جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة شركة -SOTRAMET-

إعداد الطالبتين:

- **بن بسكري مروى**
- **فلاح نسرين**

دكتور: بن زهيبة محمد	**أستاذ محاضرة " أ "**	**رئيسا**
أستاذ ظريف عبد الله	**أستاذ مساعد " أ "**	**مشرفا**
دكتور: فرحول ميلود	**أستاذ محاضرة " ب "**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم

الحمد الله على احسانه وعلى توفيقه وامتنانه ونشهد أن لاأله الا الله وحده لاشريك له تعظيما لشأنه ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبد ورسوله الداعي الى رضوانه صلى الله عليه وعلى آله وأصحابه وأتباعه وسلم

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع أتقدم بجزيل الشكر الى الوالدين العزيزين الذين اعانوني وشجعوني على الاستمرار في مسيرة العلم والنجاح وإكمال الدراسة الجامعية ، والبحث كما أتقدم بجزيل الشكر الى من شرفني بإشرافه على مذكرة بحثي " الاستاذ ظريف عبد الله" التي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإفائه حق صبره الكبير علي ولتوجيهاتها العلمية التي لاتقدر بثمن

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير الى كل من ساعدني من قريب او من بعيد على انجاز وإتمام هذا العمل

" ربي اوزعني ان اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين .

الاهداء

أحمد الله عزوجل على منه وعونه لإتمام هذه البحث

الى الذي وهبني كل ما أملك حتى أحقق له أماله

الى من كان يدفعني قدمنا نحو أمام لنيل المبتغى . الى إنسان الذي امتلك الانسانية بكل قوة الى الذي سهرة على تعليم بتضحيات جسام

مترجمة بتقديسه للعلم ، الى مدرستي الاولى في الحياة

ابي غالي على قلبي أطال الله في عمره

الى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان الى التي صبرت على كل شيء التي رعتني حق رعايتي وكانت سندي في الشدائد كانت دعواها لي بالتوفيق ، تتبعتني خطوة بخطوة في عملي الى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أمي عز ملاكي على القلب والعين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

اليهما أهدي هذا العمل المتواضع لكي أدخل على قلبهما شيء من سعادة الى أخوتي وأخواتي وكل عائلي الذين تقاسمو مع الحياة

كما أهدي ثمرة جهدي الى استاذي الكريم الذي كلما تظلمت الطريق أمامي لجأة اليه فأنارتها لي وكل مادب اليئس في نفسي زرعت في الأمل لأسير قدما ، الى كل أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وكل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير في ذواتنا وفي أنفسنا

الى كل هؤلاء أهدي هذا العمل .

و اشكر المحاسب {اوسرير محمد } الذي لم يبخل علينا بتقديم المعلومات و ساعدنا كثيرا في انجاز هذا العمل .

و اشكر صديقتي في هذا العمل نسرين

مروى .....

الإهداء

قال الله تعالى :"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

إلى من لا تحلو الحياة بدونها وكان العدو مصيري لولا وجودها إلى نبع الحياة والتضحية إلى التي أوقدت شمعة حياتها لتضيء لي دربا يشع نور العلم والمعرفة إلى "أمي الغالية" أدامها الله لنا وأبقاها تاجا فوق رؤوسنا.

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار والذي كان السند والقوة أبي العزيز حماه الله وأطال عمره "فلاح جيلالي".

إلى من قاسمني كلمة أمي وأبي أختي سعاد و الإخوة الكرام :محمد, وليد,عبد القادر , أيمن

.

ولا أنسى جدتي الحنونة التي لن تنساني بدعائها .

إلى رفيقة العمر والدرب مروى.

إلى جميع زميلاتي وصديقاتي في الدراسة وأخص بالذكر: يسرى, ملاك, نهاد وإلى كل من تسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

نسرين

فهرس المحتويات

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	-
شكر و عرفان	-
ملخص	-
الفهرس	-
قائمة الجداول	-
قائمة الأشكال	-
مقدمة	ا..ب..ج
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية	-
تمهيد	05
المبحث الأول:الإطار النظري للمراجعة الخارجية	06
المطلب الأول:المفهوم العام للمراجعة الخارجية	06
المطلب الثاني:أنواع المراجعة الخارجية	07
المطلب الثالث:أهداف و أهمية المراجعة الخارجية	08
المبحث الثاني:الإطار النظري للقوائم المالية	10
الطلب الأول:ماهية القوائم المالية	10
المطلب الثاني:مستخدمو القوائم المالية	12
المطلب الثالث:عرض القوائم المالية	12
المطلب الرابع:المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية	13
المبحث الثالث:اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية	14
المطلب الأول:وسائل فحص الحسابات	14
المطلب الثاني:مراجعة عناصر القوائم المالية	16
المطلب الثالث:نماذج عن التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	17
المطلب الرابع:مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية	20
المبحث الرابع:عرض وتحليل الدراسات السابقة	21
المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة	21

