



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

"دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة
(2013_2008)"

من إعداد الطالب : محمد سفيان بن موسى

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ : 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ/ عماني لمياء (أستاذ مساعد "ب"، جامعة ورقلة) رئيسا

د/ رفاع شريفة (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ قوجيل محمد (أستاذ مساعد "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

"دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة

" (2013_2008)

من إعداد الطالب : محمد سفيان بن موسى

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ : 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ/ عماني لمياء (أستاذ مساعد "ب"، جامعة ورقلة) رئيسا

د/ رفاع شريفة (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ قوجيل محمد (أستاذ مساعد "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى :

إلى رمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء عند البلاء إلى التي رسمت
طريقي بالورود وعبدته لي بدعواتها في السجود إلى التي حملتني وهنا
على وهن ووضعتني كرها على كره إلى نبع الحنان أمي الغالية

إلى الذي رحمني ورباني ولم يبخل علي بشيء وكان لي عوناً بعد الله
والذي شجعني على طلب العلم.... أبي الغالي

إلى شموع وزينة البيت أختي هشام سلمى، حنان

إلى طلبة سنة ثانية ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة دفعة
2015 كما لا أنسى كل الأصدقاء إلى كل من لم تذكره ذاكرتي
ولكن لم ينسأه قلبي وعقلي

شكر وعرفان

* سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا انك أنزه العليم الحكيم*

للك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمت العلم ويسرت لنا سبله، ومن يعيننا على تحصيله وعلمتنا ما لم نكن نعلم تم الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى خير الأنام من بابك من لا يشكر الناس لا يشكر الله، نتقدم بخالص الشكر إلى من جعلهم الله لنا سنداً ومعوناً :

بدايتنا لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر و عظيم الامتنان و التقدير للأستاذة الدكتورة "رفاع شريفة" المشرفة على هذه المذكرة و تفضلها بالإشراف عليها فقد لمست من الرعاية وحسن التوجيه وما قدمته لي من علم عزيز وخلق كريم سائلاً المولى العليّ القدير أن يجزيها عنى خير الجزاء و أن يبارك لها في وقتها وجدها.

إلى أساتذتنا، وكافة أسرة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة الذين كانوا نعم السند في تحضير هذه المذكرة.

كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل و إلى كل من لم يبخل علينا بنصائحه و إرشاداته وتوجيهاته من أجل إتمام هذا العمل.

و الحمد لله رب العالمين

محمد سفيان بن موسى

الملخص:

تهدف دراستنا إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقلص قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، وكذا إبراز الأهمية و درجة الاستفادة من المراجعة الخارجية في العملة التسييرية بصفة عامة، وعملية اتحاد القرار بصفة خاصة.

اعتمدنا في دراستنا على أداتين هما تقارير محافظي الحسابات والمقابلة الشخصية، حيث تم تحليل خمسة عشر تقرير لخمس مؤسسات جزائرية مختلفة النشاط والقطاع بغية تحليل وتفسير هذه التقارير لإجابة على الإشكالية المطروحة، كما مكنتنا المقابلة الشخصية من أخذ آراء المهنيين والممثلين في محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات.

خلصت دراستنا إلى أن المراجعة الخارجية تؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه القوائم وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي وتعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للحصول على دقة وسلامة ومصداقية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، جودة القوائم المالية، مستخدمي القوائم المالية، تقارير محافظي الحسابات.

Résumé

Our study aimed to show the role played by the external audit process in helping to provide financial statements and accounting accurate to those who request it, as well as highlighting the importance and the degree of utilization of external audit in steering the currency in general, and the process of decision-Union in particular.

We have adopted in our study on two tools are reports of Governors of accounts and personal interview, where he was fifteen analysis report to five different activity sector Algerian institutions in order to analyze and interpret these reports to answer the problem at hand, as the personal interview enabled us to take the views of professionals and goals of Accountants certified, Board of Governors of the accounts.

We concluded our study that the external audit lead to improving the quality of financial statements and thus give a guarantee for the users of these menus and through the Foundation's commitment to implement the External Auditor's guidance and promote and strengthen the adopted in the enterprise internal control system for accuracy and the integrity and credibility of the financial statements.

Key words: External audit, and the quality of financial statements, users of financial statements, audit reports of Governors.

IV	الإهداء.....
V	الشكر والعرفان.....
VI	ملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	المقدمة.....
1	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية.....
3	المبحث الأول : الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية.....
11	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.....
16	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.....
18	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
19	المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها.....
39	الخاتمة.....
43	المراجع.....
46	الملاحق.....
67	الفهرس.....

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	فحص محتوى تقارير المؤسسة M1	الجدول 1.2
25	فحص محتوى تقارير المؤسسة M2	الجدول 2.2
27	فحص محتوى تقارير المؤسسة M3	الجدول 3.2
30	فحص محتوى تقارير المؤسسة M4	الجدول 4.2
32	فحص محتوى تقارير المؤسسة M5	الجدول 5.2

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	مستخدمو القوائم المالية	الشكل 1.1
7	معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	الشكل 2.1

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
47	تقارير المؤسسة M1	الملحق 1
50	تقارير المؤسسة M2	الملحق 2
55	تقارير المؤسسة M3	الملحق 3
58	تقارير المؤسسة M4	الملحق 4
61	تقارير المؤسسة M5	الملحق 5

قائمة الاختصارات و الرموز

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الإختصار / الرمز
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National	PCN
المعيار المحاسبي الدولي الأول	International Accounting Standard N01	IAS 01
المعايير الدولية للتقارير المالية	International Financial Reporting Statement	IFRS

المقدمة

أ- طرح الإشكالية

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية ، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، ونتيجة تزايد العولمة الاقتصادية في نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم، والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا والتي باتت تتسم بمستويات مختلفة من التعقيد والصرامة أصبح لزاما اليوم على أعضاء مجالس إدارة الشركات العاملة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري الإلتباه أكثر والحرص المتزايد على ضبط نشاطاتها، بحيث تفرض عليهم معايير وضوابط أكثر دقة لمحاسبتهم على نتائج حسن إدارتهم لهذه المؤسسات.

إن هذا التطور الاقتصادي جعلت لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في تصوير المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التطور صاحبه نمو علم آخر يساعد على ضبط معطيات المحاسبة والتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم الذي هو مراقبة المحاسبة يسمى بعلم المراجعة.

بناء على ما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو أثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية للمؤسسة؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- ماهي أساليب وسياسات المراجعة الخارجية التي تضمن صحة القوائم المالية ؟
- هل تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين نوعية المعلومات المالية والحاسبية ؟
- فيما يكمن أثر تطبيق إرشادات المراجع المحاسبي على وضعية المؤسسة ؟

ب- فرضيات البحث

- إن اعتماد المراجعة الخارجية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في جودة القوائم المالية؛
- يتوقف إسهام المراجعة الخارجية في تفعيل جودة القوائم المالية على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهمية المراجعة الخارجية؛
- ينعكس إيجابا التزام الشركة بتطبيق بتوصيات مراجع الحسابات على جودة القوائم المالية.

ت- مبررات اختيار الموضوع

- محاولة الإطلاع أكثر على الواقع العملي باعتبار أن مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي.

- إرادة الباحث في مواصلة البحث في مجال تخصصه.

- الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.

ث- أهداف الدراسة و أهميتها

تهدف الدراسة عموما إلى:

- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الخارجية في العملية التسيرية بصفة عامة و عملية اتخاذ القرار بصفة خاصة.

تندرج أهمية الدراسة في:

- توضيح أثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة وضرورة تبيان أهميته باعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح لكسب الثقة في

التعاملات و الاستمرارية.

- نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بتفسير دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم، وبتالي هاته الدراسة سوف تساعد

وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

ج- حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة المراجعة الخارجية و القوائم المالية و الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين

جودة القوائم المالية و بالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة بمايلي:

- الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مكاتب محافضي الحسابات لولاية ورقلة.

- الحدود الزمانية: تتمثل في تتبع رأي مراجع لثلاث دورات محاسبية من 2008 إلى 2010.

ح- منهج البحث و الأدوات المستخدمة

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم

على المنهج الوصفي والثاني يقوم على منهج دراسة الحالة " دراسة حالة عينة من تقارير محافضي الحسابات " .

خ- صعوبات البحث

- صعوبة تطبيق المنهجية الجديدة (IMRED) لإعداد مذكرات التخرج في الدراسة الميدانية؛

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.

- عدم التجاوب المحسوس من قبل مكاتب محافظي الحسابات بسبب إنشغالاتهم بإعداد التقارير وتسيويات نهاية السنة وذلك تزامناً مع فترة التريص.

د- هيكل البحث

سعيًا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها وكذا من أجل اختبار صحة الفرضيات، تناولنا الموضوع من خلال فصلين كالتالي:

الفصل الأول : متعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية وتضمن ذلك مبحثين، الأول الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية وذلك من خلال تحديد ماهية القوائم المالية في المطلب الأول وماهية المراجعة الخارجية في المطلب الثاني، أما المبحث الثاني فقد تناول الأدبيات التطبيقية من خلال عرض الدراسات لها علاقة بدراسة الحالية في المطلب الأول ومقارنتها بين الدراسات السابقة في المطلب الثاني.

الفصل الثاني: تناول دراسة حالة عينة عشوائية من تقارير محافظ الحسابات وهو بدوره قسم إلى مبحثين تطرق الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، حيث تضمنت الطريقة التي اعتمدت عليها الدراسة بالإضافة إلى الأدوات التي استعانت بها، أما المبحث الثاني شمل نتائج الدراسة ومناقشتها حيث تطرق إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية أضف إلى ذلك مناقشة ما توصلت إليه الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

تمهيد

إن المراجعة الخارجية تكتسي أهمية بالغة حيث تعتبر الركيزة الأساسية لتحقيق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية المالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية لما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب.

وعليه تكمن فائدة المراجعة الخارجية في الدور الذي تلعبه في تحسين جودة القوائم المالية وكذا أهميتها في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في المؤسسة التي تسعى إلى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق، وبغرض التعرف أكثر على مفهوم المراجعة الخارجية والدور الذي تلعبه في تحسين جودة القوائم المالية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كمايلي:

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية مع ضرورة توفير معلومات آنية وموثقة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الفعالة كما يتم عرض البيانات بالعملة الوطنية.

الفرع الأول: تعريف وخصائص القوائم المالية

أولاً: تعريف القوائم المالية

هي تلك الكشوف المالية* التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

ثانياً: الخصائص النوعية للقوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. كما تمكنهم من كسب ثقتهم وعليه فإن تطبيق الخصائص النوعية من خلال قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية لضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية، وتمثل أهم الخصائص فيما يلي:

❖ **القابلية للفهم (Intelligibilité)**: وهي تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد ذو المعرفة المعقولة بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها، بمعنى المعلومات المعبر عنها يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيدات¹؛

❖ **الملائمة (Pertinence)**: وهي أن تكون المعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، وتعتبر المعلومة ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية المتخذة²؛

❖ **القابلية للمقارنة (Comparabilité)**: هو تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية من التعرف على أوجه التشابه وكذا الاختلاف بين أداء المؤسسة و أداء مؤسسات أخرى خلال فترة زمنية معينة³؛

* حسب القانون 11/07 تعرف القوائم المالية بالكشوف المالية.

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 26.

² هيني فان جويوننج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية لإستثمارات النقاية، مصر، 2006، ص 43.

³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، مرجع السابق: ص 27.

