



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

المراجعة الخارجية وتأثيرها في فعالية الأداء المالي

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات- تقرت. خلال الفترة الممتدة (2015- 2017)

من إعداد الطلبة

❖ رحماني حمزة

❖ مشري فتحي

نوقشت وأجرت علنا بتاريخ: 2023/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ / بخالد عائشة

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ / خمقاني عبد الهادي

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

أ / مقدم خالد

السنة الجامعية 2022/2023





جامعة قاصدي مرباح - ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بغنوان:

المراجعة الخارجية وتأثيرها في فعالية الأداء المالي

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات- تقرت. خلال الفترة الممتدة (2015- 2017)

من إعداد الطلبة

❖ رحماني حمزة

❖ مشري فتحي

نوقشت وأجرت علنا بتاريخ: 2023/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ / بخالد عائشة

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ / خمقاني عبد الهادي

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

أ / مقدم خالد

السنة الجامعية 2022/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

الحمد والشكر لله الحي القيوم أولا وأخيرا وامثالاً لقوله صلى الله عليه وسلم:

" من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

نتوجه بجزيل الشكر وجميل العرفان للأستاذ " خمقاني عبد الهادي " الذي تكرم بقبول الإشراف على هذه المذكرة وعلى جميع التوجيهات والملاحظات والنصائح.

كما لا يفوتنا ان نتقدم بوافر التقدير والاحترام لأعضاء اللجنة المحترمين على عناية قراءة المذكرة وقبولها وتصويبها.

وكذلك نتقدم بخالص الشكر الى كل من درسنا من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة قاصدي مرباح بورقلة والى كل موظفي المكتبة وجزاهم الله كل خير.

وفي الاخير نشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب او من بعيد ونسأل الله عز وجل أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم انه قريب مجيب

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين
أهدي هذا العمل:

إلى من حملتني وهنا على وهن إلى من غمرتني بحبها وحنانها.
إلى من أثارت دربي بصلواتها إلى من ربنتني على حب العلم
إلى من كانت رمز للعطاء، إلى من علمتني الكفاح.
إلى من زرعت في نفسي قوة الإرادة إلى من تعبت من أجلي
إلى أعلى ما في هذا الوجود أُمِّي الحبيبة أدامها الله لي وأطال في عمرها.
إلى الذي لا مثيل له من يعيش في أعماقي وكان وراء كل خطوة خطوتها
في طريق العلم إلى من علمني مبادئ الحياة ورباني على الصدق والإخلاص
أبي العزيز حفظه الله.

إلى من سرقتَه الموت مني أخي "عبد الصمد رحمة الله عليه والى كل أفراد
عائلتي الغالية رشيد، شيماء، ياسين، أنفال.
إلى الكتاكيت الصغار هنية، إنصاف، رشا، عمر.

وإلى زميلي "فتحي" التي شاركني هذا العمل، والتي عمل معي بكد
بغية إتمام هذا العمل.

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نافعا يستفيد
منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج

حمزة رحماني

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين أهدي ثمرة جهدي إلى
من قال فيهما عز وجل:

" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا."

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها، ويعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها وفي
صلاتها كم أكثرت من الدعوات والتي كانت سندا في حياتي وغمرتني بعطفها،
أمي الغالية أدام الله عليها صحتها ورعاها .

إلى أعظم رجل في الكون إلى من تواضع بالأرض، حمدا لله بكرة وأصيلا، إلى الذي
رباني فأحسن تربيتي وعلمني وهو بمثابة مثلي الأعلى، إلى روح والدي العزيز رحمه الله
وإلى زوجتي وسندي بعد الوالدين .

إلى من عشت براءة طفولتي معهم فلن أتصور الدنيا بعيدا عنهم إخوتي .

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه الورقة .

مشري فتحي

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تأثير المراجع الخارجي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة مطاحن الواحات تقرت، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار العام لمراجعة الخارجية وأشرنا إلى دراسة الأداء وتقييمه، أما في الجانب التطبيقي للدراسة الذي هو في الحقيقة انعكاس للجانب النظري، قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الواحات تقرت .

وتوصلنا إلى أن كفاءة المراجع الخارجي تساهم بشكل كبير في الكشف عن مواطن الضعف فالتسيير حيث أنها تساعد في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، كما قدمنا مجموعة من التوصيات منها ضرورة الاهتمام الكبير بموضوع الأداء المالي فالمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: مراجع خارجي، أداء مالي، قوائم مالية، مؤسسة اقتصادية.

Summary:

This study aimed to highlight the impact of the external auditor in improving the financial performance of the Touggourt Oasis Mills Corporation, where we touched on the theoretical side of the general framework for external review and referred to the performance study and evaluation, while in the applied side of the study, which is in fact a reflection of the theoretical side, we conducted a field study of the Oasis Mills Touggourt Corporation.

We found that the efficiency of the external auditor contributes significantly to the detection of weaknesses in management, as it helps to improve the financial performance of the economic institution, and we also made a set of recommendations, including the need to pay great attention to the issue of financial performance in the institution.

Keywords: external auditor, financial performance, financial statements, economic institution.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الشكر

الإهداء

قائمة الجداول	1
قائمة الأشكال	1
المقدمة	1
أ. توطئة	
ب. إشكالية الدراسة	أ
ج. الفرضيات	أ
د. أهمية الدراسة	أ
ه. أهداف الدراسة	ب
و. أسباب اختيار الموضوع	ب
ز. منهج الدراسة	ب
ح. صعوبات الدراسة	ب
ط. حدود الدراسة	ب
ي. تقسيمات الدراسة	ب
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وتأثيرها في تحسين الاداء المالي	
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	3
المطلب الأول: المفاهيم العامة حول المراجعة الخارجية	3
المطلب الثاني: العناصر النظرية للمراجعة الخارجية	6
المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي	10
المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء	13
المطلب الأول: ماهية الأداء	13
المطلب الثاني: ماهية تقييم الأداء	16
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	21
المطلب الأول: الدراسات العربية	21
المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية	22
المطلب الثالث: مقارنة الدراسة بالدراسات السابقة	23

24.....	خلاصة الفصل الأول:.....
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -
28.....	مقدمة الفصل:
29.....	المبحث الأول: تقدم عام لمؤسسة مطاحن الواحات -تقرت-.....
29.....	المطلب الأول: تقديم المؤسسة الأم-رياض سطيف.....
29.....	المطلب الثاني: تعريف مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت - محل الدراسة.....
35.....	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في المؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -.....
35.....	المطلب الأول: دور المراجعة الخارجية في تحقيق الفعالية في المؤسسة.....
38.....	المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي.....
45.....	المطلب الثالث: منهجية المراجع الخارجي في مؤسسة مطاحن الواحات (تقرت).....
48.....	خلاصة الفصل:
ب.....	الخاتمة:.....
	المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
24	جدول يوضح النسب المالية	جدول 1.1
39	الأسئلة المتعلقة بالمراجع الخارجي	جدول 1.2
41	الأسئلة المتعلقة بالملائمة والثقة	جدول 2.2
42	الأسئلة المتعلقة بالقابلية للمقارنة والتقييم والثبات	جدول 3.2
45	الميزانية المالية للفترة 2015 - 2017	جدول 4.2
48	يمثل حسابات الأصول الثابتة لسنوات 2015 - 2017	جدول 5.2
48	يمثل حسابات القيم الاستغلال لسنوات 2015 - 2017	جدول 6.2
49	يمثل حسابات القيم المحققة للغير لسنوات 2015 - 2017	جدول 7.2
50	يمثل حسابات قيم القيم جاهزة لسنوات 2015 - 2017	جدول 8.2
51	يمثل حسابات الأموال الخاصة لسنوات 2015 - 2017	جدول 9.2
51	يمثل حسابات الخصوم الغير جارية لسنوات 2015 - 2017	جدول 10.2
52	يمثل حسابات الخصوم الجارية لسنوات 2015 - 2017	جدول 11.2
52	نسب السيولة للمؤسسة للفترة 2015-2017	جدول 12.2

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
12	مخطط معايير المراجعة الخارجية	الشكل 1
29	الهيكل التنظيمي الرياض سطيف	الشكل 2
30	الموقع الجغرافي لمطاحن الواحات	الشكل 3
34	الهيكل التنظيمي لمطاحن الواحات تقرت	الشكل 4

قائمة الملاحق:

- 1- القوائم المالية للسنوات 2015-2016-2017
- 2- جدول حساب النتائج للسنوات 2015-2016-2017
- 3- تقارير المراجع الخارجي للسنوات 2015-2016-2017

المقدمة

أ. توطئة:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية بأنها المحور الاساسي الذي يدور حوله اي اقتصاد حيث تقوم بتحقيق العديد من الاهداف سواء اقتصادية او اجتماعية والتي تختلف حسب نشاط المؤسسة، ومن اهم التغيرات التي طرأت على المؤسسات مؤخرًا هو التركيز على تطوير وتحسين وترشيد الأداء المالي في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعد على الاستخدام الاقتصادي لكفاء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

ولتحقيق هذه الأهداف أصبح من الضروري وجود جهة ثالثة أخرى محايدة قادرة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، ألا وهي المراجعة الخارجية التي يقوم بها المراجع الخارجي حيث أصبحت تلعب دورًا حاسمًا في تقييم وتحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسات والشركات، وتهدف المراجعة الخارجية إلى تحليل وتقييم السجلات المالية والتقارير المالية والعمليات المحاسبية للمؤسسة، بهدف تحديد القوانين واللوائح المالية والمحاسبية المعمول بها، وتحقيق التزامها بها، وتعمل المراجعة الخارجية كوسيلة مستقلة لضمان النزاهة والموثوقية في تقدير الأداء المالي للمؤسسة.

ب. إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق نطرح الإشكال الآتي:

ما هو تأثير المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في مؤسسة مطاحن الواحات (تقرت) ؟

✓ الأسئلة الفرعية:

- هل للمراجع الخارجي دور في اعطاء المصدقية للقوائم المالية؟
- كيف تساهم نتائج المراجعة الخارجية في تقييم أداء المؤسسة؟
- ما مدى تأثير المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي؟

ج. الفرضيات:

- وكمحاولة للإجابة على التساؤلات تم صياغة الفرضيات التالية:
- المراجع الخارجي له دور كبير في اعطاء المصدقية للقوائم المالية في المؤسسة.
- تساهم من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده من تصحيح مسار وأداء المؤسسة ونجاحها.
- قيام المراجع الخارجي بعملية مراجعة حسابات القوائم المالية يضيفي المصدقية والثقة عليها بشكل يساهم في اتخاذ قرارات سليمة من قبل مختلف الأطراف المعنية.

د. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية المراجعة من خلال اعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة، فمن بين الأطراف المستخدمة للقوائم المالية نجد إدارة المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة لرأي المراجع والذي يُدلي به في التقرير الذي يقوم بإعداده، فهذا الأخير يمكنها من معرفة مدى سلامة مركزها المالي وصحة النتائج التي حققتها.

- بالإضافة إلى قيام المراجع بالإدلاء برأيه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، أصبح له دور مهم في تحسين وتطوير الأداء داخل المؤسسة وهذا من خلال مختلف التوصيات والاقتراحات والخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة

المقدمة

ه. أهداف الدراسة:

من الأهداف التي يسعى إليها البحث:

- محاولة إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الخارجية؛
- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة الخارجية ومدى تطبيقها.

و. أسباب اختيار الموضوع:

- علاقة الموضوع بتخصصنا؛
- الرغبة في التعرف أكثر على مهنة المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية؛
- التصاعد التدريجي لدور مراجعي الحسابات في الحياة الاقتصادية للمؤسسة؛
- أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسة.

ز. منهج الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة المتفرعة منها، واختبار صحة الفرضيات من عدمها تم اعتماد المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالمراجعة، أهدافها، معاييرها، الأداء، تقييم الأداء... الخ، وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي لتحليل معطيات المؤسسة أين قمنا بالتربص لإنجاز الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع. كما سنعتمد على منهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمتمثلة في "مطاحن الواحات تقرت".

ح. صعوبات الدراسة:

- الوقت المتاح أمامنا بعد تحديد المواضيع قصير وموضوع البحث يتطلب وقت أكبر؛
- صعوبة الحصول على معلومات خاصة بعملية المراجعة الخارجية في المؤسسة محل الدراسة، فحسب مسيري المؤسسة تعتبر معلومات سرية.

ط. حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

الحدود الموضوعية:

سيتم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق معايير المراجعة، مفهوم الأداء، كما سنحاول التوصل إلى إبراز تأثير المراجعة الخارجية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

الحدود المكانية:

تم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في مطاحن الواحات تقرت

الحدود الزمانية:

في الفترة الممتدة بين سنة 2015 الى 2017 أجل معرفة تأثير المراجعة الخارجية في تحسين الأداء.

ي. تقسيمات الدراسة:

تمت معالجة هذا الموضوع من خلال فصلين كما يلي:

الفصل الأول: يتناول الأدبيات النظرية مراجعة الخارجية، والأداء المالي، والأدبيات التطبيقية.

- مفهوم المراجعة الخارجية، أهميتها وأهدافها ومعاييرها؛
- مفهوم الأداء والأداء المالي وتقييم الأداء، ومراحل عملية تقييم الاداء؛
- الدراسات السابقة والمقارنة بينها وبين الدراسة الحالية.

الفصل الثاني: والمتضمن دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن الواحات يتناول تأثير المراجعة الخارجية في فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية والمتضمن سنتطرق فيه إلى مبحثين:
-الأول سيتم التطرق فيه إلى نظرة عامة حول مطاحن الواحات تقرت محل الدراسة؛
-أما الثاني ويتم التطرق فيه إلى الإطار التطبيقي للمراجعة الخارجية وتأثيرها في تحسين الأداء المالي في مؤسسة مطاحن الواحات.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية

وتأثيرها في تحسين الأداء المالي

تمهيد:

لقد شهد العالم تحولات جذرية في منتصف القرن العشرين خاصة في المجال الاقتصادي واجتماعي للمؤسسات المالية الاقتصادية التي تتميز بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه بشركات متعددة الجنسيات مما جعل كل ما لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة، منه التنظيمات ومكاتب المراجعة (التدقيق) التي عرفت منعرجا كبيرا في مجال المؤسسات خاصة حيث أصبحت مهنة المراجعة فيها أساسيات وذات أهمية بالغة. سننظر في هذا الفصل لتقديم الإطار النظري للمراجعة الخارجية والأداء وقمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، الجانب النظري للمراجعة الخارجية والأداء في المبحثين الأول والثاني أما في المبحث الثاني سنعرض الدراسات السابقة

الموضوع: حيث جاء التقسيم كما يلي:

- المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية
- المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية**المطلب الأول: المفاهيم العامة حول المراجعة الخارجية**

مع زيادة الحاجة تغيرت تصورات المراجعة، وأصبحت المراجعة شكلاً من أشكال الرقابة التي تتطور مع تطور الحياة الأساسية، وخاصة الحياة الاقتصادية. أثار عمل المراجعة قلقاً واسعاً من الدوائر المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية. توجد مهنة المراجعة في كل مؤسسة مهما كان نوعها لدورها في الحفاظ على أموال المؤسسة وحمايتها ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية.

توجد عدة تعاريف للمراجعة بصفة عامة يمكن أن نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية.¹

التعريف الثاني: المراجعة الخارجية هي الفحص الذي يقوم به مهني مستقل ذو كفاءة بغرض إبداء رأيه المبرر حول انتظام وسلامة وصدق الحسابات السنوية في تعبيرها عن وضعية المؤسسة في تاريخ إقفال الدورة المالية.²

التعريف الثالث: كما عرف الدكتور محمد بوتين المراجعة على أنها فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.³

مما سبق يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها فحص انتقائي مخطط، يقوم بها شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدل من خلاله المراجع برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في التقرير.

ومن هذه التعاريف السابقة تمت ملاحظة هذه المصطلحات:

الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات المحاسبية أي التأكد من القياس

المحاسبي الذي تم لمختلف العمليات المحاسبية بحيث يكون هذا القياس بصورة كمية ونقدية للأحداث المالية

التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية لنظام الإداري كأداة التعبير السليم لواقع المؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتطبيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء، كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة الخارجية.

هناك عدة أنواع من عمليات المراجعات الخارجية، اعتماداً على منظور عملية المراجعة، ولكن مستوى الأداء الذي يحكم جميع الأنواع هو نفسه.

أولاً: من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

1- المراجعة الداخلية: هي عملية فحص من قبل قسم أو قسم داخل المؤسسة لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ووثائقها، وهي جزء من نظام الرقابة الداخلية

2- المراجعة الخارجية: يقوم بعملية المراجعة الخارجية شخص خارجي مستقل عن إدارة المنظمة أي ليس موظفاً في المنشأة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة حيث يقوم بفحص انتقادي محايد للدفاتر والسجلات المحاسبية،

1 - طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006

5-Benjamin Paul, pour une bonne pratique de l'audit, imprimerie nationale, paris, 2006, p235

3 - محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 11

والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض الوصول إلى رأي فني محايد عن صحة وصدق المعلومات المحاسبية.