المطلب الثاني:أوجه التشابه و الاختلاف	24
المطلب الثالث:مميزات الدراسات الحالية	26
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني:دراسة حالة شركة الأثاث و البناء المعدني(شركة تحويل المعادن سابقا sotramat .ex)	-
تمهيد	29
المبحث الأول:التقديم العام لشركة الأثاث و البناء المعدني	30
المطلب الأول:لمحة تاريخية عن شركة الأثاث و البناء المعدني	30
المطلب الثاني:تعريف شركة الأثاث و البناء المعدني	30
المطلب الثالث:البنية التنظيمية لشركة الأثاث و البناء المعدني	31
المطلب الرابع:مصلحة المحاسبة	33
المبحث الثاني:الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	34
المطلب الأول:منهجية الدراسة	34
المطلب الثاني:المقابلة	34
المطلب الثالث:تحليل النتائج	36
المطلب الرابع: اعداد نموذج تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018	38
المطلب الخامس : نقاط القوة و نقاط الضعف	45
خلاصة الفصل	46
الخاتمة	48
المراجع	52
الملاحق	55

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	انواع المراجعة	8
(02-01)	التقرير النظيف النموذجي	18
(03-01)	الفقرات التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة	19
(04-01)	الفقرات التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار	19
(05-01)	الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على امر ما	20
(01-02)	الهيكل التنظيمي لشركة الاثاث و البناء المعدني	31
(02-02)	الهيكل التنظيمي لمصلحة المستخدمين	32
(03-02)	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة	33

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(01)	جدول يبين بطاقة المخزون	38
(02)	جدول يبين عينة مفصلة من مشتريات الى غاية 30-01-2018	40
(03)	جدول يبين غينة من استهلاكات الدورة	41
(04)	جدول يبين الحقوق المتراكمة حسب طبيعة كل زبون	42
(05)	جدول يبين النصائح و الارشادات في تقرير المدقق الخارجي	45

الملخص:

يعتبر التدقيق الخارجي ضرورة حتمية لأهميته لما له من اثر بالغ في الرفع من مستوى كفاءة وجودة الأداء المحاسبي كما أن التدقيق الخارجي هو المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة من خلال العمل على تحسين جودة المعلومات التي تقدمها التقارير المالية وتطويرها لتتلائم مع التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية حيث تناولت هذه الدراسة تحليل ومناقشة وتبيان الدور الفعال الذي يقوم به المدقق الخارجي لتحسين كفاءة وجودة الأداء المحاسبي حيث تم التطرق للتدقيق الخارجي من خلال عرض لمفهومه وبيان أهدافه وأهميته ومختلف الخطوات العملية لإنجازها ومن ثم التعرف على المعلومات المحاسبية من خلال جودتها وعلاقتها بالتدقيق الخارجي.
وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها لغرض إثبات فرضية البحث كما تم أيضا الاعتماد على دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات.
خلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن للمدقق الخارجي دور فعال في تحسين كفاءة وجودة الأداء المحاسبي من خلال تقديم معلومات ذات جودة عالية ومصداقية وشفافية تساعد الأطراف المعينة على اتخاذ قرارات رشيدة.
الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية، القوائم المالية، مستخدمي القوائم المالية.

Résumé :

L'audit externe est une nécessité absolue en raison de son importance en raison de son grand impact dans l'élévation du niveau d'efficacité et de qualité de la performance comptable, et l'audit externe est le miroir qui reflète la réalité des différentes données comptables en travaillant à l'amélioration de la qualité de l'information fournie par les rapports financiers et de l'adapter aux évolutions de l'environnement économique. Cette étude a porté sur l'analyse, la discussion et la clarification du rôle effectif joué par l'auditeur externe pour améliorer l'efficacité et la qualité de la comptabilité L'audit externe a été abordé à travers une présentation de son concept, l'énoncé de ses objectifs, son importance et les différentes étapes pratiques pour y parvenir, puis l'identification de l'information comptable à travers sa qualité et son rapport avec l'audit externe La méthode analytique descriptive a été utilisée dans la réalisation de l'étude en recueillant des données à ses sources dans le but de prouver l'hypothèse de recherche, ainsi que l'étude et l'analyse du rapport de portefeuille de compte.
L'étude a conclu que l'auditeur externe joue un rôle efficace dans l'amélioration de l'efficacité et de la qualité de la performance comptable en fournissant des informations de haute qualité, crédibles et transparentes qui aident les parties concernées à prendre des décisions rationnelles.
Les mots clés :

Audit externe, états financiers, utilisateurs des états financier .

مقدمة

مقدمة

✓ **توطئة:**

يبدأ عمل المراجع من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المراجع في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما من التلاعبات وهنا تتجلى عملية المراجعة.

ولقد تزايدت أهمية المراجعة في عصرنا الحالي، فهي لم تعد تهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات، وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد أو المتوقعون إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض.

تعد المراجعة عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر والمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية فهي عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها.

لقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة ،أن المراجعة هي الوسيلة القادرة للحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبية (القوائم المالية) على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من معلومات ويتركز هذه المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة على ما توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها.

✓ **طرح الإشكالية:**

إن مراجعة الحسابات لها أهمية كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات والهيآت التي يجبرها القانون على تعين مراجع خارجي ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

➢ **ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية؟**

للإجابة على الإشكالية قمت بطرح التساؤلات التالية:

- فيما يكمن أثر تطبيق إرشادات المراجع الخارجي على وضعية المؤسسة ؟

- ماهي أهم أساليب وسياسات المراجعة الخارجية التي تضمن ملائمة وموثوقية القوائم المالية ؟

- هل تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين جودة القوائم المالية ؟

- هل يمكن أن يكون ظهور المراجعة الخارجية بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية ؟

✓ **الفرضيات:**

- المراجعة الخارجية أداة لتحقيق جودة القوائم المالية والمساعدة في اتخاذ القرار .

- يساهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة ،في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.

-ظهور المراجعة الخارجية يمكن أن يكون بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلي.

✓ **مبررات اختيار الموضوع:**

-الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وهذا لارتباطه بمجال التخصص ؛
-الحاجة الماسة إلى القوائم المالية ذات الجودة تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية؛
- بغية التوسع في مجال المراجعة الخارجية ومحاولة دراسة أثرها على جودة القوائم المالية.

✓ **أهداف الدراسة:**

- محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية مع تبين الأطراف التي هي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة؛
- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ذات جودة ومصداقية للجهات التي تطلبها؛
- محاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية؛
- إبراز أهمية المراجعة بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة فيها؛
-التعرف على آليات عمل المدقق الخارجي التي تسمح بتطبيق مبدأ الإفصاح الذي يؤكد ويزيد من موثوقية القوائم المالية ؛
-التعرف على الخطوات والإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي والتي من شأنها إضفاء المصداقية على القوائم المالية ؛
-التعرف على مدى استقلالية محافظ الحسابات عند أداء مهامه في الشركة.

✓ **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على إبراز مدى مساهمة والدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية على مصداقية وشفافية القوائم المالية وذلك من خلال توضيح اثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة وضرورة تبيان أهميته باعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح لكسب الثقة في التعاملات والاستمرارية.

✓ **حدود الدراسة:**

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة المراجعة الخارجية والقوائم المالية والدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وبالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة بما يلي:
الحدود المكانية:دراسة وتبيان مراحل تقرير محافظ الحسابات.
الحدود الزمنية:من 14فيفري 2022الى15ماي 2022

✓ **منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:**

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة على الإشكالية و إثبات الفرضيات، اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي في الخلفية النظرية بتحليل وشرح مفهوم متغيرات الدراسة بالإضافة لاستعماله في التحليل و انتقاد الدراسات السابقة، أما في دراسة الميدانية اعتمدنا على تصميم المقابلة ودراسة مراحل تقرير محافظ الحسابات.

✓ **صعوبات الدراسة:**

صعوبة إجراء الدراسة الميدانية لعدة أسباب منها سريّة المعلومات وصعوبة الحصول على يد المساعدة من قبل المسؤولين في هذا الموضوع.

مقدمة

✓ **هيكل الدراسة:**

لدراسة الموضوع دراسة جيدة، سنتناول الدراسة في فصلين، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم في الأخير خاتمة أما محتوى الفصلين فكان كالتالي:

- **الفصل الأول:**

قمنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية للموضوع وذلك عن طريق وضع أربع مباحث ، تمثل المبحث الأول في الإطار المفاهيم للمراجعة الخارجية أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى دراسة القوائم المالية من خلال التعريف بها، وذكر أهميتها وخصائصها، أما المبحث الثالث قمنا بدراسة أثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية، والمبحث الرابع تناولنا الدراسات السابقة للموضوع.

- **الفصل الثاني:**

تضمن الفصل التطبيقي التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي وتناولنا طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية وتحديد وتقديم مجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة فيها وكذا النتائج المتوصل إليها ومناقشتها من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استعابهم للمشكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية

تمهيد

إن مراجعة الحسابات هي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف و صعبة لشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فإن من يقوم بعملية المراجعة يجب أن يكون شخص مؤهلا و يتوفر على مواصفات لا تتواجد في آخرين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية و الدقة ، باعتبارها أداة فعالة ، ترجع أهميتها إنها الركيزة و الأداة الأساسية في تحقيق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية المختلفة و التأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية من المؤسسة و أوجه نشاطها و مدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

بدأت تتجلى أهمية المرجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة أو مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد داخل المؤسسة، حيث يعد المراجع بمثابة ساهر على مدى إثبات صحة و دقة وسلامة القوائم المالية الختامية و مدى إمكانية الاعتماد عليها.

المطلب الأول: المفهوم العام للمراجعة الخارجية. [1]

إن سبب وجود المراجعة هو وجود معاملات مؤثرة في ذمة الأطراف المشاركة فيها و يترتب عنها حقوق و التزامات، و إن نتيجة هذه المعاملات تسجل وقوع وتصفية هذه الأخيرة وفقا للغة المحاسبية. من هنا يزيد تعقيد و أهمية دور المراجعة في الجزائر، في مختلف الأنشطة الاقتصادية و الاجتماعية و خاصة المؤسسة الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق.

تعريف المراجعة الخارجية: [2]

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقل عن إدارة المؤسسة بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الدفاتر الخاصة فحصا انتقادي منظم بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية و عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية و مدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة .

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

- **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها و تسجيلها و تبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.

- **التحقيق:** و يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية، حيث يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة و على تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة، و يمكن القول أن عمليتي الفحص و التحقيق وجهين لعملة واحدة، يقصد بها تمكين المدقق من إبداء رأيه فيها إذا كانت عملية القياس للعملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة و مركزها المالي.

- **التقرير:** هو ختام عملية المراجعة يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها في التقرير و يقدم إلى الإدارة ومن يهمهم الأمر (المساهمون).

---

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ،**المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها المعايير الدولية** ،الدار الجامعة الإسكندرية ,2002 ، ص30.