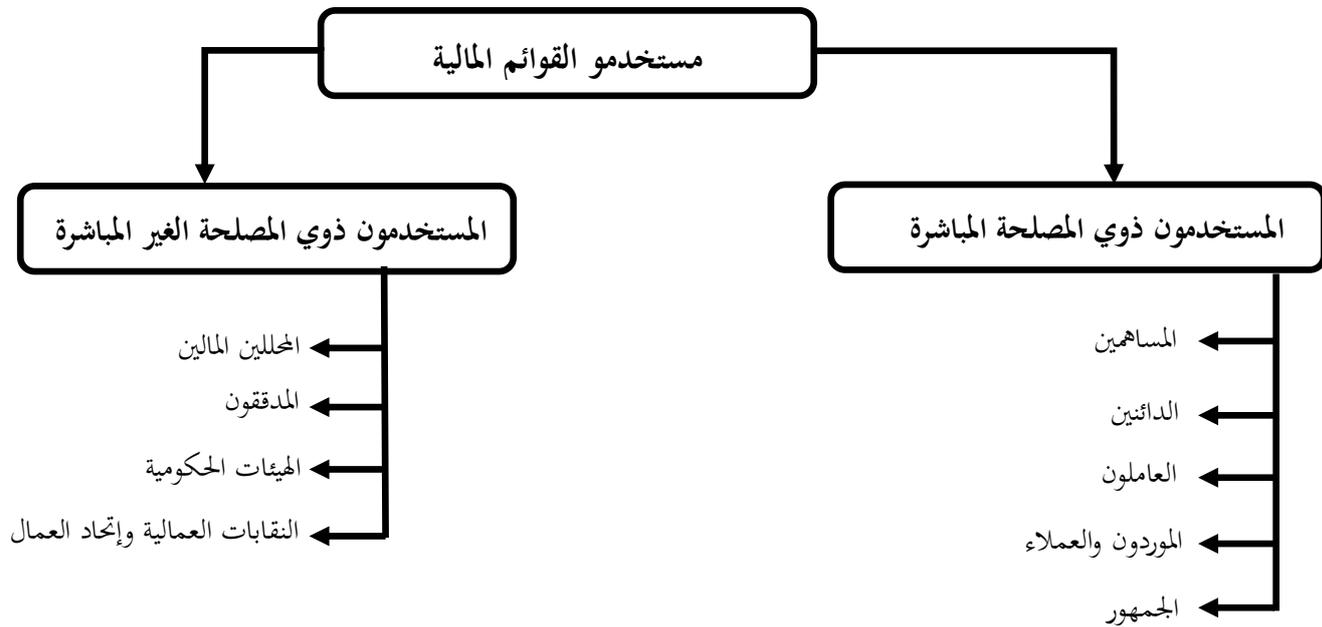
الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

❖ **المصدقية (Reliability)** : تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، الحيطة والحذر والشمولية¹.

الفرع الثاني: مستخدمو القوائم المالية

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة وقسم يشمل ذوي المصلحة غير ؛

الشكل رقم 1.1: مستخدمو القوائم المالية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، الجزائر، طبعة 2009 : ص 185.

الفرع الثالث: عرض القوائم المالية

تتشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قوائم مالية أساسية، وأخرى مكملية أو ملحقة، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية.

¹كمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفق معايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2009 : ص 14.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

- ❖ **قائمة المركز المالي:** هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة، وذلك في لحظة زمنية معينة، لتبين هذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات، سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير، وتظهر أثر نتيجة العمليات من ربح وخسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول و الالتزامات وحقوق الملكية¹؛
- ❖ **قائمة حساب النتائج:** هي بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، إذ يتم الاعتراف بالإيرادات و التكاليف عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد من العملاء²؛
- ❖ **قائمة جدول سيولة الخزينة:** هي القائمة التي تقوم بتوفير معلومات على المقبوضات و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية، التي تتمثل في العمليات التشغيلية الجارية والعمليات الرأسمالية والعمليات التمويلية، وذلك لمساعدة المستثمرين و الدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية³؛
- ❖ **قائمة تغيرات الأموال الخاصة:** هي عبارة عن قائمة توضح مختلف التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية حيث تضم هذه القائمة مختلف المعلومات المتعلقة ب: النتيجة الصافية للفترة، كما عناصر النواتج والأعباء والأرباح والخسائر المتعلقة بالأموال الخاصة، أثر التغير في طرق المحاسبة لعناصر الأموال الخاصة، قرارات تخصيص النتيجة (توزيعات مخصصة)⁴؛
- ❖ **ملاحق القوائم المالية:** تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية إضافة إلى ذلك الإفصاح عن الإلتزامات و الأصول الطارئة ، وبالأخص توضيح المعلومات الضرورية المكتملة من أجل فهم أحسن للقوائم المالية⁵.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

إن سبب وجود المراجعة هو وجود معاملات مؤثرة في ذمة الأطراف المشاركة فيها و يترتب عنها حقوق و إلتزامات، وأن نتيجة المعاملات تسجل عند وقوع وتصنيفها هذه الأخيرة وفقا للغة المحاسبة.

¹ خديجة لدري، ليلي عبد الرحيم، مداخلة بعنوان، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS 01)، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و 26 ماي 2010 : ص 05.

² عبد الكريم شناي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008 : ص 215.

³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية الجديدة، الطبعة الثانية، مصر، 2006 : ص 527.

⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، 2009 : ص 23.

⁵ نفس المرجع والصفحة سابقا.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة¹. بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحوصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة.

ومن خلال التعريف نشير إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى أهدافها يجب أن تمر بثلاث مراحل²:

- ❖ **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛
- ❖ **التحقق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية. حيث يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة؛
- ❖ **التقرير:** هو ختام عملية المراجعة ويقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقق وإثباتها في تقرير ويقدم إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

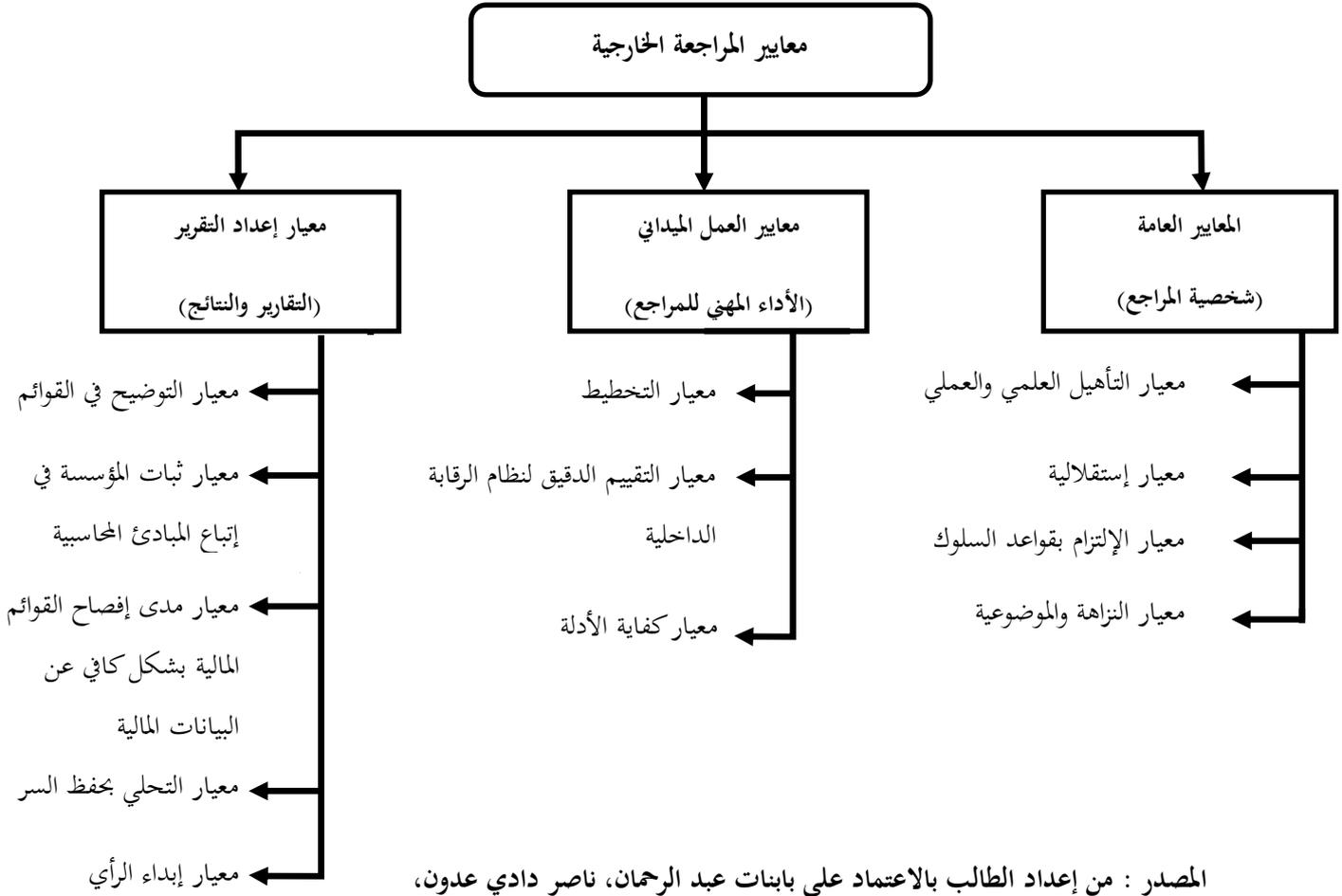
الفرع الثاني: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها ، وفي هذا الإطار سوف نتميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة كما هو موضح في الشكل الموالي:

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 : ص30.

² مسعود صديقي، محمديراق، مداخلة بعنوان، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08 و 09 مارس 2005 : ص 27.

الشكل رقم 2.1: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها



إنطلاق من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثال مجمع المحاسبين و المدققين الأمريكيين، ومحافظي الحسابات الفرنسيين والنصب القانوني لمهني التدقيق في الجزائر، يمكن إختصار معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات التالية حسب الشكل أعلاه¹:

❖ المجموعة الأولى: المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 08/91²، والمادة 67 من قانون 01/10³؛

¹ مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص.ص 65-66.

² الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، مؤرخة في 1991/05/01 : ص 651.

³ الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، مؤرخة في 2010/07/19 : ص 11.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

❖ المجموعة الثانية: معايير الأداء المهني أو العمل

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة؛

- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه وتحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10¹؛

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقتنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والإستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

❖ المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم إستخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/10²؛

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

الفرع الثالث: تقارير المراجعة الخارجية

أولاً: أنواع التقارير

عموماً سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي³:

1- التقرير النظيف

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

❖ أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛

¹ المرجع السابق : ص 07.

² نفس المرجع والصفحة سابقاً.

³ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2011 : ص 43.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

- ❖ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- ❖ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- ❖ حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2- التقرير التحفظي

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

3- التقرير السالب

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها. يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

4- تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي

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

- ❖ وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة؛
- ❖ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم.... وغيرها؛
- ❖ في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية . في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- ❖ عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛
- ❖ غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها¹.

¹ نفس المرجع والصفحة سابقا.

ثانيا : العناصر الرئيسية لتقارير المراجعة الخارجية

يتضمن تقرير مراجع الحسابات العناصر الرئيسية التالية¹:

أ- عنوان التقرير

حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراجع الحسابات).

ب- الموجه إليهم التقرير

يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.

ج- الفقرة الافتتاحية

تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:

-أن يحدد تقرير مراجع الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛

-وجود عبارة تفيد بأن القوائم المالية هي مسئولية إدارة المنشأة، وعبارة أخرى تفيد أن مسئولية مراجع الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته لها.

د- فقرة النطاق

وتشمل ما يلي:

-وصفًا لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء القوانين واللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراجع الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة؛

-يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية؛

-وصفًا لعملية المراجعة متضمنًا:

❖ أن الفحص قد تم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛

❖ تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛

❖ تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد القوائم المالية؛

❖ تقييم عرض القوائم المالية ككل.

-فقرة تفيد أن مراجع الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة، وكذلك بيانًا بأن

أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسًا مناسبًا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

¹ <http://www.aadd2.com/vb/t79934.html>

أطلع عليه بتاريخ 2015/04/15

هـ /فقرة الرأي

تتضمن ما يلي:

- رأياً صريحاً عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛

- رأياً عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها؛

و /تاريخ التقرير - عنوان مراجع الحسابات - توقيع مراجع الحسابات.

الفرع الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

إن الطلب على خدمات المراجع الخارجي لمراجعة القوائم مرده إلى أن المستفيدين من هذه القوائم يرون أن الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية ينبغي أن يوفر لهم تلك المعلومات بصورة ملائمة، وقابلة للإعتماد عليها، وفي توقيت مناسب، حتى يتسنى لهم استخدامها في اتخاذ القرارات وهم على درجة مناسبة من إمكانية الإعتماد عليها، مما يتطلب ضرورة إخضاعها للمراجعة من قبل مراجع خارجي مستقل¹، ولقد وفرت العديد من الدراسات الدليل العلمي القوي على أن خدمات المراجع الخارجي في مجال مراجعة القوائم المالية تحقق قيمة مضافة لمحتوى تلك القوائم من معلومات، مما يعني أن لخدمات المراجعة الخارجية مردود اقتصادي من مراجعة القوائم المالية يتمثل في زيادة منفعة أو عائد متخذي القرارات أصحاب المصلحة في المشروع نتيجة اعتمادهم على معلومات أولية يتم عرضها بطريقة وقتية وتلتزم بدرجة مناسبة من الإفصاح الكافي نتيجة خصوع تلك المعلومات للمراجعة الدورية من قبل مراجع خارجي مستقل ويلاحظ أن الطلب على خدمات المراجعة الخارجية لمراجعة القوائم المالية قد بدأ ينمو في الآونة الأخيرة بسرعة، حتى وصل الأمر إلى أن أصدرت العديد من الدول وغيرها تلزم بمراجعة القوائم المالية².

