10)	تقرير العام شركة سنة D 2019
ملحق (11)	تقرير العام شركة سنةD 2020

المقدمة

المقدمة

أحدث ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة، فانتقلت المؤسسات الاقتصادية من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، ونتيجة تزايد العولمة الاقتصادية في نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم، والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر مع المؤسسة في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا والتي باتت تتصف بالتعقيد والصرامة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام رقابة داخلي لمساعدتها على ضبط القواعد وتحقيق الأهداف المسطرة، وظهور الحاجة إلى المراجعة.

ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات وزيادة حالات الأخطاء والغش والتلاعب بأملاكها، أن المراجعة الخارجية هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها، فهاته المخرجات الأساس الذي يعتمد عليه متخذي القرار في تسيير أعمالهم المختلفة، فالمراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول مصداقية القوائم المالية وهذا في ظل وجود طرف ثالث أخر محايد فهو بمثابة وسيط بين المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية، فالحاجة إلى مهنة المراجعة الخارجية حتمية لا غنى عنها لتزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وقوائم مالية ذات جودة.

الإشكالية :

- ✓ ما مدى جودة قوائم مالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية؟
- ✓ كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في تحقيق جودة قوائم مالية؟

- ✓ هل تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين مخرجات القوائم المالية من معلومات مالية ومحاسبية؟

الفرضيات:

- ✓ مخرجات القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة مقبولة بدرجة عالية جدا.
- ✓ يتوقف اسهام المراجعة الخارجية في تفعيل جودة القوائم المالية على مدى قناعة المستويات الادارية بأهمية المراجعة الخارجية.
- ✓ هناك تأثير واضح نتيجة التزام المراجعين الخارجين بمعايير اعداد التقارير المحاسبية والتدقيق في القوائم المالية على جودة القوائم المالية.

مبررات اختيار الموضوع :

- ✓ موضوع البحث البجث يندرج ضمن رغبات وتوجهات واختصاص الباحث.
- ✓ محاولة معرفة أعمق للواقع الميداني و العلمي في مجال محافظة الحسابات والمراجعة الخارجية.
- ✓ توافق مجال الدراسة وتربصات السابقة للباحث في هذا المجال.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة التدقيق والخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات لجهات مختلفة والتعرف على الطرق والأساليب والإجراءات المتبعة من طرفه من أجل تحسين الأداء التسيير للمؤسسة وضمان الشفافية ، وكذلك توضيح دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طرق جديدة وكذا تبيان دور التدقيق في توضيح المركز المالي للمؤسسة.

أهداف الدراسية:

- ✓ تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بما هو مدروس نظريا.

- ✓ توضيح أثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة وضرورة تبيان أهميته بإعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح للبقاء.
- ✓ نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بتفسير دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم ، وبتالي هاته الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

الحدود المكانية:

تم اجراء الدراسة لجزء من الرقعة الجغرافية لولاية ورقلة متثلة في ثلث محافظي الحسابات لولاية ورقلة والمتوموقعة في ثلث دوائر (ورقلة، سيدي خزيلد، حاسي مسعود) .

-الحدود الزمنية :

-دامت مدة التربص في المؤسسة شهرا كاملا من 2022/03/01 إلى غاية 2022/04/01 (مدة 03 سنوات لكل مؤسسة).

أهم الصعوبات :

- ✓ عدم تطابق موضوع الدراسة من الجانب الرقابي.
- ✓ التداعي بالسرية في منح المعلومة.
- ✓ صعوبة الحصول على بعض المعلومات بسبب كثرة أشغال المؤسسة (مدة عملية الاقفال) .

تجنب التصريح برقم أعمال المؤسسة واعطاء مبالغ وهمية والتستر على بعض المعلومات.

الفصل الأول :

الإطار النظري للمراجعة و القوائم المالية

تمهيد:

ان مراجعة الحسابات هي اختيار تقني صارم لكونها تمتاز بالمسؤولية تجاه الشخص الذي يقوم بها لأن من خلالها يتم اتخاذ القرارات و إعطاء الصورة الحقيقية للكيان ، و لمعرفة أكثر حول المراجعة الخارجية و نشأتها و الخصائص التي تتميز بها ، و كذلك تسليط الضوء على مفهوم و مرتكزات القوائم المالية والتي هي أساس عملية المراجعة التي من خلالها يتم كشف التلاعب في الحسابات و الأخطأ الجوهرية .

من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية

المطلب الأول : نشأة المراجعة الخارجية وتطورها

تستمد مهنة المراجعة الخارجية من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات الواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومة، تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تحقيق "Auditing ""مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع. [1]

وقد مر تطور المراجعة الخارجية بمراحل تاريخية يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

أولا :الفترة من العصر القديم حتى سنة1500

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية – وخصوصا لعائلات المالكة كانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر الم جل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطا او ادعي بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام.

منصب على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تقلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكاته، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات وحفظه

[1] خالد أمين عبد الله – علم التدقيق، طعة الثانية دار النشر عمان –2004

[2] ادريس عبد السلام شتيوي – مراجعة معايير طبعة الخامسة منشورات جامعة لبيا –2008

لحسابا العائلات المالكة، كانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات وحفظه الحسابات

بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصا بعد نمر المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في مراجعة العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهر السفن التجارية. وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف التلاعب والغش وفي سنة 1394 استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر.

ثانيا: الفترة من 1500 حتى 1850

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميز عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية، غير أنه حدثت بعض التغيرات وهي:

- و انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين
- تبنى فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع – ورغم ذلك ستمرت عملية المراجعة تنفد بصورة تفصيلية.

ثالثا: الفترة من 1850 حتى 1905

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انطلاق الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات، وظهرت بذلك حاجة المساهمين للمحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وبناء على هذا كله أصبح الجو مهينا للمراجعة كمهنة، أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات.

وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية وذلك باستخدام العينات، وبالتالي أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلا، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر
- اكتشاف مدى الأخطاء الفنية
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية

رابعا: الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر

في هذه الفترة خاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة– أصبحت المراجعة إختبارية ، وفي أواخر هذه الفترة استخدم

أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة، على أساس عملي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال الشركات، أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعية لقيام المراجع بمهمته على أحسن وجه.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية

رغم تعدد الصيغ والتعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي جاءت عدة تعاريف للمراجعة الخارجية، فمنها من تعرف المراجعة على أنها تلك التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارتها، بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد، عن مدى دلالة القوائم المالية، في الوضع المالي للمؤسسة وذلك خلال نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة.[1]

ومن خلال التعريف السابق، يجب الإشارة إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل، وهي: الفحص، ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقق:

ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية. حيث يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة، وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

[1] عبد الكريم علي رمح – تدقيق حسابات في مشروعات التجارية و صناعية طبعة الأولى دار وائل للطباعة عمان -2002

التقرير:

وهو ختام عملية المراجعة يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير ويقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها. وتعرف المراجعة الخارجية على أنها " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة من القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

وعرفت أيضا بأنها "عملية فحص لمجموعة من المعلومات، يقوم هذا الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد الاعتماد على تلك القوائم."

من خلال هذه التعاريف ، يمكن القول إن المراجعة الخارجية هي عبارة عن اختبار وفحص مهني يقوم به شخص مستقل بهدف ابداء رأي فني محايد حول صحة و عدالة القوائم المالية

المطلب الثالث : أنواع المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية إلى ما يلي :

1/ من حيث القائم بعملية المراجعة وتنقسم إلى قسمين:

المراجعة الخارجية : هي المراجعة التي تم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة يهدف بشكل رئيسي إلى تقلع رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية؛.

المراجعة الداخلية : لقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقيم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة.[1]

2/ من حيث الإلزام وتنقسم بدورها إلى قسمين:

- ✓ **مراجعة إلزامية** : هي المراجعة التي يختم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباها واعتماد القوائم المالية لها
- ✓ **مراجعة إختيارية** : هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة.

3/ من حيث مجال أو نطاق المراجعة وتنقسم إلى قسمين:

- ➢ **مراجعة كاملة** : في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به. حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي يخضع للفحص
- ➢ **مراجعة جزئية** : هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر ، وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.

4/ من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات بدورها تنقسم إلى قسمين :

- **مراجعة شاملة (تفصيلية)** : تعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات،يصلح هذا النوع من المراجعة للمؤسسات صغيرة الحجم، بينما في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

[1] عبد السلام عبد الله سعد – التكامل بين مراجعة داخلية و مراجعة خارجية ، مذكرة ماجستير الجزائر سنة 2010 من صفحة 23 الى26

- **مراجعة إختبارية :**

في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع مراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، المراجعة الاختبارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر.

5/ من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات كذلك إنقسمت إلى قسمين:

- ✓ **مراجعة نهائية :** تميز هذه المراجعة بأنها تم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية . ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة
- ✓ **مراجعة مستمرة :** في هذه الحالة تم عمليات الفحص وإجراءات الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقة، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في غاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية

المطلب الرابع: مبادئ وأهداف المراجعة الخارجية

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

أولا: مبادئ المراجعة الخارجية: يوجد أتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للمراجعة الخارجية، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه، وبناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للمراجعة الخارجية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين تتمثلان في المبادئ المتعلقة بركن الفحص والمبادئ المتعلقة بركن التقرير. [1]

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: ويمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بركن الفحص فيما يلي:

[1] أحمد حلم جمعة . مدخل الى تدقق و تأكيد الحديث الاطار الدولي و أدلة نتائج تدقيق طعة الأولى دار صفاء عمان -2009

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

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

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

مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشاة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشاة، كما تحتويه المنشاة على نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

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

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

مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شانه توضيح مدى تنفيذ الأهداف المنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، واظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف– إن وجدت– في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

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

مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ثانيا: فروض المراجعة الخارجية

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى وتمثل القروض الأساسية التي تعتمد عليها المراجعة في الآتي:

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

- ✓ ملائمة المعلومات
- ✓ قابلية الفحص
- ✓ علم التحيز في التسجيل
- ✓ قابلية القياس الكمي.

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

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

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

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

ثالثا: أهداف المراجعة الخارجية

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

1- الأهداف التقليدية: وتتفرع بدورها إلى :

أهداف رئيسية: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها

- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

أهداف فرعية: كما يمكن سردها فيما يلي:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع.

2- الأهداف الحديثة المتطورة: تتمثل فيما يلي :

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

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية

المطلب الأول : مفهوم و خصائص القوائم المالية

مفهوم قوائم مالية :[1]

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: القسم الأول قوائم مالية أساسية، والقسم الثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي، والتغير في حقوق لملكية، أما القوائم المكملة في قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية كما أن للمحاسبة المالية وظيفتان هما القياس والاتصال، وتعد القوائم المالية أدوات مقننة لهذا الاتصال، بمعنى أنها توصل المعلومات التي تم إنتاجها لنظام معلومات المحاسبة والمالية، لكي يعتمد عليها أصحاب المصلحة في المنشأة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتبدو أهمية القوائم المالية في كونها وسائل التوصيل المعلومات، في صورة مرئية ومنظمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والوطنية وبشكل متعارف عليه .