[2] مسعود صديقي ،محمد براق ،مداخلة بعنوان ،**انعكاس تكامل المراجعة الخارجية و الداخلية على الأداء الرقابي** ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ،كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،يومي 08 و 09 مارس 2005، ص27.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية [3]

هناك عدة تقسيمات للمراجعة الخارجية و تختلف من حيث غايتها إلى ما يلي :

1- من حيث القائم بعملية المراجعة:

- **مراجعة داخلية:** تلجأ إليها المؤسسة لأحكام عملية الرقابة الداخلية على المستويات التنفيذية،وهي أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة لحكم و تقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة.

- **مراجعة خارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، يهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد و مستقل حول القوائم المالية.

2-من حيث الإلزام:

- **مراجعة إلزامية:**هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها.

- **مراجعة اختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة.

3-من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

- **مراجعة كاملة:** في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محددة،ولا تضع الإدارة أو الجهة المسيرة المراجع أو القيود على نطاق الفحص و العمل الذي يقوم به المراجع حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.

- **مراجعة جزئية:** هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها.

4-من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات:

- **مراجعة شاملة:** تعني أن يقوم المراجع بمراجعة تفصيلية لجميع القيود و الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات و غالبا ما يستخدم هذا النوع من المراجعة في المؤسسات صغيرة الحجم ،الآن استخدام هذه المراجعة في المؤسسات الكبيرة يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و تعارضها مع عاملي الوقت و التكلفة .[4]

- **مراجعة اختيارية:** يقوم المراجع في هذه النوع من المراجعة بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها.

5-من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات:

- **مراجعة نهائية:** وتتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و الأوراق المالية الختامية و يلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم التي لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة.

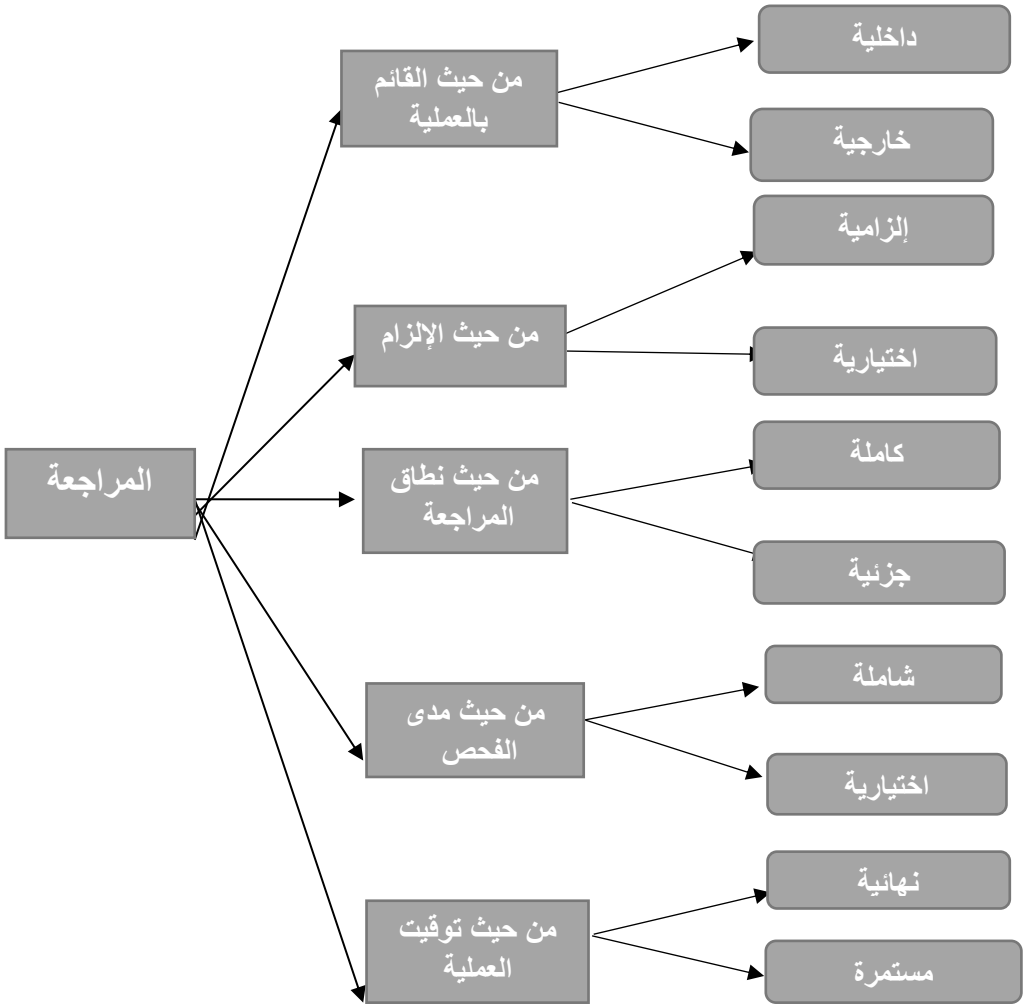
---

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،**التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية** ، مذكرة ماجستير ،غير منشورة ،الجزائر ,2010/2009 ص23_24_25_26

- **مراجعة مستمرة:** في هذه الحالة تتم عملية الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة و عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية لتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

يمكن تلخيص أنواع المراجعة في الشكل التالي:

الشكل (01-01): أنواع المراجعة



المصدر: ليندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي 2015،ص05

المطلب الثالث: أهداف و أهمية المراجعة الخارجي

1: أهداف المراجعة الخارجية:

تطورت أهداف المراجعة من اكتشاف الغش و التلاعب و الاختلاس إلى الخروج برأي فني محايد بين النتائج المؤسسة من ربح أو خسارة و مركزها المالي في نهاية الفترة المالية، و جاءت الأهداف وليدة

التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده عالمنا المعاصر و يمكن تحديد أهداف عملية المراجعة كما جاءت بمعايير المراجعة الدولية في التالي:

(1-1): الهدف الأساسي للمراجعة:

إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد من طرف مراجع الحسابات الخارجي المستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات و القوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.[5]

(1-2):الأهداف الثانوية للمراجعة:

حتى يتمكن المراجع من إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي قام بمراجعتها خالية من التحريفات الجوهرية فإن عليه وضع أهداف ثانوية للمراجعة مقابل تأكيدات و مزاعم الإدارة، و تشمل الأهداف الثانوية فيما يلي:

-**الوجود و التحقق:** يسعى المراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية فعلا.

-**الملكية و المديونية:**تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام بها.

-**الشمولية و الكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات، و العمل على تجهيز البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة،و الذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

-التقييم و التخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا لطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة، بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إن الالتزام الصارم بهذا البند يضمن:

تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.

الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.[6]

-**العرض و الإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الإفصاح عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية.

---

[5]رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ،دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان_الأردن ، 2015 ص29

[6]طواهر محمد التهامي ,مسعود صديقي ،**المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسات التطبيقية** ،دوان المطبوعات الجامعية , 2003 ، ص16_18

2:أهمية المراجعة: [7]

إن أهمية المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصالح مع المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية، إذا تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطة مستقبلية ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد:

-**إدارة المؤسسة:** إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مرتقبة الأداء و تقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة.

-**الملاك:** يلجأ الملاك إلى تفويض مجلس الإدارة لإدارة الموارد و رأس المال بالطريقة المناسبة وعادة ما يكون من هؤلاء الملاك ليس له علاقة بالأمور المحاسبية و المالية، إضافة إلى أنه من الصعب جدا أن يستطيع كل مساهم الاطلاع على البيانات المالية و التأكد من صحتها في جميع أوقات السنة لذلك فإن الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة باستغلال الموارد المتاحة.

-**الهيئات الحكومية:** تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على البيانات المالية فمثلا إدارة الضرائب تحتاج هذه البيانات من اجل احتساب الضرائب بشكل حقيقي ووزارة التخطيط تحتاج هذه البيانات من أجل وضع الخطط الاقتصادية المستقبلية، فإذ لم تتوفر لدى هذه الجهات القناعة الكاملة بصدق هذه البيانات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

-**النقابات العمالية:** تسعى النقابات العمالية بشكل دائم و مستمر من أجل تحسين أوضاع العمال في حين تسعى المؤسسات إلى تقليل قدر الإمكان من المصاريف و النفقات من أجل تحقيق أعلى الأرباح فهناك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية و إدارة المؤسسة،و حتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات أكثر للعمال يجب أن تحقق هذه المؤسسات عائد أعلى، أي أنها تستند على القوائم المالية لهذه المؤسسات لذلك فهي بحاجة إلى أن تطمئن بأن هذه القوائم المالية تعبر بعدالة و صدق على الوضع المالي للمؤسسات.

-**البنوك التجارية و الصناعية:** تعتمد البنوك على القوائم المالية من مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض و تسهيلات إئتمائية منها.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

1: تعريف القوائم المالية:

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية و تختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الأخر

التعريف 01: عرفت بأنها مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن :الميزانية،قائمة حساب النتائج ،قائمة تدفقات الخزينة،قائمة تغيير الأموال الخاصة و الملاحق و الهدف من هذه القوائم تقديم معلومات عن الوضعية و الأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية. [8]

[7] توفيق مصطفي أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق و مراجعة الحسابات**، دار و مكتبة الكندي، عمان_الأردن ، 2014 ص15.

[8] Pascal Barenton ; normes ISA/IFRS ; Application aux états financiers ; DOUNOD ; paris ; 2eme édition ; 2006; p2061

التعريف 02: عرفت بأنها عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في التقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات و المعلومات لصالح أطراف عديدة داخل و خارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة.[9]

التعريف 03: و من جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين و تعد في أجل أقصاه (أربع أشهر) من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة مع ضرورة عرض البيانات المالية بالعملة الوطنية.[10]

من التعريفات السابقة نستنتج أن القوائم المالية يجب أن تكرس لخدمة المستثمرين و مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية اللازمة مع إلزامية تزويدهم بالمعلومات المحاسبية الملائمة من أجل تقييم نظرة مستقبلية أفضل.

2: الخصائص النوعية للقوائم المالية

هي تلك الصفات النوعية للقوائم المالية التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هاته القوائم و التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرار.

- **قابلية الفهم:** ويقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها بمعنى إن المعلومات و البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة و خالية من التعقد.[11]

-**الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت المناسب كما يجب أن تكون مؤثرة في القرار، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و أهميتها النسبية ففي بعض الحالات تعتبر طبيعة المعلومات لوحدها كافية لتحديد ملائمتها وفي حالات يكون لطبيعة و مادية المعلومة أهمية لتحديد ملائمتها.[12]

-**الموثوقية:** كي تكون المعلومة مفيدة عليها أن تكون موثوقة و يعتمد عليها لكي تمتلك هاته الخاصية أي الموثوقية يجب أن تخلو من الأخطاء الجوهرية.