¹ عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار الخمدي العامة، الجزائر، 2008 : ص24.

² نفس المرجع والصفحة سابقا.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

يعتبر استطلاع الأبحاث والدراسات السابقة من المراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، ولقد تم الاستطلاع على العديد من الدراسات فيما يخص موضوع بحثنا وسنعرض أهم وأحدث ما توفر لدينا لذا سنتناول في هذا المبحث دراسات لها علاقة مع موضوع الدراسة الحالية وفق مطلبين الأول يتمثل في عرض الدراسات أما الثاني يتمثل في المقارنة بين هذه الدراسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات العربية

❖ **الدراسة الأولى:** محمد بشير غوالي، مقال علمي بعنوان: دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد 12، ورقة، 2013.

تمحورت إشكالية الدراسة في: هل يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية من جهة وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى.

هدفت هاته الدراسة إلى محاولة اكتشاف كل المخالفات القانونية بالقوائم المالية من طرف المراجع وكذا إمكانية إعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء من أجل توضيح أثر ذلك على قدرة خدمة المراجعة في تحقيق رضا المستفيدين من القوائم المالية لتلبية متطلباتهم واحتياجاتهم.

من أهم النتائج المتوصل إليها هي أن الجهل بدور المراجع في ابداء الرأي على القوائم المالية، و الاعتقاد بان اكتشاف الغش من مهام المراجع.

❖ **الدراسة الثانية:** مجدي محمد سامي، مقال علمي بعنوان: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، مجلة البحوث العلمية، العدد الثاني، جامعة الإسكندرية، 2009.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما هو دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية.

هدفت هاته الدراسة إلى تحليل ودراسة أثر لجان المراجعة على تحسين جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وكذا الاهتمام بمساهمة لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة موثوقية

ومصدقية القوائم المالية كما توصل إلى أن لجان المراجعة باعتبارها من آليات الحوكمة لها دورا محوريا في الارتقاء بجودة التقارير

والقوائم المالية والتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتأكد من تقييم نظام الرقابة الداخلية لهذا من أجل القيام بهذه

الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

المهام يتعين أن يراعى تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبين أو محللين ماليين لضمان جودة التقارير والقوائم المالية.

❖ **الدراسة الثالثة:** حسن محمد العربي، مذكرة ماستر بعنوان: **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما دور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية الكشوف المالية.

هدفت هاته الدراسة إلى محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وإبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة، وإظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث إلى أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تم تكيفها و إستجابتها لإحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على قوائم مالية تتوفر فيها الصفات المطلوبة من جودة ومصداقية.

❖ **الدراسة الرابعة:** ديلمي عمر، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، 2009.

تمحورت إشكالية الدراسة في: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بالمؤسسة.

تهدف الدراسة إلى معرفة واقع مخرجات النظام المحاسبي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وإبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية لزيادة الثقة بالمعلومة المحاسبية.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي أن مخرجات النظام المحاسبي لاتعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة لذا يجب الاعتماد على المراجعة الخارجية للحسابات وتساهم هذه الأخيرة في زيادة منفعة القوائم المالية وجعلها أكبر ثقة لدى مستخدميها.

❖ **الدراسة الخامسة:** لبنى محادي، مذكرة ماستر، أثر التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، تخصص تدقيق و مراقبة التدقيق، جامعة ورقلة، 2013.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، وبالتالي ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية.

تهدف الدراسة إلى إبراز أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وذلك من خلال الدور المحوري والفعال الذي يلعبه في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وكذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية وحالات الغش والتلاعب بأموالها.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية

من أهم النتائج المتوصل إليها إلى أن التدقيق المحاسبي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه القوائم وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات المدقق المحاسبي وتعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للحصول على دقة وسلامة ومصداقية القوائم المالية.

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

❖ الدراسة الأولى:

Douglas j. Skinner, scientific articles, **Audit quality and Auditor Reputation Ovidence from Japan**, journal of Accoenting and Auditing, N: 05, 87, University of Chicago, 2012.

تمحورت إشكالية الدراسة في : فيما تبرز اهم الأساليب للحصول على جودة المراجعة الخارجية من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية ؟

هدفت هاته الدراسة إلى معالجة الأحداث المحيطة بجودة المراجعة الخارجية وكذا تقييم أدلة مراجع الحسابات في المؤسسات اليابانية، كما تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات ومستخدمي القوائم المالية لتفادي المشاكل التي تعرقل مراجع الحسابات وإبعاد عوامل تغيير المراجعين في المؤسسات.

أهم النتائج المتوصل عليها هي أن تقييم ادلة المراجع أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها للحصول على جودة المراجعة الخارجية وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية وكذا تتبع فرق المراجعة الخاصة بالمؤسسات تساعد في الحفاظ على سمعة المراجع، كما أن الاستعانة بمؤسسات ذات مستوى عالي من جودة المراجعة يمكننا من الاستفادة منها لتحديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة المراجعة الخارجية وكذا الحفاظ على سمعة مراجع الحسابات الذي يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه الشبه و الإختلاف

أولا: الدراسات العربية

❖ دراسة محمد بشير غوالي 2013:

تشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف في معرفة دور مراجع الحسابات لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وكذا من حيث المنهج المتبع، أما الإختلاف يقع في الدراسة الميدانية حيث تم استخدام استبيان وتم توزيع 180 استمارة بالنسبة للمدراء الماليين ومراجعي الحسابات ومفتشو مصلحة الضرائب وموظفي البنوك، أما دراستنا فقد اعتمدت على تحليل 15 تقرير من تقارير مراجع الحسابات لعدة مؤسسات مختلفة.

❖ دراسة مجدي محمد سامي 2009:

تشابه الدراستين من حيث الهدف والمضمون وهو الوصول إلى جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، أما الاختلاف كان في الدراسة الميدانية حيث اعتمدت هذه الدراسة على معالجة ودراسة التقارير المالية لمعرفة واقع المراجعة في المؤسسات المصرية، أما دراستنا فقد اعتمدت على تحليل 15 تقرير من تقارير مراجع الحسابات لعدة مؤسسات مختلفة.

❖ دراسة حسن محمد العربي 2014:

تشابه الدراستين من حيث المضمون المتمثل في توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات وانعكاسها الإيجابي على الشركات بصفة عامة، أما الاختلاف من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالموضوع.

❖ دراسة ديلمي عمر 2009:

تشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى إبراز فائدة المراجعة الخارجية من خلال الدور الفعال الذي تلعبه وكذا انعكاسه الإيجابي على مصداقية المعلومة المحاسبية في المؤسسات، أما الاختلاف يكمن في عينة ومجتمع الدراسة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع 170 استمارة استبيان محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين.

❖ دراسة لبنى محمادي 2014:

تشابه الدراستين من حيث الهدف والمضمون إلى معرفة أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وذلك من خلال الدور المحوري والفعال الذي يلعبه في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية أما الاختلاف حيث اعتمدت هذه الدراسة على تحليل 10 تقرير من تقارير مراجع الحسابات لعدة مؤسسات مختلفة.

ثانيا: الدراسات الأجنبية

❖ دراسة Douglas j. Skinner 2012:

تشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف الذي يبرز عوامل المراجعة الخارجية لتحسين جودة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات، الاختلاف في العينة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع 85 استمارة استبيان على مكاتب مراجعي الحسابات، أما دراستنا فقد اعتمدت على تحليل 15 تقرير من تقارير مراجع الحسابات لعدة مؤسسات مختلفة.

الفرع الثاني: مميزات الدراسة الحالية

بعد طرح أهم الدراسات السابقة يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- ❖ ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن ذلك في الدراسات السابقة، حيث ركزت دراستنا على معرفة واقع المراجعة الخارجية من خلال دراسة التقارير على مستوى مكاتب محافضي الحسابات؛
- ❖ تعتمد هذه الدراسة على تحليل ودراسة مؤسسات اقتصادية مختلفة القطاع والنشاط
- ❖ إبراز أهمية المراجعة الخارجية و دورها في تحسين جودة القوائم المالية؛
- ❖ محاولة التعرف على آراء المحاسبين المعتمدين، ومحافضي الحسابات والخبراء المحاسبين حول أهمية المراجعة الخارجية للحصول على جودة عالية للقوائم المالية من أجل مساعدة مستخدمي هذه القوائم على اتخاذ القرارات وتطوير الأداء المحاسبي في المؤسسة.

خلاصة

تشكل المراجعة الخارجية المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية، كونها الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من صحة وسلامة القوائم المالية، حيث يعتبر تقرير المراجع الخارجي ختام عملية المراجعة وبلورة لرأيه المحايد وذلك بالإبلاغ عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة وسلامة المعلومات الواردة فيها باعتبار المراجع متخصصا، نزيها من حيث اعتماده على معايير المراجعة الدولية مع ضرورة إيصال هذا التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية مما يلي احتياجاته لبناء أساس سليم لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من أجل تمكينهم من تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي والمحاسبي بغية تحقيق أهدافها الإستراتيجية، لذا تلعب المراجعة دورا محوريا وفعالا في المؤسسة إذ أن تقريرها هو الأسلوب الأقوى لتحديد مختلف العمليات المحاسبية والمالية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

تبرز المراجعة الخارجية دورا هاما في الحياة الاقتصادية كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من سلامة وصحة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير مراجع الحسابات الذي هو ختام عملية المراجعة الخارجية وبلورة لرأيه الفني المحايد وذلك بالتحدث عن فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، وعليه تعتبر تقارير مراجع الحسابات الصورة المعبرة عن الوضعية الاقتصادية للمؤسسة، وتسهم في الوصول إلى قرار سليم بشأن نشاط المؤسسة وعمليات سيرها بما يتوافق مع الخطط الموضوعة.

سنحاول في هذا الفصل دراسة عينة من تقارير محافضي الحسابات لمعرفة أهم الطرق والأساليب لمعالجة تقارير محافضي الحسابات وذلك من خلال إختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية على تقارير مراجع الحسابات ، حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول : الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول : طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب المنهج المتبع في الدراسة وكيفية اختيار مجتمع الدراسة والعينة المدروسة.

الفرع الأول : المنهج المتبع ومصادر المعلومات

سيتم تحديد المنهجية المتبعة في الدراسة ومصادر المعلومات المستخدمة في الدراسة

❖ المنهجية المتبعة

من أجل الوصول إلى هدف الموضوع والإجابة عن مختلف الأسئلة السابق طرحها سيتم الاعتماد على منهجين الأول المنهج الوصفي للمراجعة الخارجية وأثره على جودة القوائم المالية لتوضيح سياسة التوصيل الفعال في الموضوع أما الثاني المنهج التجريبي حيث تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات كأداة فعالة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث ومن أجل ربط واسقاط الجانب النظري على التطبيقي وتوضيح واقع المراجعة في المؤسسات لزيادة رصيد المعرفة عن الموضوع.

❖ مصادر معلومات الدراسة

اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين من المعلومات:

- مصادر أولية : من أجل معالجة الجانب التطبيقي للموضوع تم اللجوء الى مكاتب محافضي الحسابات بغية دراسة عينة من تقارير مراجع الحسابات التي تخص مجموعة عشوائية من المؤسسات الجزائرية بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- مصادر ثانوية : تم معالجة الجانب النظري للموضوع من خلال البيانات الثانوية وذلك بالاعتماد على عدة مراجع متاحة باللغة العربية و الأجنبية و المتمثلة في الكتب، الرسائل الجامعية، المداخلات، المقالات، المجلات، النصوص التشريعية والتنظيمية ومواقع الأنترنت بغية إثراء الموضوع و إضفاء مصداقية أكبر لنتائجه.

الفرع الثاني :مجتمع و عينة الدراسة

يتمثل مجتمع و عينة الدراسة في مايلي:

❖ مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة عشوائية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والبالغ عددها خمس مؤسسات.

❖ عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في خمسة عشر تقرير عن المؤسسات السابقة لتتبع رأي المراجع لثلاث دورات محاسبية وذلك من خلال إجراء دراسة حالة المؤسسات لدى مكاتب محافضي الحسابات لتوضيح ودراسة تقارير مراجع الحسابات ورؤية فيما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة قد أخذت بتوصيات المراجع.