وتنقسم الى:

1-المراجعة الشاملة: اي الفحص الكامل أو التفصيلي هو عندما يفحص المراجع جميع الإدخالات والدفاتر والسجلات والحسابات والوثائق وهذا النوع يتمشى مع منشأة صغيرة الحجم، لان المنشأة كبيرة الحجم تؤدي الى زيادة الوقت والجهد في عملية المراجعة

2- المراجعة الاختبارية: هنا يفحص المراجع جزءاً من الكل ويختار عينة لعملية الفحص، مع مراعاة الحاجة إلى تعميم نتائج هذا الفحص على جميع الأجزاء المختارة (المجمعات). يشير الحجم الكبير للعينات الاقتصادية والتنوع الكبير في الأعمال واهتمامها بنظام الرقابة الداخلية إلى أن المراجعين الخارجيين بحاجة إلى فحص عينة من هذه الأعمال دون إجراء مراجعة شاملة.

ثانياً: من زاوية مجال أو نطاق المراجعة ⁴

1- المراجعة الكاملة: هنا يحق للمراجع استخدام إطار عمل غير محدد لإبداء رأي فني محايد حول صحة المعلومات المحاسبية المدققة أثناء فحص البيانات والسجلات والقيود الثابتة. ككل.

2- المراجعة الجزئية: المراجعة الجزئية من أكثر أنواع المراجعة الخارجية تطبيقاً، مثل تكليف مراجع خارجي بمراجعة بند معين في المشروع ككل مثل مراجعة النقد أو الدين أو الحقوق أو المخزون فقط وسبب الاعتماد عليه يتمثل في الشك في وجود عمليات احتيال أو غش او وجود اخطاء بالقوائم المالية.

ثالثاً: من زاوية توقيت المراجعة: ⁵

1- المراجعة النهائية: يتم تكليف المراجعين بإجراء هذه المراجعات بعد انتهاء الفترة المالية التي تتطلب المراجعة وبعد إجراء الإقفال وإعداد الحسابات الختامية والمخزون. إغلاق الحسابات وبيانات المركز المالي مع التأكيد على أنه لن يتم إجراء أي تعديلات على البيانات بعد التدقيق بسبب إغلاق الحسابات.

ويتناسب تطبيق هذه المراجعة في الشركات الصغيرة والمتوسطة وغالباً ما يقتصر على مراجعة كاملة ومفصلة لعناصر البيانات المالية، وخاصة الميزانية، وبالتالي غالباً ما يشار إليه باسم مراجعة الميزانية.

2- المراجعة المستمرة: يتولى المراجع مهمة مراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم لحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المنشآت الكبيرة حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية. ⁶

رابعاً: من زاوية الإلزام القانوني

1- المراجعة الإلزامية: أي الفحص من قبل مراجعين خارجيين للشركات التي يتم مراجعة حساباتها بموجب القانون على سبيل المثال، المؤسسات وشركات المساهمة.

2- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة الذي تجريها الوحدات الاقتصادية، ولا سيما الوحدات الاقتصادية الفردية والشراكات، دون التزام قانوني.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية.

4- وجدان علي احمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، رسالة ماجستير جامعة الجزائر 3 عام 2010م

5- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 28، 29.

6 غوالي محمد بشير دور المراجعة في تفعيل لرقابة داخل المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 2004/2003 ص9.

أولاً: أهمية المراجعة الخارجية.

يبدو أن أهمية المراجعة الخارجية تكمن في أنه أداة تخدم العديد من الأطراف التي تعتمد بشكل كبير على البيانات المالية المعتمدة من قبل المراجعين الخارجيين لاتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية من هذه الأطراف.

1- إدارة المؤسسة تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، لهذا فإنها تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة.

2- المستثمرون يلجأ المستثمرون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم، فالمراجع المستقل يعمل على طمأنة المستثمرين بأن أموالهم لا تتعرض للاختلاس والسرقة من خلال قيامه بمراقبة تصرفات الإدارة.

3- البنوك والمؤسسات المصرفية: تعتبر المراجعة الخارجية أساساً هاماً للبنوك ومؤسسات الإقراض، فقبل موافقة هذه الأخيرة على منح القروض تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات وكذا قدرتها على سداد التزاماتها مع الفوائد في الأجل المحددة.

4- الجهات الحكومية تعتمد بعض الأجهزة الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق منها معتمدة.

ثانياً: أهداف المراجعة الخارجية.

تتمثل أهداف المراجعة فيما يلي:⁷

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
- مراجعة كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل؛
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع؛
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابه؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة.

⁷- نواف محمد عباس الرماحي مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع الاردن 2009، ص 20-21

المطلب الثاني: العناصر النظرية للمراجعة الخارجية

الفرع الأول: مبادئ المراجعة.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتمثل في المبادئ التالية:⁸

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيانها، وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد إحتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة سواء كانت الرئيسية أو الفرعية وكذلك جميع التقارير والقوائم المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف أو التقارير.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: أي استخدام العقل إلى حد أقصى ممكن، والابتعاد عن عنصر التقدير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا إتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون إحتمال حدوث الأخطاء فيها أكبر من غيرها.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: بمعنى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية، لم لها من أهمية كبرى في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها، وتعبير على ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: تتمثل هذه المبادئ في:

أ- مبدأ كفاية الإتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون تقارير الشخص القائم بعملية المراجعة أداة لنقل صورة حقيقية وواقعية عن العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع الأطراف المتعاملة معها، وهذا ما يبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة من خال تقرير المراجع، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستندات الدفاتر والسجلات.

3- مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة وعادلة لجميع الأطراف والجهات المرتبطة بالمؤسسة سواء كانت الأطراف الداخلية أو الخارجية.

4- مبدأ السببية: وينص هذا المبدأ على أنه يجب أن يشمل تقرير المراجع على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يوجهه أثناء أداء مهامه، وأن توضح الإقتراحات المقدمة على اسباب موضوعية.

الفرع الثاني: فروض المراجعة.

تستند المراجعة الخارجية على عدة فروض من بينها ما يلي:⁹

1- قابلية البيانات المالية للفحص: إن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، ويتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية المتمثلة في:

- الملائمة

- القابلية للفحص

⁸ محمد لمين علون، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، 2015/2016 ص 03

⁹ - عبد. الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع مصر 2002 ص 7-23

- البعد عن التحيز

2- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة الإدارة:** هذا يعني أن هناك مفاضلة بين الإدارة والمراجعين، حيث تعتمد الإدارة على المعلومات المالية فيما يتعلق برأي المراجع في معظم قراراتها لإحراز تقدم، ومن ثم تستفيد من المعلومات المدققة أكثر من المعلومات غير المدققة.

3- **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتحريفات جوهرية:** أي أن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن في التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائي.

5- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعني أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي ان تمت وفق إجراءات سليمة أو ضمن نظام سليم، للرقابة الداخلية يفترض ان تكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح،

7- **المراجع الخارجي بزوال عمله كمراجع فقط:** يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على ألا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

الفرع الثالث: معايير المراجعة الخارجية

(أ) **المعايير العامة:** تضم ثلاثة معايير¹⁰

1- معيار التأهيل العلمي والعملية:

- معيار التأهيل العلمي: طالما تعرض المدقق للعديد من القضايا والمسائل المحاسبية والقانونية والاقتصادية أثناء عمله، فيجب عليه استكمال مؤهلاته العلمية في المجالات التالية.

- المراجعة وتطبيقاتها والأساليب الحديثة، وكذلك مبادئ الاقتصاد والمحاسبة وإدارة الأعمال وقانون الضرائب، وقانون الجمارك وقانون المبيعات.

- الأساليب الإحصائية والرياضية.

- تعدد اللغات.

- معيار التأهيل العملي:

مثل جميع المهن الأخرى تتطلب مهنة المحاسبة والمراجعة من أعضائها الخضوع لفترة محددة من التدريب العملي المهني تحت إشراف ورقابة هيئة مهنية قبل البدء في ممارستها.

2- معيار الاستقلالية:

لقد وجدنا أن معايير المراجعة المقبولة عموماً تؤكد أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في الشخصية والفكر وفي جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة لذلك تتمثل الاستقلالية في قدرة المراجع على أداء وظيفته بأمانة وموضوعية لأنه لا يقوم بحجب الحقائق أو البيانات والمعلومات المقدمة لا تمثل الواقع.

¹⁰ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأهيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص ص88

3-معيار بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بأخلاقيات المهنة: يرتبط مفهومها بما يجب على المراجع القيام به وكيفية أداء هذا العمل فهو يتحمل المسؤولية كمحترف للقيام بمهمته والالتزام بأخلاقيات المهنة إذا تحقق العناية المهنية إذا التزم المراجع بالمعايير ويظهر ذلك من خلال جودة الالتزام بالمعايير ومن اهم الشروط التي يجب توفرها في المراجع الحكيم:

- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها.

(ب) **العمل الميداني:** يضم ثلاثة معايير:¹¹

(1) -معيار تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين:

يتطلب التخصص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب والقادرة على انجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المؤسسة والاطمئنان لأدائهم المهام الموكلة إليهم حسب الخطة الموضوعية لأن هذا المعيار يتطلب ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة.

(2) -معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية من خلال إتباعه لمرحل من بينها:

- فهم بيئة الرقابة الداخلية؛
- تحديد خطة لنظام الرقابة الداخلية؛
- التأكد من وجود نظام محاسبي محكم لتجميع البيانات؛
- التأكد من توفر الافراد المؤهلين للمساهمة في تحقيق اهداف الرقابة الداخلية.

(3) -معيار الحصول على أدلة إثبات

يتطلب قيام المراجع بضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتكون أساسا سليما لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويجب على المراجع توثيق عمله بوثائق وملفات ليعمم بها النتائج المتوصل إليها.

(ج) معايير اعداد التقرير:¹²

يجب على المراجع أن يسترشد بالقواعد التالية عند إعدادة لتقريره:

- اعداد القوائم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن يذكر ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها؛
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ المطبقة في الفترة الحالية تتسق وتتماثل مع نفس المبادئ في الفترة الماضية؛
- الإفصاح الكلي: من المفترض أن تحتوي القوائم المالية على جميع البيانات ولذلك فهي تفصح عن نتائج المركز المالي والأنشطة لذلك لا يقدم المراجعون أي تفسيرات إضافية، الا إذا فشلت القوائم المالية في تقديم إفصاحات مناسبة، وبالتالي فإن أي معلومات مضللة واردة في البيانات المالية سوف تؤدي إلى قرارات غير حكيمة.
- إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن التقرير على رأي المراجع حول القوائم المالية كوحدة واحدة وفي الحالات التي لا يمكن إبداء الرأي حول أمور معينة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويتطلب أن يصدر المدقق تقريرا يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية.

¹¹ - عبد الوهاب نصر علي مرجع سابق

¹² - ابراهيم الرحماني هاجر دور التدقيق الخارجي في المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر جامعة البليدة، 2021 ص8

الشكل 1.1: مخطط معايير المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على ما درسنا

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي

الفرع الأول - تعريف المراجع الخارجي:

التعريف الأول: وفقا للمادة 22 من القانون 01-10 الذي ينظم مهنة المحاسبة في الجزائر: يعد محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وعليه.¹³

التعريف الثاني: عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مهنة المراجعة على أنها تهدف إلى تعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن خلالها بيدي المدقق رأيه حول القوائم المالية المنجزة مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المتفق عليها.¹⁴

التعريف الثالث: عرفه الياس شهد على أنه ذلك الشخص الذي يكون قانوني ومستقل ومحايذ وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليه، حيث تعرض عليه كافة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وأن تحمل هذه المعلومات المحاسبية رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها، أي أن المراجع الخارجي كمثل قانوني هو شخص له اسم خاص وتحت مسؤوليته الخاصة يقوم بمهمة اختبار شرعية وصدق حسابات المؤسسة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية المختلفة.¹⁵

الفرع الثاني - مهام المراجع الخارجي: وتتمثل في¹⁶

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه؛
- يترتب عن مهمة المراجع الخارجي إعداد ما يلي:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية والاتفاقيات المنظمة؛
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار المؤسسة.
- شروط ممارسة مهنة المراجع في الجزائر:**¹⁷
- لممارسة مهنة المراجع المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية
 - أن يكون جزائري الجنسية؛
 - أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 - ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة ملة بشرف المهنة؛

¹³- لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 للمتعلق بالمهنة الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 07.

¹⁴ - بوقابة زينب تحت عنوان التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل

الجزائري الجديد للمبصرات ROUIBANCA"، مذكرة ماجيستر جامعة الجزائر 3، 2011/2012

¹⁵ - الياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، حملة الدراسات الاقتصادية والمالية،

العدد 10، الجن 02 - الشهيد حمة الخضر الوادي، الجزائر، 2017، من 09

¹⁶ مرجع سابق 01 - 10

¹⁷ - مرجع سابق 01 - 10

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

الفرع الثالث-مسؤولية المراجع الخارجي: 18

تنقسم مسؤوليات المراجع الخارجي إلى عدة أنواع وهي كالتالي:

1-المسؤولية الفنية: وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما.

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال أنشطة المؤسسة قد طبقت تطبيقا سليما.

2-المسؤولية الأخلاقية: وهي لها صلة بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة من بينها:

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛

- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛

- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛

-الإهمال أو التقاعس في أداء عمله، إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

3-المسؤولية المدنية: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في التصير في عمله كمراجع من بينها:

- حالة إهمال المراجع في القيام بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛

- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛

- عدم قيامه أصلا بالمراجعة.

لذلك قد يتعرض المراجع نتيجة لهذا الإهمال للمسألة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرص أمام المسؤولين في المؤسسة.

4-المسؤولية الجنائية: يتضح أن المراجعين ينفذون عن عمد بعض السلوكيات التي تضر بمصالح المنظمة ومن

بين هذه السلوكيات التي يتحمل المراجعون المسؤولية الجنائية في الفئات التالية:

- تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي التصير والإهمال في إدارة الشركة.

-تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصلحة شخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.

-الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين.

- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض آخر يخص المدقق شخصيا.

الفرع الرابع-حقوق المراجع الخارجي.19

يتمتع مراجع الحسابات بعدة حقوق منها ما يلي:

-حق المراجع في الامتناع عن ابداء رأيه فالقوائم المالية؛

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على معلومة معينة في اي وقت، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة؛

- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له؛

- حق المراجع في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة السجلات وفقا للقوانين؛

- حق المراجع في تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها؛

- حق مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات؛

- حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين بالانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأخير؛

- حق حضور اجتماعات الهيئة العامة بصفة الشخصية وابداء وجهة نظره.

الفرع الخامس-واجبات المراجع الخارجي.20

ويقصد بها الأعمال المختلفة التي يقزم بها ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

- يتوجب على المراجع القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية؛

- يجب على المراجع التأكد والتحقق أمن القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة؛

- يجب على المراجع أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة؛

- يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة ك معالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة؛

- يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين المتعارف عليها؛

- يجب على المراجع فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛

- يجب على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره؛

- يجب على المحافظ أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية.

¹⁹ كمال الدين مصطفى الدهراري، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص ص

215-211

²⁰ كمال الدين مصطفى الدهراري ص 211-215 مرجع سابق

المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء

المطلب الأول: ماهية الأداء

الفرع الأول: مفهوم الأداء

أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية (TO PERFORM). واشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (performer) والذي يعني: تنفيذ المهمة أو تأدية العمل".
كما يعرف الأداء في القاموس بأنه نتيجة كمية محصلة من طرف فرد أو مجموعة أفراد بعد بذل جهد معين، ويتم الحكم عليه ب الأمثل، الجيد، الكفاء.

و يعرفه توفيق محمد المحسن : " يقصد بالأداء المخرجات او الاهداف التي يسعى النظام الى تحقيقها ".²¹

أما حسب (A-KHERAKHE) من وجهة نظر هذا الكتاب فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو إنجاز

نشاط أو تنفيذ مهمة بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة".²²

ويرى Wierseman & Roblin بان الأداء هو: قدرة المشروع على تحقيق الأهداف طويلة الأجل.

و عرفه احمد سيد مصطفى على أنه " : درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو منظمة الأهداف المخططة بكفاءة و فعالية".²³

-مفهوم الأداء المالي:

-الأداء المالي هو مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة، من خلال

بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية.²⁴

من خلال هذا التعريف نرى أن الأهداف المالية المخطط لها لا تتحقق إلا بتكامل جميع الأنشطة داخل المؤسسة وهذا

يؤدي إلى الإستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة.

-يعرف Laurence الأداء المالي على أنه عبارة عن ما تحققه الشركة من عائدات يلخصها سجل حسابي يستند إلى

قياس السياسات والعمليات المرتبطة بالإطار المالي للشركة ضمن فترة زمنية معينة وبالمقارنة مع شركات أخرى

مشابهة.²⁵

21 - عمارة شفيقة دور التدقيق الخارجي في رفع أداء المؤسسة مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر جامعة مستغانم

22 - مجلة الباحث، " دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد السابع، 2010، ص 218

23 - فلاح حسن الحسيني، "إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز"، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان،

2006، ص 310.