-**القابلية للمقارنة:** وهنا يجب أن يتسنى لمستخدمي القوائم المالية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن و تقييم مركزها المالي و أدائها و مقارنة قوائم هذا الأخير مع قوائم مؤسسات أخرى.[13]

---

[9] عبد الستار الكبيسي ،**الشامل في المحاسبة** ،دار وائل ، عمان_الأردن ، ط2 , 2010 ،ص481

[10] حسب القانون 07 /11 تعرف القوائم المالية بأنها الكشوف المالية .

[11] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كمال محمد, **المحاسبة المالية** ،دار الجامعة الجديدة لنشر ،الإسكندرية مصر ،2000 ص26 .

[12] هيبني فان جويونج ،**معايير التقارير المالية** ،ترجمة طارق عبد العالي حماد ،الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، مصر 2006 ص26

[13] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كمال محمد، مرجع سابق، ص27

المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية كما تتنوع أغراض استخدامها لتلك المعلومات و ذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة أخرى، و الأطراف المستعملة و المستفيدة من المعلومات المالية وهم:

-**المساهمون:** يهتم المساهمون سواء كانوا المساهمون الحاليين أو المحتملين و مستشاريهم بالمحاضر و العوائد المتعلقة بالأسهم.

-**الدائنين:** يهتم الدائنين بالمعلومات المتعلقة بآجال الاستحقاق و القدرة على السداد.[14]

-**العاملون:** يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات و توفير الكفاءات و منافع التقاعد و فرص العمل.

-**الموردون و العملاء:** يهتم هذين القطاعيين بالحصول على معلومات تمكنهم من إتخاذ القرار لذا فهم يستخدمون التقارير المالية في دراسة قدرة المؤسسة ويركزون على هذه المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل.

-**الجمهور العام:** تساعد البيانات المالية عن طريق تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بالاتجاهات أنشطة المؤسسة و المستجدات المتعلقة بأنشطتها و فرص ازدهارها.[15]

-**الهيئات الحكومية:** تعد الجهات الحكومية و الرقابية صاحبة مصلحة في المؤسسة و نجاح معدلات أدائها الاقتصادي المرتفع بذلك تضمن هذه الجهات المقدرة على سداد الضرائب بانتظام.

-**المدققين:** يعتبر المدقق وكيل المساهمين فكل الأطراف تعتمد على تقريره الذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية ويبدي رأيه الفني المحايد وتتمثل وسيلة المدقق في إظهار وجهة نظره في أثار تقلبات الظواهر الاقتصادية في إعداد حساب النتائج.

-**المحللين الماليين:** إن أي خلل في القوائم المالية و الإيضاحات ينعكس على صحة التحليل وبالتالي على قرارات العملاء في البيع و الشراء،ويرى البعض أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بإجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعده على اتخاذ القرار المناسب.[16]

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من مدخلات و مخرجات النظام المحاسبي المالي وتنقسم هذه القوائم إلى قوائم أساسية و أخرى مكملة أو ملحقة ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يجب على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية.[17]

---

[14]فصالي إلياس ،**عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، مدخلة الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،متطلبات التوافق و التطبيق ،المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 25_26 ماي 2010 .

[15]شعيب شنوف ،**محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ، الجزء الثاني مكتبة الشركة الجزائرية بودواو ، الجزائر2009

[16]احمد خلوف ،**دور معايير الإبلاغ المالي في التوحيد المحاسبي العالمي و إيجاد لغة محاسبة مشتركة** ،مداخلة الملتقى الدولي حول الإطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،جامعة سعد دحلب البليدة ،يومي13_15 أكتوبر 2009 ، ص07

[17]خديجة لدرع ،ليلى عبد الرحيم ،**قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد IAS** ، مداخلة في ملتقى حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،متطلبات التوافق و التطبيق ،المركز الجامعي سوق أهراس ،يومي25_26 ماي 2010

-**قائمة المركز المالي:** تعرف بالميزانية العمومية و هي المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة وهي تصوير الوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة، وذلك في لحظة زمنية معينة، لتبين هذه الأخيرة ماتملكه من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير يظهر اثر نتيجة العمليات ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والتزامات وحقوق ملكية.

-**قائمة حساب النتائج:** هي بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية،لذا يتم الاعتراف بالإرادات و التكاليف عند حدوث المبيعات و ليس عند تحصيل النقد من العملاء.

-**قائمة جدول سيولة الخزينة:** هي القائمة التي تقوم بتوفير معلومات على مقبوضات و مدفوعات النقدية خلال فترة زمنية، التي تتمثل في العمليات التشغيلية الجارية و العمليات الرأسمالية و العمليات التمويلية وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم من تحاليلهم النقدية.

-**قائمة تغيرات الأموال الخاصة:** تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر فترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغيير في عناصر المركز المالي ،إلا أن هذه المعلومات لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.

-**الملحق:** يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا لسياسات المحاسبية و ملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاح عن الالتزامات و الأصول الطارئة و أي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي و نتيجة الأعمال.