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

❖ **المتغير المستقل:** يتمثل في المراجعة الخارجية كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من سلامة القوائم المالية.

❖ **المتغير التابع:** يتمثل في القوائم المالية للكشف عن تأثير المتغير المستقل على هذا الأخير من خلال فحص وتقييم هذه القوائم المالية للوصول إلى جودة وإثبات مصداقيتها.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

من أجل معالجة موضوع الدراسة الميدانية تم الاعتماد على أداتين تمثلتا في ما يلي:

الفرع الأول: الوثائق (تقارير محافظ الحسابات)

تم دراسة وتحليل تقارير مراجع الحسابات من أجل التوصل إلى نتائج مهمة ولذا ركزنا في هذه الدراسة على حجم كبير من الوثائق حيث تم الاعتماد على خمسة عشر تقريراً لمؤسسات متنوعة النشاط والقطاع بغية الوصول إلى نتائج عديدة ومتنوعة بالإضافة يساهم فحص مضمون تقرير مراجع الحسابات من أجل معرفة رأيه في إيجاد استنتاجات حول معالجة موضوع الدراسة.

الفرع الثاني : المقابلة الشخصية

تفيد المقابلة الشخصية في التأكد من الحقائق الخاصة عن طريق الأسئلة والتحاور مع مراجع الحسابات لمعرفة كيفية إنجاز التقارير والتأكد من تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعرفة رأيه في القوائم المالية من خلال تقريره النهائي وكذا الاستفادة من مؤهلات وخبرات ومهارات محافظ الحسابات، كما تتيح لنا هذه الأداة فرصة أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها وتسمح بمعرفة الواقع الميداني عن المراجعة الخارجية. وعليه يكمن الاعتماد على أداة المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم واضح لإشكالية البحث والحصول على الطرق والأساليب لمعالجة المشكل المطروح.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها

يؤدي إتباع المؤسسة لتوصيات محافظ الحسابات لا محالة إلى المضي قدماً نحو التقدم والازدهار وبتالي سنحاول من خلال الاعتماد على جملة من التقارير التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية فيما إذا كانت توصيات المحافظ تأخذ بمحمل من الجدل أو العكس من طرف الشركات محل الدراسة.

المطلب الأول: النتائج التي توصلت إليها الدراسة

من خلال إتباع المؤسسة لإرشادات وتعليمات محافظ الحسابات يؤدي هذا التقدم والازدهار وضمان الحقوق لمستخدمي القوائم المالية ولهذا سيتم الاعتماد على جملة من التقارير التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية تأثير مراجع الحسابات على جودة القوائم المالية وذلك من طرف المؤسسات محل الدراسة.

الفرع الأول: فحص محتوى تقارير المؤسسة M1

الجدول رقم : 1.2 فحص محتوى تقارير مؤسسة M1

البيان	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مراجع الحسابات حول مصادقية القوائم المالية
تقرير سنة 2010	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ - إجراء التعليق على الحصيلة المالية؛ - تقرير الشهادة. 	رأي تحفظي
تقرير سنة 2011	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - إجراء التعليق على الميزانية؛ - إجراء التقرير على الحسابات؛ - تقرير الشهادة. 	رأي تحفظي
تقرير سنة 2012	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - إجراء التعليق على القوائم المالية؛ - إجراء التقرير على الحسابات؛ - تقرير الشهادة؛ - تقرير خاص. 	رأي تحفظي

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ مايلي:

❖ أولاً: تقرير سنة 2010م

من خلال تتبع تقرير المراجع الخارجي للمؤسسة اتضح أن مراجع الحسابات أعطى رأياً مقيداً بتحفظ حول صدق وعدالة القوائم المالية وعدم تمثيلها بمصادقية للمركز المالي للمؤسسة ولنتائج أعمالها كما أشار التقرير إلى تحديد مجمل الطرق والقواعد المعتمدة والتأكيد على احترام معايير المراجعة الدولية كما ركز مراجع الحسابات على ضرورة إعادة النظر في رأس مال المؤسسة بالرجوع إلى مجلس المداولات حيث أن قيمة رأس المال في حصيللة 2010 لا يتلاءم مع المبلغ المحدد من طرف مجلس الإدارة، كما أشار مراجع الحسابات على ضرورة تعديل جميع الحسابات المتعلقة بالديون والحقوق خصوصاً حساب 401 دائنو الخدمات، وحساب 470 الحسابات الانتقالية وذلك بإعادة تطهير هذه الحسابات وفق ما يتطلبه القانون والنظام المالي المحاسبي. ومن خلال متابعة الحسابات النقدية لاحظ مراجع الحسابات غياب كلي للمقاربة البنكية لكل حسابات البنوك في الحصيللة المالية 2010 المعدة من طرف المحاسب.

كما قرر المراجع عدم المصادقة على الحسابات نظراً للتحفظات المذكورة سابقاً وهذا بناءً لما تتطلبه مبادئ الرقابة ومعايير التدقيق الدولية لهذا إرتقى إلى عدم المصادقة على صحة ومصادقية القوائم المالية المتعلقة بالحصيللة المالية 2010، كما نصح مراجع الحسابات المسؤولين بالمؤسسة بمطالبة المحاسب المكلف بتطهير معمم للميزانية وتصحيح الأخطاء المحاسبية المؤثرة بشكل سلبي الذي ارتكبها أثناء إعدادها للحصيللة المالية والتي تتجاوز مسؤولية المؤسسة في أقرب وقت من أجل تطهير الحصيللة.

❖ ثانياً: تقرير سنة 2011م

تضمن تقرير المراجع الخارجي لسنة 2011 للمؤسسة رأياً مقيداً بتحفظ حيث تم التعليق على الميزانية والتي ذكر فيها أنه بالإضافة لنفس التحفظات السالفة الذكر الخاصة بتقرير سنة 2010 لا تزال قائمة وبتالي تؤثر على صحة القوائم المالية وعليه أثرت بشكل سلبي على مصادقية حصيللة سنة 2011

أشار مراجع الحسابات إلى عدم وجود توازن بين مجموع صافي الأصول المقدر بـ 89,079,33885 دج، ومجموع الخصوم المقدر بـ 87,073,86863 دج، أي فارق 2,005,47022 دج، وهذا ما يخالف تماماً الأسس المحاسبية المتعارف عليها ومرة أخرى غياب كلي للمقاربة البنكية الواجب إعدادها من طرف المحاسب المعتمد.

كما قرر المراجع عدم المصادقة على الحسابات نظراً للتحفظات المذكورة أعلاه وما تتطلبه مبادئ الرقابة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية و إلى عدم المصادقة على صحة ومصادقية القوائم المالية المتعلقة بالحصيللة المالية لسنة 2011، كما نصح مسؤولي المؤسسة بمطالبة المحاسب المعتمد المكلف بإعداد حصيللة سنة 2011 بإجراء تطهير معمم للحصيللة وتصحيح الأخطاء المحاسبية المذكورة أعلاه والمؤثرة بشكل سلبي على صحة وشفافية القوائم المالية وفق ما يتطلبه القانون والمبادئ المحاسبية وعليه لا يمكن أن تتم المصادقة على صحة القوائم المالية.

❖ ثالثاً: تقرير سنة 2012م

من خلال فحص وتبوع تقرير سنة 2012 للمؤسسة حيث تضمن هذا التقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية والتعليق على القوائم المالية وتقرير المصادقة على حسابات السنة المالية لسنة 2012 والتقارير الخاصة.

كما أبرز تقييم نظام الرقابة الداخلية فحص السجلات القانونية، حيث تم ملاحظة سجل اجتماعات المجلس وسجل الجرد المادي بغياب سجل المحاسبة وسجل الجرد المحاسبي اللذان تم تأشيرهما من طرف هيئة المحكمة الإقليمية للمؤسسة تجدر الإشارة إلى ان كل السجلات المتعلقة بمفتشية العمل تم تأشيرها من طرف المفتشية العامة، كما تم معاينة الجرد المادي حيث لاحظ مراجع الحسابات غياب الجرد خلال سنة 2012 عكس ما هو في سنة 2011 ، حيث قام مسؤولو المؤسسة بمهمة جرد الممتلكات وفق ما يتطلبه القانون. بالإضافة إلى تقييم تسيير المحاسبة لاحظ المراجع عدم وجود قسم المحاسبة وغياب كلي للآطار المحاسبي الذي يسير هذا القسم والذي يعد من اهم الأقسام الضرورية الواجب تواجدها في المؤسسة، وبالنسبة لتسيير الموارد البشرية تم ملاحظة غياب إطار كفؤ يقوم بتسيير مصلحة الأجور وكذا غياب برنامج الاعلام الألي الخاص بتسيير وحساب الأجور.

وعليه من خلال التقييم للأداء نظام الرقابة الداخلي للوكالة طلب مراجع الحسابات من مسؤولي المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار التعليقات على الميزانية حيث يجب إعادة النظر في التحفظات والملاحظات المذكورة في التقريرين السابقين للسنتين 2011/2010، حيث تم ترحيل كل أرصدة دورة 2011 إلى السنة المالية 2012 ، ويتعلق الأمر بحسابات الديون ورأس المال والنتيجة الصافية في الميزانية الافتتاحية لدورة 2012 ، وكذلك تم مطالبة المسؤولين بتغيير حساب الصندوق إلى حساب 470 حسب الحسابات الانتقالية وفقاً لما يتطلبه النظام المحاسبي المالي.

ومن خلال ما تقدم به قرر مراجع الحسابات عدم المصادقة على صحة ومصادقية القوائم المالية لسنة 2012 ، وذلك لتأثر حصيلة 2012 بأخطاء 2011/2010 المحملة لدورة 2012 ، إلى حين تم رفع جميع التحفظات السابقة الذكر وقيام المسؤولين بمطالبة المحاسب المعتمد المكلف بإعادة النظر ومراجعة وتطهير جميع الحسابات.

الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير المؤسسة M2

الجدول رقم : 2.2 فحص محتوى تقارير مؤسسة M2

البيان	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مراجع الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقارير المؤسسة M2		
تقرير سنة 2010	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ إجراء فحوص واختبارات في ظل استخدام العينات؛ - تقرير الشهادة. 	رأي تحفظي
تقرير سنة 2011	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - إجراء فحوص واختبارات في ظل استخدام العينات؛ - تقرير الشهادة. 	رأي تحفظي
تقرير سنة 2012	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - إجراء فحوص واختبارات في ظل استخدام العينات؛ - تقرير الشهادة؛ - تقرير خاص. 	رأي نظيف

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ مايلي:

❖ أولاً: تقرير سنة 2010م

من خلال فحص وتتبع تقرير المراجعة الخارجية للمؤسسة سنة 2010 ، اتضح أن مراجع الحسابات أعطى رأياً مقيداً بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية وذلك لعدم تمثيلها بمصداقية المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، كما أشار التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير المراجعة المتعارف عليها والالتزام بالمبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) بالإضافة إلى معالجة مجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي .

الفصل الثاني الدراسة الميدانية

كما تضمن التقرير الخاص بسنة 2010 م من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة، وكذا إجراء فحوص و اختبارات عن طريق قيامه بمراقبة عينات من مجمل القيود المحاسبية لسنة 2010 م، وأيضا تتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال مع الإشارة الى أن عملية الفحص والاختبار قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

كما أبلغ مراجع الحسابات عند قيامه في المرحلة الأولى بمراقبة عينات لجميع القيود المحاسبية على أساس النظام المحاسبي المالي بما فيه دفتر الأستاذ واليوميات العامة وحالات الميزانية وحسابات النتائج قبل إقفال الحسابات، ليليه بعد ذلك في المرحلة الثانية فحصه لعملية الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد لم يلاحظ أوجه قصور أو عيوب في هذا النظام.

وتابع مراجع الحسابات خطوات الانتقال والتغيرات في الطريقة المحاسبية المطبقة من قبل مسؤولي المؤسسة للسنة المنتهية في 2010/12/31 حيث أكد على أن أحكام المحاسبة طبقت وفقا للإجراءات المنصوص عليها في التعليم رقم 02 التي تنص على أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي لسنة 2010 حسب الوثائق المحصل عليها والمقدمة في إطار النظام المحاسبي المالي.

أما فيما يخص تقرير الشهادة فقد أكد مراجع الحسابات على أن عرض القوائم المالية كان وفقا للطريقة الجديدة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، كما اقترح في الاخير على مسيري المؤسسة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية، من أجل تحسين المعطيات المحاسبية قصد تحقيق حالة مالية صادقة ودقيقة.