24 - عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدام طريقة التحليل العملي التمييزي

AED خلال الفترة 2006/2011 مجلة الواحات للبحوث والدراسات العدد الثاني، المجلد السابع، 2014، جامعة غرداية، ص 24

25 - أنس مصلح نياح الطراونة، العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي لشركات التأمين الأردنية: دراسة تطبيقية على شركات

التأمين المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط

2015، ص 12

-الأداء المالي هو أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه المؤسسات الناجحة، كما أنه أداة لتدراك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة مثل كثرة الديون والقروض ومشاكل العسر المالي والنقدي، فتقوم بإصدار إدارتها للعمل على معالجة الخلل.²⁶

الفرع الثاني: انواع الاداء²⁷.

❖ حسب معيار الشمولية:

1- الأداء الكلي: وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية الشمولية، الأرباح، النمو... الخ.

2-الأداء الجزئي: وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره الى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة.

❖ حسب مصدر الأداء:

1-الاداء الظاهري: يتمثل في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة والتي من خلال ادراكها واستغلالها تحقق المؤسسة اداء ومن بين هذه الفرص نذكر: انفتاح أسواق جديدة، اسعار تنازل مغرية لمؤسسات اخرى، براءات اختراع يتم استثمارها، ازمات التي تعاني منها المؤسسات المنافسة، إلخ.

2-الاداء التموييني: يتمثل في فعالية وكفاءة وظائف الشراء النقل، والتخزين لتزويد المؤسسة بمواد أولية ومعدات وتجهيزات الانتاجية بالنوعية والكمية المناسبة في الوقت المناسب ويعتبر معدل تلف المخزون وزمن وصول الطلبية من أبرز المؤشرات الاداء التموييني

حسب معيار الطبيعة: فانه يمكن تقسيم الاداء الاقتصادي، اجتماعي، سياسي، وتقني..... الخ. وفي إشارة إلى هذا التنسيق لا يمكن لمؤسسة ان تحسن صورتها بالاعتماد على الاداء الاقتصادي أو التكنولوجي فحسب جل الاداء الاجتماعي لو وزنه ثقيل على صورة مؤسسة في الخارج فالأداء الاقتصادي للمؤسسة يتجسد في الفوائد التي تحققها من وراء تعظيمهم لنواتجها وتدنيه مستويات استخدام مواردها ونجد أن الاداء الاقتصادي يتلازم مع الاداء الاجتماعي فالمؤسسة الناجحة التي تعرف كيف يمكنها تحقيق أكبر مستوى من النوعين معا. إلى جانب الاداء الاقتصادي والاداء الاجتماعي نجد الاداء التقني أو الاداء الثقافي او السياسي للمؤسسة كمثال على هذه الاداءات رغبة المؤسسة في السيطرة على مجال تكنولوجي معين أو سعيها الى تكوين ثقافة خاصة بها أو تأثيرها على السلوك الثقافي لمحيطها يخلق انماط استهلاكية جديدة أو ربما تحاول التأثير على النظام السياسي القائم لإصدار امتيازات لصالحها.

²⁶ محمد محمود الخطيب الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010

ص 45 ص 46

²⁷ عادل بومجان تحت عنوان: تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعية الكوابل فرع

جنرال كابل بسكرة"، أطروحة دكتورا، جامعة بسكرة، سنة 2014 / 2015

الفرع الثالث-العوامل المؤثرة في الاداء:

1-العوامل الداخلية²⁸

تشمل مختلف المتغيرات الناتجة من تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ومن أبرز هذه العوامل بحد ما يلي:

أ-العوامل التقنية: وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة وتشمل على الخصوص ما يلي:

- نوع التكنولوجيا سواء كانت المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات؛
- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال؛
- تصميم المؤسسة من حيث المخازن الورش التجهيزات الآلات؛
- نوعية المنتج وشكله ومدى مناسبة التغليف؛
- مستويات الأسعار.

ب-الهياكل التنظيمية: وهي الإطار الرسمي الذي يحدد درجة التخصص وتقييم العمل بين الوحدات والأفراد وعدد المجموعات الوظيفية، وكذا عدد المستويات الإدارية ولمن يتبع كل شخص، ومنهم الأشخاص الذي يشيرون له، وما هي السلطات والمسؤوليات لكل منهم، وكيف يتم التنسيق بين وحداتهم وأقسامهم.

ج-الموارد البشرية: وهي مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة.

2-العوامل الخارجية²⁹

وهي العوامل التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة وقرارات المؤسسة وتخرج عن نطاق سيطرتها، ومن بين هذه العوامل الخارجية العامة التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء المؤسسة ما يلي:

3-العوامل السياسية: إن علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية تشمل جانب القرارات السياسية كالتأميم، الحظر على نشاط بعض المؤسسات وغيرها؛ العوامل الاقتصادية: تشمل كل من معدلات الفائدة معدلات التضخم معدلات البطالة، اتجاهات الأجور وغيرها؛

4-العوامل الاجتماعية: تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم ... الخ

5-العوامل التشريعية: منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقات المنظمة بالعمالين والقوانين المرتبطة بالبيئة والقوانين الخاصة بحماية المستهلك ... الخ.

6-العوامل التكنولوجية: وتشمل تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة، حيث تهدف المنظمة عن طريق استخدام التكنولوجيا إلى أداء أفضل للموارد المتاحة وتحسين أداءها.

أما العوامل الخاصة أو ذات التأثير المباشر على أداء المؤسسة منها العملاء الموردين، النقابات، المؤسسات المنافسة، وأصحاب المصالح والمؤسسات المالية كما أن هناك عوائق متواجدة ومحيطة في البيئة التي يحصل فيها العمل، وتؤثر على العامل والأداء بشكل سلبي أو بشكل يمنع من استخدام الموظف لطاقته القصوى في الإنتاج، وأهمها العوائق الشخصية للموظف وعدم احترام قيمة الوقت، وتعتبر مظاهر ضعف الأداء من العوامل المؤثرة فيه سلباً، ونذكر منها:

²⁸ قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعوي، تقييم كفاءة الشركة العامة المطاطية في الديوانة باستخدام المؤشرات المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 43، 2015، ص 251

²⁹ عمر تمجدين دور استراتيجية التوزيع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2013، ص 51

- الإنتاجية الضعيفة وغير الجيدة في مواصفاتها؛
- الصدام المستمر بين الإدارة والعاملين، وخاصة الجد؛
- عدم الانسجام مع ثقافة المؤسسة السائدة؛
- فقدان الحافزية وازدياد حالة اللامبالاة لدى العاملين؛
- عدم وجود الرغبة في النمو والتطور الوظيفي.

المطلب الثاني: ماهية تقييم الأداء

الفرع الأول-تعريف تقييم الاداء

توجد عدة تعاريف مختلفة لعملية تقييم الأداء

حيث يرى توفيق محمد عبد المحسن أنها: "عملية لاحقة لاتخاذ القرار والغرض منها هو فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين كما في استخدام اسلوب التحليل المالي والمراجعة الداخلية " ³⁰ ويعرف دكتور رشيد مازن تقييم الأداء بأنه عملية قياس سلوكيات الموظفين في محيط العمل، وخصائصهم ذات الصلة الوثيقة بوظائفهم ونتائج أعمالهم بشكل منتظم ودوري، وذلك عن طريق شخص أو مجموعة من الأشخاص، يكونون على دراية مناسبة بأدائهم. ³¹

وعرف محمد عبد الفتاح رضوان تقييم الاداء هو "عملية قياس انجازات المؤسسة بمؤشرات تعبر عن نتائج الاداء الفعلي ومقارنتها بالنتائج المقدره مما يسمح للمؤسسة باتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات. ³²

الفرع الثاني-أهمية وأهداف تقييم الأداء.

أ-أهمية تقييم الأداء. ³³

يشكل تقييم الأداء أهمية بالغة للمؤسسات والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

- 1- يوفر تقييم الأداء معلومات حول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقترابها من تحقيق الأهداف. وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات السليمة؛
- 2- يساهم تقييم الأداء في تحسين الاتصالات الداخلية في المؤسسة بين الموظفين، وكذلك الاتصالات الخارجية مع العملاء، فهذا يؤدي إلى تكوين مناخ إيجابي داخل المؤسسة يؤثر إيجاباً على العمليات؛
- 3- تقديم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول؛
- 4- يمكن أن يبين تقييم الأداء أن المؤسسة تحقق أهداف اجتماعية وتقدم حلول للعديد من المشاكل الاجتماعية بالإضافة إلى تلبية العديد من الحاجات والمطالب الاجتماعية؛
- 5- يساعد تقييم الأداء في وضع الخطط التدريبية واختيار البرامج التدريبية المناسبة وكذلك تحديد التي تتم داخلها وخارجها الأقسام والأفراد الذين هم بحاجة إلى تدريب؛
- 6- المساعدة في اندماج وانخراط الموظفين في المؤسسة.

- أهداف تقييم الاداء: ³⁴

- يهدف نظام تقييم الاداء الى تقريب النتائج من توقعات والتنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها؛
- معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنشأة؛
- تشخيص المشاكل وحلها ومعرفة نقاط القوة والضعف في المؤسسة؛

³⁰ توفيق محمد عبد الحسن، تقييم الاداء منخل جديد لعام جديد دار الفكر العربي، مصر، 2004-2003 ص 4

³¹ - د رشيد مازن. الادارة الموارد البشرية ص 734

³² -محمد عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر مصر 2013-

2012 ص 22

³³ - إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة المسار الوظيفي ص 36 و 37

³⁴ عمارة شفيقة مرجع سابق ص 29

- تنمية المنافسة بين العاملين لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- زيادة القيمة المضافة والكفاءة والفعالية التنظيمية؛
- تقييم الاداء على مستوى المنظمة يكون من طرف الادارة العليا؛
- تحسين الأداء والكفاءة الانتاجية؛
- التقييم الذاتي للمنظمات؛
- نظام معلوماتي يتعامل بالمعرفة مع جميع اقسام المؤسسة لتحليل نتائجها.

الفرع الثالث -مراحل عملية تقييم الاداء³⁵

1-مرحلة جمع المعلومات والبيانات اللازمة: تعتبر المعلومات اهم عنصر في عملية التسيير بمختلف التقسيمات فغيابها لن تكون هناك لا عملية رقابة ولا عملية تخطيط ولن تكون هناك عمليه تقييم الاداء في حال عدم توفر المعلومات بالجودة اللازمة في الوقت المناسب وتنقسم المعلومات الى ثلاث انواع:

- **الملاحظة الشخصية:** تتمثل في نظرة الملاحظ عند وجوده في ميدان النشاط وما يعييه انها تحتاج الى وقت كبير لتقديم النتائج.
- **التقارير الشفوية:** وتشمل مجموعة من المحادثات واللقاءات التي تتم بين أعضاء القرار في المؤسسة وحيث يتم التطرق الى المشاكل والصعوبات التي تواجه المؤسسة وكيفية الخروج بحلول.
- **التقارير الكتابية:** توفر التقارير الكتابية مجموعه من المعلومات والبيانات وتشكل سجل دائم وهي المصدر الرئيسي لجمع المعلومات وتمكن المؤسسة من تقييم الاداء.

2-مرحلة قياس الاداء الفعلي: من خلال هذه المرحلة يمكن المؤسسة من تحديد النتائج المنجزة وذلك باعتمادها على بعض المؤشرات قصد الوصول الى الهدف.

3-مقارنة الاداء الفعلي بالمستويات المرغوبة: في نهاية قياس الاداء الفعلي تبدأ مرحلة مقارنة الاداء المحقق بالأداء المرغوب والذي يتم من خلال مقارنة الاداء الفعلي بالأداء المرغوب وبناء على هذه المقارنة يتم تحديد التقدم والتخلف في الاهداف المرجوة.

4-تحديد الانحرافات وإجراء العمليات التصحيحية: حيث يتم فيها تحديد وتفسير أسباب التباين والاختلاف بين نتائج الانجاز الفعلي في حاله عدم قدرة المؤسسة بلوغ الاهداف المرجوة حيث يتم تحديد العوامل التي ساهمت في حدوث هذه الاختلافات ومن الأسباب الاختلافات نذكر:

- عدم الدقة في تحديد الأهداف نفسها من الناحية الكمية أو الزمنية؛
- وجود نقطة ضعف في خطة التنفيذ وفي الاستراتيجية؛
- وجود عيب في التنظيم القائم الذي يتم في إطاره تنفيذ الخطة؛
- عدم وجود نظام للحوافز يرتبط بتحقيق الأهداف؛
- عدم توفر عامل أو أكثر من عوامل الإنتاج المتاحة تحت تصرف الإدارة.

الفرع الرابع: رأي المراجع الخارجي حول نتائج المؤسسة وتقييم الأداء المالي :

يهدف المراجع الخارجي من دراسة اتجاهات النسب المالية عبر السنوات إلى ملاحظة أي انحرافات قد تطرأ على الحسابات المستخدمة بالنسب، فتمكن المقارنة الأفقية للمراجع الخارجي من فحص الحسابات فحصاً أولياً وسريعاً،

³⁵ ادريس ثابت عبد الرحمان والمرسى جمال الدين محمد، إدارة الاستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006، ص 487

فإذا اكتشف تغيرات مفاجئة أدرك أنه يستلزم المزيد من الفحص للحسابات، ويعني ذلك أن المراجع يحاول اكتشاف الأسباب التي أدت إلى تلك التغيرات، وهناك عدة نسب ومؤشرات يمكن للمراجع استخدامها منها:

1-النسب المالية:

النسب المالية هي علاقة بين رقمين وناتج هذه المقارنة لا قيمة له إلا قورن بنسبة أخرى مماثلة وتسمى بالنسبة المرجعية وعلى ضوء عملية المقارنة يمكن تقييم الموقف.

الجدول التالي يوضح أنواع النسب المالية المستخدمة:

جدول (1.1): يوضح النسب المالية

العلاقة	مفهومها	النسبة	
أموال دائمة / أصول ثابتة	تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة.	نسبة التمويل الدائم	نسب التمويل والاستقلالية المالية:36
أموال خاصة / أصول ثابتة	تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة.	نسبة التمويل الذاتي	تعبر هذه المجموعة عن نسب الهيكل التمويلي للمؤسسة ومكوناته ومدى اعتمادها على المصادر المختلفة للتمويل سواء داخلية أو خارجية
الاموال الخاصة /مجموع الخصوم	تساعد هذه النسبة في معرفة مدى استقلالية المؤسسة ماليا من خلال مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم	نسبة الاستقلالية المالية	
مجموع الديون /مجموع الخصوم	تقيس مدى قابلية المؤسسة على الوفاء بديونها وذلك بمقارنة مجموع الديون بمجموع الخصوم.	نسبة قابلية التسديد	
أصول متداولة / ديون قصيرة الأجل	وتسمى بسيولة رأس مال العامل وتبين هذه الأخيرة مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل بأموالها المتداولة والتي يمكن تحويلها إلى سيولة نقدية،	نسبة السيولة العامة	نسب السيولة: هي عبارة عن مجموعة النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها قصيرة المدى، فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل.
أصول متداولة - المخزون/ ديون قصيرة الأجل	وتسمى بالسيولة المختصرة، وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول.	نسبة السيولة المنخفضة	
قيم جاهزة /ديون قصيرة الأجل	تمكن هذه النسبة من مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون	نسبة السيولة الحالية	

36 خميسي شيحة التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 83

	قصيرة الاجل.		
نتيجة الدورة الصافية /الأموال الخاصة	تعبر على مدى مردودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة.	المردودية المالية	نسب المردودية: المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها وينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية.
نتيجة الدورة الصافية /مجموع الأصول	تعتبر النسبة الأفضل لقياس ربحية العمليات خاصة عند المقارنة بين مؤسستين	المردودية اقتصادية	
نتيجة الدورة الصافية/ أصول ثابتة	وتسمى أيضا بمعدل دوران الأصول الثابتة، وتقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة	المردودية التجارية	
صافي الربح بعد الضريبة / المبيعات	/	هامش الربح	نسب الربحية: ³⁷ تشير هذه النسب إلى التأثير المتبادل لعناصر السيولة والرفع المالي وإدارة الأصول على الأرباح التي تحققها المؤسسة في النهاية
صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول	/	معدل العائد على مجموع الأصول	

المصدر: من إعداد الباحثين حسب المرجع المذكور

2- مؤشرات التوازن المالي³⁸ :

هناك ثلاث مؤشرات للتوازن المالي والتي تستخدم من طرف المراجع، وتتمثل أساسا في رأس مال العامل احتياجات رأس مال العامل والخزينة.

أ- رأس مال العامل FR :

رأس مال العامل يعبر عن قيمة الأموال الدائمة التي تمول جزء من الأصول المتداولة ويدعى رأس مال العامل الدائم أو الصافي، ويمكن حسابه بطريقتين:

1- من أعلى الميزانية = رأس مال العامل الأموال الدائمة -الأصول الثابتة.