المطلب الرابع: المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية

يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية للوضعية المالية و الأداء المالي للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، فهي تعكس مجمل العمليات و الأحداث الناجمة عن تعاملات المؤسسة و آثار الأحداث المتعلقة بنشاطها. فقد تبنى النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبية والتي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، ومن بين أهم المبادئ المحاسبية ما يلي:[18]

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

-**المصداقية:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة، وأن تمثل بصدق العمليات المالية والتي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول أو اعتمادا على مقاييس و أسس الاعتراف المعمول بها.

-**التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبيا عناصر الأصول و الخصوم وكذا الأعباء و الإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي الاعتماد على تكلفة الحصول عليها.

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

[18]سليمان بلعور، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، جوان2014، ص209 .

-الأهمية النسبية: تكون المعلومات ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة تأثر على حكم مستعمليها اتجاه المؤسسة.

بالإضافة إلى هذه المبادئ هناك مبادئ أخرى اعتمدها النظام المحاسبي المالي و هي:[19]

-الدورية: ويقصد بهذا المبدأ أن المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من 12 شهر تمثل السنة المالية وتبدأ من 01 /01/ن وينتهي في 31|12|n.

-استقلالية الدورات: يعبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مالية مستقلة عن الدورات الأخرى.

-استقلالية الذمة المالية :ويعني أن هذه المؤسسة وحدة مستقلة عن مالكها و المحاسبة المالية عادة ما تقوم على الفصل بين الأصول و الخصوم وأعباء و إيرادات المؤسسة كوحدة قانونية قائمة بذاتها.

-وحدة العملة النقدية: يفرض على أي عملية محاسبية تكون داخل التراب الوطني الجزائري أن تكون مقيمة بالعملة الجزائرية، حتى وإن كانت هناك صفقات بالعملة الأجنبية يجب تحويلها لدينار.

-الحيطة و الحذر: ينص هذا المبدأ على تسجيل الخسائر كأعباء قبل وقوعها أحيانا بينما لا تسجل التوقعات الخاصة بالإيرادات إلا إذا تمت فعلا.

-ثبات الطرق المحاسبية: وذلك من أجل ضمان الدقة و الوضوح في القوائم المالية إلا أن النظام المحاسبي المالي منح استثناء لهذا المبدأ في حالتين هما تغير مفروض في إطار نص قانوني.[20]

-عندما إلى تحسين عرض القوائم المالية .

- وهذا الأخير يزيل التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند عملية القياس اللاحقة، وهذا الترخيص يدل على إن دور القوائم المالية لم يعد يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط بل تعدى إلى التعبير بالوفاء عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد.

المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

تعتبرجودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيق ، حيث يتعين على المراجع الخارجي أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية، كما يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة إعداد القوائم المالية، فلا يجب على المراجع أن يفترض على عدم أمانة الإدارة و لكنه يجب أن يأخذ في اعتباره عدم أمانتها.

المطلب الأول:وسائل فحص الحسابات[21]

يختار مراجع الحسابات جملة من الطرق و الوسائل تتماشى و الأهداف المراد تحقيقها تمكنه من فحص الحسابات و الإدلاء بالرأي المدعم بأدلة و قرائن هذه الطرق و الوسائل هي:

---

[19] زين عبد المالك، **القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة ماجستير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2013، ص22 .

[20] زين عبد المالك، مرجع سابق، ص23.

[21] محمد بوتين، ***المراجعة*** **مراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003 ص89 ص92.

- المشاهدة العينية
- مراجعة الدفاتر و الوثائق
- المصادقات المباشرة
- الفحص التحليلي
- تصريحات المسيرين.

- المشاهدة العينية:

وهي أنجح وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة ذلك فيما يخص المحزونات، الأوراق المالية، والنقود و يتمثل ذلك في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السير في الأخير باختبار المراجعة .

- فحص الدفاتر و الوثائق:

يقوم المراجع أحيانا بالتأكد من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر و التسجيلات الظاهرة فيها و المستندات و الوثائق المبررة لها مثل مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرضية ونفقات أخرى، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور ..... الخ.

-المصادقات المباشرة:

تعد من أقوى الأدلة إذا حصل المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعها، ولكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها، مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

- المراجعة القياسية والفحص التحليلي:

على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها من دوره إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات الحاصل عليها من المؤسسة،إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين وتدهور رأسمال العامل ،كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون، إن القياس والتحليل هذا بتقنية يلجأ المراجع في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات، بعضها على الأقل إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

- تصريحات المسيرين:

يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرون المسؤولون شروحات عديدة شفوية في الغالب ، يدونها في أوراق عمله كنطات ،يرجع إليها عند الحاجة ،وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا دليل أفضل وأقوى.

المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية[22]

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي :الكمال ويعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛ الوجود ويعني الوجود الفعلي للعناصر المادية ؛ الملكية وتعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة سليم؛ ومن خلال التسجيل المحاسبي ويعني أن كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم ومن خلال هذا العنصر سيتم مراجعة الأصول الثابتة والمخزون والحقوق والديون والأموال المملوكة والنواتج والأعباء .