خصائص القوائم المالية :

- **الوضوح** : يجب أن تكون البيانات الخاصة بهذه القوائم واضحة تماما والأرقام المبني عليها القوائم حقيقة وليست افتراضية.
- **القابلية للمقارنة** :يجب أن تقدم القوائم البيانات المختلفة بطريقة تسمح بمقارنة النتائج المختلفة لتقييم الوضع المالي للشركة بطريقة دقيقة.

[1] كمال الدن مهراوي ، تحليل قوائم مالية لأغراض الاستمار مكتبة جامعي حديث الإسكندرية -2006

الموثوقية :يجب تسجيل جميع البيانات بطريقة مفصلة وواضحة، استنادًا إلى الأرقام الحقيقية والفواتير الحقيقية، سواء للمشتريات أو المبيعات أو غيرها، حتى يتم تقييم موقف الشركة بدقة، لأن أي معلومات غير دقيقة قد تعرض الشركة للمسؤولية القانونية للتهرب الضريبي أو غيرهم.

المطلب الثاني : مستخدمو القوائم المالية [1]

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ،كما تتوع أغراض إستخد امها لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقا تهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قرارا تهم المبنية بناءا على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى. ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية [2]

1-المستثمرون : يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على إتخاد قرار الشراء أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقيم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح

2- المقرضون : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضه والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق

3- الموردون والدائنون التجاريون الأخرون : يهتم الموردون والدائنون الأخرون بالمعلومات التي تمكن من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق و بتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالوحدة الإقتصادية

4- العملاء : تتم بالمعلومات المتعلقة بإستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو الإعتماد عليها في توريد إحتياجاكم.

[1] محمد عباس بدوى ، محاسة و تحلل قوائم مالية مكتب جامعي حديث الاسكندرية 2002 صفحة 287

[2] رضوان عناتي مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها طبعة الأولى دار وائل لنشر 2011

5- العاملون : هم بحاجة إلى معلومات متعلقة بإستقرار وربحية للنشأة من أجل معرفة قدرة المنشأة على دفع التعويضات،المكافات، منافع التقاعد وتوفير فرص العملاء

6- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها : تم بعملية توزيع الموارد وبتالي أنشطة الوحدة الإقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك إستخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.

7- الجمهور : تؤثر الوحدات الإقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

عرض القوائم المالية :

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهنية بأمر الشركة في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة ما، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي، أو الربع سنوي نص قانون 07/11 حسب المادة 25 ما يلي: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب الناتج ، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات، مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

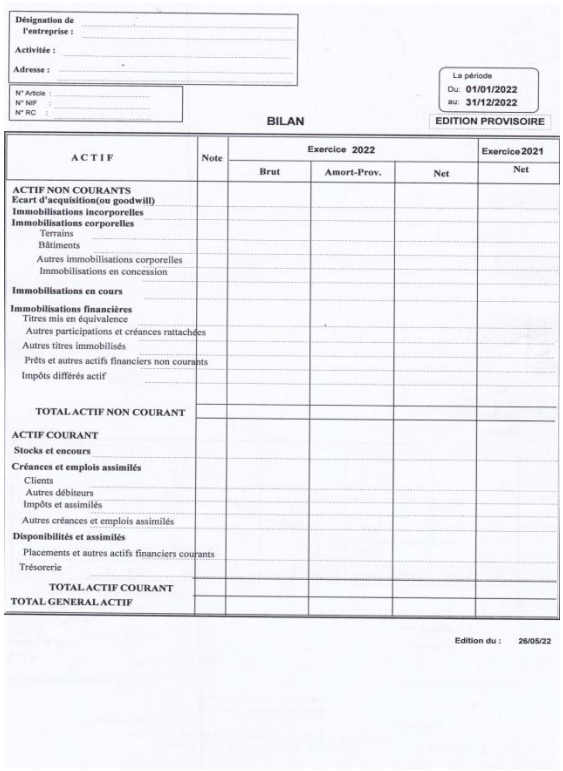
قائمة تغيرات الأموال الخاصة :

تضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا المعلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى

قائمة المركز المالي :

تعرف كذلك بالميزانية العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو إتحاد الغيرة، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول و الالتزامات وحقوق الملكية.

شكل رقم (1) يمثل نموذج لميزانية مؤسسة



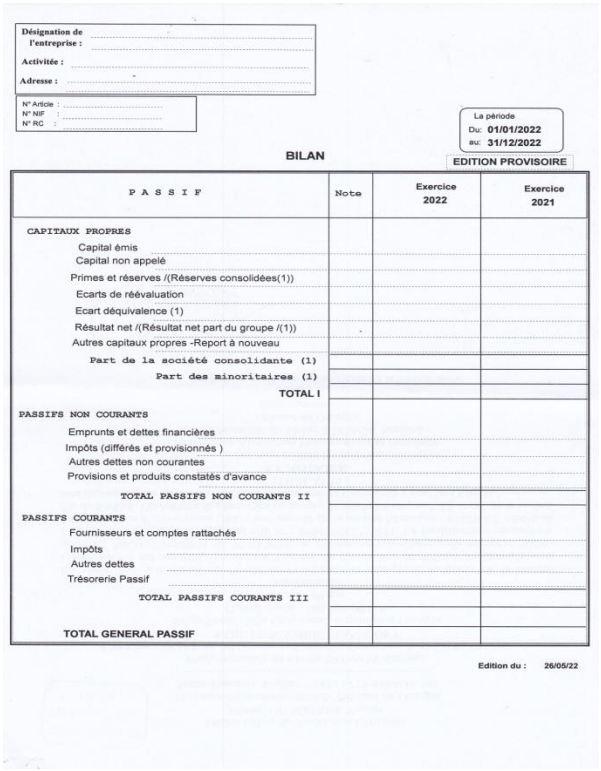
Désignation de l'entreprise :
Activité :
Adresse :
N° Article :
N° NIF :
N° RC :

BILAN

La période Du: 01/01/2022 au: 31/12/2022
EDITION PROVISOIRE

ACTIF	Note	Exercice 2022 Brut	Amort-Prov.	Net	Exercice 2021 Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

Edition du : 26/05/22



Désignation de l'entreprise :
Activité :
Adresse :
N° Article :
N° NIF :
N° RC :

BILAN

La période Du: 01/01/2022 au: 31/12/2022
EDITION PROVISOIRE

PASSIF	Note	Exercice 2022	Exercice 2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées(1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe /(1))			
Autres capitaux propres -Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF			

Edition du : 26/05/22

***الملحق :**

تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية إضافة إلى ذلك الإفصاح عن الالتزامات والأصول الطارئة، وبالأخص توضيح المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للقوائم المالية.

جدول حساب نتائج :

هو إحدى القوائم المالية التي ينص عليها النظام المحاسبي (في شكل جدول) هذه الوثيقة عبارة عن ملخص لأعمال الشركة خلال السنة المالية ،تظهر في آخره النتيجة المحاسبية ،يمكن استخراج حسابات النتائج بطريقتين حسب الطبيعة و حسب الوظيفة، محتوى الموضوع هذا يعتمد على الطريقة الاولى حسب لانها اكثر عملية أكثر من الثانية.

يحتوي حسابات النتائج على الأعباء و النواتج، الفرق بينهما يشكل النتيجة المحاسبية الصافية (ربح أم خسارة)، هذه الأعباء و النواتج مقسمة الى عدة اصناف مما يسمح بالتحليل الجيد لفعالية الشركة خلال فترة زمنية معينة تكون عادة سنة (كاملة)[1].

شكل رقم (2) يمثل نموذج لجدول حساب نتائج لمؤسسة

Désignation de l'entreprise :
Activitée :
Adresse :
N° Article :
N° NIF :
N° RC :

La période
Du: 01/01/2022
au: 31/12/2022

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2022	Exercice 2021
Chiffre d affaires			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres services			
II- Consommation de l'exercice			
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de vateur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Edition du : 26/05/22

[1] موقع المقالات الاقتصادية باسم عموميات حول نظام المحاسبي

المطلب الثالث : مفهوم جودة القوائم المالية

مفهوم جودة القوائم المالية :

جودة القوائم المالية تعني مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وإن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

ومنه يمكن اعتبار جودة القوائم المالية بأنها أحد مكونات التنظيم الإداري، الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة، لاتخاذها القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة وعليه فن النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية النظام المعلومات الإدارية.

وبالتالي يقصد بجودة القوائم المالية هو التعبير الصحيح والصادق، العادل والجوهري الأحداث وعمليات المؤسسة في شكل قوائم مالية ذات مصداقية يمكن الوثوق بها.

المطلب الرابع: معايير المتحكمة في جودة القوائم المالية:

معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة القوائم المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة العمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء على المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها. [1]

معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دورا للمساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحكومة بواسطة

[1] بلعيد وردة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ماجستير ، جامعة مسيلة 2014

أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها و إجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم المخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة الضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على الاستثمارات، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

معايير الفنية : ان توفير معاير فنية يؤدي الى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس دوره الى رفع و زيادة الاستثمار

خلاصة الفصل :

تطرقنا خلال دراستنا لهذا الفصل الى مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية و القوائم المالية ، بحيث تم تسليط الضوء على حول تاريخ و نشأة المراجعة الخارجية و تطورها خلال فترات من عصور مختلفة ، كما أشرنا بالذكر الى معرفة كل من مبادئها و أنواعها و الأهداف المتعلقة بها والتي يجب على المراجع الخارجي الالتزام بها كما تعرفنا على ماهية القوائم المالية و مما تتكون هاته القوائم و معرفة المستفيدين من هاته القوائم ، تسليط الضوء على المعايير المتحكمة في جودة القوائم المالية

الفصل الثاني :

إجراءات المراجعة الخارجية و دراسات سابقة

تمهيد:

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

من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول: إجراءات المراجعة الخارجية كآلية لتحسن جودة القوائم المالية

المبحث الثاني: دراسة المذكرات و الأطروحات العلمية

المبحث الأول: إجراءات المراجعة الخارجية كآلية لتحسن جودة القوائم المالية

المطلب الأول : تقارير المراجعة الخارجية

مفهوم تقارير المراجعة الخارجية:

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناءا على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص و اختبارات ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في غاية عملية المراجعة بالإضافة إلى اعتبار أن التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل للمراجعة، حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصة لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفر هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق و الاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع

أولا: أنواع التقارير[1]

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد:

- من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى : تقارير عامة، تقارير خاصة
- من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى : تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة
- من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى : التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي
- حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى : تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين

[1] حكيمة مناعي ، تقارير مراجعة خارجة في ظل حتمية تطبيق معاير دولية في جزائر ، مذكرة ماجستير 2009/2008

❖ وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير

وعموما ستركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي :

1/ التقرير النظيف :[1]

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي

❖ أن 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 و مركزه المالي

❖ حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية

2/ التقرير 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 . ومن 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.