2 من أسفل الميزانية = رأس مال العامل الأصول المتداولة-الديون قصيرة الأجل

ب -الاحتياجات من رأس مال العاملBFR :

يتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتهما، ويمكن حسابه بالعلاقة التالية:

(BFR) =الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) - (الديون قصيرة الأجل تسبيقات بنكية) = استخدامات دورة- موارد الدورة.

³⁷ ناصر نادي عدون ونواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 32

³⁸ ناصر نادي عدون ونواصر محمد فتحي، مرجع سابق ص50

ج-الخزينة TR

هي مجموعة الأموال السائلة التي تحت تصرف المؤسسة، لذلك فهي على درجة كبيرة بالنسبة للمؤسسة للتعبير عن توازنها المالي وسيولتها، كما يتبدد معها بشكل وفاء المؤسسة بالتزاماتها نحو دائئيتها، ويمكن حسابها كالآتي:

$$TR = \text{رأس مال العامل احتياجات} - \text{رأس مال العامل}$$

$$TR = \text{القيم الجاهزة} - \text{تسيقات بنكية}$$

المطلب الثالث: دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة :

تعتبر المراجعة الخارجية الأهم للمؤسسات بكونها إنذار لها وتهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية وذلك بتطبيق قواعد العناية المهنية ومراجعة حسابات المؤسسة وأنظمتها المالية والإدارية وهذا سوف يؤدي الى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب ومعالجته قبل الانتشار هذا يبين ان المراجعة الخارجية سوف تزيد من الوقاية والحد من الغش في التزوير.

المنهج التقليدي المراجعة يمثل في إعطاء طمأنينة للمستخدمين وهذا من خلال قيام المراجع الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح للمحاسب في القوائم المالية إذ تعتبر الوسيلة الرئيسية للإبلاغ واتخاذ القرارات المتعلقة بها

وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية في 3 مقارنات كالآتي:³⁹

1 مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة؛

2 مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترات السابقة والجارية؛

3 مقارنة أداء المؤسسة إلى حجم طبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والظروف التي تؤثر عليها.

مع نهاية القرن 20 ميلادي اتجهت مكاتب المراجعة نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها أي يصبح التركيز على القيمة المضافة التي يتحصل عليها العميل وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع شمل الى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل العمل والمراجعة واستدع ظهوره إلى ضرورة إعادة التعريف بالمراجعة ووظيفته الأساسية بحيث يحاول المراجع الحديث تفادي الوقوع في الأخطاء أو العيوب الموجودة في النهج التقليدي للمراجعة وهو عدم قدرته على توفير مشورة وتحسين من عمليات وأداء المؤسسة محل المراجعة.

يتم تطوير منهجيات حديثة تم من خلالها توسيع نطاق هذه عملية مراجعة الحسابات ودور المراجع وطبيعة إجراء عمله فهي تشمل أهداف النهج الحديث لمراجعة الحسابات على الاجراءات التالية:⁴⁰

(أ) استراتيجيات المؤسسة وتحليلها محل مراجعة وفهم طبيعة البيئة المعمول بها وصناعة المنتمية إليها وتقييم قدرتها على التحقيق أهدافها؛

(ب) تحرير الأنشطة الأساسية للمؤسسة محل المراجعة وتقييم لمدى ارتباطها وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة؛

(ج) تحديد المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل المراجعة؛

(د) قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل مراجعة والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي صادق حول القوائم المالية؛

(هـ) تقديم وإيجاد حلول ملائمة لمشاكل وأماكن الضعف وتحديدها وحصرها من خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير المؤسسة؛

³⁹ براجح ايوب بن خليفة تامر دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع فعالية الأداء في المؤسسة مذكرة لنيل شهادة لمانستر 2021

⁴⁰ خالد الخطيب خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1

هذا الأسلوب يضع احتياج إدارة المؤسسة محل المراجعة ويقدم طريقة تركز على المراجعة لتحسين الإدارة فبالتالي نتائج المراجعة تعكس احتياج الإدارة بمعنى أن المراجع أصبح يشارك الإدارة في تطوير أداء المؤسسة التي تقوم بمراجعة حساباتها فأصبح المراجع غير مقيد بالأدوار التقليدية في مراجعة الحسابات وكذلك فحص سجلات فامتد ليشمل تقييم أداء عمل المؤسسة ليساعدها في اتخاذ القرارات الهامة.

لتكوين قيمة مضافة لمراجعة الحسابات يتبع المراجع أسلوبين لتسهيل العملية وضمان توافق المعايير هما اولاً-الحصول على أدلة أفضل للأهداف واستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل المراجعة يجب على المراجع ان ينفق وقت أطول لفهم عمل هذه الأخيرة ووسائل الرقابة الداخلية وطبيعة السوق وعلاقات المنافسين وغيرها لأن هذه المعرفة تعطي فرصة إضافية للقيمة بشكل حقيقي ويصبح المراجع يقدم نصائح لتطوير أداء المؤسسة مستقبلاً ثانياً-استغلال التكنولوجيا بالتركيز عليها فهي تلعب دوراً أساسياً في خلق قيمة مضافة وخصوصاً لما يتعلق الأمر بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف مؤسسة العميل قياساً بالمنافسين.

إذا بالرغم من صعوبة التعرف على التفاصيل عملية المراجعة بوجهها الجديد لأنها معلومات سرية خاصة بعمل مكتب مهني إلا أن الدراسات بهذا الخصوص تشير إلى مراجعة الحسابات لم يعد يقتصر على تقييم نظم ومخاطر تنفيذ برامج المراجعة الأساسية كما لم تعد الأساسيات التقليدية لعملية التخطيط واستخدام العينات في تنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس الدرجة من الأهمية التي كانت عليها فالمراجعة أصبحت تعتمد بالدرجة الأولى على تقييم فعالية استراتيجيات وفكر الإدارة الملزمة للأنشطة التي تعتمد عليها مقارنة بالمنافسين وأنها تقيم النظم والمخاطر وكذلك فحص سجلات القوائم المحاسبية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

- الدراسة الأولى: دراسة- عادل بومجان

تحت عنوان: " تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعية الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة"، أطروحة دكتورا، جامعة بسكرة، سنة 2015. 2014

تطرق الباحث التعرف على أثر تأهيل الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة وهذا من مدخلين حديثين هما التمكين الإداري وإدارة المعرفة، والتطرق إلى أداء المؤسسة من منظورات بطاقة الأداء المتوازن، والمتمثلة في منظور النمو والتعلم، ومنظور العمليات الداخلية والعملاء والمنظور المالي. وخلصت الدراسة إلى العمل على فهم وإدارات فلسفة ومضامين التمكين الإداري ومراعاة أبعاده كالتحفيز والعمل على تطبيق ممارسات وعمليات إدارة المعرفة، وتوفير مناخ تنظيمي ملائم وتنظيمات مرنة تتماشى مع السياسات الجديدة للموارد البشرية.

- الدراسة الثانية: دراسة- وجدان علي احمد

تحت عنوان: "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، رسالة ماجستير جامعة الجزائر 3 عام 2010م، هدفت الدراسة الى توضيح الدور الذي تلعبه كل من المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في تحسين ادائها من خلال سد ثغرات نظام الرقابة الداخلية وتعزيز نقاط القوة التي تتميز بها المؤسسة بعد قياسها باستخدام نسب النشاط.

الدراسة الثالثة: دراسة- بوقابة زينب

تحت عنوان: " التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمبصرات ROUIBANCA"، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 3، 2011/2012

تطرقت الباحثة من خلال هذه الدراسة على الاهتمام بالتدقيق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية وإضفاء اللغة والمصادقية حول القوائم المالية، ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة وركزت الدراسة النظر في التدقيق المالي فقط، بل ركزت على تحقيق تطوير وتحسين فعالية الأداء في المؤسسة.

الدراسة الرابعة: -غوالي محمد بشير

تحت عنوان: " دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة cds ". أصل البحث رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر فرع الإدارة. حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في أن المؤسسة الجزائرية في ظل التغيرات المحيطة بها من أجل كسب مكانة مشرفة في الأسواق عليها الاهتمام بنوعية المعلومات حتى تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير إيجابي من المراجع حيث أن الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل الاطلاع عليها وذلك من خلال اعتبار المراجعة أداة رقابية ودور المراجعة في تحسين نوعية المعلومات من خلال إعطاء رأي فني محايد حولها.

الدراسة الخامسة: -عمارة امينة

تحت عنوان: " التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء في في المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

من خلال هذا البحث حاولت التعرض الي مختلف المفاهيم واساسيات التدقيق والمراقبة الخارجية وكذا المراحل التي يمر بها التدقيق من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة، بحيث كانت اهداف التدقيق في البداية محدودة باكتشاف الاخطاء والغش والعمل على الحد حدوثها حيث استخدمت كوسيلة لاجراء تدقيق كامل ومستمر للعمليات الحسابية، ولكن مع تطور امكانيات المدققين واسهامهم في تقديم خدمات ادارية الي جانب خدماتهم المالية تطور مفهوم التدقيق واتسع نطاقه الي درجة أصبح معناه في الوقت الحاضر يشتمل على تدقيق وفحص وتقسيم كافة الانشطة والعمليات كخدمة للتحقيق الاهداف الكلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية

الدراسة الاولى بعنوان:

Andrew W. Higson و 2016Rasha Kassem

External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators

الهدف من الدراسة فحص مسؤولية المدققين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد المؤسسي وإبراز الآثار المترتبة على ذلك بالنسبة لمنظمي التدقيق الخارجي، وبيان تأثير الفساد على البيانات المالية ومهنة التدقيق، والقاء الضوء على القيود الحالية في معايير التدقيق المتعلقة بهذا المجال.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين مسؤولون على الأرجح عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناشئة عن الفساد الذي قد يكون له تأثير مادي على البيانات المالية، ومع ذلك لم يتم النص على ذلك بشكل مباشر وواضح في معايير المراجعة ولكن بالأحرى ضمناً أشارت معايير التدقيق أيضاً بشكل غير مبرر إلى أن الفساد قد لا يكون له تأثير على البيانات المالية على عكس الأنواع الأخرى من الاحتيال الداخلي مثل اختلاس الأصول والاحتيال في التقارير المالية كما كشفت النتائج أيضاً أنه في حالة فضائح الفساد من المرجح أن يخضع المدققون الخارجيون للتدقيق.

الدراسة الثانية :- CHASHMI AND FADAEI 2016 :

تحت بعنوان: "تأثير الأداء وفرص النمو على النجاح أو فشل الشركات دليل من بورصة طهران.

Impact of Financial performance and growth opportunities on success or failure of companies evidence from Tehran stock exchange

هدفت الدراسة الى التحقيق في تأثير الأداء المالي وفرص النمو على الشركات نجاح أو فشل الشركات المدرجة في بورصة طهران. الأهمية من هذه الدراسة تكمن في أنها تظهر للمديرين المستثمرين وصناع القرارات الاخرين أن هناك علاقة بين الأمور المالية ومقاييس الأداء والنجاح أو الفشل بحيث يعتمد على هذه النتائج ومن خلالها يمكنهم اتخاذ قرارات أكثر ملائمة للنتائج.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة بالدراسات السابقة

تعتبر كل من دراسات السابقة قريبة الى للإشكالية التي تعالجها الدراسة الحالية إلا أن دراستنا تختلف عن هذه الدراسات وغيرها من الدراسات الأخرى في مجموعة من النقاط يمكن أن نلخصها فيما يلي:

- (1) **من حيث العينة:** العينات التي شملتها الدراسات السابقة عينات مختلفة محلية ومن دول مختلفة، بينما ركزت دراستنا على عينة من مؤسسة وطنية محلية.
- (2) **من حيث بنية الدراسات:** تمت الدراسات السابقة في بعض الدول العربية وأخرى بمناطق داخل التراب الوطني وخارجية في حين تم انجاز الدراسة الحالية في الجزائر بولاية تقرت.
- (3) **من حيث هدف الدراسة:** اختلاف اتجاهات الباحثين في الدراسات السابقة عن الهدف التي تسعى اليه هذه الدراسة.

خلاصة الفصل الأول:

مما سبق يتبين لنا أن المراجعة الخارجية يعتبر كأداة لتحسين الأداء فالمؤسسة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف ذو كفاءة وخبرة لإبداء رأي انتقادي محايد، وأن له عدة أهداف وأهمية بالغة حيث أنه بتطبيق المراجعة الخارجية سيكون هناك مزيداً من الرقابة ومزيداً من الحد من الغش والتزوير.

لقد تبوأَت وظيفة المراجعة الخارجية مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لمؤسسة
مطاحن الواحات - تقرت -

مقدمة الفصل:

بعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لهذا البحث والتي شملت الفصل الأول الذي تناولنا فيه مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية والأداء للمؤسسات الاقتصادية، حيث سنقوم في هذا الفصل التطبيقي بإسقاط الدراسة النظرية على حالة مؤسسة مطاحن الواحات تقرت والذي سنتطرق فيه إلى عرض وتقديم الشركة الأم (الرياض سطيف) وكذا التعرف على الشركة التابعة محل الدراسة (مطاحن الواحات تقرت وإبراز هيكلها التنظيمي وأهم أهدافها.

حيث يتمثل الهدف الأساسي من قيامنا بالدراسة الميدانية في محاولة التعرف على مدى اعتماد المؤسسة محل الدراسة على المراجعة الخارجية وتأثيرها في تحسين الأداء المالي.

سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقدم عام لمؤسسة مطاحن الواحات -تقرت-

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كوسيلة لتحسين الأداء المالي في المؤسسة مطاحن الواحات -تقرت -

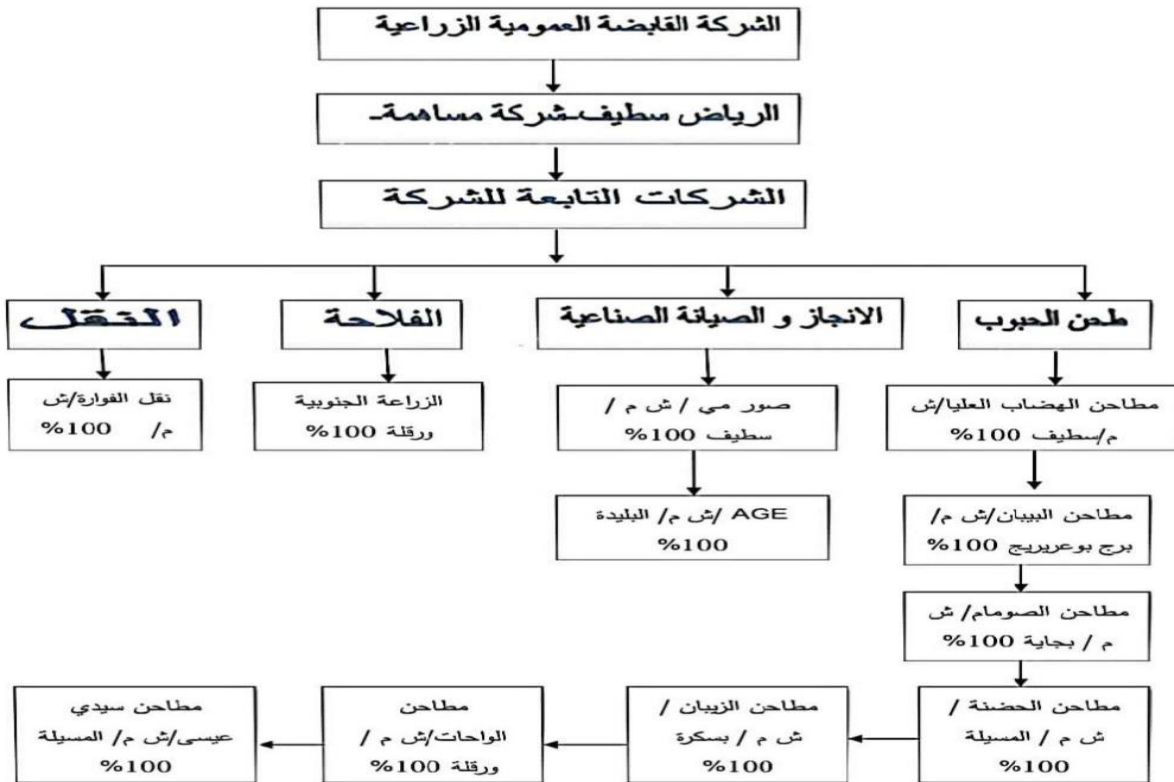
المبحث الأول: تقدم عام لمؤسسة مطاحن الواحات -تقرت-

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الأم-رياض سطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف، فقد أنشئت بمرسوم تنفيذي رقم : 82/367 بتاريخ 27 نوفمبر 1982 ابتداء من 02 أبريل 1990 تحولت إلى شركة مساهمة في إطار الإصلاحات الاقتصادية رأسمالها في 1997 قدر بـ 2.525.000.000 دج، تمتلك المؤسسة عدة وحدات

موزعة على عدة ولايات منها: (سطيف، المسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة).