❖ ثانيا: تقرير سنة 2011م

تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2011 م رأيا مقيدا بتحفظ، كما ورد في تقرير سنة 2010 م، حيث أن جملة من النقاط التي كان على أساسها التحفظ في إبداء الرأي لسنة 2010 م لا تزال قائمة، ولم يجرى أي معالجة أو تصحيحات لها وهذا ما يجعل التحفظ في إبداء رأي المراجع حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، بالإضافة إلى تحفظات أخرى.

أشار تقرير مراجع الحسابات الخارجي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة تدقيق حسابات المؤسسة، وهذا بالنسبة للطرق والأساليب المعتمدة في السنة السابقة، من حيث دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومختلف أعمال الفحص والتحقيق في القيام بمراقبة عينات من جميع القيود المحاسبية التي المؤسسة.

بالرغم من مجمل التحفظات التي تضمنها تقرير المراجعة الخارجية الخاص بالسنة السابقة، إلا أنها بقيت واضحة بنسبة كبيرة في تقرير المراجع لسنة 2011 م، إضافة إلى ظهور توصيات أخرى تمثلت في العمل على ضرورة التمييز بين العلاوات والإجازات من ناحية ومن ناحية أخرى ضرورة إنجاز التصريح الإضافي للضمان الاجتماعي عن طريق التصريح الشهري والسنوي، فيما يتعلق بالموافقة المبدئية نجد أن المراجع ألح على مسألة عدم دفع العطل مدفوعة الأجر إلا إذا كان هناك رأي من الوصاية سواء كانوا مسيرين أو مديرين، أما فيما يخص تقرير الشهادة أكد المراجع على عرض القوائم المالية بالنظام المحاسبي المالي الذي يعطي صورة واضحة ودقيقة لصحة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة.

❖ ثالثاً: تقرير سنة 2012م

تضمن تقرير مراجع الحسابات لسنة 2012 م رأياً نظيفاً حول مصداقية المعلومات المحاسبية للمؤسسة، كما أشار المراجع إلى أن عمليات فحصه تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. أشار تقرير سنة 2012 م إلى تحديد الطرق وأساليب المراجعة المعتمدة في مراجعة حسابات المؤسسة، وهذا من حيث تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومجمل أساليب عمليات الفحص والاختبار والتحقق، فقد أجرى المراجع عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية على أساس النظام المحاسبي المالي، ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية، كما أوصى بتنصيب لجنة للجرد مؤطرة من طرف المؤسسة محل المراجعة.

وكانت خلاصة مراجع الحسابات فيما يخص التعليق على القوائم المالية فقد أوصى بالعمل على توحيد حسابات القبض والدفع أي حسابات التوقعات السابقة، كما أوصى كذلك بضرورة تنظيف حساب 425 في نهاية السنة. وخلص تقرير الشهادة المتعلق بالسنة 2012 بصور رأي مراجع الحسابات على أن القوائم المالية تعكس بصورة حقيقية وصادقة عن المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الثالث: فحص محتوى تقارير المؤسسة M3

الجدول رقم : 3.2 فحص محتوى تقارير مؤسسة M3

البيان	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مراجع الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقارير المؤسسة M3		
تقرير سنة 2009	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ - تقرير مراجعي الحسابات؛ - تقرير الشهادة. 	رأي تحفظي
تقرير سنة 2010	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - إجراء فحوص وإختبارات في ظل استخدام العينات؛ - تقرير الشهادة. 	رأي نظيف
تقرير سنة 2011	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - إجراء فحوص وإختبارات في ظل 	رأي تحفظي

الفصل الثاني الدراسة الميدانية

إستخدام العينات؛ - تقرير الشهادة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

❖ أولا: تقرير سنة 2009م

تضمن تقرير المراجعة الخارجية للمؤسسة أن مراجع الحسابات الخارجي أعطى رأيا مقيد بتحفظ حول ، صحة وعدالة القوائم المالية، وتمثيلها بمصدقية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، كما أشار التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير المراجعة المتعارف عليها بالإضافة بإضافة لمجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي. من خلال الفقرة التمهيدية تضمن التقرير الخاص بسنة 2009 م مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة، والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة، إجراء فحوص واختبارات عن طريق مراقبة عينات من مجمل القيود المحاسبية لسنة 2009 م، وتتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال وتمثلت التحفظات التي على أساسها كان تقرير مراجع الحسابات مقيدا فيما يلي:

كان هناك تطبيق جزئي لدليل الإجراءات الخاصة بالمعالجة المحاسبية فيما يخص التسجيل المحاسبي، أضيف إلى ذلك غياب التقارب بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي سواء للإستثمارات أو المخزونات، كما سجل غياب تأشيرة المخزني التي تخص بعض سندات الخروج، وأخيرا لم يتم تشغيل عملية الجرد المادي من قبل فرقتي العد. فيما يخص تقرير مراجع الحسابات فقد أبلغ المراجع الخارجي عن قيامه بفحص ومراقبة بعض التعديلات والتصحيحات في بعض التسجيلات الموجودة في اليوميات، وتعديل مختلف السجلات القانونية ولكن على الرغم من ذلك أصر أكثر على تصحيح فروقات الجرد من بداية سنة 2009 م، كما أشار إلى إدراج التجهيزات غير المقيمة والموجودة في سجل الجرد القانوني، محاسبيا للشركة محل المراجعة، وأخيرا أوصى المسؤولين المعنيين بتسيير المخزونات بإعداد حوصلات شهرية أو ثلاثية، من أجل كشف الفروقات بواسطة المقاربة في آخر المدة.

وكشف تقرير الشهادة على وجود فجوة، كما لم يجدد بعد حسابات تقييم الممتلكات المدرجة في سجل الجرد القانوني وفيما عدا ذلك يشهد المراجع الخارجي على أن القوائم المالية تعكس بعدالة المركز المالي للشركة للسنة المنتهية في 2009/12/31

❖ ثانيا: تقرير سنة 2010م

تضمن تقرير مراجعة الحسابات رأي نظيف لسنة 2010 م، كما أشار التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير المراجعة المتعارف عليها.

أشار تقرير مراجع الحسابات الخارجي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة، المعتمدة في السنة السابقة، وهذا من حيث طرق وأساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة فمن خلال فحص جميع العمليات التي جرت وجد وجود تحديث السجلات القانونية، كما أشار إلى أن هاته الأخيرة مؤشرة ومركمة من طرف المحكمة

الفصل الثاني الدراسة الميدانية

المختصة، ومراقبة مختلف أعمال الفحص والتحقيق باستخدام عينات من جميع القيود المحاسبية التي سجلتها المؤسسة محل المراجعة لم يلاحظ أوجه قصور في هذا الصدد.

فيما يخص تقرير المراجع الخارجي حول الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد تابع المراجع الخارجي خطوات الانتقال والتغيرات في الطريقة المحاسبية المطبقة من قبل مسؤولي الشركة للسنة المنتهية 2010/12/31 حيث أكد على أن أحكام المحاسبة طبقت وفقا للإجراءات النصوص عليها في التعليم رقم 02 التي تنص على أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي لسنة 2010 حسب الوثائق المحوولة والمقدمة في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد.

أما فيما يخص تقرير الشهادة فقد أكد المراجع على أن عرض القوائم المالية كان وفقا للطريقة الجديدة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، في الأخير إقترح على مسيري الشركة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية، من أجل تحسين المعطيات المحاسبية قصد تحقيق حالة مالية صادقة ودقيقة.

❖ ثالثا: تقرير سنة 2011م

تضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات المؤسسة، وهذا بالنسبة للطرق والأساليب المعتمدة في السنة السابقة، وهذا من حيث طرق وأساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة وصرح على أن الجرد المادي تم بطريقة مقبولة، لكنه أوصى على ضرورة جعل الجرد الفعلي مساوي للجرد المحاسبي، من أجل المضي قدما يجب معالجة الاختلافات، كما قام بمختلف أعمال الفحص والتحقيق عن طريق عينات من جميع القيود المحاسبية التي سجلتها المؤسسة محل المراجعة.

كخلاصة لما قام به مراجع الحسابات فيما يخص التعليق على القوائم المالية فقد أوصى المسؤولين بضرورة إجراء مقارنة بالنسبة للمخزونات و الاستثمارات أي مقارنة بين الجرد المحاسبي والفعلي، من أجل تحقيق حالة مالية حقيقية ودقيقة. وأشار كذلك مراجع الحسابات إلى أن فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية كان طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليه وفقا لما تتطلبه المهنة كان رأيه نظيفا حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للشركة محل المراجعة للسنة المنتهية في 2011/12/31.

الفرع الرابع: فحص محتوى تقارير المؤسسة M4

الجدول رقم : 4.2 فحص محتوى تقارير مؤسسة M4

		البيان
رأي مراجع الحسابات حول مصادقية القوائم المالية	الطرق والأساليب المعتمدة	تقارير المؤسسة M4
رأي نظيف	- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ - إجراء فحوص وإختبارات في ظل إستخدام العينات؛ - تقرير الشهادة. - تقرير الشهادة.	تقرير سنة 2008
رأي نظيف	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ إجراء فحوص وإختبارات في ظل إستخدام العينات؛ - تقرير الشهادة؛ - تقرير الشهادة.	تقرير سنة 2009
رأي نظيف	- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ - إجراء فحوص وإختبارات في ظل إستخدام العينات؛ - تقرير خاص.	تقرير سنة 2010

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ مايلي:

❖ أولاً: تقرير سنة 2008م

تضمنت الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة والتي تمثلت أساساً في قيام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلي من حيث تتبع وفحص السجلات القانونية(سجل اليومية العامة، سجل دفتر الأستاذ، سجل الجرد، سجل تسيير الأجور، سجل الجرد المادي، سجل حساب السيولة، سجل الصحة والسلامة)، ووجدهم كلهم وأكد على ضرورة الحفاظ على سجل اليومية العامة بإعتباره سجل قانوني، بالإضافة إلى قيامه بالجرد المادي إكتشف على إثره وجود إثنين من فروق العد لكنه شهد في الأخير أن علاج الإختلاف نفذ دون تسجيل أي فروق ذات دلالة توصف، كما قام

الفصل الثاني الدراسة الميدانية

بتتبع حسابات السيولة فوجد أن المقاربة البنكية في قلب من العام الحالي، أما فيما يخص التعليق على الحالة قبل الغلق فقد أجرى المحافظ عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية، ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية قبل إقفال الحسابات حيث لم يتوصل مراجع الحسابات إلى نقاط هامة تستحق أن توصف.

كخلاصة لما قام به محافظ الحسابات لم يتم العثور على أي وصف أو إشعار أو نقاط ضعف ذات مغزى. اقترح على مسؤولي الشركة المتابعة الجيدة لعمليات المقاربة البنكية والعمل على السيطرة عليها لتجنب أي نزاع أو حادث قد ينشأ في المستقبل.

فيما يخص تقرير الشهادة حول القوائم المالية فقد قام محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في 2008/12/31 بما في ذلك الميزانية وحسابات النتائج والجداول المرفقة، أشار مراجع الحسابات إلى أن مراجعته تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها مقبولة عموماً وفقاً لما تتطلبه المهنة كان رأيه نظيفاً حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للشركة محل المراجعة للسنة المنتهية في 2008/12/31.

❖ ثانياً: تقرير سنة 2009م

تضمن تقرير مراجع الحسابات الخاص بسنة 2009 إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة محل المراجعة المعتمدة في السنة السابقة 2008 م، من حيث طرق وأساليب فحص نظام الرقابة ومختلف أعمال الفحص والتحقق في ظل استخدام العينات وكخلاصة لما قام به محافظ الحسابات لم يرى أي وصف، ملاحظة أو نقاط ضعف ذات معنى. فإقترح على مسؤولي الشركة إتباع الممارسة الجيدة للتسيير وإلى تبنى النظام المحاسبي المالي المعمول به في عام 2010م.

أشار محافظ الحسابات إلى أن الفحص الذي قام به تم وفق معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها، وفقاً لما تتطلبه المهنة كان رأيه نظيفاً حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للشركة محل المراجعة للسنة المنتهية في 2008/12/31.

❖ ثالثاً: تقرير سنة 2010م

تضمن تقرير مراجع الحسابات الخاص بهذه السنة إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات المؤسسة محل المراجعة المعتمدة في السنة السابقة 2009 م، من حيث طرق وأساليب فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة قاده إلى وجود سجلات حديثة (سجل تسيير الأجور، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) وذكر مراجع الحسابات أن هذه السجلات القانونية مرقمة ومؤشرة من طرف المحكمة المختصة التابعة للمؤسسة، حسابات السيولة مازالت كما هي ولم تسجل أي تطور (المقاربة البنكية)، بالإضافة إلى قيامه بمختلف أعمال الفحص والتحقق في ظل استخدام العينات وكخلاصة لما قام به محافظ الحسابات لم يرى أي وصف، ملاحظة أو نقاط ضعف ذات معنى.