[1] أحمد نور ، مراجعة الحسابات من ناحية النظرية و علمية ، مكتبة الجلاء للنشر ، مصر 1992

3/ التقرير السالب: يصدر هذا الرأي عندما تأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

4 / تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني 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 كه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصد مع الشركة
- ❖ وجود أحداث مقلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع شركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ... وغيرها.
- ❖ في حالة قيام زميل أخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها
- ❖ عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك

❖ غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

المطلب الثاني : مساهمة مراجعة خارجية في تفعيل مصداقية القوائم المالية

للمراجعة الخارجية دور فعال في تحسين جودة المعلومة المالية والمحاسبية، كما يلعب المراجع دور فعال فبتأكيد صحة ومصداقية هاته المعلومات حيث يمثل رأي هذا الأخير في المعلومات المدروسة مقياسا ومرجعا للأطراف المهتمة والمستخدمة للمعلومات المالية، لأن العش والتزوير الذي يؤثر سلبا على مصداقية وشفافية القوائم المالية كما يضر بمصلحة مستخدمي القوائم المالية، لذا على المراجع إبداء رأيه الفني والمحايد حول صحتها وخلوها من الأخطاء الجوهرية.

تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل مصداقية جودة القوائم المالية وذلك من خلال:

- ✓ مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمونها، وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية.
- ✓ تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية.
- ✓ المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية، وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سلمية وخالية من التحيز

- ✓ يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية ، وعليه فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.

المطلب الثالث: مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

بالرغم من تعدد أنواع تقارير المراجعة الخارجية إلا أنه تقرير المراجعة النظيف يعد من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، لأنه يشير ضمنيا بان مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بان مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بان القوائم المالية للمؤسسة معدة بطريقة عادية و ذات جودة .[1]

حيث تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و ذالك من خلال

- ✓ مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومات في حينها لكي تكون مفيدة و ملائمة لمن يستخدمونها، و بالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية
- ✓ تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم و تصحيح التوقعات السابقة و المستقبلية
- ✓ المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية و الموارد و الإحداث التي تنتجها هذه الأرقام و الأوصاف في التقارير المالية من ناحية، و بالتالي فهي تساعد على تحسين نور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة وخالية من التحيز.

[1] بلقاسم عامر هاجر ، دور مراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ص 74 ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2011

- ✓ يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية التقارير المالية، وعليه فان المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة و جعلها قابلة للتحقيق.

المبحث الثاني: دراسة المذكرات و الأطروحات العلمية

المطلب الأول : دراسات سابقة

الدراسة الأولى : مستمدة من رسالة دكتوراه ، جامعة مسيلة سنة 2016

عرفت المراجعة كميدان واسع تطورات كبيرة ومتواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، ومع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة أصبح يصعب على المؤسسة يوم بعد يوم التسيير وذلك نظرا لكثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا.

فالمراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها، فهي تعتبر الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية، التي تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة لتعزيز موثوقيتها باعتبارها وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، ومدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها .

الدراسة الثانية : دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة عينة من تقارير محافظي حسابات بولاية قسنطينة – لطالبة فنيش ابتسام سنة 2018.

هدفت دراستنا إلى إظهار الدور الذي تلعبها المراجعة الخارجية في تقديم قوائم مالية تتصف بالجودة والدقة للجهات التي تحتاجها، وكذا تبين أهمية ودرجة استفادة هذه الجهات من المراجعة الخارجية في العمليات التسييرية بصفة عامة، وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة.

لتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على أداتين هما تقارير محافظ الحسابات والمقابلة الشخصية، حيث تم تحليل أربعة تقارير ثلاثة منها لنفس المؤسسة خلال السنوات 2017/2016/2015 ، والأخير لمؤسسة أخرى خلال بغية

الإجابة على الإشكالية المطروحة كما مكنتنا المقابلة من التزود بالمعلومات و ذالك بأخذ أراء متخصصين في المجال(محافظ الحسابات.)

توصلت دراستنا إلى أن المراجعة الخارجية تؤدي وبالتأكيد إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي الاستخدام الأمثل للمعلومات المالية من طرف مستخدميها وذلك من خلال تطبيق إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وتعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة وكذا تنسيق العمل مع المدقق الداخلي للحصول على معلومات دقيقة تعطي قوائم مالية ذات جودة.

الكلمات المفتاحية :

المراجعة الخارجية، القوائم المالية، تقارير محافظي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية.

تناولت هاته الدراسة عينة عشوائية من التقارير محافظ حسابات لولاية قسنطينة والتي من خلالها معرفة الأدوات المستخدمة في دراسة و معرفة أهمية المراجعة الخارجية و كذا معرفة دور الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقويم المعلومة المحاسبية

من أهم نتائج التي توصلت إليها هاته دراسة أن المعلومة المحاسبية مقدمة في تقارير مالية مناسبة لضمان استمرارية الشركة و كذا التنبؤ بمستقبل الشركة و أن المراجعة الخارجية تساعد و تساهم في تحسبين معرفة المخطر و كشف المخاطر و إيجاد حلول لها و كذلك استبدال نقاط ضعف بنقاط قوة و كذلك تساعد معلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات السليمة .

الدراسة الثالثة: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة عينة من تقارير محافظي حسابات بولاية ورقلة – لطالبة وسيلة بوخالفة :

حاولنا من خلال هذا البحث استخلاص دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، ولمعالجة الموضوع اعتمدنا على عينة من تقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رأيه إلى جانب توصياته لثلاث دورات محاسبية متتالية وذلك خلال الفترة (2008_2012).

استخدمنا أدلة الوثائق والمقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات، بالاعتماد على منهج دراسة الحالة واستنادا إلى النتائج المتواصل إليها نجد أن بقاء عناصر الخلل التي يشير إليها مراجع الحسابات دون أخذها بعين الاعتبار يفسر بوجود خلل في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة.

الكلمات المفتاحية :

جودة القوائم المالية، تقرير المراجع الخارجي، مراجعة خارجية، مؤسسة.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسات

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

اشتركت كل من الدراسة و الدراسة السابقة الى أن المراجعة الخارجية تلعب دور فعال و انعكاساتها الإيجابية على بصفة عامة لكونها الركيزة الهامة في شركة التي يتم من خلال تقريرها اتخاذ القرارات سليمة دون حدوث مخاطر، بينما اختلفت بعض الدراسات في طرق معالجة مجتمع الدراسة و العينات الخاصة بالمواضيع فنجد هنالك أن مجتمع الدراسة تتمثل في مجموعة من المؤسسات ، أما في ما يخص العينات فقد اعتمدت على تقارير مراجع الخارجي خلال عملية الدراسة .

يتبين من خلال اطلاعنا لدراسات السابقة أن هاته الدراسات جاءت لتوضيح و تكمل الدراسات التي سبقتها لكونها تشترك مع بعض في المعنى و هدف ، الا أنها اختلفت في الاطار الزمني و الاطار الجغر افي فالدراسة الأولى المتعلقة برسالة دكتورا بولاية المسيلة ، الدراسة الثانية لطالبة فنيش ابتسام سنة 2018 تم دراسة تقارير خلال سنوات 2015-2016-2017 بولاية قسنطينة، الدراسة الثالثة لطالبة وسيلة بوخالفة و متمثل في دراسة تقارير فترة2008-2012 بولاية ورقلة .

هدفت هذه الدراسة الى توضيح دور التي تلعبه المراجعة الخارجية من عمليات رقابية و اختبارات تتخللها اكتشاف أخطأ و تحريفات جوهرية و اكتشاف نقاط ضعف وذلك عائد لضعف الأنظمة الرقابية في المؤسسات ، والتي تعتبر من اهم وسائل دعم المراجعة الخارجية فان المؤسسة يتطلب عليها أخذ الحيطة بكونها تهدد استقرار المؤسسة ، لذلك يتوجب عليها أخذ بعين الاعتبار التوصيات و إرشادات المراجع الخارجي التي هدفها مصلحة المؤسسة ، من أجل تقييم مسارها و تحقيق التقدم الذي يرسم المؤسسات من خلال استراتيجية و الخطط الموضوعة من طرف المؤسسة ، من جهة أخرى ضمان سيرورة و استمرارية المؤسسة و تحقيق أهداف لضمان استمراريتها ة تميزها في السوق و بالتالي ينعكس عليها إيجابا من زيادة و تحقيق الأرباح المتوقعة .

خلاصة الفصل :

هدفت هذه الدراسة الى تبيان مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل هذه الأخيرة من خلال إعطائها أكثر مصداقية و أكثر صورة واضحة، سلطنا الضوء على دراسات السابقة في هذا المجال و معرفة أهم نقاط التقاطع فيها و نقاط الاختلاف .

وقد لخصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها و أهم التحاليل التي يقوم بها على نظام الرقابة الداخلية ، والثقة التي يضعه فيها ملاك كيانات من أجل التأكد من سلامة هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية تحليلية للتقارير العامة لمحافظي الحسابات –ناحية ورقلة–

تمهيد:

إن لكل عملية اقتصادية منهج يرتبط بها بقصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تحكم فيها بشكل مطلق و معتاد و كذلك معرفة الطرق و الأدوات المستخدمة فهي تلك المتعلقة بجمع المعلومات من أجل الاستعانة بها في التحليل لتساعدنا على الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها و كذا استنتاج و استخلاص النتائج صحيحة لتعميمها .

و نميز فيه هذا الفصل مبحثين و التي كالتالي:

المبحث الأول : الطرق و الأساليب المستخدمة

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة

المبحث الأول: الطرق و الأساليب المستخدمة

المطلب الأول : طريقة معتمدة خلال دراسة

المنهجية المتبعة :

من أجل معالجة الموضوع المراجعة تم استخدام منهجين معتاد على اتبعا عمه ا خلال العملية لكي نحصل على عملية صحيحة و تقرير صحيح

1*المنهج الوصفي :

يتمثل المنهج الوصفي التحليلي وهو الأسلوب الذي تمثل فيه معالم الطريقة العلمية بشكل صحيح والذي يحاول وصف وتقيم واقع لعملية و دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية فإن اعتمادنا على هذا المنهج كان من أجل للمقارنة والتفسير و التقييم و كذلك معرفة أهم الفرقات و هذا في ما يخص الإطار النظري.