الشكل (2) : الهيكل التنظيمي الرياض سطيف



المصدر: المصلحة التجارية بالمؤسسة

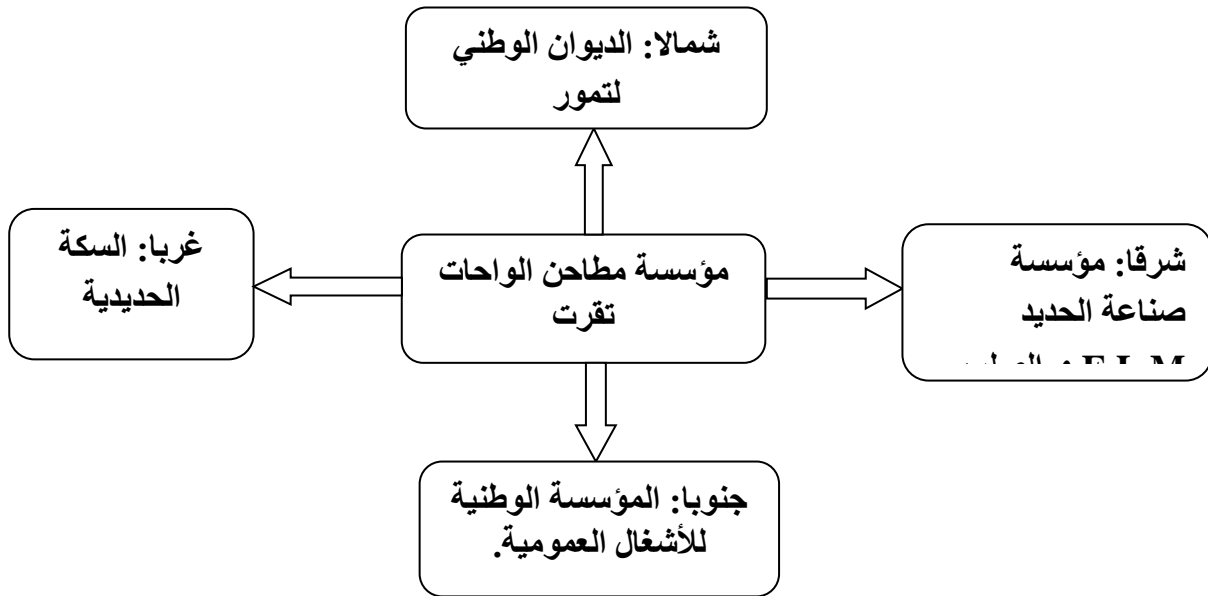
المطلب الثاني: تعريف مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت - محل الدراسة

أولاً: تعتبر مؤسسة مطاحن الواحات - رياض سطيف - من أهم الوحدات الإنتاجية بالجنوب الشرقي نظراً لاتساع السوق وزيادة الطلب، ففي سنة 1979 كان يطلق عليها اسم سامباك (Sampak)، وبعد إعادة هيكلتها أصبحت تسمى مؤسسة مطاحن الواحات - رياض سطيف - طبقاً للمرسوم الوزاري المؤرخ في 30 /11 /1980، وقد تم إنجازها من طرف شركة سويسرية بيلهر (Bulher) مع مساهمة إطارات جزائرية من معهد (Eim) بالبلدية، وهذا يعني أن التجهيزات المستعملة في المصنع هي تجهيزات مستوردة، وذات تقنية تكنولوجية متطورة وهذا من الناحية التقنية.

وقد بدأ نشاطها أي إنتاجها الفعلي في 27/05/1980 برأس مال يقدر ب 261000000 وارتفع رأسمالها سنة 1998 إلى 321000000 دج ووصول إلى نهاية 2010 إلى 761320000 دج، وهذا الارتفاع الدائم للحصص العينية المقدمة في الاستثمارات الحاصلة.

ثانياً: الموقع الجغرافي: تقع وحدة مطاحن الواحات تقرت -بالجنوب الشرقي للجزائر، وهو ما يسمح لها أن تنعم بوضعية إحتكار السوق على مستوى جنوب البلاد، وتتواجد المؤسسة بالمنطقة الصناعية، يحدها شمالاً الديوان الوطني للتمور، وشرقاً مؤسسة صناعة الحديد والصلب (E.L.M) ومن الغرب السكة الحديدية، أما جنوباً لمؤسسة الوطنية للأشغال العمومية.

تقدر مساحتها الاجمالية 61822.50 متر مربع، منها 95664.54 متر مربع مساحة مغطاة.



الشكل رقم(3) : الموقع الجغرافي لمطاحن الواحات

المصدر: من اعداد الباحثان

ثالثاً: نشاط المؤسسة الرئيسي: يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج وبيع مادتي السميد والدقيق بنوعيهما العادي بالإضافة إلى فضلات الطحن (النخالة) المستخدمة في تغذية الأنعام، وتتبع مؤسسة مطاحن الواحات أسلوب لإنتاج المستمر بالطلبية بحيث يمر هذا النشاط وفق عدة مراحل وهي:

1-مرحلة الاستقبال: تستقبل المؤسسة المادة الأولية (القمح) بنوعيهما الصلب واللين بواسطة الشاحنات أو عربات القطار من طرف الممون الوحيد والمتمثل في الديوان الوطني للحبوب. تمر المادة الأولية على الجسر الوزن، حيث يقوم المكلف بوزن المادة الأولية (القمح) وتسحبها في سجل خاص، ومقارنتها بالموصلات أو الوثائق الصادرة عن الديوان الوطني لمعرفة الفارق، ثم توجه مباشرة إلى مكان التفريغ أين يتم نقلها عبر آلات مختلفة للتنظيف الأولي بواسطة:

- ناقل ذو سلاسل لنقل القمح أفقياً؛

- رافع لنقل القمح عمودياً؛

-عازل الحبوب التنظيف القمح ونزع الشوائب والأوساخ.

2-مرحلة التخزين: بعد عملية التنظيف الأولي للمادة الأولية تنقل عن طريق الضغط الهوائي وفق ما يسمى بالنافخ الهوائي، ثم تخزن داخل مطامير (خلايا تخزين حيث تحتوي البطارية على 17 مطمورة (خلية تخزين) بسعة إجمالية تقدر ب 122000، قنطار بما 11 خلية تخزين كبيرة تقدر كل واحدة منها 10000 قنطار، و 06 خلايا تخزين صغيرة تقدر كل واحد منها ب 2000 قنطار.

وحسب طلب من مصلحة الإنتاج يتم نقل المادة الأولية من المحزن مكان التفريغ إلى مصلحة الإنتاج -عبر آلات

3-مرحلة الإنتاج: توجه المادة الأولية (القمح إلى ورشة الإنتاج بعد تنقيتها لتتلقى تنظيف معمق عبر آلات مختلفة وبطريقة تدريجية وهي كالاتي:

- ميزان القمح الخام لمعرفة كمية القمح المنظف؛ آلة الفرز المغناطيسية لنزع الشوائب الحديدية والشظايا؛

- آلة فرز الحصى؛

- آلة فرز الحبوب ونزع الأوساخ والأثرية؛

- مقشر الحبوب لنزع غلاف حبوب القمح؛

- يضاف الماء إلى القمح لتسهيل عملية سحق هرس القمح.

بعد هذه العملية تأتي عملية الطحن والتي تعتمد على الحرس بغية الحصول على طحين، وفي الأخير يوضع المنتج والحصول) داخل أكياس للبيع.

رابعاً: مراكز التوزيع والبيع للمؤسسة

تتبع مؤسسة مطاحن الواحات (05) مراكز توزيع و (06) نقاط تعمل بالتنسيق معها وهي:

مراكز التوزيع	مراكز البيع
المغير	تقرت
جامعة	ورقلة
تقرت	حاسي مسعود
ورقلة	الدباب
إليزي	برج عمر إدريس
/	المغير
/	جامعة
/	إليزي

خامسا: هياكل وتركيبات تضم المؤسسة التركيبات الصناعية التالية:

1 مطاحن للطحن حيث يتم تحويل ما يقدر ب:

1500. من القمح الصلب إلى سميد يوميا؟

1500. من القمح اللين إلى دقيق يوميا.

2 مطامير تخزين المادة الأولية وتحتوي البطارية (17) علية التخزين.

3 مخازن الإنتاج النهائي وتوجد هذه المخازن في مبنى. بالإضافة إلى ملحقات وهياكل أخرى تتمثل في:

- مبنى إداري يحتوي على طبقتين (سفلي وعلوي)؛

- كتلتين للمخازن والورشات بمساحة تقدر ب 3000 متر مربع؛

- خزان الماء بحجم 2000 متر مكعب؛

- كتلة صحية وغرف تغيير الملابس؛

- كتلة المطعم.

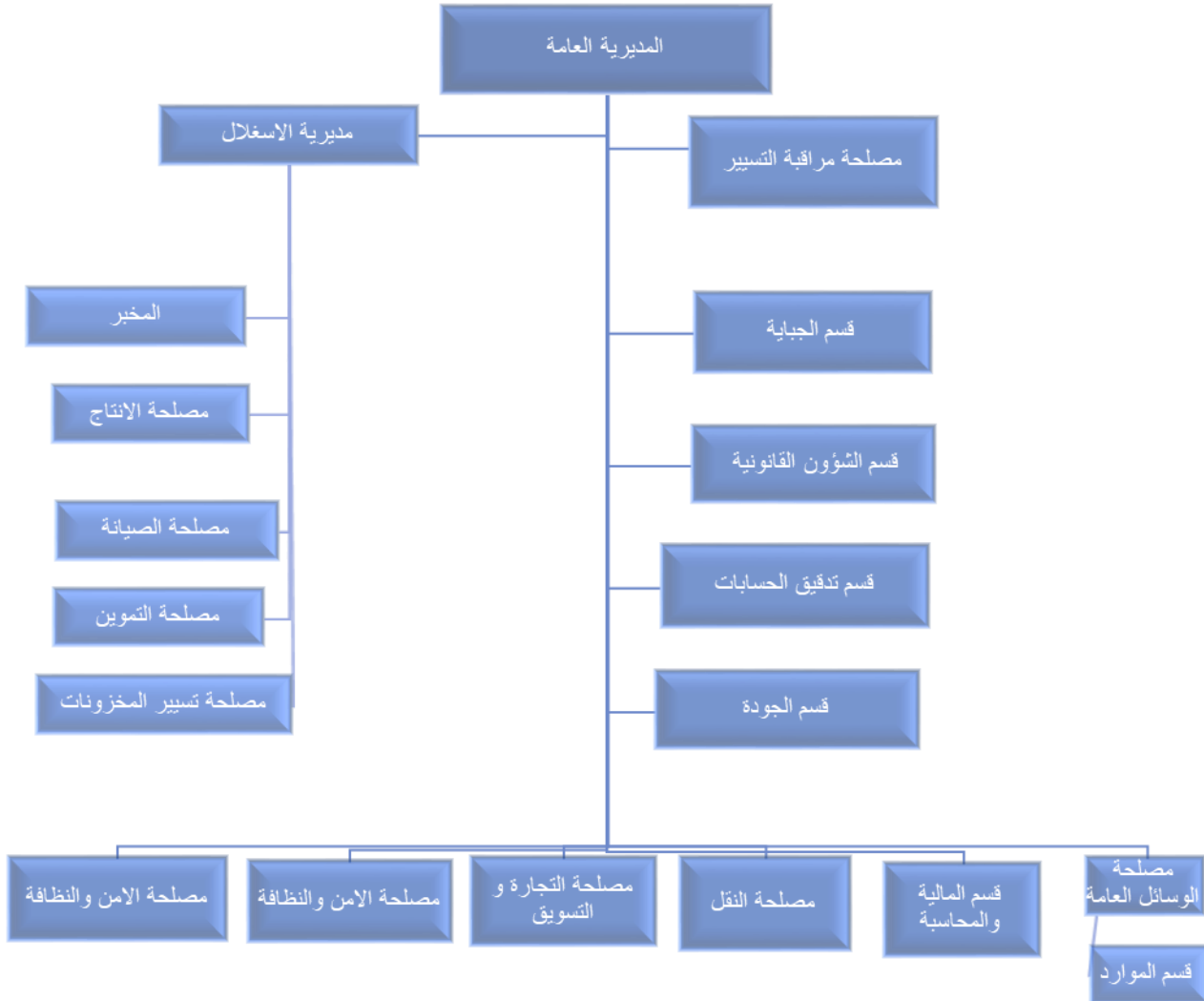
ويستمر على نشاط المؤسسة أو سير عملها 125 عامل منهم 85 عامل إداري دائمين و40 مؤقتين موزعين

على مختلف المصالح.

ثانيا: الهيكل التنظيمي

إن مؤسسة مطاحن الواحات هي مؤسسة تقوم بعدة وظائف ومهام، بدورها تنقسم إلى عدة أقسام ومصالح.

والشكل الموالي يوضح ذلك:



الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي لمطاحن الواحات تقرت

المصدر: المصلحة التجارية للمؤسسة

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة

1. تمويل المنطقة بالمادة الأولية؛
2. تحقيق مردودية؛
3. الزيادة في رقم الأعمال؛
4. اكتساب حصة سوقية؛
5. تحقيق رضا الزبائن؛
6. تحسين الإنتاج لتجنب من الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية.

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في المؤسسة مطاحن الوحدات (تقرت)

في هذا المبحث اعتمدنا في دراستنا على المقابلة الشخصية من خلال طرح مجموعة من الأسئلة منظمة في جداول على المسؤولة عن المالية والمحاسبة في مطاحن الوحدات تقرت، بالإضافة إلى تحليل القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات للسنوات 2015 و2016 و2017.

المطلب الأول: دور المراجعة الخارجية في تحقيق الفعالية في المؤسسة

قمنا في هذا المطلب بمقابلة شخصية مع المسؤولة عن المالية والمحاسبة لطرح مجموعة من الأسئلة لمعرفة ما إذا كانت المراجعة الخارجية تساهم في تحسين الأداء على مستوى المؤسسة موضوع الدراسة.

أولاً: فيما يتعلق بالمراجع الخارجي الأسئلة مدرجة في الجدول التالي :

الجدول رقم (1.2): الأسئلة المتعلقة بالمراجع الخارجي

الإجابة نعم/لا	الإيضاحات من طرف الإطار المعني.	الأسئلة المتعلقة بدور المراجع الخارجي في إضفاء الثقة على المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية.
نعم	المراجع الخارجي يعتبر عنصر أساسي تعتمد عليه المؤسسة في إضفاء الثقة على القوائم المالية	هل تولى المؤسسة أهمية بالغة لوظيفة المراجعة الخارجية ؟
/	يعتمد التعاقد مع المراجع الخارجي على الكفاءة والتأهيل العلمي	على ماذا يعتمد التعاقد مع المراجع الخارجي في مطاحن الوحدات؟
نعم	ويتجلى ذلك من خلال التأكد من التزام مطاحن الوحدات بالمعايير المحاسبية المعتمدة والتشريعات المحاسبية.	هل في رأيك المراجع الخارجي يبذل جهد في إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية على مستوى القوائم المالية؟
نعم	يمكن ذلك من خلال التحكم بالإجراءات الداخلية للشركة وضمان التزام الموظفين بالتعليمات المحاسبية، وكذلك تحسين نظام الكشف والتصحيح ومراقبة الأخطاء، كما يجب تطبيق نظام تحليل البيانات والتحكم بالمخاطر المالية	هل يمكن للمراجع الخارجي تحسين نظام المعلومات المحاسبية لزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية و كيف ذلك ؟

هل تعتبر التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي مهمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية؟	نعم	خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة يعتمدون على تقارير المراجع بصفته خبيراً مستقلاً ومحايداً.
هل تلبية حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية يتم عن طريق مجموعة من المعايير الواجب توفرها في التقارير؟	نعم	يجب توفر مجموعة من المعايير في اعداد التقارير لضمان جودة المعلومات المحاسبية.
هل يقوم المراجع الخارجي بمراجعة نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات م ارجعة انتقادية قبل إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية؟	نعم	تقييم نظام الرقابة الداخلية يسهل من مهام المراجع ارجع الخارجي، فبواسطته يمكن تحديد نقاط الضعف والقوة التي توجهه في عملية التدقيق للحسابات.

المصدر: من إعداد الباحثان.

ثانياً: فيما يتعلق بالملائمة والثقة: الأسئلة مدرجة في الجدول التالي

الجدول رقم (2.2) : الأسئلة المتعلقة بالملائمة والثقة

الإجابة نعم/لا	الإيضاحات من طرف الإطار المعني.	الأسئلة الخاصة بتحقق خاصية الملائمة والموثوقية.
نعم	بالتأكيد وهذا من خلال المصادقة على الحسابات بعد فحصها والتحقق منها	هل تساهم المراجعة الخارجية في تقديم معلومة تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة؟
لا	لا علاقة لتقرير محافظ الحسابات بالنتيوات السابقة.	هل يساهم تقرير الم ارجع الخارجي في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها؟
نعم	تعتبر المعلومات المحاسبية لها قيمة مرجعية (تكون مرجع لاتخاذ القرار) بعد المصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات.	هل تساهم المراجعة الخارجية في تقديم معلومة محاسبية لها قيمة مرجعية تساعد على اتخاذ القرارات؟
نعم	على المراجع الخارجي الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية.	هل تلعب المراجعة الخارجية دور في تقديم معلومة محاسبية خالية من التحيز؟

هل تساهم المراجعة الخارجية في جعل المعلومة المحاسبية والمالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل؟	نعم	للمؤسسة القدرة على استعمال المعلومات المحاسبية والمالية للتنبؤ بالمستقبل واعداد الموازنات التقديرية بعد المصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات.
هل المراجعة الخارجية لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق؟	نعم	يجب القيام بعملية الفحص التي تؤدي الى التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها.