فيما يخص التعليق على الحالة قبل الغلق فقد أجرى المحافظ عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية، ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية قبل إقفال الحسابات لاحظ خلال مراقبته للشركة محل المراجعة بعض أوجه القصور

الفصل الثاني الدراسة الميدانية

والاختلافات الناتج عن عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ولكن بفضل إتباع طريقة جيدة لتسيير تم تصحيح ذلك القصور.

خلاصة لما قام به مراجع الحسابات إقترح على مسيري الشركة محل المراجعة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي وجعله يتماشى مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية.

أشار مراجع الحسابات إلى أن فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية في 2010/12/31 كان طبقاً لمعايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها وفقاً لما تتطلبه المهنة كان رأيه حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للشركة محل المراجعة نظيف.

الفرع الخامس: فحص محتوى تقارير المؤسسة M5

الجدول رقم : 5.2 فحص محتوى تقارير مؤسسة M5

البيان	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مراجع الحسابات حول مصادقية القوائم المالية
تقارير المؤسسة M5		
تقرير سنة 2011	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ - إجراء فحوص واختبارات في ظل استخدام العينات؛ - تقرير الشهادة؛ - تقرير خاص. 	رأي نظيف
تقرير سنة 2012	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - مراجعة السجلات المحاسبية والقانونية؛ - متابعة وتقييم القوائم المالية؛ - تقرير الشهادة؛ - تقرير خاص. 	رأي نظيف
تقرير سنة 2013	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ - متابعة وتقييم القوائم المالية؛ - إجراء الرقابة على الجرد؛ - تقرير الشهادة؛ - تقرير خاص. 	رأي نظيف

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ مايلي:

❖ أولاً: تقرير سنة 2011م

من خلال فحص محتوى تقرير سنة 2011 للمؤسسة تضمن تقرير مراجع الحسابات رأياً نظيفاً عن صحة القوائم المالية، حيث تضمنت هذه الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي على أساسها تم تدقيق القوائم المالية للمؤسسة والتي تمثلت بقيام المدقق بفحص وتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية من خلال تتبع وفحص السجلات القانونية والمحاسبية والمتمثلة أساساً في (سجل اليومية العامة، سجل دفتر الأستاذ، سجل الجرد، سجل تسيير الأجور، سجل الجرد المادي، سجل حساب السيولة، سجل الصحة والسلامة)، وبعد عملية التقييم ومراقبة السجلات تم العثور على عدة أخطاء في سجل الأجور المتعلقة بأجور المسؤولين والعمال كما أكد مراجع الحسابات على ضرورة الحفاظ على سجل اليومية باعتباره سجل قانوني مهم يشمل جميع العمليات المحاسبية التي أجرتها المؤسسة.

كما أشار إلى مراجعة الحساب الجاري البريدي في آخر دورة مالية، وتبين أيضاً لمراجع الحسابات أن بعض العمليات لم تسجل في المحاسبة، كما اقترح بضرورة إجراء المقارنة البنكية والعمل على السيطرة عليها لتجنب أي نزاع في المستقبل. بعد قيام مراجع الحسابات بمختلف التحقيقات وعمليات الفحص والمراجعة في المؤسسة شهد بدقة وسلامة القوائم المالية والوضع المالي للمؤسسة للسنة المنتهية في 2011/12/31، وعليه تم المصادقة على القوائم المالية.

❖ ثانياً: تقرير سنة 2012م

تضمن تقرير المؤسسة لسنة 2012 رأياً نظيفاً عن صحة القوائم المالية، حيث أشار تقرير المراجع الخارجي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار لسنة 2011 وذلك في أداء مهمة فحص وتدقيق حسابات المؤسسة. تم الاعتماد على طرق وأساليب فحص نظام الرقابة الداخلية ومختلف أعمال الفحص والتحقيق بالإضافة على ذلك انه تم مراجعة السجلات المحاسبية والقانونية وتبيين إلى ان النقص التي كانت موجودة في سجل الأجور قد تمت معالجتها، وعند قيام مراجع الحسابات بمتابعة وتقييم القوائم المالية أشار إلى أن الفحص الذي قام به تم وفق معايير المراجعة المتعارف عليها وعلى المبادئ المحاسبية، ولهذا لاحظ مراجع الحسابات أن هناك بعض الثغرات في تطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم تكييف متطلبات النظام مع طبيعة المؤسسة بالإضافة إلى ذلك المؤسسة لا تستخدم كل القوائم المالية بل تستخدم إلا قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التغير في الأموال الخاصة، لذا تفتقر إلى استخدام جدول تدفقات الخزينة وقائمة الملاحق التي ستمكننا من معرفة رصيد المؤسسة في الدورة اللاحقة، كما أشار إلى بعض القصور حيث مازالت بعض العمليات تتم وفق المخطط المحاسبي الوطني. وخلاصة المراجع إقترح على مسيري المؤسسة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي وجعله يتماشى مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية، وتضمن التقرير الخاص بمدقق الحسابات رأياً نظيفاً وتمت المصادقة على صحة وسلامة القوائم المالية في سنة 2012.

❖ ثالثاً: تقرير سنة 2013م

من خلال تتبع وفحص محتوى تقرير لسنة 2013 للمؤسسة تضمن تقرير مراجع الحسابات رأياً نظيفاً عن سلامة القوائم المالية حيث تبين تقرير المدقق للدورة المحاسبية الخاصة بسنة 2013 نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار المعتمدة في تقرير سنة 2011 وتقرير سنة 2012 ، حيث اعتمد على مجمل الطرق والقواعد التي على أساسها تمت المراجعة في القوائم المالية.

كما أشار المراجع الخارجي أن العملة الصعبة يجب مراجعة رصيدها طبقاً لقيمة الصرف الموجودة في آخر يوم من سنة 2013 حيث يتطلب ضرورة تعديل الصرف حسب الوقت نظراً لوجود فرق واضح بقيمة 2287 دج. كذا ضرورة الالتزام بالنقائص السالفة الذكر خاصة فيما يتعلق بسجل الأجور والتصريحات الشهرية المؤكدة في تقرير سنة 2011 قد ظهرت من جديد بعدما تمت معالجتها في تقرير سنة 2012 ركز مراجع الحسابات على إجراء الرقابة على الجرد وتوصل إلى وجود فروقات بين الجرد المحاسبي والجرد المادي تتطلب تسويته، ومع ذلك شهد مراجع الحسابات أن رأس مال المؤسسة في حالة تزايد حيث بلغت ارباح كثيرة مقارنة مع سنة 2011 وسنة 2012 والسبب يعود في تسوية المصاريف والنفقات أي سياسة التحكم في التكاليف والتسيير العقلاني للمخزونات، وكذا من خلال إتباع النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية. خلاصة مراجع الحسابات أنه تم المصادقة على القوائم المالية لأن المؤسسة شهدت تغيراً إيجابياً في إعداد مختلف قوائمها المالية وذلك بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي وكذا الاعتماد على المعايير الدولية.

المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة

الفرع الأول : تحليل وتعليل مخرجات التقارير المدروسة

تتم الدورة المحاسبية في ثلاث مراحل أساسية وهي التسجيل في دفتر اليومية ثم الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ والثالثة تتمثل في إعداد ميزان المراجعة كأداة لمراقبة العمليات المحاسبية، ويعتبر دفتر اليومية الدفتر الإجمالي الأول تسجل فيه كل العمليات المحاسبية بحسب حدوثها يوماً بيوم بهدف محافظة البيانات والمعلومات على صورتها الأصلية. وعليه من خلال الدراسة الميدانية والتي تمت بتحليل تقارير مؤسسات من خلال تتبعها لثلاث سنوات متتالية تبين أن هذه التقارير المدروسة توضح عدم التزام المؤسسات بتوصيات المراجع الخارجي والدليل على ذلك إعادة تكرار نفس التوصيات من سنة إلى أخرى دون الاهتمام بالتعديلات المطلوب إجراؤها من قبل مسؤولي المؤسسات وبالتالي مما يؤدي إلى عدم إعطاء رأي نظيف حول مصداقية وصحة القوائم المالية، مما أبحر عنه آراء تحفظية ناتجة عن خلل في عمليات الجرد التي تقوم بها المؤسسة من خلال وجود فروق بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي الأمر الذي لاحظناه في جميع التقارير التي تم تحليلها مما يؤثر سلباً أو إيجاباً على فروق الجرد سواء كانت بالزيادة أو بالنقصان وهذا يدل على عدم تطبيق المبادئ المحاسبية وكذا عدم العناية، والإهمال الحاصل من طرف مسيري مصلحة المحاسبة والمالية في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم، بالإضافة إلى أسباب متعددة لارتكاب الأخطاء منها

الفصل الثاني الدراسة الميدانية

الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة، محاولة تغطية عجز الخزينة ومحاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراض معينة كالتهرب الضريبي مثلاً.

إسناداً على العينات المدروسة تبين لنا بشكل جلي وواضح الخلل الناتج عن عدم تطابق في تاريخ الجرد رصيد حساب البنك لدى المؤسسة ورصيد المؤسسة لدى البنك من خلال جهل المؤسسة بما لها وما عليها الأمر الذي أثبت أهمية المقاربة في المؤسسة.

إضافة إلى ما تم سرده سابقاً هناك عمليات سجلت ولكنها لا تعود إلى الدورة كما أن هناك أخطاء قد ارتكبت أثناء سير نشاط المؤسسة المتمثلة في كون المؤسسات كانت تقوم بتسجيل عملياتها حسب ما يمليه المخطط المحاسبي الوطني لتقوم بعد ذلك بعملية تحويل هاته الأخيرة إلى النظام المحاسبي المالي (SCF).

وعليه يمكن القول أن البيانات المحاسبية معرضة للغش والأخطاء من عدة جهات والأسباب متباينة وهي نفس الوقت ضرورة لمستخدمي هذه القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، مما يبرز دور المراجع الخارجي لحل هذا التباين ، بمعنى مراجعة الحسابات المالية والمحاسبية من أجل مطابقتها مع واقع نشاط المؤسسة ، لذا وجب الالتزام بمعايير المراجعة الدولية ليبيدي رأيه الفني حول صحة القوائم المالية ككل.

الفرع الثاني : النتائج

من خلال فحص وتحليل مضمون التقارير التي تمت دراستها توصلنا إلى جملة من النتائج نلخصها في ما يلي:

❖ عدم تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، بالإضافة لا يتم إعداد كل القوائم التي حددها النظام المحاسبي المالي، حيث تبين أنه يتم إعداد قائمة الميزانية ،جدول حسابات النتائج وجدول التغيير في الأموال الخاصة في حين تفتقر هذه القوائم إلى جدول تدفقات الخزينة وملاحق الكشوف المالية؛

❖ عدم قيام المؤسسة بإجراء المقاربة البنكية وتسديد الديون في الأجل المحددة من شأنه أن تواجه دعاوي قضائية ومن ثم يزداد احتمال تعثرها مالياً؛

❖ بقاء عناصر الخلل التي أشارت إليها المراجعة موجودة ويرجع هذا أساساً إلى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقاً لتوصيات المراجع الخارجي والسبب في ذلك هو غياب نظام كامل للرقابة الداخلية التي تسهر على القيام بهذه التصحيحات وتتبعها؛

❖ عدم التزام مراجعو الحسابات بكل معايير المراجعة الدولية مما ينتج عنه تعثر بعض عمليات المؤسسة وعدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع الغير السليم للمؤسسة؛

❖ عدم الالتزام بتطبيق إرشادات وتعليمات الخارجي مما نتج عنه صعوبة وتعقيد عملية اتخاذ القرارات في ظل وجود قوائم ومعلومات مالية خاطئة.

الفرع الثالث : الاستنتاجات المتوصل إليها

من خلال النتائج المتوصل إليها سيتم طرح بعض الاستنتاجات متمثلة فيما يلي:

- ❖ ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ تقديم وتجميع كل القوائم المالية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي سينتج عنه نشر معلومات كاملة وموثوق فيها ذات شفافية لكي تساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛
- ❖ إلزامية المراجعين بتطبيق معايير المراجعة الدولية مما ينتج عن ذلك احترام أخلاقيات المهنة من أجل كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية؛
- ❖ العمل على الالتزام بتطبيق إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي والعمل على تصحيحها لإعطاء صورة صادقة للوضع المالية وتحسين الأداء المالي وتغييرات الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ الاعتماد على الطرق الفعالة لنظام التسيير لمعرفة أفضل الآليات الاقتصادية والمحاسبية والمالية التي تمكن من وجود كفاءة وفعالية ملائمة تساهم في تطوير الأداء المحاسبي والمالي بغية نمو مردودية المؤسسة.

خلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة عن إشكالية الدراسة المتمثلة ماهو أثر تطبيق مخرجات عمل المراجعة الخارجية على القوائم المالية للمؤسسة حيث تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مكاتب محافضي الحسابات من أجل دراسة عينة عشوائية من تقارير المراجع الخارجي والتي تخص مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، حيث توصلنا إلى ان عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها المراجع تشمل عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر والسجلات القانونية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة، فحصا انتقاديا منظم للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها للعمليات المالية الخاصة بالنشاط لتليها عملية التحقق من اجل الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة الأعمال لفترة معينة، وكذا عدم وجود الأخطاء والتحريفات كدلالة عن وضعيتها المالية في نهاية الفترة ليتم في الأخير إعداد تقرير المدقق المحاسبي الذي يلخص فيه نتائج عمليتي الفحص والتحقق، حيث يبين فيه رأيه الفني والمحايد في القوائم المالية من خلال تعبيرها وتصويرها للمركز المالي للمؤسسة ويقدم هذا التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

الختامة

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما هو أثر تطبيق مخرجات عمل المراجعة الخارجية على القوائم المالية للمؤسسة ، حيث توصلنا إلى أن تميز المعلومة المحاسبية بخاصية الصحة والمصدقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، غير أن المراجعة الخارجية تمثل ضمنا أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي واعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما كمعيار لمصدقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة، على ضوء هذا الأمر ارتأينا أن يتضمن مسك الختام توزيع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، التوصيات والاقتراحات، ثم آفاق البحث.

نتائج البحث

- ❖ يعتبر وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من حماية أصول المؤسسة من حدوث الأخطاء والتلاعبات لضمان تحقيق السير الحسن حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة؛
- ❖ تبرز المراجعة الخارجية الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية؛
- ❖ إن عدم الاهتمام بالالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي هو عدم دراية الإدارة بأهمية نتائج تقريره والعمل على تصحيحها وكذا قلة خبرة وكفاءة المسؤولين للمبادئ المحاسبية وعدم تمكينهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي يجعلهم غير قادرين لتطبيق تعليمات المراجع الخارجي؛
- ❖ يؤدي تضافر جهود مسيري ومسؤولي المؤسسة و المراجع الخارجي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها والسعي إلى معالجتها مما يمكن من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بغية الوصول إلى التسيير الأمثل والفعال لتحقيق الأهداف المسطرة؛

❖ تمثل المراجعة الخارجية عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية وفق معايير التدقيق الدولية بهدف التحقق من صحة وسلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال نتائج التقرير إلى كل من يهمهم أمر المؤسسة.

اختبار فرضيات البحث

لقد مكنتنا هذا البحث من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث، سنلخصها في ما يلي:

أ/ **حسب الفرضية الأولى** : يمثل رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره مقياساً لمصداقية المعلومة المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون ذلك معداً وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، التي تدعم عملية المراجعة للحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاءً مادية أو تحريف، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛

ب/ **حسب الفرضية الثانية** : يمكن اعتبار أن عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارا مناسبة كل حسب احتياجاته، كما تستفيد إدارة المؤسسة نفسها كذلك من هذه المعلومات في مختلف قراراتها الادارية وعملياتها التسييرية، وهذا ما يثبت صحت الفرضية الثانية؛

ج/ **حسب الفرضية الثالثة** : يؤدي اهتمام المؤسسة بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي والالتزام بتطبيقها إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي سيؤدي هذا الأمر إلى نجاح وازدهار المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة والأخيرة.

توصيات واقتراحات البحث

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من التوصيات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة

على المؤسسة وتمثل في ما يلي:

❖ الاعتماد على المعايير المحاسبية والتمكن من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وضرورة إعداد كل القوائم المالية التي تجسدها

النظام المحاسبي المالي؛

❖ ضرورة الالتزام مسيري ومسؤولي المؤسسات متابعة وتطبيق إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع

برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها لتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات؛

❖ استخدام طرق تقنية حديثة لتدعيم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز قدرته على اكتشاف الانحرافات، بالإضافة إلى بناء

وتشغيل هيكل ملائم لنظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛

❖ إعداد سجل خاص بالانحرافات والمخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة وكيفية معالجتها

لتدارك عدم الوقوع لاحقاً؛

آفاق البحث

تناول هذا البحث إشكالية أثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية للمؤسسة، غير أننا لم نتناول جانباً مهماً في هذه

الدراسة وهي معوقات تطبيق مخرجات عمل المراجعة الخارجية من طرف المؤسسات، الأمر الذي يتطلب ضرورة إجراء دراسات

إضافية لتكتمل ما لم تشملها الدراسة الحالية.

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

أ/ الكتب

1. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
 2. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية الجديدة، الطبعة الثانية، مصر، 2006.
 3. كمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفق لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2009.
 4. عبد الرحمان بابنت، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
 5. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، 2009.
 6. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
 7. هيني فان جويوننج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق عبد العالي حماد، الدار الدولية لاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
- ب/ البحوث الجامعية
8. حسن محمد العربي، مذكرة ماستر بعنوان : دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.
 9. ديلمي عمر، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، 2009.

10. عبد الكريم شناي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية و فق للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008.

11. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

12. لبنى محمادي، مذكرة ماستر، أثر التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، تخصص تدقيق و مراقبة التدقيق، جامعة ورقلة، 2013.

ج/ المجلات العلمية المحكمة

13. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

14. محمد بشير غوالي، مقال علمي بعنوان: دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد 12، ورقلة، 2013.

15. مجدي محمد سامي، مقال علمي بعنوان: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، مجلة البحوث العلمية ، العدد الثاني، جامعة الإسكندرية، 2009.

د/ وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية)

16. مسعود صديقي، محمد براق، مداخلة بعنوان، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08 و 09 مارس 2005.

17. خديجة لدرع، ليلى عبد الرحيم، مداخلة بعنوان، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد IAS 1، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبية الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و 26 ماي 2010.

هـ / المقابلات الشفوية

18. عبد الرزاق بن داود، مكتب المحاسبة و مراجعة الحسابات، شارع عطوات قدور بني ثور ورقلة، أسئلة حول الزامية المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية)، ورقلة، 2015/04/31، (مقابلة شخصية).

و / القرارات، القوانين، المراسيم

19. الجريدة الرسمية، قانون 11/07، عدد 74، مؤرخة في 2007/11/25.

20. الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، مؤرخة في 1991/05/01.

21. الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19.

ي / المواقع الإلكترونية

أطلع عليه بتاريخ 2015/03/09 <http://www.aadd2.com/vb/t79934.html> 22.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

23. Douglas j. Skinner, scientific articles, Audit quality and Auditor Reputation Ovidence from Japan, journal of Accoenting and Auditing, N: 05, 87, University of Chicago, 2012.

الملاحق

Objet : *Rapport de commissariat aux Comptes exercice 2010.*

Monsieur le directeur ;

En exécution de la mission que vous m'aviez confiée, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre l'agence pour l'exercice clos le 31/12/2010.

Le présent rapport comporte :

- *Commentaires sur les états financiers*
- *Le rapport sur le contrôle des comptes et de certification.*
- *Les états financiers au 31/12/2010.*

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

Veillez agréer, Monsieur l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla le : 20/05/2013

Le Commissaire Aux Comptes.

Objet : *Rapport de commissariat aux. Comptes exercice 2011.*

Monsieur le directeur ;

En exécution de la mission que vous m'avez confiée, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre l'agence pour l'exercice clos le 31/12/2011.

Le présent rapport comporte :

- *Commentaire sur les états financiers*
- *Le rapport sur le contrôle des comptes et de certification.*
- *Les états financiers au 31/12/2011.*

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

Veillez agréer, Monsieur l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla le 07/06/2013.

Le Commissaire Aux Comptes.

Objet : *Rapport de commissariat aux. Comptes exercice 2012.*

Monsieur le directeur ;

En exécution de la mission que vous m'aviez confiée, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre l'agence pour l'exercice clos le 31/12/2012.

Le présent rapport comporte :

- *Le rapport sur le contrôle interne.*
- *Commentaire sur états financiers.*
- *Le rapport sur le contrôle des comptes et de certification.*
- *Les états financiers au 31/12/2012.*
- *Rapports spéciaux*

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

Veillez agréer, Monsieur l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla le 07/06/2013.

Le Commissaire Aux Comptes.

1-Contrôle interne

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre Chambre d'artisanat de la wilaya de Ouargla m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Je dois vous rappeler que la tenue des livres légaux existe à savoir :

Le livre journal. : Ce livre n'est pas renseigné complètement.

Le livre d'inventaire.

Le livre de paie.

2 - Les inventaires physiques :

Je dois signaler que l'inventaire physique des immobilisations et des stocks ont été effectués mais la commission d'arbitrage fait défaut de ce fait nous vous recommandons dorénavant d'installer une commission d'inventaire présidée par un cadre de la chambre afin de trancher en cas de différent entre les deux équipes de comptage chaque fin de l'année ; et de rapprocher les données comptables aux données pour les stocks ou les immobilisations vue le caractère administratif de la chambre.

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes de trésorerie ont fait l'objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

5 - La revue générale des états avant clôture:

Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables à la base SCF , à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & TCR) avant l'arrêt des comptes.

CONCLUSION

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a permis de constater les remarques suivantes :

- *donner l'impotence aux livres légaux en particulier le livre journal*

- *concernant les stocks morts il est indispensable d'élaborer un PV de constat prouvant l'inutilité de ces stocks.*
- *Nous vous recommandons d'installer une commission d'inventaire présidé par un cadre de la chambre.*

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

1-Contrôle interne :

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre chambre m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de la chambre nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal

Le livre de paie.

Le livre d'inventaire comptable.

Je dois rappeler que ses livres sont cote paraphe par le tribunal compétent de Ouargla.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des immobilisations a été effectué d'une manière acceptable, et aucun écart n'est constate entre le physique et le comptable.

Au même titre que les immobilisations les stocks ont fait objet d'un inventaire mais je dois signaler un petit écart antérieur de DA 12.419,74 entre la comptabilité et le physique, je dois vous recommander d'apurer cet écart dans les plus brefs délais.

S'agissant des stocks il indispensable d'acquérir un nouveau logiciel pour le bon suivi des mouvements des stocks au cour de l'année.

3 - Les comptes de disponibilité :

Le compte bancaire a fait l'objet de suivi et de rapprochement au cours de l'exercice considéré.Le compte la caisse est correctement tenu et suivi durant l'exercice.

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie sont automatisées,

5 - La revue générale des états avant clôture:

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

CONCLUSION

Mon contrôle a été accentué au sur l'ensemble des comptes de la comptabilité de la chambre, d'où nous avons remarqué que le logiciel adapté ne satisfait pas les attentes du service comptabilité de la Chambre d'Artisanat de la Wilaya de Ouargla. De ce fait je réitère ma suggestion antérieure au sujet du remplacement du logiciel.

Fait à Ouargla le 11/05/2012.

Le Commissaire Aux Comptes

1-Contrôle interne :

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entreprise m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal

Le livre de paie.

Le livre d'inventaire comptable.

Je dois rappeler que ses livres sont cote paraphe par le tribunal compétent de Ouargla.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des biens amortissable a été effectuée d'une manière acceptable, mais il est souhaitable de rapprocher les données comptable aux données physiques et procéder au traitement des écarts.

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaires et la caisse ont fait l'objet de suivi et de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie sont automatisée,

Le Commissaire Aux Comptes

Fait à Ouargla le : 09/07/2011

Contrôle interne

L'examen des diverses structures de ma permis de déceler les points suivant

- *L'application partiel du* Guide des procédures de traitement comptable * en matière d'enregistrement comptable.*
- *L'absence de rapprochement entre l'inventaire physique et comptable soit pour les investissement ou bien les stocks.*
- *L'absence de visa du magasinier sur certain bon de sortie.*
- *L'opération d'inventaire physique na pas été exécute par deux équipes de comptage.*

De ce fait je recommande de veillez et de tenir comptes des écarts d'inventaire et de l'explication des écarts au fur et à mesure avec la clôture du bilan comptable et avant l'expédition du bilan au instances compétentes.