2* المنهج دراسة حالة :

و ذلك من خلال دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات وذلك من أجل ربط وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و معرفة الشاملة في دور مراجعة الخارجية في تحقيق جودة و صحة هذه التقارير المالية ..

عينة الدراسة:

يتم من خلالها هته الدراسة فقد قمنا بإجراء دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات من أجل دراسة عينة من تقارير المراجع الخارجي حسب نوع نشاط المؤسسات التي هي عينة دراسة ، ورؤية فيما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة قد أخذت بعين الاعتبار برأي ونصائح وتوصيات وتوجيهات المراجع ومدى الانعكاسات المؤسسات بعد الأخذ بإرشادات و الحلول البديلة التي يقترحها المراجع للمؤسسة من اجل ضمان استمراريتها و تحقيق أهدافها مستقبلا.

المطلب الثاني : الأساليب المستخدمة خلال دراسة

أولا :

المقابلة الشخصية : و يتم من خلالها طرح الأسئلة المبهمة التي تتم خلال عملية المراجعة و كذلك فهم معمق لما يتم كتابته في التقرير و مدى مصداقية البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة و مدى تطابقها مع أرض الواقع أي الصورة الحالية و صحيحة للمؤسسة و يمكن الاعتماد المقابلة الشخصية بهدف الفهم أوضح لإشكالية البحث و الحصول على الإجابات الصحيحة لمشاكل حدثت أو احتمال وقوعها و معرفة مدى طرق علاجها و طرق الوقاية من حدوثها.

ثانيا :

تقرير المراجع : و يمكن من خلال دراسته و فهم الدقيق و تحليله التوصل إلى نتائج مهمة كما أن أدلة الإثبات (وثائق خاصة بالتقرير) تمكننا من حصول على نتائج متعددة لكونها تعالج الإشكاليات المطروحة .

الأدوات المستخدمة في معالجة المتغيرات:

معالجة بيانات و إجراء حسابات عليها و استخراج مختلف نتائج و المتمثلة في أشكال و منحنيات و أعمدة بيانية ، و كذلك الاعتماد على برنامج EXCEL (2010) لمعرفة مختلف التغيرات و استخلاص التعليقات .

المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

المطلب الأول : نتائج متوصل إليها من دراسة التقارير

تم خلال هذا المطلب دراسة مختلف التقارير و مختلف التغيرات التي حدثت خلال سنوات معينة التي تم من خلالها إتباع المؤسسة لتوصيات وإرشادات محافظ الحسابات و ذلك لتفادي مختلف الأخطار

1* فحص محتوى تقارير لثلاث دورات محاسبية لشركة A 2015–2016–2017

لمحة حول الشركة A:

تعتبر شركة A شركة مساهمة SPA تتميز بطابع تجاري بحيث تعمل في اطار بيع الأثاث المكتبي و المنزلي و تنوع المصالح الإدارية فيها لكبر حجمها و فروعها و يعتبر نشاطها نشاط صناعي تجاري بحيث تعمل على تحويل مادة الخشب إلى منتجات مصنعة و نصف مصنعة و بعد تحويلها يتم بيعها في السوق والتي هي بصدد دراسة بعض التقارير الخاصة بها

أولا : تقرير سنة 2015:

جاء في مجمل هذا التقرير الخاص بسنة 2015 دراسة شاملة و مراجعة كاملة مست جميع جوانب المؤسسة و التي من خلالها كلف المراجع الخارجي المعين من طرف جمعية ملاك الشركة و ذلك بصدد مراجعة القوائم المالية و تأكيد مصداقيتها و قد ورد في التقرير الأتي :

- ❖ مراجعة نظام الرقابة الداخلي و التحقق من نظام معلومات و كذلك مدى فعاليته في اكتشاف الخطأ و الانحرافات
- ❖ القيام بعملية الجرد المادي (جرد مختلف السلع الخشبية المصنعة و نصف المصنعة القابلة للبيع و كذلك جرد المواد الأولية و لوازم)

- القيام بعملية مطابقة ما هو مسجل في دفاتر الجرد و ما هو موجود
- مراجعة كل من المخزونات و الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة و عدها و تأكد بأدلة الإثبات
- فحص جميع المخزونات القابلة للاستهلاك و التي استهلكت خلال الدورة
- فحص السجلات قانونية مثل سجلات :
  - سجل الخاص بالأجور
  - سجلات الخاصة بالصحة و سلامة
  - سجل الخاص بصندوق و مقارنته مع رصيد صندوق
  - دفتر الأستاذ
  - سجلات الجرد و معرفة مدى مصداقيتها

الجدول رقم (1) : مخرجات تقرير مؤسسة A سنة2015

الملاحظات	التفسير
1) عدم وجود مخطط تنظيمي رسمي خاص بالمؤسسة 2) غياب طريقة الترميز الاستثمارات لأنه لا يتم اعتمادها و ستخدامها دائما 3) عند مراجعة المخزونات فقد أدى إلى إجراء الجرد و مقارنة بين جرد مادي و الجرد المحاسبي إلى وجود فروقات و تناقضها مع بعض	1) يعتبر نقطة ضعف للمؤسسة في نظام الرقابة داخلي لها مما ينتج وقوع خطأ و تواطؤ بين العمال في مختلف المصالح الإدارية في المؤسسة 2) يؤدي عدم وجود الترميز الى صعوبة تنظيم حركة الاستثمارات و معرفة تواجدها حسب أماكن مخصصة لها ، بالإضافة الى صعوبة اعداد بطاقات العد و الجرد من طرف اللجان المخصصة أو المكلف بعملية الجرد مادي في نهاية كل سنة أو في محدد من طرف إدارة المؤسسة 3) ان عدم قيام المؤسسة بالجرد المادي لكل سنة يؤدي الى زيادة اتساع رقعة الفارق و تراكمه من سنة الى أخرى بين الأرصة محاسبية المقفلة في 12/31 و نتائج المتوصل اليها من جرد مادي لتثبيتات و مخزونات

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير مراجع

خلاصة تقرير سنة 2015:

بعد اتمام عملية المراجعة في المؤسسة A من قبل محافظ حسابات لسنة 2015 فقد علق برأي متحفظ بما يخص الاستثمارات و المخزونات الخاصة بالمؤسسة

التوصيات :

- ✓ حث المؤسسة على تسيير و تنظيم حركة الاستثمارات داخل المؤسسة عن طريق ترميز جميع موجودات المؤسسة بالإضافة إلى تحيين البطاقات الفنية للاستثمارات
- ✓ القيام بإجراءات و تحضيرات لعمليات الجرد المادي و ذلك عن طريق تحديد بداية و نهاية عملية الجرد
- ✓ يجب إجراء الجرد مادي في نهاية كل سنة مدينة وفق عملية الجرد الثلاثي حيث يخضع إلى تكوين فرق العد (أ) و (ب) و (ج) لتأكد من وجود جميع الاستثمارات و سلع المخزنة و استخراج الفوارق و دراسة الفارق .

ثانيا: تقرير سنة 2016:

أشار تقرير مراجع الحسابات الخارجي إلى اعتماد نفس أساليب و الاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة و ذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و مختلف الأساليب التي تم إتباعها المذكورة في تقرير سنة 2015 كعمليات الجرد و مراجعة مختلف الدفاتر القانونية و بالإضافة إلى ذلك تم دراسة عينات الخاصة عمليات الشراء و عمليات البيع

ملاحظات :

ذكر في هذا التقرير تقريبا نفس الملاحظات المذكورة في التقرير السابق سنة 2015 و ذلك عدم وجود مخطط تنظيمي رسمي مما يعتبر نقطة ضعف للمؤسسة في نظام الرقابة داخلي لها مما ينتج وقوع خطأ و تواطؤ بين العمال في مختلف المصالح الإدارية في المؤسسة ، و أشار كذلك بما يخص في الملاحظات فقد لاحظ مراجع أن

المؤسسة لم تأخذ بعين الاعتبار لتوصيات المراجع في تقريره السابق ، و كذلك أشار المراجع في هذا التقرير لوجود بعض ملاحظات تالية

الجدول رقم (2) : مخرجات تقرير مؤسسة A سنة2016

الملاحظات	التفسير
1) اعادة تنظيم و تسوية بعض حسابات الذمم المدينة حساب(476)	1) ان تراكم الأرصدة على هذا الحساب يدل على عدم تصفيته و تطهير هذا الحساب بدل العمليات التي تخص الموردين أو تسجيل في تسبيقات ،التي لم تسجل في حساباتها خاصة بها

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير مراجع

خلاصة تقرير سنة 2016:

بعد اتمام عملية المراجعة في مؤسسة A من قبل محافظ حسابات لسنة 2016 فقد علق برأي متحفظ بما يخص حساب (476) خاص بالمؤسسة .

التوصيات :

- العمل على وضع و مخطط تنظيمي فعال لدعم و تقوية الرقابة الداخلية من أجل التقليل من نقاط الضعف و اكتشاف نقاط الضعف
- تحليل و تطهير حساب 476 و إجراء قيود لازمة الخاصة بالعمليات مختلفة به

ثالثا: تقرير سنة 2017:

أشار تقرير مراجع الحسابات الخارجي في تقرير سنة 2017 إلى اعتماد نفس أساليب و الاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة و ذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و غيرها و تم اعتماد نفس أساليب المذكورة في تقارير سابقة و كما أشار كذلك بما يخص في الملاحظات فقد لاحظ مراجع أن المؤسسة لم تأخذ

بعين الاعتبار لتوصيات المراجع في تقريره السابق و من بين الإضافات التي تم ذكرها في تقرير 2017 والتي جاءت كجملة من اقتراحات و توصيات

التوصيات :

بعد قيام محافظ حسابات بجميع هاته الاختبارات فقد خرج بجملة من الاقتراحات

- يجب إضافة طابع رسمي على تسوية بين مخزون مادي و مخزون مادي و مخزون المحاسبي
- تسوية بين مبلغ الإجمالي للمحزونات ظاهرة في إجمالي محزونات ظاهرة في الجرد ، و إجمالي مبلغ مخزونات ظاهرة في دفاتر

من بين التوصيات التي جاء بها تقرير سنة 2017 بحيث تم وضع خطة تطوير إستراتيجية للشركة (خطة الإنقاذ) بحيث أن جميع التوصيات المشار إليها في التقارير السابقة لم تعطي نتائج محقق و نتائج جيدة و جديد لشركة و تم خلاله تقديم اقتراح من طرف المراجع الخارجي بحل الشركة وذلك بتوجيه تعليمات إلى مدير بضمان التصفية من خلال الاجتماع المنعقد و تم من خلاله إعداد الكشوف الجرد في نهاية سنة مصحوبة بمحاضر موقعة من لجان مكلفة بالجرد وكذلك قائمة مرفقة بالأرصدة كل منها مصحوب بالبيانات التسوية

تحليل تقارير مؤسسة A:

بعد دراسة تقارير مؤسسة A خلال ثلاث سنوات مختلفة (2015-2016-2017) نلاحظ أن محافظ حسابات قد أعطى ملاحظات في كل سنة أعد فيها تقرير بحيث أعط رأيه بتحفظ سنة 2015 و كذلك سنة 2016 و ذلك بسبب وجود نقاط ضعف في المؤسسة متعلقة بوجود خلل في نظام رقابة داخلي و عدم احترام طرق الجرد ألازم في نهاية كل سنة و غيرها ، و كان قد قدم جملة من توصيات في كل تقرير لكن إدارة المؤسسة لم تأخذ بعين الاعتبار مما أدى إلى تقديم اقتراح من طرف محافظ حسابات إلى حل المؤسسة سنة 2017 و الذي أسماها خطة الإنقاذ للمؤسسة لتفادي خسارتها المحتملة.