المصدر: من إعداد الباحثان.

ثالثا: فيما يتعلق بالقابلية للمقارنة والتقييم والثبات: الأسئلة مدرجة في الجدول التالي

الجدول رقم (3.2) : الأسئلة المتعلقة بالقابلية للمقارنة والتقييم والثبات

الإجابة نعم/لا	الإيضاحات من طرف الإطار المعني.	الأسئلة الخاصة بتحقيق خاصية الموثوقة و القابلية للمقارنة والتقييم والثبات للمعلومات المحاسبية
نعم	و يتحقق المراجع الخارجي من ذلك عن طريق إجراء اختبارات المراجعة اللازمة و الحصول على الأدلة الكافية تدعم تلك المعلومات و التأكد و اصدار تقريره النهائي	هل يتم عرض المعلومات المالية على المستخدمين صحيحة و دقيقة ؟
نعم	لأن المؤسسة تستمر في اتباع نفس الطرق والأساليب أو السياسات المحاسبية، وبهذا يزيد من كفاءة المعلومة المحاسبية.	هل الالتزام بمبدأ الثبات يزيد من كفاءة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار؟
نعم	خاصية القابلية للمقارنة هو مبدأ من مبادئ المؤسسة وعلى المؤسسة مراعاته.	هل تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة من حيث الفترات السابقة أو مع المؤسسات المماثلة؟
نعم	أن خاصية القابلية للمقارنة مبدأ من مبادئ المحاسبة حسب SCF.	هل إعداد القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي يساهم في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة؟

هل يشير المراجع الخارجي في تقريره عما إذا كانت المؤسسة تلتزم بمبدأ الثبات عند إعداد وعرض القوائم المالية؟	نعم	بتم الإشارة إليه في القوائم المالية (الملاحق) وبهذا بتم المصادقة عليها.
هل يشير المراجع الخارجي في تقريره إلى الحالات التي لم تراعي فيها المؤسسة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية؟	نعم	يجب على المراجع الخارجي الإشارة في تقريره إلى جميع النتائج التي توصل إليها.

المصدر: من إعداد الباحثان.

عند انتهاء المقابلة وتحليل جميع الإجابات المقدمة من طرف المسؤولة عن المالية والمحاسبة لمؤسسة مطاحن الواحات اتضح لنا أن الخصائص النوعية المحققة لجودة المعلومات المحاسبية على مستوى القوائم المالية محققة بشكل ملحوظ ومنه نستنتج أن القوائم المالية للمؤسسة ذات جودة كبيرة ومفيدة بحيث يستطيع الأطراف ذو المصلحة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات والتنبؤ ووضع الاستراتيجيات المستقبلية وبهذا استطعنا أن نبرز دور المراجعة الخارجية في تحقيق صحة ومصادقة المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية.

وسنقوم في المطلب الثاني بتدعيم المعلومات المتحصل عليها من هذه المقابلة من خلال تحليل القوائم المالية للفترة الزمنية موضوع الدراسة (2015، 2016، 2017)

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي

من خلال فحص مضمون تقارير المراجعة الخارجية للمؤسسة مطاحن الواحات ولو جزئياً، فإن رأى المراجع سيتم تتبعه من خلال جملة من التقارير التي تتضمن رأى المراجع لثلاث دورات محاسبية متتالية (2015، 2016، 2017)

❖ بالنسبة لسنة 2015 و2016

أولاً: تحليل الوضعية العامة للمؤسسة

تمارس مؤسسة مطاحن الواحات نشاطها في قطاع الصناعات الغذائية، وتتوفر على مختلف إجراءات التسيير التي تتلائم مع نشاطها الحقيقي وتوافق بين المهام وتوزيعها في الهيكل التنظيمي.

ثانياً: التدقيق الداخلي

من خلال التدقيق الداخلي للمؤسسة سمح بتطبيق مختلف الإجراءات الداخلية، المحاسبية والمالية، والتنظيمية بها، وهذا ما نتج عنه إضفاء المصادقية على المعلومات المحاسبية والمالية وتوفرها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ثالثاً: مسك المحاسبة

تقوم مطاحن الواحات بمسك محاسبة كاملة تتلائم مع أحكام التنظيم الساري المفعول من حيث المضمون والمحتوى.

رابعاً: عمليات الجرد

القيام بعمليات الجرد فقط المخزون، وقد تناول هذا الجرد للمخزون الجرد المادي دون المحاسبي.

خامساً: إقفال الحسابات

تم إقفال حسابات المؤسسة وفقا لتنظيمات السارية المفعول مما أضفى على المعلومات المالية الشفافية والمصدقية من خلال تقديم تحليل وشروحات .

سادسا: التقارب البنكي

إن قوائم التقارب البنكي معدة وفق التنظيمات سارية المفعول .

❖ بالنسبة لسنة 2017:

شمل تقرير المراجع الخارجي رأيا نظيفا لسنة 2017 كما أشار التقرير الى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك احترام معايير التدقيق المتعارف، حيث خلص المراجع الحسابات بشكل عام الى جملة من التوصيات نذكر منها:

في الأصول الغير الجارية تمثلت في تعيين مسؤول مكلف بمتابعة الوحدة التي تشمل الأصول الثابتة بالكامل وقد قامت المؤسسة بالفعل بتعيين مسؤول مكلف بمتابعة الأخيرة، كما دعى المؤسسة للاستلهاج من النهج المتبع في الوحدات الأخرى.

في الأصول الجارية (المخزون، الذمم المالية، السيولة)

✓ أوصى محافظ الحسابات بضرورة محاسبة الحركات (دخول وخروج) المخزون من المنتج النهائي وقد تم تطبيق ذلك من قبل المؤسسة.

- ضرورة ربط كل مادة من المخزون (قطع غيار وتغليف و صيانة) بأمين المخزن و إدارة المخزونات و تم إزالة هذا التحفظ من قبل المؤسسة.

-دعى جميع الأشخاص المسؤولين لمختلف الوحدات ان يصبحوا أكثر انخراطا من خلال وضع تأشيرتهم على الكشوفات الصادرة عنهم مثل كشوف المرتبات، وإدارة المخزون والمبيعات والمشتريات وقد تمت معالجة هذا الاشكال من قبل المؤسسة.

-مثل الهياكل الأخرى فان الوحدة مطالبة باتباع نفس النهج المطلوب، لا سيما فيما يتعلق بالمستندات الداعمة لاستخدامها في المحاسبة عن تحركات المخزونات.

- تعرض جزاء مت التوافر لانخفاض في القيمة يعود تاريخه الى السنة المالية السابقة.

-تذكير قانوني للعملاء المتعثرين والشيكات غير المسددة حتى تحصيل الديون.

وكخلاصة من خلال التقارير فإن المراجع الخارجي يشهد على صحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لسنوات 2015 و2016 و2017، وعليه فإن عملية التقييم المالي لهذه المؤسسة خلال الفترة المذكورة سوف يضيف عليها الشفافية والمصدقية.

الميزانية المالية المختصرة للفترة 2015 – 2017

بناءا على الملحقات التي تم تزويدنا بها من طرف مطاحن الواحات والمتمثلة في الميزانية بشقيها الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج قمنا بإنشاء الميزانية المالية لسنوات (2015-2016-2017) التالية :

الجدول رقم (4.2) : الميزانية المالية للفترة 2015 – 2017

الميزانية	2015	2016	نسبة التغير	2017	نسبة التغير
الأصول					
الأصول غير الجارية					
الأصول غير الملموسة	126501.25	93406.31		196968.20	
أصول ثابتة	789883246.30	770779227.85	- 2.42%	963366894.80	24.99%
أراضي	29927489.63	29927489.63		29927489.63	
مباني	678951600.90	667819047.80			
التركيب التقني للمواد والأدوات الصناعية	24650425.85	25578159.33			
الممتلكات والمنشآت والمعدات الأخرى	56388085.67	47454531.09			
الأصول المالية	352780.00	352780.00			
الأصول قيد التنفيذ	352780.00	352780.00			
الأصول الضريبية	7846358.15	6983940.31		8879388.87	
إجمالي الأصول غير الجارية	1037537010.53	1040573256.64	0.29%	1058048979.49	1.68%
الأصول المتداولة					
المخزون الجاري	57149743.98	100015398.60		77710690.07	
بضائع	7406247.61	/		0	
المواد الأولية واللوازم	6176232.53	/		/	
اللوازم الأخرى	27206298.76	/		/	
مخزن المنتجات	16360965.08	/		/	
الذمة المالية والاستخدامات المماثلة	103046337.75	50869772.88		74473767.79	
الذمة المالية المدينة	8508.50	/		/	
الزبائن	18272285.66	11928584.40		42681118.15	
المدينون الآخرون	77975016.79	32805152.60		29881558.26	
الضرائب	6713954.80	6136035.88		1911091.38	
التوافر وما شابه ذلك	112130633.21	192676146.34		276017010.94	

	276017010.94		192676146.34	112130633.21	الخزينة
% 24.64	428201468.80	%26.16	343561317.82	272326714.94	اجمالي الأصول المتداولة
%7.38	1486250448.29	% 5.67	1384134574.46	1309863725.47	مجموع الأصول
الخصوم					
				761320000.00	رأس المال
				86251753.42	الاحتياطيات
	73431802.92		15703970.13	7486767.07	النتيجة الصافية
	/		/	- 33593641.81	نتيجة التعديل
	/		/	-257690753.72	حقوق ملكية أخرى
	563774124.96		563774124.96	/	الاتصال بين الوكالات الأخرى
	29874582.10		21523595.91	/	الاتصال بين الوكالات
%11	667080509.97	%6.60	601001691.00	563774124.96	مجموع رأس المال
الخصوم الغير جارية					
	249546461.00		249546461.00	249546461.00	القروض المالية
	14730791.16		19170282.17	21441607.50	الالتزامات المستحقة
	1264173.60		1264173.60	1264173.60	الضريبة المؤجلة
%-0.016	265541425.76	%-0.83	269980916.77	272252242.10	مجموع الخصوم الغير جارية
الخصوم الجارية					
	/		/	445900835.29	ديون
	/		/	2495858.30	موردو المواد الأولية
	63486340.85		47511146.95	/	الموردين والحسابات ذات الصلة
	/		/	10578818.01	الموردين والحسابات ذات صلة أخرى
	1940859.88		3323852.83	2498104.79	الضريبة
	469745205.22		462316966.91	12363742.02	ديون أخرى
	/		/	/	الخصوم المتداولة الأخرى
%4.29	535172405.95	%8.29	513151966.69	473837358.41	مجموع الخصوم الجارية
%7.38	1486250448.29	%5.67	1384134574.46	1309863725.47	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية المتحصل عليها من طرف المؤسسة.

التحليل ومناقشة نتائج تقييم الأداء المالي للفترة 2015-2017

التعليق على الميزانية المالية المختصة للسنوات 2015، 2016، 2017

1-التعليق على جانب الأصول

❖ الأصول الثابتة (الغير جارية):

جدول رقم (5.2) : يمثل حسابات الأصول الثابتة لسنوات 2015 – 2017

اسم الحساب	2015	2016	نسبة التغير	2017	نسبة التغير
الأصول الثابتة	2045538921.84	2052455319.00	0.33%	2105625586.79	2.59%

- نجد ان هناك ارتفاع في نسبة الأصول الثابتة سنة 2016 ب 0.33 % واستمرت بالارتفاع سنة 2017 بنسبة صغيرة تقدر ب 2.59 % مقارنة بسنة 2016، وهذا يعني أن المؤسسة لم تقم بعملية حيازة استثمارات جديدة وأن التثبيبات المادية تخضع للاهلاك السنوي.

❖ الأصول المتداولة (الجارية):

- قيم الاستغلال:

جدول رقم (6.2) : يمثل حسابات قيم الاستغلال لسنوات 2015 – 2017

اسم الحساب	2015	2016	نسبة التغير	2017	نسبة التغير
قيم الاستغلال	121 992 454.19	202537968.04	66.02 %	286164731.12	42.28 %

- نجد أن هناك ارتفاع كبير في قيم الاستغلال سنة 2016 واستمر في الارتفاع سنة 2017 بنسبة 42.28 % وهذا ما يمكن ان يفسر ارتفاع مبيعات المؤسسة نظرا لزيادة الطلب عليها.

- قيم المحققة للغير:

جدول رقم (7.2): يمثل حسابات القيم المحققة للغير لسنوات 2015- 2017

اسم الحساب	2015	2016	نسبة التغير	2017	نسبة التغير
الزبائن	174576499.96	130398229.22	%-25.30	161059262.97	%-23.51
مدينون آخرون	77975016.79	68021816.32	%-12.76	67351217.74	%-0.98
ضرائب	6713954.80	6948103.92	% 03.49	1911091.38	%-12.76-
المجموع	259265471.55	205368149.46	%-20.79	230321572.09	%12.15

نجد أن هناك نقصان كبير في القيم المحققة للغير سنة 2016 حيث نلاحظ ان السبب الرئيسي لهذا النقصان هو انخفاض قيمة الزبائن وهذا بسبب اتباع المؤسسة لتوصيات محافظ الحسابات الذي دعاها الي متابعة الزبائن الذين لم يدفعوا ديونهم قضائيا وارتفاع بنسبة 12.15 % في سنة 2017 - القيم الجاهزة:

جدول رقم (8.2): يمثل حسابات القيم جاهزة لسنوات 2015- 2017

اسم الحساب	2015	2016	نسبة التغير	2017	نسبة التغير
الخزينة	121992454.91	202537968.04	66.02%	286164731.12	41.29%
مجموع القيم الجاهزة	121992454.91	202537968.04	66.02%	286164731.12	%41.29

نجد أن هناك زيادة في القيم الجاهزة سنة 2016 وهذا ما لاحظته محافظ الحسابات في تقريره حيث أوصي بالقيام بمؤونات على الحسابات القديمة) البنك والحساب الجاري البريدي (وزيادة معتبرة في سنة 2017 حيث أن المؤسسة لديها سيولة وهذا لأنها تعتمد على تحصيلات الزبائن لتسديد مورديها.

2- التعليق على جانب الخصوم:

-الأموال الخاصة:

جدول رقم (9.2): يمثل حسابات الأموال الخاصة لسنوات 2015- 2017

2017	2016	2015	اسم الحساب
73431802.91	15703970.13	7486767.07	النتيجة الصافية
563774124.96	563774124.96	-257690753.72	نتيجة التعديل
29874582.10	21523595.91	-33593641.81	حقوق الملكية أخرى
667080509.97	60100169.00	2837976.28	الأموال الخاصة

نجد أن

الأموال الخاصة كانت منخفضة سنة 2015 وتحسنت الأموال الخاصة خلال السنتين 2016 و 2017 -
الديون طويلة الأجل (الخصوم الغير جارية):

جدول رقم (10.2) : يمثل حسابات الخصوم الغير جارية لسنوات 2015 - 2017

2017	2016	2015	اسم الحساب
265541425.76	269980916.77	272252242.10	الخصوم الغير جارية (القروض المالية+الالتزامات المستحقة+ ضرائب مؤجلة)

نجد أن هناك تغير نسبي متناقص بالنسبة لسنوات وهذا بسبب نقص رأس المال الخاص
-الديون قصيرة الأجل (الخصوم الجارية):

جدول رقم (11.2) : يمثل حسابات الخصوم الجارية لسنوات 2015 - 2017

2017	2016	2015	اسم الحساب
535172405.95	513151966.69	47387358.41	الخصوم الجارية

هناك نقصان في الديون القصيرة الاجل لسنة 2015 مقارنة للسنوات الأخرى وهذا راجع لانخفاض قيمة
الديون مع الوحدات الأخرى وفي سنة 2016 و 2017 كانت هناك زيادة تدريجية.

مؤشرات التوازن المالي: سنقوم بتحليل المالي للميزانية المالية لثلاث سنوات

الجدول رقم (12.2): نسب السيولة للمؤسسة للفترة 2015 – 2017

النسبة	2015	2016	2017
رأس مال العامل الخاص = (الأصول المتداولة – مجموع الديون) *مجم الديون = الخصوم الجارية + الخصوم الغير جارية	473762885.6	439571565.5	3725123662.91
راس المال العامل الإجمالي = (مج الأصول – الأصول الثابتة) *الأصول الثابتة هي إجمالي الأصول الغير جارية	272326715	343561318	428201468.80

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على القوائم المالية المتحصل عليها من طرف المؤسسة.