RAPPORT DE CONTROLE DES COMPTES :

A ce niveau j'ai procéder au contrôle et ajustement de diverses écritures figurant aux hournaux auxiliaires du parc mais malgré ça j'insiste de plus en plus sur la régularisation des écarts d l'inventaire au début de l'exercice 2009.

Il est de mon droit d'attirer votre attention sur les équipements non valorises existant sur le registre légal d'inventaire afin de les valorises et de inclure dans la comptabilité du parc.

Enfin je recommande aux responsables de la gestion des stocks d'établir des recapes mensuels ou trimestriel afin de détecter les écarts au moment de rapprochement avec les états physique enfin de période.

Le commissaire Aux comptes

2 – **les inventaires physique** : l' inventaire physique des biens amortissable a été effectuée d' une manière acceptable, mais il est souhaitable de rapprocher les données comptable aux données physiques et procéder au traitement des écarts.

3 – **les comptes de disponibilité** : les comptes de trésorerie ont fait l'objet de suivi et de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

4 – **La revue générale des états avant clôture** : je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables au premier lieu sur la base PCN, à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & TCR) avant l'arrêt des comptes. Mon contrôle a été accentué au second lieu sur le passage du PCN au SCF à ce sujet j'ai pas relevé d'insuffisances ou anomalies à ce propos.

RAPPORT de PASSAGE du PCN au SCF

J' ai examiné les étapes de passage et de changement de méthode comptable appliquée par les responsables pour l'exercice clos le 31/12/2010, Les dispositions comptables ont été menées selon la procédure inscrite sans l'instruction n02 de la 29/10/2009 portant première application du SCF 2010 ref loi n 07-11 du 20/11/2007. Selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le système comptable financier.

L'examen de l'opération de passage a été contrôlé par mes soins en commençant par le retraitement des données de clôture 2009 et basculement du bilan 2009 mais je dois vous signaler que les escomptables 2010 ont été enregistrés selon l'ancien système PCN par la suite les responsables ont procédé au basculement des données 2010 à l'aide du logiciel DLG PC COMPTA de Boumerdas. Et enfin les états financiers sont présentés selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le système Comptable Financier

CONCLUSION

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a permis de constater la difficulté du passage aux premiers lieux, de ce fait, je suggère aux responsables de suivre l'évolution du SCF avec les nouvelles normes internationales pour maîtriser à jour les données comptables afin d'aboutir à des états financiers réels et exacts.

Le commissaire Aux comptes

Contrôle interne :

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre m' a conduit aux conclusions suivantes :

1- les livres légaux :

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal et le livre d'inventaire comptable.

Je doit rappeler que ses livres doivent être tenue a jour.

2- Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables ont été effectuée d'une manière acceptable, mais il est indispensable de rapprocher les données comptable aux données physiques et procéder au traitement des écarts soit pour les stocks ou le immobilisations vue le caractère administratif.

3- les comptes de disponibilité

Les comptes des trésorerie ont fait l'objet de suivi et de rapprochement au cour de l'exercice considéré.

4- La revus générale des états avant clôture

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables a la base SCF, à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (Bilan & tcr) avant l'arrêt des comptes .

CONCLUSION

D'une manière général mon contrôle intérimaire ma pas permis de constater la difficulté du suivi des stocks , de ce fait, je suggère aux responsables de rapprocher les données physique soit pour les stocks ou les immobilisations afin d'aboutir à des état financiers réel et exacts.

Le commissaire aux comptes

2- Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière acceptable et les procédure d'inventaires ont été mené à la lettre, dont j'ai constate la désignation des deux équipes de comptage et une troisième pour le control et le traitement des écarts.

Au même titre que les investissements les stocks ont été inventories d'une manière exhaustive et le traitement des écarts ont été effectuées sans écart important à décrire.

3- les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaire (BDL, TRESOR, CCP) ont fait objet de rapprochement au cour de l'exercice.

4- la gestion de la paie :

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières.

5- La revus générale des états avant clôture :

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

Mon contrôle à ce sujet n a pas relève remarques importantes méritant à décrire.

CONCLUSION

Enfin et d'une manière général mon contrôle intérimaire ma pas permis de constater ou de décrire des remarque ou de faiblesses significantes , de ce fait je suggère aux responsables de suivre ce bon ce conteste de gestion et de contrôle afin d'éviter tout incident qui pourrait naître au futur.

Le commissaire aux comptes

2- Les inventaires physiques :

Le contrôle d'inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière acceptable et les procédures d'inventaires ont été menées à la lettre, dont j'ai constaté la désignation des deux équipes d'inventaire et une troisième pour le contrôle et le traitement des écarts.

Au même titre que les investissements les stocks ont été inventoriés d'une manière exhaustive et le traitement des écarts ont été effectués sans écart important à décrire.

3- les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaires (BDL, TRESOR, CCP) ont fait objet de rapprochement au cours de l'exercice.

4- la gestion de la paie :

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas abouti à des remarques ou insuffisances particulières.

5- La revue générale des états avant clôture :

Je dois vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (Bilan & tcr) avant l'arrêt des comptes. Mon contrôle à ce sujet n'a pas relevé de remarques importantes méritant à décrire.

CONCLUSION

d'une manière générale mon contrôle intermédiaire m'a permis de constater ou de décrire aucune remarque ou de faiblesses significatives, de ce fait je suggère aux responsables de suivre cette bonne méthode de gestion et de se préparer au nouveau SCF applicable en l'2010 afin d'éviter tout incident qui pourrait naître au futur.

Le commissaire aux comptes

2- Les inventaires physiques :

L' inventaires physiques des biens amortissables a été effectuée d'une manière acceptable, dont j'ai constaté la désignation des deux équipes d'inventaire et une troisième pour le contrôle et le traitement des écarts.

Au même titre que les investissements les stocks ont été inventoriés d'une manière exhaustive et le traitement des écarts ont été effectués sans écart important à décrire.

3- les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaires (BDL, TRESOR, CCP) ont fait objet de rapprochement au cours de l'exercice.

4- la gestion de la paie :

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas abouti à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et exploitation de la paie sont automatisées.

5- La revue générale des états avant clôture :

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

Mon contrôle a été accentué sur le passage au PCN au SCF à ce sujet j'ai relevé quelques insuffisances et anomalies au début de mon intervention , mais il ont été corrigés finalement après avoir contacté le responsable du nouveau logiciel.

CONCLUSION

D'une manière générale mon contrôle intérimaire n'a pas permis de constater la difficulté du passage au premier lieu, de ce fait, je suggère au responsable de suivre l'évolution du SCF avec les nouvelles normes internationales pour maîtriser à jour les données comptables afin d'aboutir à des états financiers réels et exacts.

Le commissaire aux comptes

Monsieur;

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons examinés les états financiers de LA SARL Catering North Africa & Services au titre de la période allant du 01/01/2011 au 31/12/2011, comprenant le bilan, les comptes de résultats, et les tableaux annexés établies dans la forme de documents de synthèses prévus par le Système comptable financier (SCF).

Notre examen a été effectué selon les normes d'audit généralement admises, et à donc consisté dans des sondages de la comptabilité, ainsi que dans l'application d'autres procédures de contrôle que nous avons jugés nécessaires eu égard aux règles de diligences normales.

Toutes les erreurs et anomalies constatées lors de nos différents contrôles effectués sur les opérations comptables, et financières ont fait l'objet de régularisations avant la clôture définitive des comptes.

Conformément à la réglementation les contrôles effectués consistaient également à nous assurer de :

- les concordances des écritures d'ouverture avec l'élément figurant au bilan au 31/12/2010*
- le pointage des postes de bilan, et des comptes de résultats avec ceux de la balance générale.*
- Le rapprochement des soldes comptables dans les livres avec tout document, ou relevé, ou autre pièces comptable.*

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession, Nous certifions que les comptes annuels mentionnés au présent rapport reflètent régulièrement, et sincèrement la situation financières, et comptable de la SARL Catering North Africa & Services de l'exercice clos le 31/12/2011 conformément aux principes comptables généralement admis par référence au SCF.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Monsieur ;

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre honorable conseil, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre agence pour l'exercice clos le 31/12/2012.

La présente partie du rapport comporte les volets suivants :

- rapport du contrôle interne*
- le rapport de certification*
- les états financiers au 31/12/2012*
- rapports spéciaux*
- analyse des principaux postes du bilan et du CR*

Conformément à la réglementation les contrôles effectués consistaient également à nous assurer de :

- les concordances des écritures d'ouverture avec l'élément figurant au bilan au 31/12/2011*
- le pointage des postes de bilan, et des comptes de résultats avec ceux de la balance générale.*
- Le rapprochement des soldes comptables dans les livres avec tout document, ou relevé, ou autre pièces comptable.*

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

Veillez agréer, Monsieur le gérant l'expression de mes meilleures salutations.

EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- *la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;*
- *le respect des règles édictées par le plan comptable national et le code du commerce ;*
- *le respect des règles fiscales parafiscales ;*
- *l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.*

Fait à Ouargla le :16/02/2013

Le Commissaire aux comptes

Monsieur ;

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre honorable SARL, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre SARL pour l'exercice clos le 31/12/2013.

La présente partie du rapport comporte les volets suivant :

- rapport du contrôle interne*
- le rapport de certification*
- les états financiers au 31/12/2013*
- rapports spéciaux*
- analyse des principaux postes du bilan et du CR*

Conformément à la réglementation les contrôles effectués consistaient également à nous assurer de :

- les concordances des écritures d'ouverture avec l'élément figurant au bilan au 31/12/2012*
- le pointage des postes de bilan, et des comptes de résultats avec ceux de la balance générale.*
- Le rapprochement des soldes comptables dans les livres avec tout document, ou relevé, ou autre pièces comptable.*

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

Veillez agréer, Monsieur le gérant l'expression de mes meilleures salutations.

EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;*
- le respect des règles édictées par le plan comptable national et le code du commerce ;*

- *le respect des règles fiscales parafiscales ;*
- *l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.*

Le Commissaire aux comptes

الفهرس

IV	الإهداء.....
V	الشكر والعرفان.....
VI	ملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الإختصارات والرموز.....
أ	المقدمة.....
1	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية.....
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول : الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية للقوائم المالية.....
3	المطلب الأول : ماهية القوائم المالية.....
3	الفرع الأول : تعريف وخصائص القوائم المالية.....
4	الفرع الثاني : مستخدمو القوائم المالية.....
4	الفرع الثالث : عرض القوائم المالية.....
5	المطلب الثاني : ماهية المراجعة الخارجية.....
6	الفرع الأول : تعريف المراجعة الخارجية.....
6	الفرع الثاني : معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها.....
8	الفرع الثالث : تقارير المراجعة الخارجية.....
11	الفرع الرابع : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.....
12	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية.....
12	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة.....
12	الفرع الأول : الدراسات العربية.....
14	الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية.....
14	المطلب الثاني : المقارنة بين الدراسات السابقة.....
14	الفرع الأول : أوجه الشبه و الاختلاف.....
15	الفرع الثاني : مميزات الدراسة الحالية.....
17	خلاصة.....
18	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية.....
19	تمهيد.....

20	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
20	المطلب الأول: طريقة الدراسة.....
20	الفرع الأول : المنهج المتبع ومصادر المعلومات.....
20	الفرع الثاني :مجتمع و عينة الدراسة.....
21	الفرع الثالث :متغيرات الدراسة.....
21	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.....
21	الفرع الأول :الوثائق.....
21	الفرع الثاني : المقابلة الشخصية.....
22	المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها.....
22	المطلب الأول: النتائج التي توصلت إليها الدراسة.....
22	الفرع الأول: فحص محتوى تقارير المؤسسة M1.....
25	الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير المؤسسة M2.....
27	الفرع الثالث: فحص محتوى تقارير المؤسسة M3.....
30	الفرع الرابع: فحص محتوى تقارير المؤسسة M4.....
32	الفرع الخامس: فحص محتوى تقارير المؤسسة M5.....
34	المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة.....
34	الفرع الأول : تحليل وتعليل مخرجات التقارير المدروسة.....
35	الفرع الثاني : النتائج.....
36	الفرع الثالث : الاستنتاجات المتوصل إليها.....
37	خلاصة.....
39	الخاتمة.....
43	المراجع.....
46	الملاحق.....
47	الملحق الأول: تقارير المؤسسة M1.....
50	الملحق الثاني: تقارير المؤسسة M2.....
55	الملحق الثالث: تقارير المؤسسة M3.....
58	الملحق الرابع: تقارير المؤسسة M4.....
61	الملحق الرابع: تقارير المؤسسة M5.....
66	الفهرس.....