2* فحص محتوى تقارير لشركة B لسنوات التالية 2017–2018–2019

لمحة حول شركة B:

هي شركة ذات مسؤولية محدودة تتميز بطابع إداري و تنوع المصالح الإدارية فيها لكبر حجمها و فروعها و تهدف إلى ربح و يعتبر نشاطها نشاط خدماتي المتمثل في المنشآت الكبرى و الري و بناء بجميع أنواعه و مختلف نشاطه والتي هي بصدد دراسة بعض التقارير الخاصة بها لسنوات التالية:

أولا: تقرير سنة 2017

من خلال تتبع و قراءة تقرير محافظ حسابات لشركة B ، بحيث تضمن التقرير مجمل الطرق و القواعد التي على أساسها تم تدقيق في القوائم المالية لشركة و التي تتمثل في تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة إضافة إلى مجمل الفحوصات و الاختبارات و تتبع أرصدة حسابات في تاريخ الإقفال ، مع العلم أن عملية الاختبار قد تمت مطابقتها مع الأدلة و القرائن و مقارنتها مع أدلة الإثبات

و قد تم ذكر بعض الملاحظات تالية:

الجدول رقم (3) : مخرجات تقرير مؤسسة B سنة 2017

الملاحظات	التفسير
1) غياب الجرد المادي للتثبيتات في 12/31/ مما يمنع القيام بالمقارنة بين الأرصدة المحاسبية مع الموجودات المادية 2) عدم تطابق في مخزون المؤسسة بحيث أدى إلى وجود فرقات كبيرة بين ما هو موجود في مخزن سلع للمؤسسة و ما هو مسجل في دفتر الخاص بالمخزونات	1) ان غياب الجرد لتثبيتات المؤسسة نهاية كل سنة يؤدي الى خلق فارق كبير في حساب و خلق فوارق جوهرية في جرد مادي و دفاتر مسك ، و حسب ما نص عليه قانون تجاري (مادة 10) أنه يجب على كل تاجر أن يقوم بعملية الجرد كل عناصر أصول و عناصر خصوم ميزانية ،و هذا مما يمنع استخراج الفارق ناتج بين ما هو موجود فعلا وما هو مسجل في دفاتر. 2) ان عدم قيام المؤسسة بالجرد المادي لكل سنة يؤدي الى زيادة اتساع رقعة الفارق و تراكمه من سنة إلى أخرى بين الأرصدة محاسبية المقفلة في 12/31 و نتائج المتوصل اليها من جرد مادي لتثبيتات و مخزونات.

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير مراجع

خلاصة تقرير 2017 :

بعد اتمام عملية المراجعة في المؤسسة B من قبل محافظ حسابات لسنة 2017 فقد علق برأي متحفظ فيما يخص التثبيتات و بما يخص المخزونات

التوصيات :

- ✓ يجب إجراء الجرد مادي في نهاية كل سنة مدينة وفق عملية الجرد الثلاثي حيث يخضع إلى تكوين فرق العد (أ) و (ب) و (ج) لتأكد من وجود جميع الاستثمارات و سلع المخزنة و استخراج الفوارق و دراسة الفارق .
- ✓ القيام بالجرد المادي للتثبيتات نهاية كل سنة و مقارنته بجدول الاستثمارات خاصة بالمؤسسة

ثانيا: تقرير سنة 2018

من خلال تتبع و قراءة تقرير محافظ حسابات لشركة B ، بحيث تضمن التقرير مجمل الطرق و القواعد التي على أساسها تم تدقيق في القوائم المالية لشركة و التي تتمثل في تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية و القيام بعملية مطابقة ما هو مسجل في دفاتر الجرد و ما هو موجود مراجعة كل من المخزونات و الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة و عدها و تأكد بأدلة الإثبات و قد تم مراجعة التوصيات المذكورة في التقرير السابق .

و قد تم ذكر بعض الملاحظات تالية

الجدول رقم (4) : مخرجات تقرير مؤسسة B سنة 2018

الملاحظات	التفسير
مراقبة نقديات أسفرت على ما يلي : 1) غياب السجل القانوني لحركة شيكات مدا خيل و مصاريف بالنسبة للبنك 2) غياب جدول مقاربة بنكية مما يسمح بمعرفة صحة الرصيد البنكي 3) غياب سجل حركة الصندوق و محضر إقفال 12/31	1) يترتب عليه صعوبة و متابعة حركة الأموال من والى المؤسسة ، وعدم معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات ها و سداد ديونها في وقتها لمورديها 2) يؤدي هذا الإهمال إلى عدم معرفة رصيد بنكي للوقوف على وضعية حقيقة مالية للمؤسسة و من ثم معرفة الأرصدة النهائية من أجل مقارنتها و التحقق من الأرصدة حسابات بنكية مفتوحة لدى مؤسسات مالية . 3) ان العمليات التي تمت في صندوق لم تكن مطابق للمفتوح و الذي لم يكن محين كما أن محضر الاقفال صندوق في 12/31 حسب لجان الجرد لم يكن مطابق لعملية اقفال في 12/31

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير مراجع

خلاصة تقرير 2018 :

بعد اتمام عملية المراجعة في المؤسسة B من قبل محافظ حسابات لسنة 2018 فقد رفض التعليق و إبداء الرأي فيما يخص النقديات المتعلقة بالمؤسسة وكما ذكر في تقريه الى رفع تحفظات المذكورة في تقريره سابق .

التوصيات :

يجب إعطاء الأهمية القصوى لحركة نقديات مؤسسة لكونها المصلحة الحساسة و الاستراتيجية في المؤسسة و لذلك عمل على :

- ✓ مسك سجلات حركة حسابات بنكية بصفة دقيقة لكل حساب
- ✓ مراقبة حساب صندوق بصفة دورية و الوقوف على نقاط قوى و ضعف يوميا من طرف مسؤولين عليه
- ✓ اجراء المقاربة بنكية دوريا و تسجيل نتائج واردة فيها ،أي في جدول المقاربة حسب عمليات الازمة و تصفيتها نهاية كل سنة .

ثالثا: تقرير سنة 2019

بعد قراءة تقرير محافظ حسابات لشركة **B** لسنة 2019، بحيث تضمن التقرير مجمل الطرق و القواعد التي على أساسها تم تدقيق في القوائم المالية لشركة و التي تتمثل في تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية و القيام بعملية مطابقة ما هو مسجل في دفاتر الجرد و ما هو موجود مراجعة كل من المخزونات و الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة و عدها و تأكد بأدلة الإثبات و قد تم مراجعة التوصيات المذكورة في التقرير السابق .

خلاصة التقرير2019 :

بعد ملاحظة و قراءة تقرير تبين أن المراجع قد أشار في تقريره سنة 2019 إلى رفع جميع التحفظات المتعلقة بالملاحظات المذكورة في تقرير سابق لسنة 2017 و 2018 تعليق بالرفض بسبب وجود أخطأ جوهرية متعلقة بالنقديات ،بحيث لاحظ المراجع أن المؤسسة قد أخذت بعين الاعتبار التوصيات و الإرشادات المذكور في تقرير كل سنوات سابقة بالإضافة إلى أن المؤسسة قد أصبحت تقوم بعمليات الجرد المتعلقة باستثماراتها و مخزوناتها نهاية كل سنة 12/31/ ، و بما يخص النقديات لاحظ أنه يتم تسجيل في حركة شيكات

خاصة بالمؤسسة و كذلك القيام بالمقاربة البنكية بصفة دائمة بالإضافة إلى تسجيل جميع عمليات متعلقة بصندوق في دفتر خاص به و قيام بعملية إقفال نهاية كل سنة في 12/31 لكل سنة .

تحليل تقارير مؤسسة B:

بعد دراسة تقارير مؤسسة B خلال ثلاث سنوات مختلفة (2017-2018-2019) نلاحظ أن محافظ حسابات قد أعطى ملاحظات في كل سنة أعد فيها تقرير بحيث أعط رأيه بتحفظ سنة 2017و 2018 سنة أعط رأيه بالرفض و ذلك بسبب وجود نقاط ضعف في المؤسسة متعلقة بعدم احترام طرق الجرد ألازم في نهاية كل سنة و وجود فروقات في حساباتها و كذلك وجود اختلال فيما يتعلق بمختلف نقديات المؤسسة ، و كان قد قدم جملة من توصيات في كل تقرير له لكن إدارة المؤسسة أخذت بعين الاعتبار لكل من توصياته مما لاحظه محافظ حسابات سنة 2019 مما جعله يعطي رأي سليم حول مصداقية قوائم المالية و خلوها من الأخطأ .

3* فحص محتوى تقارير لثلاث دورات محاسبية لشركة C 2015-2016

لمحة حول الشركة C: 2015

تعتبر شركة C شركة ذات مسؤولية محدودة بحيث تعتبر مؤسسة اقتصادية بهدف الربح وتنشط في إنتاج الهياكل المعدنية وتركيبها تخضع للقانون التجاري وتنشط على مستوى الجنوب الشرقي للوطن بالإضافة إلى نشاطات أخرى تتمثل في تركيب أجهزة الاتصال الهاتف و تتمثل طاقم هام يحتوي مهندسين وعمال صيانة بالإضافة إلى العمال بجميع المستويات الأخرى ومن خلال تقديم صنع نشاطها تستغل المؤسسة عدة أنواع من المخزونات الخاصة بالمواد الأولية والتي تتمثل أساسا في جميع أصناف صناعة الحديدة و الاسمنت غيرها من مواد كانت مواد أولية خام أو نصف مصنعة و لهذا فان عملية أي عملية تقوم بها المؤسسة (عملية شراء أو عملية خدمات و غيرها) فإنها تسجل محاسبيا و ذلك من طرف مصلحة الخاصة بالمحاسبة التابعة للمؤسسة ، و تقوم

بعملية المراجعة الداخلية و التي خاضعة للمصلحة التابعة لها ، كما أنها تخضع لعملية مراجعة خارجية بنوعيها التعاقدية و القانونية والتي من خلالها تتم تحرير تقارير التي تمثل حالة المؤسسة خلال كل سنة معينة.