تحليل: رأس المال العامل الخاص

نلاحظ ان رأس المال العامل الخاص سالب في ثلاث سنوات على التوالي وهذا يعني عدم قدرة المؤسسة علا تغطية أصولها الثابتة والسبب في ذلك ان المؤسسة تمويل الأصول الثابتة من الديون طويلة الاجل.

تحليل: رأس المال العامل الإجمالي

يرى الباحثان ان راس المال العامل الإجمالي موجب ويستمر في الارتفاع خلال الثلاث سنوات محل الدراسة وهذا يدل على نمو الدورة الاستغلال.

المطلب الثالث: منهجية المراجع الخارجي في مؤسسة مطاحن الواحات (تقرت)

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الخارجية، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات، كما يتم تحديد الجهة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها مباشرة مهامه وأخذ مادته منها، إلا أنه هناك عمليات للمراجع تجرى بصورة استثنائية من أجل اكتشاف المشكلة في جانب معين والعمل على تداركها، وعموما تمر منهجية عمل المراجع الخارجي في المؤسسة بالمرحل التالية:

1 -التخطيط لعملية المراجعة: تتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

-عملية التحضير للمراجعة: وتتم هذه الخطوة كالتالي:

- الأمر بعملية المراجعة: وهي الاوامر التي ترسل إلى قسم او خلية المراجعة من قبل المدير العام، وهي

بمناسبة إشعار الخلية للقيام بعملية المراجعة في أقرب الأجال وتتضمن هذه الرسالة البيانات التالية:

-موضوع المراجعة؛

- تاريخ بداية؛
- الفترة المتنبئة لإنجاز؛
- اسم المراجع؛
- إمضاء المدير العام.
- **الدراسة الأولية:** قبل إنجاز عملية المراجعة ميدانيا، يقوم المراجع بدراسة كل المعلومات المفيدة المتعلقة بالنشاط محل المراجعة وهذا ما يسمح بتكوين مرجع للميدان محل المراجعة، والقيام بتحليل المخاطر وتحديد أهداف المراجعة.
- **كسب المعرفة:** يتم من خلالها
- تحديد مجال المراجعة
- معرفه الأشخاص المتعامل معهم؛
- جمع الوثائق حول الموضوع محل المراجعة.
- ب- **التشاور مع مسيري المصلحة:** قبل الانطلاق في عملية المراجعة يجب على رئيس الدائرة أن يبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للتشاور حول فائدة وأهداف المهمة، وكذا مناقشة تنسيق المراجعة مع عمل المصلحة، ويسمح هذا التشاور بتأكيد المخاطر التي تم تحديدها.
- ج- **تحضير برنامج العمل:** هذا البرنامج ينجز على أساس نقطة التوجيه، وهو موجه لتعريف، توزيع، تخطيط ومتابعة أعمال المراجع
- 2- **تنفيذ المهمة:** وتتم هذه العملية بالمراحل التالية
- أ- **الفحص الميداني:** في هذه الخطوة يقوم المراجع وطبقا لبرنامج العمل بالفحوصات اللازمة والحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة، ومن بين الأدوات المستعملة في عملية الفحص:
 - ✓ وثائق العمل: دليل إجراءات (نظام الرقابة الداخلية في الديوان).
 - ✓ أدوات الاستجواب: - المحاورة - قائمة استقصاء الرقابة الداخلية.
 - ✓ - الدراسة الوصفية: - الهيكل الوظيفي - شبكة تحليل المهام. - خريطة سير المعلومات.
- ب - **تدوين الملاحظات المكتشفة:** بعد كل مرحلة من برنامج العمل، يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المراجع وتحليل المشكل، تعريفه، أسبابه، تأثيره والتوصيات.
- ج - **اجتماع نهاية مرحلة الفحص:** تتم هذه الخطوة من خلال عقد اجتماعين:
 - يكون الاجتماع الأول بين رئيس دائرة المراجعة ورئيس دائرة المحاسبة للتأكد من أن مجموع النقاط والأهداف المسطرة في برنامج العمل قد تم تحقيقها.
 - أما الاجتماع الثاني يكون بين رئيس دائرة المراجعة والمدير العام لإعلامه بالنتائج المتوصل إليه.
- 3- **نهاية المهمة:** تمر هذه المرحلة بثلاث خطوات:
 - **مشروع تقرير المهمة:** بعد نهاية مختلف عمليات الفحص، يتم وضع مشروع تقرير والذي يوضح مختلف الملاحظات والتوصيات، ويوزع على مسؤولي المصلحة محل المراجعة.
 - **المصادقة على المشروع:** ويكون ذلك بعقد اجتماع بين المراجع والدائرة المالية، حيث يتم من خلاله مناقشة كل النقاط التي يتضمنها مشروع التقرير وتعديلها إذا تطلب الأمر ذلك؛ تحديد الأشخاص المكلفين بتنفيذ التوصيات تحديد أجل تنفيذ التوصيات.
 - **التقرير النهائي:** بعد عملية المصادقة على المشروع وتعديله إذا تطلب الأمر ذلك، يصبح تقرير نهائي حيث يتضمن هذا التقرير:
 - خلاصة موجهة للمدير العام؛

- الملاحظات والتوصيات؛
- موقف المسؤولين المعنيين بعملية المراجعة.
- ويتم إرسال هذا التقرير إلى كل من:
 - المسؤولين المعنيين بتنفيذ التوصيات؛
 - المدير العام؛
 - مسؤول المصلحة أو الوكالة الخاضعة للمراجعة.
- 4- متابعة التوصيات: تتمثل هذه المرحلة في متابعة التوصيات الموجودة في تقارير المراجع الخارجي.

خلاصة الفصل :

لقد خصصنا هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا، ومن خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مطاحن الواحات وتطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري واختبار مدى تطابقه مع الواقع العلمي، قمنا هذا تقديم عام للمؤسسة موضوع الدراسة، كما تناولنا الهيكل التنظيمي الخاص بها، وقمنا بالتعريف على أهم المديريات والمصالح الموجودة في المؤسسة ووظائف كل منها.

ثم قمنا بإجراء مقابلة شخصية مع المكلفة بالمالية والمحاسبة للمؤسسة مدعمين ذلك بالاطلاع على تقارير محافظ الحسابات خلال فترة (2015- 2017)، حيث اتضح لنا أن الخصائص النوعية المحققة لجودة المعلومات المحاسبية على مستوى القوائم المالية محققة بشكل ملحوظ، كما يشهد محافظ الحسابات على صحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للسنوات المالية موضوع الدراسة وكما ساهم رأي محافظ الحسابات والتوصيات و الاقتراحات التي أعطاها في تقاريره المالية في إضفاء الشفافية والمصدقية على القوائم المالية مما لها دور كبير في تحسين الأداء في المؤسسة و هذا من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هذا من جهة , لذلك ساعد التدقيق الخارجي على تفعيل مختلف النتائج الإيجابية و ابراز نقاط القوة و الضعف في المؤسسة.

خاتمة

الخاتمة:

لقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف عل مدى تأثير المراجعة الخارجية في فعالية الأداء وذلك من خلال دراسة حالة لمؤسسة مطاحن الواحات تقرت.

ومن خلال هذه الدراسة تبين أن الدور الرئيسي للمراجع الخارجي هو فحص حسابات المؤسسة للتأكد من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ليتمكن من إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول صحة هذه الحسابات مما يرفع من كفاءة المؤسسة الإنتاجية. ويمتاز أيضا بالاستقلالية لتي تظهر حين أداء مهامه دون تحيز أو محاباة.

يتمثل دور المراجع في تحقيق فعالية الأداء وهذا من خلال قيامه في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة يعتبر أيضا على انه وسيلة للاكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها من جهة وإعطاء جملة من الاقتراحات والتوصيات لإدارة المؤسسة من جهة أخرى.

- كما تعرضنا في الفصل الثاني إلى دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن الواحات تقرت قصد الوقوف على دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، كما قمنا بتحليل نتائج مؤسسة مطاحن الواحات تقرت لنبين دور المراجع الخارجي في تحسين أداء المؤسسة حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات تمكنا من خلالها الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية وفيما يلي استعراض لتلك النتائج والتوصيات النهائية المستنتجة .

الخاتمة

فيما يخص الفرضية الأولى: والتمثلة في أن المراجعة دور في إعطاء المصدقية للقوائم المالية" توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي له دور كبير في إعطاء المصدقية للقوائم المالية وبالتالي إعطاء صورة صادقة وحقيقية لوضعية المؤسسة، وبالتالي برهنا على صحة الفرضية الأولى. أما بالنسبة للفرضية الثانية: - المتمثلة في أن المراجعة الخارجية تساهم من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده من تصحيح مسار وأداء المؤسسة ونجاحها"

يعتبر تقرير المراجع الخارجي المنتج النهائي لعملية المراجعة ووسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج وإيضاحها لمستخدميها الذين الأمر، خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار وأداء المؤسسة وتحقيق نجاحها وبالتالي برهنا على صحة الفرضية الثانية.

أما الفرضية الثالثة: والتمثلة في قيام المراجع الخارجي بعملية مراجعة حسابات القوائم المالية يضيفي المصدقية والثقة عليها بشكل يساهم في اتخاذ قرارات سليمة من قبل مختلف الأطراف المعنية مما يساعد في رفع الأداء.

فقد ثبتت صحة الفرضية الثالثة لأن محافظ الحسابات يقوم بعملية المراجعة لمختلف عناصر القوائم المالية انطلاقا من البيانات والمعلومات المحاسبية المقدمة، لأنها الركيزة الأساسية والمصادقة عليها يعطي موثوقية والصحة لمعاملات المؤسسة محل المراجعة، وتساعد في بناء أساس قوي للمؤسسة لتطوير نشاطها وتعزيز مكانتها الاقتصادية،

بعد اختبار صحة الفرضيات خلصت الدراسة للنتائج التالية:

أولاً: نتائج الدراسة

من خلال الدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ساهمت في حل مشكلة الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها وكانت أهم نتائج الدراسة كما يلي:

- ✓ المراجع الخارجي له دور مهم في تحسين أداء المؤسسة حسب آراء العاملين بالمؤسسة.
- ✓ إبلاغ المراجع الخارجي عن الأخطاء والإشارة إليها في تقريره، يعطي مصداقية في القوائم المالية وهذا يؤدي إلى التحسن والفعالية في المؤسسة وبالتالي إعطاء وإضفاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية.
- يمثل رأي المراجع الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.
- يقوم التدقيق الخارجي بالبحث عن نقاط ضعف المؤسسة واكتشافها وكذلك يقوم بتقديم تقريره الانتقادي من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات.
- يقوم التدقيق الخارجي بالبحث عن نقاط ضعف.
- عملية تقييم الأداء هي عملية لتقييم الأنشطة وقدرة المؤسسة على بلوغ الأهداف المخططة بأقل تكلفة وتعتبر عملية جد فعالة لتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

ثانياً: التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة الميدانية وبناء على نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية فإنه يمكننا تقديم مجموعة من التوصيات لفائدة المؤسسة تتمثل فيما يلي:

✓ إجراء دراسات أخرى حول هذا الموضوع من وجهة نظر خبراء محاسبين ومكاتب محاسبة في مناطق مختلفة .

✓ العمل على استحداث آليات كفيلة لرفع مستوى عمل المراجع الخارجي.

✓ الحفاظ على استقلالية المراجع وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية .

الخاتمة

- ✓ خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.
- ✓ توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات بتقديم المساعدات اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه.

ثالثاً: أفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوعنا وكغيره من البحوث العلمية يبقى مفتوحاً لدراسات اللاحقة ضمن جوانب أخرى منه، نأمل أن يحظى هذا الموضوع بالدراسة من جوانب أخرى ويمكن أن يكون نقطة البداية لمواضيع مستقبلية في مجال المراجعة الخارجية، لذلك نقترح المواضيع التالية:

- ✓ مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة المراجعة الخارجية .
- ✓ مدى تأثير المراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ دور الأداء المالي في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع:

➤ المراجع باللغة العربية:

➤ الكتب:

1. إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة المسار الوظيفي.
2. ادريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد، إدارة الاستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006.
3. -أنس مصلح ذياب الطراونة العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي لشركات التأمين الأردنية دراسة تطبيقية على شركات التأمين المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية مذكرة ماجستير تخصص محاسبة قسم المحاسبة والتمويل جامعة الشرق الأوسط 2015
4. توفيق محمد عبد الحسن، تقييم الاداء منخل جديد لعام جديد دار الفكر العربي، مصر، 2003-2004

➤ الجرائد والمجلات:

1. جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 للمتعلق بالمهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2. خالد الخطيب خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1 2009.
3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.
4. -خميسي شيحة التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة دار هومة للطباعة الجزائر 2010
5. درشيد مازن. الادارة الموارد البشرية.

➤ الرسائل الجامعية:

1. براجح ايوب بن خليفة تامر تحت عنوان: دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع فعالية الأداء في المؤسسة جامعة محمد بوضياف مسيلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر 2021/2020.
2. بوقابة زينب تحت عنوان التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمبصرات ROUIBANCA"، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 3، 2011/2012

3. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود المراجعة وتدقيق الحاسبات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.
4. عادل بومجان تحت عنوان: تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعية الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة"، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، سنة 2015/2014.
5. عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدام طريقة التحليل العملي التمييزي AED خلال الفترة 2006/2011 مجلة الواحات للبحوث والدراسات العدد الثاني، المجلد السابع، 2014، جامعة غرداية. مجلة
6. عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع مصر 2002.
7. علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأهيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.
8. عمارة شفيقة دور التدقيق الخارجي في رفع أداء المؤسسة مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر جامعة مستغانم
9. عمر تمجدين تحت عنوان: دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2013.
10. غوالي محمد بشير دور المراجعة في تفعيل لرقابة داخل المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 2003/2004.
11. فلاح حسن الحسيني، "إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز"، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
12. قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعوي، تقييم كفاءة الشركة العامة المطاطية في الديوانة باستخدام المؤشرات المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 43، 2015.
13. كمال الدين مصطفى الدهراري، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، طبعة 2006.
14. مجلة الباحث، " دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد السابع، طبعة 2010.
15. محمد السيد سرايا أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية 2007

16. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
17. محمد عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر مصر 2012-2013.
18. محمد لمين علون، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، 2015/2016.
19. محمد محمود الخطيب الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010.
20. ناصر نادي عدون ونواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
21. نواف محمد عباس الرمحي مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع الاردن 2009.
22. وجدان علي احمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، رسالة ماجستير جامعة الجزائر 3 عام 2010م
23. الياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، حملة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجن 02 - الشهيد حمة الخضر الوادي، الجزائر، 2017.
- مراجع باللغات الأجنبية

1. Benyamin Paul, pour une bonne pratique de l'audit, imprimerie nationale, paris, 2006.

قائمة الملاحق

Bilan Passif

Arrêté à : Decembre13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		73 431 802,91	15 703 970,13
Autres capitaux propres - Report à nouveau		563 774 124,96	563 774 124,96
Liaison Inter -complexex (Fusion Absorption)		29 874 582,10	21 523 595,91
Liaison Inter- complexes			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		667 080 509,97	601 001 691,00
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		249 546 461,00	249 546 461,00
Impôts (différés et provisionnés)		1 264 173,60	1 264 173,60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		14 730 791,16	19 170 262,17
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		265 541 425,76	269 980 916,77
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		63 486 340,85	47 511 146,95
Impôts		20 396 966,49	3 323 852,83
Autres dettes		469 745 205,22	462 316 966,91
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS		553 628 512,56	513 151 966,69
TOTAL GENERAL PASSIF		1 486 250 448,29	1 384 134 574,46
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Bilan Actif

Arrêté à : Decembre13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS IMMOBILISE (NON COUR					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		43 212 404,15	43 015 435,95	196 968,20	93 406,31
Immobilisations corporelles		1 967 928 065,16	1 004 561 171,35	983 366 894,80	770 779 227,85
Terrains		29 927 489,63		29 927 489,63	29 927 489,63
Bâtiments		1 003 430 578,01	347 954 922,73	655 475 655,28	667 819 047,80
Installation technique, matériel et outl. ind.		765 473 506,88	539 583 019,47	225 890 487,41	25 578 159,33
Autres immobilisations corporelles		169 096 491,63	117 023 229,15	52 073 262,48	47 454 531,09
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		46 700 472,50		46 700 472,50	262 363 902,17
Immobilisations financières		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Titres filiales					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Immobilisation destinées à la cession					
Impôts différés actif		8 879 388,87		8 879 388,87	6 983 940,31
Liaison Inter - complexes		38 552 475,12		38 552 475,12	
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 105 625 586,79	1 047 576 607,30	1 058 048 979,49	1 040 573 256,64
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		79 153 755,07	1 443 065,00	77 710 690,07	100 015 398,60
Créances et emplois assimilés		230 321 572,09	155 847 804,30	74 473 767,79	50 869 772,88
Clients		161 059 262,97	118 378 144,82	42 681 118,15	11 928 584,40
Autres débiteurs		67 351 217,74	37 469 659,48	29 881 558,26	32 805 152,60
Impôts et assimilés		1 911 091,38		1 911 091,38	6 136 035,68
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		286 164 731,12	10 147 720,18	276 017 010,94	192 676 146,34
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		286 164 731,12	10 147 720,18	276 017 010,94	192 676 146,34
TOTAL ACTIF COURANT		595 640 058,28	167 438 589,48	428 201 468,80	343 561 317,82
TOTAL GENERAL ACTIF		2 701 265 645,07	1 215 015 196,78	1 486 250 448,29	1 384 134 574,46