والتي هي بصدد دراسة بعض التقارير الخاصة بها

أولا: تقرير سنة 2015

من خلال تتبع و قراءة تقرير محافظ حسابات لشركة **C** ، بحيث تضمن التقرير مجمل الطرق و القواعد التي على أساسها تم تدقيق في القوائم المالية لشركة و التي تتمثل في تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة إضافة إلى مجمل الفحوصات و الاختبارات و تتبع أرصدة حسابات في تاريخ الإقفال ، مع العلم أن عملية الاختبار قد تمت مطابقتها مع الأدلة و القرائن و مقارنتها مع أدلة الإثبات والقرائن و كذلك مراجعة كل من المخزونات و الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة و عدها و تأكد بأدلة الإثبات، فحص جميع المخزونات القابلة للاستهلاك و التي استهلكت خلال الدورة .

فحص السجلات قانونية مثل سجلات :

- ❖ سجل الخاص بالأجور
- ❖ سجلات الخاصة بالصحة و سلامة
- ❖ سجل الخاص بصندوق و مقارنته مع رصيد صندوق
- ❖ دفتر الأستاذ

و قد تم ذكر بعض الملاحظات تالية

الجدول رقم (5) : مخرجات تقرير مؤسسة C سنة2015

الملاحظات	التفسير
1) بعد دراسة عملية التحصيل في مؤسسة أعطت نسبة تقدر ب 4 بالمئة انطلاق من حجم مبالغ مسجل في الذمم المدينة للعملاء و هذا يعكس ضعف رهيب في التحصيل	1) نسبة تحصيل في المؤسسة جد ضعيفة مما يبين ضعف مصلحة متابعة و تحصيل لدى مؤسسة لأن هذا التأخير في تحصيل يهدد من استمرارية المؤسسة في نشاطها و يعكس عليها سلبا في نتيجة كل سنة (خسارة)

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير مراجع

خلاصة تقرير سنة 2015 :

بعد اتمام عملية المراجعة في المؤسسة **C** من قبل محافظ حسابات لسنة 2015 فقد علق برأي متحفظ فيما يخص التحصيلات المتعلقة بالمؤسسة

التوصيات :

- ✓ يجب على المؤسسة إعطاء أهمية قصوى لعملية تحصيل لكونها شريان حيوي و مهم لتزويد خزينة مؤسسة ورفع ذمم مالية لديها.

ثانيا : تقرير سنة 2016

أشار تقرير مراجع الحسابات الخارجي سنة 2016 إلى اعتماد نفس أساليب و الاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة و ذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و مختلف الأساليب التي تم إتباعها المذكورة في تقرير سنة 2015 كعمليات الجرد و مراجعة مختلف الدفاتر القانونية و بالإضافة إلى ذلك تم دراسة

عينات الخاصة عمليات الشراء ومراجعة كل من المخزونات و الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة و عدها و تأكد بأدلة الإثبات

ملاحظات:

أشار المراجع في هذا التقرير نفس الملاحظة السابقة المذكورة في تقرير 2015 ، لضعف التحصيل في المؤسسة بنسبة جد ضعيف مما يهدد استمرارية المؤسسة و اتجاهها الى الإفلاس ، لكن توصيات المراجع المذكورة في تقرير السابق أخذت بعين الاعتبار مما انعكسا إيجابا على المؤسسة والذي بدوره زاد بنسبة التحصيل بنسبة عشرة بالمئة على ما سبق و هو مؤشر جد ممتاز و خطوة جيدة للمؤسسة لحصولها على نقاط قوة تساعدها في بناء قراراتها

خلاصة تقرير سنة 2016 :

بعد اتمام عملية المراجعة في المؤسسة **C** من قبل محافظ حسابات لسنة 2016 فقد علق برأي سليم خالي من تحفظات فيما يخص التحصيلات المتعلقة بالمؤسسة

توصيات :

- ✓ الحرص على إعطاء أهمية قصوى لعملية تحصيل أكثر من قبل مصلحة متابعة و تحصيل لدى المؤسسة من أجل تزويد خزينة مؤسسة بصفة أكبر .

تحليل تقارير مؤسسة C:

بعد دراسة تقارير مؤسسة **C** خلال ثلاث سنوات مختلفة (2015-2016) نلاحظ أن محافظ حسابات قد أشار الى ملاحظات في سنة 2015 التي أعد فيها تقرير بحيث أعط رأيه بتحفظ سنة 2015 ذلك بسبب وجود نقاط ضعف في المؤسسة متعلقة بضعف التحصيلات في المؤسسة بنسبة جد ضعيفة مما يهدد من استمرارية المؤسسة ، ومن أجل تفادي الوقوع في مخطر و تجنب حدوثه كان قد قدم جملة من توصيات في

تقريره سنة 2015 و ذلك بالحرص على تتبع تحصيلات من قبل مصلحة متابعة تحصيلات ، أما في تقريه سنة 2016 فقد غلق محافظ حسابات برأي سليم وذلك لأن مصلحة متابعة تحصيلات الخاصة بالمؤسسة أخذت بعين الاعتبار لكل من توصياته مما لاحظه محافظ حسابات سنة 2016 مما جعله يعطي رأي سليم حول مصداقية قوائم المالية و تجنب الوقوع في مخاطر.

4* فحص محتوى تقارير لثلاث دورات محاسبية لشركة D 2018–2019–2020

لمحة حول الشركة D:

تعتبر شركة D شركة ذات الشخص الوحيد و هي شركة تجارية هدفها الربح و تحقيق أرباح بحيث تنشط في مجال نقل البضائع و المحروقات عبر مختلف المسافات داخل و خارج التراب الوطني و كذلك تنشط في مجال بيع كل من قطع الغيار الخاصة بالوزن الثقيل

أولا: تقرير سنة 2018

تضمن تقرير المراجعة الخارجية للدورة المحاسبية سنة 2018 من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة D ، يتضح أن مراجع الحسابات الخارجي للشركة والذي تم تعيينه بناءا على قرار مجلس إدارة الشركة .

كذلك تمثيلها بمصداقية للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويشير التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير التدقيق المتعارف عليها بحيث قام المراجع بتقييم نظام رقابة داخلي للمؤسسة و اتضح أنه نظام رقابي فعال مما أعطى نتائج ممتازة لإدارة المؤسسة و ذلك لعم وجود اختلالات و نقاط ضعف في المؤسسة و قد قام المراجع بأعمال الجرد الدوري الذي تعتمده الشركة اتضح بعدها أن المؤسسة ليس ديها فروقات بعد عملية الجرد .

خلاصة تقرير 2018:

بعد القيام بعملية مراجعة و بعدها اعداد تقرير فقد أعطى مراجع رأيه النظيف حول صحة وعدالة القوائم المالية.

توصيات :

و قد أعطى المراجع جملة من الارشادات للمؤسسة من أجل دعمها و تدعيمها بنقاط قوة و المتمثلة في اقتراح المراجع على مسؤولين و مسيري الشركة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي و جعله يتمشى مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية و ذلك لوجود تحديث دائما .

ثانيا: تقرير سنة 2019

أشار تقرير مراجع الحسابات الخارجي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة وطرق الفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة محل المراجعة، وهذا بالنسبة للطرق والأساليب المعتمدة في السنة السابقة 2018، وهذا من حيث طرق وأساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومختلف أعمال الفحص و بالإضافة الى ذلك استعمل المراجع طريقة دراسة عينات عشوائية و ذلك لتأكيد و لسلامة عملية المراجعة سليمة و لاحظ المراجع أن مؤسسة أخذت بعين الاعتبار الارشادات التي تم ذكرها في التقرير سابق سنة 2018 و ذللك مما دعم التقرير و عملية المراجعة من الأخطأ الجوهرية .

خلاصة تقرير 2019:

بعد اتمام عملية المراجعة في المؤسسة **D** من قبل محافظ حسابات لسنة 2019 فقد أعطى مراجع رأيه النظيف حول صحة ومصداقية القوائم المالية.

ثالثا: تقرير سنة 2020

أشار تقرير محافظ الحسابات للدورة المحاسبية الخاص بسنة 2020أشار إعتماد نفس آساليب الرقابة والفحص و الاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة محل المراجعة المعتمدة في السنة السابقة 2019، من

حيث طرق وأساليب فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة و تم بالإضافة الى مراجعة سجلات حديثة (سجل تسيير الأجور، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) وذكر محافظ الحسابات أن هذه السجلات القانونية مرقمة ومؤشرة من طرف المحكمة المختصة التابعة من طرف ولاية التابعة لها، و بالإضافة أشار الى مراجعة حساب العملاء و مراقبة التحصيلات خاصة بالمؤسسة .

خلاصة تقرير 2020:

بعد اتمام عملية المراجعة في المؤسسة **D** من قبل محافظ حسابات لسنة 2020 فقد أعطى مراجع رأيه النظيف حول صحة ومصداقية القوائم المالية لكل من سنتين السابقتين و السنة الحالية .

تحليل تقارير مؤسسة D:

بعد دراسة تقارير مؤسسة D خلال ثلاث سنوات مختلفة (2018-2019-2020) نلاحظ أن محافظ حسابات أنه لم يشير إلى أي ملاحظة في كل سنة أعد فيها تقرير بحيث علق برأي سليم في كل سنة أعد فيها تقرير كما بدوره أشارة الى جملة من إرشادات سنة 2018 ، مما يدل على مصداقية القوائم المالية و كذلك مصداقية و كفاءة مجلس إدارة المؤسسة على عملها متقن في إدارة شؤون المؤسسة من جميع جوانبها

خلاصة الفصل :

يتمثل هدف هذه الدراسة في إظهار الدور الذي يؤديه محافظ حسابات أو بصفة عامة المراجعة الخارجية في مساعدة على تقديم الصورة الحقيقية للمؤسسة و ذلك بدراسة و تحليل القوائم المالية .

و لمعرفة أكثر تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى أربع مؤسسات مختلفة وذلك بعد أخذ تقارير من طرف مكتب محافظ حسابات حيث تم التوصل إلى أن مراجعة خارجية التي يقوم بها المراجع الخارجي تشمل عملية اختبار و فحص الأنظمة الرقابية و البيانات و سجلات ودفاتر القانونية و محاسبية الخاصة بكل مؤسسة ، و يتم فيها عملية اختبار عشوائية و ذلك لتأكد من صحة و سلامة جميع العمليات التي تم تسجيلها ، القيام بعمليات المقارنة و مطابقتها مع أدلة الإثبات و قرائنها من حيث ملائمة و مضوعية و تكون كافية و كل هذه الإجراءات تتم من أجل تأكد من عدم وجود الأخطاء و التحريفات أو عملية تواطئ بين العمال ، و بعدها يتم إعداد التقرير من أجل الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية والذي يبين فيه رأيه المحايد في التقرير و إعطاء الصورة الحقيقة للمؤسسة ومعرفة مركزها المالي ، و يقدم هذا التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية من داخل أو خارج المؤسسة سواء الجهات الخاصة أو إدارة الحكومية

الخاتمة

الخاتمة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع دور مراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، معالجة إشكالية وذلك من أجل معرفة مدى دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة قوائم مالية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بحيث توصلنا إلى أن مراجعة الخارجية تتميز بخاصية صحة و مصداقية أكبر و ضمان في ما يتعلق بمخرجات نظام محاسبي في المؤسسات الاقتصادية، لأن المراجعة الخارجية تمتاز بمبدأ الاستقلالية و النزاهة و الحياد في الرأي لأنها تعتمد على معايير دولية و محلية متفق عليها لأنها هته الأخيرة تضمن على إعطاء الصورة و الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية.

ومن اجل معرفة أكثر حول الموضوع تم دراسة موضوع من جانب النظري و الجانب تطبيقي و الذي يتمثل في دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ حسابات

نتائج البحث و اختبار الفرضيات :

أولا

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى:

يمكن اعتبار ان عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير و فعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها جميع مستخدمين قوائم مالية في اتخاذ القرارات المناسبة ، كما تستفيد إدارة المؤسسة من هذه معلومات .

الفرضية الثانية :

تعمل المراجعة الخارجية على تقييم جودة القوائم المالية في المؤسسات و التي من خلالها حكم مدى صلاحية و مصداقية هاته القوائم و معرفة مدلى كفاءة الإدارة المسؤولة عن اعداد هاته التقارير .

الفرضية الثالث:

ان التزام المراجعين بالمعايير المتعارف عليها خلال اعداد التقارير ، تعمل على قيام بعملية مراجعة سليمة من خلال احترام معايير مما ينعكس إيجابا في اعداد تقرير مراجعة والذي بدوره يحكم على مدى صلاحية و جودة القوائم المالية .

ثانيا:

نتائج البحث: أظهرت دراسة جملة من نتائج و التي نلخصها في ما يلي:

- ❖ إن وجود نظام رقابي داخلي فعال و قوي يقلل من حدوث الأخطأ و وقوع تلاعبات في الحسابات ، وذلك لضمان تحقيق لسير الحسن و يساهم بدوره في اتخاذ القرارات بشكل سليم
- ❖ تعمل المراجعة الخارجية على تحليل و توصيل معلومة محاسبية من خلال إعداد تقارير من طرف المراجع الخارجي ، و الذي يحتوي في تقريره على مدى مصداقية و موثوقية معلومات التي تتضمنها القوائم المالية
- ❖ تقوم المراجعة الخارجية على مساهمته في وقوف على إعطاء الوضعية مالية للمؤسسة من خلال فحص النسب المالية بإضافة إلى تقديم جملة من نصائح و توصيات عند وجود ملاحظات هامة
- ❖ تعمل المراجعة القانونية إلى زيادة منفعة القوائم المالية لمستخدميها بحيث أن محافظ حسابات حول مدى تطبيق مبادئ المحاسبية من خلال تطبيق المعايير المتفق عليها ، وذلك عند إعداد قوائم المالية لتبيان مدى صحة قوائم مالية و لتحديد درجة الاعتماد عليها في بناء القرارات الصائبة
- ❖ تعمل المراجعة الخارجية على ضمان استمرارية المنشأة الاقتصادية و التنبؤ بالمستقبل القريب لها و معرفة مركزها المالي
- ❖ تفيد المراجعة الخارجية في إعطاء صورة حقيقية لواقع المؤسسة ، وتعمل على كشف نقاط قوة و ضعف لها و تجنب الوقوع في مخاطر .

التوصيات :

- العمل على تطوير مهنة المراجعة من خلال تحديث تطبيق معايير مراجعة الدولية الحديثة و العمل على تطبيقها في أرض الواقع .
- عمل المؤسسة على تقوية نظام رقابة داخلي الخاص بها لأن المراجعة الخارجية لا تكفي لكشف جميع التلاعبات و الأخطأ لأن خلال عملية المراجعة تكون دراسة عينات عشوائية و نسبية،بحيث أن تقرير مراجع الخارجي لا يكون صحيح مئة بالمئة .
- على مسيرين (مجلس إدارة المؤسسة) الأخذ بعين الاعتبار الإرشادات وتوصيات المقترح من طرف مراجع الخارجي، وذلك لتصحيح الإجراءات المتبعة في المؤسسة و تنفيذها بشكل سليم خالي من الأخطأ الجوهرية .

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المراجع :

1) الكتب و المقالات

1. خالد أمين عبد الله – علم التدقيق طبعة الثانية دار النشر عمان – 2004
2. إدريس عبد السلام شتيوي – مراجعة معايير طبعة الخامسة منشورات جامعة لبيا – 2008
3. عبد الكريم علي رمح – تدقيق حسابات في مشروعات التجارية و صناعية طبعة الأولى دار وائل للطباعة عمان – 2002
4. عبد السلام عبد الله سعد – التكامل بين مراجعة داخلية و مراجعة خارجية ، مذكرة ماجستير الجزائر سنة 2010
5. أحمد حلم جمعة . مدخل إلى تدقق و تأكيد الحديث الإطار الدولي و أدلة نتائج تدقيق طبعة الأولى دار صفاء عمان – 2009
6. كمال الدن مهراوي ، تحليل قوائم مالية لأغراض الاستثمار مكتبة جامعي حديث الإسكندرية – 2006
7. [1] مُحَّد عباس بدوى ، محاسبة و تحلل قوائم مالية مكتب جامعي حديث الإسكندرية 2002
8. رضوان عناتي مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها طبعة الأولى دار وائل لنشر 2011
9. بلعيد وردة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ماجستير ، جامعة مسيلة 2014
10. حكيمة مناعي ، تقارير مراجعة خارجة في ظل حتمية تطبيق معاير دولية في جزائر ، مذكرة ماجستير 2009/2008
11. أحمد نور ، مراجعة الحسابات من ناحية النظرية و علمية ، مكتبة الجلاء للنشر ، مصر 1992

12. بلقاسم عامر هاجر ، دور مراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2011

13. الأطروحات العلمية و مقالات الاقتصادية

14. الجريدة الرسمية القانون المتضمن لنظام المحاسبي المالي

2) المقابلات الشفوية :

15. خراز قدور – مكتب محاسب و محافظ حسابات بحي باب أحميد ورقلة –طرح أسئلة متعلقة بدور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة تقارير مالية

16. بن داود عبد الرزاق – مكتب محاسب و محافظ حسابات بجانب مستشفى ولاية ورقلة – طرح أسئلة متعلقة بدور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة تقارير مالية و الاطلاع على مختلف تقارير

قائمة الملاحق

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de LA pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF.

Après avoir terminé le processus d'audit de la société A par un portefeuille de comptes pour l'année 2015, il a commenté avec une opinion conservatrice concernant les investissements et les actions de la société.

Nous attirons votre attention sur les remarques les plus significatives :

- Il n'y a pas d'organigramme formel pour l'établissement Il est considéré comme un point faible de l'institution dans son système de contrôle interne, ce qui se traduit par la survenance d'erreurs et de complicités entre les intervenants des différents intérêts administratifs de l'institution
- L'absence d'une méthode de codage des investissements car elle n'est pas toujours adoptée et utilisée L'absence de codage entraîne la difficulté d'organiser le mouvement des investissements et de connaître leur présence selon les lieux qui leur sont désignés, en plus de la difficulté de préparer les fiches de comptage et d'inventaire par les comités affectés ou ceux chargés du processus d'inventaire physique à la fin de chaque année ou à un moment précis par la direction du fondateur
- Lors de la revue des inventaires, elle a conduit à un inventaire et une comparaison entre un inventaire physique et un inventaire comptable, à l'existence de différences et de contradictions avec certains La non-réalisation par l'établissement d'un inventaire physique pour chaque année entraîne une augmentation de l'étalement de l'écart et de son accumulation d'année en année entre le solde comptable arrêté au 31/12 et les résultats obtenus à partir d'un inventaire physique des fixations et actions

Recommandations

- Exhorter la Société à gérer et organiser le mouvement des investissements au sein de la Société en codant tous les actifs de la Société en plus de mettre à jour les fiches techniques des investissements
- Exécution des procédures et des préparations pour le processus d'inventaire physique en déterminant le début et la fin du processus d'inventaire
- Un inventaire physique doit être réalisé à la fin de chaque année débitrice selon le processus du triple inventaire, car il est subordonné à la formation d'équipes de comptage (A), (B) et (C) pour s'assurer de la présence de

tous les investissements et les marchandises stockées, extrayez les différences et étudiez la différence.

A /2015 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 1

RAPPORT

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a pas permis de constater des remarques ou faiblesses signifiantes, de ce fait, je suggère aux responsables de l' **A** de suivre cette bonne méthode de gestion et de se préparer au nouveau SCF applicable en l'an **2016**.

Après avoir terminé le processus d'audit dans l'institution A par un gouverneur des comptes pour l'année 2016, il a commenté avec une opinion conservatrice concernant le (476) compte de l'institution

Nous attirons votre attention sur les remarques les plus significatives :

- L'accumulation de soldes sur ce compte indique qu'il n'a pas été liquidé et que ce compte a été épuré en lieu et place d'opérations liées aux fournisseurs ou d'inscription en avances, qui n'étaient pas enregistrées dans ses propres comptes.

Recommandations :

- Travailler à l'élaboration d'un schéma organisationnel efficace pour soutenir et renforcer le contrôle interne afin de réduire les faiblesses et de découvrir les faiblesses
- Analyser et apurer le compte 476 et effectuer les écritures nécessaires aux différentes opérations sur celui-ci

A /2016 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 2

RAPPORT

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a pas permis de constater des remarques ou faiblesses signifiantes, de ce fait, je suggère aux responsables de l' **A** de suivre cette bonne méthode de gestion et de se préparer au nouveau SCF applicable en l'an **2017**

Et après qu'un responsable de compte ait effectué tous ces tests, il a proposé une série de suggestions

- Un règlement entre stock physique, stock physique et stock comptable doit être formalisé
- Réconciliation entre le montant total des stocks affiché dans le montant total des stocks visibles, et le montant total des stocks affiché dans les livres.

Parmi les recommandations formulées dans le rapport 2017, un plan de développement stratégique de l'entreprise (le plan de sauvetage) a été élaboré, toutes les recommandations évoquées dans les rapports précédents n'ayant pas donné de résultats d'investigateur et de bons et nouveaux résultats pour l'entreprise.

Recommandations :

Au cours de laquelle le commissaire aux comptes a décidé de dissoudre la société en adressant des instructions au gérant pour garantir la liquidation par l'assemblée tenue et par laquelle les états d'inventaire ont été établis à la fin d'une année accompagnés de procès-verbaux signés par les comités chargés de l'inventaire ainsi ainsi qu'une liste jointe au solde, chacune étant accompagnée des données de règlement

A /2017 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 3

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L B pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF.