Bilan Passif

Arrêté à : Decembre13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			761 320 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			86 251 753,42
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		15 703 970,13	7 486 767,07
Autres capitaux propres - Report à nouveau			-291 284 395,53
Liaison inter-complexes (Fusion Absorption)		563 774 124,96	
Liaison inter-complexes		21 523 595,91	
TOTAL CAPITAUX PROPRES		601 001 691,00	563 774 124,96
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		249 546 461,00	249 546 461,00
Impôts (différés et provisionnés)		1 264 173,60	1 264 173,60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		19 170 282,17	21 441 607,50
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		269 980 916,77	272 252 242,10
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		47 511 146,95	13 074 676,31
Impôts		3 323 852,83	2 498 104,79
Autres dettes		462 316 966,91	458 264 577,31
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS		513 151 966,69	473 837 358,41
TOTAL GENERAL PASSIF		1 384 134 574,46	1 309 863 725,47
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Bilan Actif

Arrêté à : Decembre 13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139155509

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS IMMOBILISE (NON COUR					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				93 406,31	126 501,25
Immobilisations incorporelles		43 058 404,15	42 964 997,84		789 883 246,30
Immobilisations corporelles		1 739 696 292,37	968 917 064,52	770 779 227,85	29 927 489,63
Terrains		29 927 489,63		29 927 489,63	678 951 600,90
Bâtiments		1 003 430 578,01	335 611 530,21	667 819 047,80	24 650 425,85
Installation technique, matériel et outi ind.		539 199 363,16	513 621 203,83	25 578 159,33	56 388 066,67
Autres immobilisations corporelles		167 138 861,57	119 684 330,48	47 454 531,09	
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		262 363 902,17		262 363 902,17	239 328 124,83
Immobilisations financières		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Titres filiales					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Immobilisation destinés à la cession					
Impôts différés actif		6 963 940,31		6 963 940,31	7 846 358,15
Liaison inter - complexs					
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 052 455 319,00	1 011 862 062,36	1 040 573 256,64	1 037 537 010,53
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		101 458 463,60	1 443 065,00	100 015 398,60	57 149 743,98
Créances et emplois assimilés		206 859 077,18	165 989 304,30	50 869 772,88	103 046 337,75
Clients		130 398 229,22	118 469 644,82	11 928 584,40	55 881 945,14
Autres débiteurs		70 324 812,08	37 519 659,48	32 805 152,60	78 060 097,29
Impôts et assimilés		6 136 035,88		6 136 035,88	-30 875 704,68
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		202 637 968,04	9 861 821,70	192 676 146,34	112 130 633,21
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		202 637 968,04	9 861 821,70	192 676 146,34	112 130 633,21
TOTAL ACTIF COURANT		510 855 508,82	167 294 191,00	343 561 317,82	272 326 714,94
TOTAL GENERAL ACTIF		2 563 310 827,82	1 179 176 253,36	1 384 134 574,46	1 309 863 725,47

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139168509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		761 320 000,00	761 320 000,00
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves		86 251 753,42	86 251 753,42
Ecart de réévaluation			
Résultat net		7 486 767,07	6 239 922,34
Ajustement résultant changement de méthodes/correction d'erreurs		-33 593 641,81	-31 709 772,16
Autres capitaux propres		-257 690 753,72	-263 930 676,06
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		563 774 124,96	558 171 227,54
PASSIFS NON- COURANTS			
Subventions d'équipements et investissements			
Obligations Trésor			
Autres Emprunts et dettes assimilés		249 546 461,00	71 312 258,78
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provision pour pensions et obligations similaires		21 441 607,50	23 033 132,68
Provision pour charges-litiges fiscaux et sociaux			
Autres provisions pour charges (impôts/renouvelements des immobilisations en con			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif		1 264 173,60	1 264 173,60
TOTAL PASSIF NON COURANTS II		272 252 242,10	95 609 565,06
PASSIF COURANTS			
Obligations trésor			
Dettes parafiscales cédulaires			
Dettes intr-groupe		445 900 835,29	526 871 691,59
Intérêts échus des obligations et des titres participatifs			
Fournisseurs matières premières		2 495 858,30	11 965 635,53
Autre fournisseurs et comptes rattachés		10 578 818,01	14 245 642,46
Impôts		2 498 104,79	4 736 582,94
Autres dettes passifs courants		12 363 742,02	11 082 048,39
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		473 837 358,41	568 901 600,91
TOTAL GENERAL PASSIF		1 309 863 725,47	1 222 682 393,51
(1) à utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés			

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139166509

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS IMMOBILISE (NON COUR					
Immobilisations incorporelles		43 058 404,15	42 931 902,90	126 501,25	28 785,20
Immobilisations corporelles		1 764 953 254,71	965 070 008,41	799 883 246,30	799 785 507,94
Terrains		29 927 489,63		29 927 489,63	29 927 489,63
Bâtiments		1 003 430 578,01	324 478 977,11	678 951 600,90	690 029 293,98
Installation technique, matériel et outi. ind.		545 044 487,25	520 428 417,15	24 616 070,10	21 607 404,56
Autres immobilisations corporelles		176 550 899,82	120 162 614,15	56 388 085,67	58 221 319,77
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		239 328 124,83		239 328 124,83	29 812 933,28
Immobilisations financières		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Titres filiales					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Impôts différés actif		7 846 358,15		7 846 358,15	7 279 977,72
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 045 538 921,84	1 008 001 911,31	1 037 537 010,53	837 259 504,14
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		59 444 368,98	1 294 625,00	57 149 743,98	108 628 261,59
Marchandises		7 439 247,61	33 000,00	7 406 247,61	5 016 303,90
Matière premières et fournitures		6 176 232,53		6 176 232,53	46 379 365,29
Autres approvisionnements		27 206 298,78		27 206 298,78	28 795 389,63
Stocks produits		17 022 690,08	1 261 625,00	16 360 965,08	28 437 202,77
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		259 350 892,06	158 304 214,30	103 046 337,75	163 247 385,47
Créances parafiscalité/céréalières					
Créances intra-groupe		85 080,50		85 080,50	2 269 441,90
Clients		174 576 499,96	158 304 214,30	18 272 285,66	97 490 129,19
Autres débiteurs		77 976 016,79		77 976 016,79	59 544 060,46
Impôts et assimilés		6 713 954,80		6 713 954,80	3 943 753,92
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		121 992 454,91	9 861 821,70	112 130 633,21	113 546 762,31
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		121 992 454,91	9 861 821,70	112 130 633,21	113 546 762,31
TOTAL ACTIF COURANT		439 787 376,94	167 460 661,00	272 326 714,94	385 422 409,37
TOTAL GENERAL ACTIF		2 485 326 297,78	1 175 462 572,31	1 309 863 725,47	1 222 682 393,51

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Decembre 13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 137 407 267,44	749 997 254,59
Ventes marchandises		26 115 246,57	129 037 945,94
Ventes produits finis		1 103 725 206,70	618 916 028,98
Ventes autres produits		454 800,00	359 520,00
Autres prestations		7 112 014,17	1 583 759,57
Variation stocks produits finis et en cours		-339 211,48	1 470 458,25
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 358 000,00	2 718 000,00
Cessions inter-complexes		15 595 276,71	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 155 021 332,67	754 185 712,85
Achats consommés		-897 146 439,42	-617 246 236,90
Services extérieurs et autres consommations		-32 269 164,18	-28 491 948,86
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-929 415 603,60	-645 738 185,76
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		225 605 729,07	108 447 527,09
Charges de personnel		-100 967 869,66	-88 236 812,93
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 674 128,00	-2 270 778,70
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		119 943 731,41	17 939 935,46
Autres produits opérationnels		10 724 515,85	15 793 435,98
Autres charges opérationnelles		-1 076 267,34	-2 049 911,00
Dotations aux amortissements		-35 694 544,94	-20 909 148,54
Dotations aux provisions et perte de valeur		-4 478 572,07	-175 733 901,33
Reprise sur pertes de valeur et provisions		8 773 664,60	181 525 977,42
V. RESULTAT OPERATIONNEL		98 192 527,51	16 566 387,97
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		98 192 527,51	16 566 387,97
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-18 456 173,16	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 895 448,56	-862 417,84
Participation des travailleurs au bénéfice		-8 200 000,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 174 519 513,12	951 505 126,23
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 101 087 710,21	-935 801 156,10
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		73 431 802,91	15 703 970,13
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		73 431 802,91	15 703 970,13
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)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Décembre 13 < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 009730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		749 997 254,59	615 541 603,84
Ventes marchandises		129 037 945,94	97 617 188,33
Ventes produits finis		618 916 028,58	512 418 924,29
Ventes autres produits		359 520,00	152 566,00
Autres prestations		1 683 759,67	6 403 411,23
Variation stocks produits finis et en cours		1 470 458,25	-11 348 852,04
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 718 000,00	2 042 000,00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		754 185 712,85	606 634 781,33
Achats consommés		-617 248 236,90	-485 229 610,24
Services extérieurs et autres consommations		-28 491 948,86	-36 090 790,29
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-645 738 185,76	-521 320 400,53
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		108 447 527,09	85 314 380,77
Charges de personnel		-88 236 812,93	-79 074 637,48
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 270 778,70	-2 938 359,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 939 935,46	3 301 382,79
Autres produits opérationnels		15 793 435,96	26 234 775,49
Autres charges opérationnelles		-2 049 911,00	-1 008 525,92
Dotations aux amortissements		-20 909 148,54	-20 890 089,45
Dotations aux provisions et perte de valeur		-175 733 901,33	-177 604 383,13
Reprise sur pertes de valeur et provisions		181 525 977,42	177 468 424,90
V. RESULTAT OPERATIONNEL		16 566 387,97	7 732 454,88
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		16 566 387,97	7 732 454,88
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-812 068,04
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-802 417,84	500 380,43
Participation des travailleurs au bénéfice			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		951 605 120,23	810 337 852,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-935 801 156,10	-802 851 185,12
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		16 703 970,13	7 486 767,07
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		16 703 970,13	7 486 767,07
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)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		616 541 603,84	648 957 074,34
Ventes marchandises		97 617 188,32	75 577 411,61
Ventes produits finis		512 418 924,29	567 824 643,73
Ventes autres produits		102 080,00	234 640,00
Autres prestations		6 403 411,23	5 320 379,00
Variation stocks produits finis et en cours		-11 948 852,04	-2 413 535,45
Production immobilisée			3 010 217,50
Subventions d'exploitation		2 042 000,00	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		606 634 751,80	649 553 756,39
Achats consommés		-485 229 610,24	-524 854 563,77
Services extérieurs et autres consommations		-36 090 792,29	-34 458 499,25
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-521 320 402,53	-559 313 063,02
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		85 314 349,27	90 240 693,37
Charges de personnel		-79 074 637,48	-75 824 846,07
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 938 359,00	-3 939 622,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 301 352,79	10 476 225,30
Autres produits opérationnels		28 234 775,49	14 955 121,74
Autres charges opérationnelles		-1 068 625,92	-2 663 761,42
Dotations aux amortissements		-20 599 089,45	-15 558 993,79
Dotations aux provisions et petede valeur		-177 604 383,13	-169 737 203,66
Reprise sur pertes de valeur et provisions		177 468 424,90	170 951 957,41
V. RESULTAT OPERATIONNEL		7 732 454,68	8 423 345,58
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		7 732 454,68	8 423 345,58
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-812 068,04	-2 605 652,06
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		566 380,43	422 228,82
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		810 337 952,19	835 460 835,54
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-802 851 185,12	-829 220 913,20
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 486 767,07	6 239 922,34
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		7 486 767,07	6 239 922,34
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)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

EXERCICE 2016

**LES ACTIFS NON COURANTS
(IMMOBILISATIONS)**

OBSERVATIONS CAC /	ETAT DE PRISE EN CHARGE
-La désignation d'un responsable chargé du suivi du patrimoine de l'unité englobant la totalité de la rubrique des immobilisations.	Levée
-L'entité est invitée à s'inspirer de la démarche par les autres entités de comptabilisation des éléments réformés à l'effet de les loger dans des comptes distincts.	Demande pour la filiale de créer les comptes

LES ACTIFS COURANTS

(STOCKS & ENCOURS – CREANCES – DISPONIBILITES)

OBSERVATIONS CAC /	ETAT DE PRISE EN CHARGE
-La comptabilisation des mouvements (entrée et sorties) de stock de produit fini doit s'opérer obligatoirement sur la base des états élaborés.	- Appliquer
-Pour chaque article de stocks (pièces de rechange, emballages et de la maintenance) il y a lieu d'associer en plus du magasinier du dit article et de la gestion des stocks toutes les structures concernées par l'opération.	-Appliquer
-Le responsable REX est appelé à s'impliquer davantage et valider l'état récapitulatif mensuel des entrées et des sorties des matières premières (blé) ainsi que tous les autres états émis par les services qui leur sont dépendant.	-Appliquer
-Nous demandons que toutes les personnes responsables des différentes structures s'impliquent davantage en apposant leurs visas sur les états confectionnés par leurs soins (paie, gestion des stocks, commercial, achats,	-Appliquer

A l'instar des autres entités l'unité est tenue de suivre la même démarche que celle demandé notamment en matière de support justificatifs devant servir pour la comptabilisation des mouvements (entrée, consommation) des stocks.	-Appliquer
Une partie de disponibilité à fait l'objet de perte de valeur dont le fait remonte à l'exercice antérieur.	-Provision sur les anciens comptes UPC (banque et ccp)
Une relance judiciaire envers les clients défaillants et cheque impayés ce, jusqu'aux recouvrements des créances.	-Appliquer

CABINET D'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
CHAAB Rachid
Adresse : 07 Rue Abdelhamid Ben Badis SÉTIF (19,000)
Tel / Fax : 0.36.93.68.97

Sétif, le 15 mars 2018

MADAME LA PRESIDENTE,
MESSIEURS LES MEMBRES DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE D
LA Filiale « Céréales des Zibans » EL KANTARA DU GROUPE AGRODIV.

OBJET : Rapport de Certification de Commissariat Aux Comptes
Au titre de l'exercice Clos le 31/12/2017.

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale tenue en séance extraordinaire le 26 MAI 2016, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de la filiale « Céréales des Zibans » EL KANTARA pour l'exercice clos le 31 décembre 2017.

❖ Le présent rapport comporte :

- Le rapport de certification.
- Le rapport spécial sur les conventions réglementées.
- Le rapport spécial sur le détail des Dix (10) personnes les mieux rémunérées de la société en 2017.
- Le rapport spécial sur les procédures de contrôle interne 2017.
- Le rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel en 2017.
- Etat des frais de mission à l'étranger 2017.
- Le rapport spécial relatif aux filiales, participations et sociétés contrôlées en 2017.
- Le rapport spécial sur les résultats des cinq derniers exercices.
- Les états financiers de l'exercice clos le 31/12/2017.
- Les commentaires sur les principaux postes des états financiers.

Je reste à votre disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous jugeriez nécessaires sur le contenu de ce rapport.

Veuillez agréer, Madame et Messieurs, l'expression de notre parfaite considération.

R. CHAAB

1



SITUATION DE PRISE EN CHARGE DES RESERVES ET REMARQUES DES CAC EXERCICE
Cos 2015

Page	OBSERVATIONS	SITUATION DE PRISE EN CHARGE
	Les frais de réunion du Conseil d'Administration, hébergement, restauration, indemnité kilométrique, indemnité de secrétariat... etc doivent être imputés à un sous compte 65 distinctement des jetons de présence.	- Levée.
	La société mère devrait faire un effort qui soulagerait sa filiale et des résultats négatifs, et d'une partie de la dette intergroupe (445 900 835.29 DA) en même temps .Et ce, par reprise à son niveau (rachat) des pertes cumulées par sa filiale les Moulins des Oasis.	- La recommandation est transmise au Groupe ERIAD Sétif.
	Il y' a la somme de 356 626.88 DA qui représente des dettes anciennes voire très anciennes qui nécessitent d'être traitées	- Prise en charge dans le cadre d'étude et traitement des anciennes dettes proposées à l'assainissement

Etat de prise en charge des recommandations du CAC de l'année 2017 :

<u>OBSERVATIONS CAC /</u>	<u>ETAT DE PRISE EN CHARGE</u>
-La désignation d'un responsable chargé du suivi du patrimoine de l'unité englobant la totalité de la rubrique des immobilisations.	- Levée
-Le Chiffre D'affaire périodique est annuel doit être tiré du logiciel de facturation, et sera rapproché et validé par les deux structures commerciale et comptabilité	- cette recommandation sera prise en charge dans le nouveau logiciel
-L'arrêt de l'opération pratiqué de règlement en espèce des manutentions (chargement et déchargement).	- Levée