Après avoir terminé le processus d'audit dans l'établissement B par le teneur de compte pour l'année 2017, il a émis un avis prudent sur les fixations et sur les stocks

Nous attirons votre attention sur les remarques les plus significatives :

- L'absence d'inventaire physique des fixations au 31 décembre qui empêche une comparaison entre les soldes comptables et les actifs corporels L'absence d'inventaire des fixations de l'établissement à la fin de chaque année conduit à créer une grande différence dans la comptabilité et à créer des différences fondamentales dans l'inventaire physique et la tenue des livres, et selon ce qui est stipulé dans le Code de commerce (article 10) que chaque commerçant doit procéder au processus d'inventaire de tous les éléments de l'actif et des éléments du passif budgétaire, et cela évite l'extraction de la différence résultant entre ce qui est effectivement présent et ce qui est inscrit dans les livres.
- Un décalage dans l'inventaire de l'institution, qui a entraîné de grandes différences entre ce qui se trouve dans le magasin de marchandises de l'institution et ce qui est enregistré dans le livre d'inventaire La non-réalisation par l'établissement d'un inventaire physique pour chaque année entraîne une augmentation de l'étalement de l'écart et de son accumulation d'année en année entre le solde comptable arrêté au 31/12 et les résultats obtenus à partir d'un inventaire physique des fixations et actions

Recommandations

- Un inventaire physique doit être réalisé à la fin de chaque année débitrice selon le processus du triple inventaire, car il est subordonné à la formation d'équipes de comptage (A), (B) et (C) pour s'assurer de la présence de tous les investissements et les marchandises stockées, extrayez les différences et étudiez la différence.
- Réaliser un inventaire physique des installations à la fin de chaque année et le comparer avec le calendrier d'investissement de l'entreprise

B /2017 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 4

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L B pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF.

Après avoir terminé le processus d'audit dans l'établissement B par un gouverneur des comptes pour l'année 2018, il a refusé de commenter et d'exprimer une opinion concernant la trésorerie liée à l'établissement, et comme il l'a mentionné dans son rapport de lever les réserves mentionnées dans son rapport précédent .

Nous attirons votre attention sur les remarques les plus significatives :

- Absence d'enregistrement légal du mouvement des chèques d'argent et des dépenses pour la banque Il en résulte la difficulté et le suivi des mouvements de fonds vers et depuis l'institution, et la méconnaissance de la capacité de l'institution à remplir ses obligations et à payer ses dettes à temps auprès de ses fournisseurs.
- L'absence de tableau d'approche bancaire, qui permet de connaître l'exactitude du solde bancaire Cette négligence conduit à ne pas connaître le solde bancaire pour déterminer la situation financière réelle de l'institution puis à connaître les soldes définitifs afin de les comparer et de vérifier les soldes des comptes bancaires ouverts auprès des institutions financières.
- Absence de l'historique des mouvements du fonds et du procès-verbal de clôture au 31 décembre Les opérations qui se déroulaient dans un fonds n'étaient pas identiques à l'ouverture qui n'était pas mise à jour, et le procès-verbal de clôture de la caisse au 31/12 selon les commissions d'inventaire n'était pas identique au processus de clôture au 31/12

Recommandations

La plus grande importance doit être accordée à la circulation des espèces dans un établissement, car il s'agit d'un intérêt sensible et stratégique pour l'établissement, et pour cette raison, il a travaillé sur :

- Maintenir des enregistrements précis des mouvements de compte bancaire pour chaque compte
- Surveiller périodiquement le compte du fonds et identifier quotidiennement les forces et les faiblesses de la part de ceux qui en sont responsables

- Mener périodiquement l'approche bancaire et enregistrer les résultats qui y sont contenus, c'est-à-dire dans le tableau d'approche en fonction des opérations de crise et les liquider à la fin de chaque année

B /2018 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 5

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L B pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF.

Après avoir pris connaissance et lu un rapport, il a été constaté que l'auditeur avait indiqué dans son rapport de 2019 que toutes les réserves liées aux observations mentionnées dans deux rapports précédents pour les années 2017 et 2018, avaient été levées, de sorte que l'auditeur a constaté que l'institution avait pris en compte les recommandations et orientations mentionnées dans le rapport de chaque année précédente, en plus de cela l'institution avait commencé à effectuer des inventaires liés à ses investissements et stocks à la fin de chaque année le 31 décembre, et en ce qui concerne espèces, notez que le mouvement de chèques propre à l'établissement est enregistré, ainsi que l'approche bancaire est effectuée de façon permanente, en plus d'enregistrer toutes les transactions liées à un fonds dans son propre registre et d'effectuer une opération Clôturant le fin de chaque année au 31/12 de chaque année.

B /2019 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 6

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L C pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF Examen des dossiers juridiques tels que les dossiers:

Enregistrez vos salaires et Dossiers d'hygiène et de sécurité et Enregistrez votre fonds et comparez-le avec le solde du fonds et Grand livre.

Après avoir terminé le processus d'audit dans l'établissement C par un teneur de comptes pour l'année 2015, il a commenté avec une opinion prudente concernant les collections liées à l'établissement

Nous attirons votre attention sur les remarques les plus significatives :

Après avoir étudié le processus de recouvrement dans une institution qui a donné un taux estimé de 4 pour cent à partir du volume des montants enregistrés dans les créances des clients, et cela reflète une terrible faiblesse dans le recouvrement Le taux de recouvrement dans l'établissement est très faible, ce qui indique la faiblesse de l'intérêt du suivi et du recouvrement dans l'établissement, car ce retard de recouvrement menace la continuité de l'établissement dans son activité et se répercute négativement sur lui dans le résultat de chaque année .

Recommandations

- L'institution doit accorder la plus grande importance au processus de collecte, car c'est une artère vitale et importante pour alimenter la trésorerie de l'institution et élever ses comptes financiers.

c /2015 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 7

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L C pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF

Après avoir terminé le processus d'audit dans l'Institution C par un teneur de compte pour l'année 2016, il a commenté avec une opinion saine et sans réserve concernant les collections liées à l'Institution

Nous attirons votre attention sur les remarques les plus significatives :

L'auditeur a indiqué dans ce rapport la même observation précédente mentionnée dans le rapport de 2015, en raison du faible recouvrement dans l'établissement à un taux très faible, qui menace la continuité de l'établissement et sa tendance à la faillite, mais les recommandations des auditeurs mentionnées dans le rapport précédent ont été pris en compte, ce qui a eu une incidence positive sur l'institution, qui à son tour a augmenté le taux de recouvrement de dix pour cent sur ce qui précède, ce qui est un très excellent indicateur et une bonne étape pour que l'organisation acquière des forces qui l'aident à construire ses décisions

Recommandations

- Accorder la plus grande importance au processus de recouvrement par le service de suivi et de recouvrement de l'établissement afin d'approvisionner davantage la trésorerie de l'établissement.

c /2016 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 8

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L D pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF Le rapport d'audit externe pour la session comptable 2018 a repris, à travers le paragraphe introductif, toutes les méthodes et règles sur la base desquelles l'audit des états financiers de la société D a été effectué.

Après avoir effectué un audit puis préparé un rapport, l'auditeur a donné son opinion sans réserve sur l'exactitude et la sincérité des états financiers

Recommandations

L'auditeur a donné un certain nombre d'instructions à l'institution afin de la soutenir et de la renforcer avec des points forts représentés en suggérant l'auditeur aux responsables et dirigeants de l'entreprise de suivre l'évolution du système de comptabilité financière et de le faire en conformément à ce qui est exigé par les normes comptables internationales et c'est parce qu'il y a toujours une mise à jour.

D /2018 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 9

RAPPORT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L D pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF Le rapport d'audit externe pour la session comptable 2018 a repris, à travers le paragraphe introductif, toutes les méthodes et règles sur la base desquelles l'audit des états financiers de la société D a été effectué.

Après avoir terminé le processus d'audit dans l'établissement D par un gouverneur des comptes pour l'année 2019, l'auditeur a donné son opinion sans réserve sur la validité et la crédibilité des états financiers.

Après avoir terminé le processus d'audit dans l'Institution D par un gouverneur des comptes pour l'année 2020, l'auditeur a donné son opinion sans réserve sur la validité et la crédibilité des états financiers de chacune des deux années précédentes et de l'année en cours.

D /2019 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 10

Conclusion

Nous avons audité les états financiers ci-joints de L D pour l'exercice clos le 31/12/, y compris le bilan ci-joint, les états des résultats et les tableaux préparés sous forme de documents conformément au système de comptabilité financière SCF

Rapport de validation

Nous avons examiné les comptes de l'exercice (D) ci-joints pour l'exercice clos le 31/12/12/ qui comprennent le bilan, les comptes de résultat et les annexes ci-joints, établis selon une forme résumée des documents prévus au système de comptabilité financière. . Nous attirons votre attention sur le plus important

D /2020 **Le Commissaire Aux Comptes.**

ملحق رقم : 11

فهرس المحتويات

العوان	الصفحة
التشكرات	I
الإهداء	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الملاحق	VII
المقدمة	ب
الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة و القوائم المالية	
تمهيد	2
المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة و القوائم المالية	3
المطلب الأول : ماهية نشأة المراجعة الخارجية وتطورها	3
المطلب الثاني: مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية	6
المطلب الثالث : أنواع المراجعة الخارجية	7
المطلب الرابع: مبادئ وأهداف المراجعة الخارجية	9
المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية	14
المطلب الأول : مفهوم و خصائص القوائم المالية	14
المطلب الثاني : مستخدمو القوائم المالية	15
المطلب الثالث : مفهوم جودة القوائم المالية	19
المطلب الرابع: معايير المتحكمة في جودة القوائم المالية	19

خلاصة الفصل	21
الفصل الثاني إجراءات المراجعة الخارجية و دراسات سابقة	
تمهيد	23
المبحث الأول: إجراءات المراجعة الخارجية كآلية لتحسن جودة القوائم المالية	24
المطلب الأول : تقارير المراجعة الخارجية	24
المطلب الثاني : مساهمة مراجعة خارجية في تفعيل مصداقية القوائم المالية	27
المطلب الثالث: مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات	28
المبحث الثاني: دراسة المذكرات و الأطروحات العلمية	30
المطلب الأول : دراسات سابقة	30
المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسات	32
خلاصة الفصل	33
الفصل الثالث دراسة ميدانية تحليلية للتقارير العامة لمحافظي الحسابات –ناحية ورقلة–	
تمهيد	36
المبحث الأول : الطرق و الأساليب المستخدمة	37
المطلب الأول: طريقة معتمدة خلال دراسة	37
المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة خلال دراسة	38
المبحث الثاني : النتائج و المناقشة	39
المطلب الأول : النتائج متوصل	39
خلاصة الفصل	56
الخاتمة	58
التوصيات	60

المراجع	62
الملاحق	
الفهرس	