- **التحقق من الأصول الثابتة (الاستثمارات)**

وذلك من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلا والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية بالإضافة إلى التأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها، كما يقوم بالتحقق من الوجود الفعلي للعنصر عن طريق مقارنة الجرد الفعلي مع ما هو مسجل في الدفاتر وأن كل ما هو مسجل هو ملك للمؤسسة من خلال فواتير الشراء أو عقود الملكية للأصل، كما يجب عليه التأكد من صحة تقييم هذه الأصول وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل (تسجيل ثمن الشراء، مصاريف الشراء، حساب الاهتلاك)

كما يتم التحقق من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

- **التحقق من المخزون**

وتشمل المخزونات المنتجات التامة أو نصف المصنعة ، المواد الأولية أو البضائع ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة ما تظهره القوائم المالية الختامية من معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة وأن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا دون حذف أو نسيان، والتأكد من الوجود الفعلي للمخزون وذلك عن طريق الجرد ، وأن كل ما هو على مستوى مخازن المؤسسة هو ملك لها، والتأكد من ملكيتها للعناصر المخزنة خارجها، كما يجب عليه التأكد من صحة التقييمات التي قامت المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق تقييم المخزون من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة كطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة أو طريقة الداخل أولا الخارج أولا، وأن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- **التحقق من الحقوق والديون**

والحقوق تتضمن مثلا التسبيقات المقدمة من قبل المؤسسة، حساب الزبائن، حسابات الخزينة أما الديون فتحوي مثلا الديون القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل، ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة الأرصدة المالية ومن الوجود الفعلي لهذه الحقوق والديون بإجراء المقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير، والتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة لها علاقة مباشرة بالمؤسسة ، كما يقوم المراجع باستعمال المراجعة المستندية و الحسابية للوقوف على تقييم سليم ووفق طرق معتمدة للتقييم، بالإضافة إلى التأكد من أن أعلى البيانات المتعلقة بالعمليات عولجت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[22]محمد التهامي طواهر ،مسعود الصديقي ،مرجع سابق ص148

- **التحقق من الأموال المملوكة**

وهنا يقوم المراجع بالتحقق من أسهم الشركاء وعندها وتقييمها وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة وتخصيص الاحتياطات بما يتوافق مع القانون المعمول به وقرارات مجلس الإدارة.

- **التحقق من النواتج والأعباء**

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج ، والتحقق منها يكون بالتأكد من التسجيل المحاسبي لكافة العمليات المتعلقة وأن المؤسسة تمثل طرفا فيها وذلك باستعمال المراجعة المستندية وكذا التأكد من الوجود الفعلي للعملية بالإضافة إلى التحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها ومعالجتها وتسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[23]

المطلب الثالث:نماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية الحقيقة المؤسسة، وإبداء المدقق لرأيه يتم من خلال التقرير الذي يقدمه إلى الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يحتويها هذا التقرير لضمان جودة القوائم المالية.

تعريف التقرير:يمكن تعريف التقرير بأنه المنتج النهائي للمراجعة ووسيلة اتصال، يبدي المراجع من خلاله رأيه الفني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، وتنبع أهميته من كونه الوسيلة التي يستطيع أن يعبر من خلالها عن رأيه حول مصداقية هذه القوائم وكذلك مسؤوليته عنها، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية . [24]

- شكل ومحتوى التقرير النظيف النموذجي .

[23]محمد التهامي طواهري ،مسعود الصديقي ،مرجع سابق ص149
[24]محمد سمير الصبان ،**نظرية المراجعة و آليات التطبيق** ،الدار الجامعية ،مصر ,2003 ،ص381

الشكل رقم (02-01): التقرير النظيف النموذجي

اسم التقرير	**تقرير المدقق المستقل**
المخاطبون	**إلى مساهمي مؤسسة.....**
	قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي لمؤسسة ..... المرفقة والمعدة في /31/ /12/ ن والقوائم المرتبطة بها، هي قائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة. تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة ، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على تدقيقنا .
فقرة النطاق	قمنا بإجراء التدقيق طبقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة) ، ويتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ التدقيق بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية . ويشمل التدقيق (بناءا على أساس اختباري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية. كما يشمل التدقيق أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها، وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة، ونعتقد أن التدقيق الذي قمنا به يوفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.
اسم المدقق	في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لمؤسسة..... في12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي. ..... في.../..../... العنوان.....

المصدر:أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص649

الشكل رقم (03-01):يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة.

تقرير المدقق المستقل

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

مع إعداد اعتبار ذلك تحفظا على رأينا ، فقد غيرت المؤسسة طريقة تطبيق أساس التكلفة لأغراض تقويم مخزون البضاعة (X) في31/12/ن وذلك بالتحول إلى طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا بدلا من طريقة الوارد أولا الصادر أولا ، التي كانت مستخدمة في السنوات الماضية، وكما هو مبين بالإيضاح رقم (X) على القوائم المالية، فقد ترتب على هذا التعبير تخفيض تكلفة مخزون البضاعة في31/12 /ن بمبلغ.....، ونقص مجمل ربح المؤسسة، ومن ثم صافي ربحها، عن السنة المنهية في ذلك التاريخ بمبلغ.....أيضا.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات السوق المال**، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001، ص186

الشكل رقم (04-01): يبين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار.

تقرير المدقق المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري) مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن مؤسسة..... ستستمر في العمل، وكما هو موضح بالإيضاح رقم (8) المرفق بالقوائم المالية، تعاني مؤسسة..... من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار ، كما يبين الإيضاح رقم أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب، ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم تأكد الخاصة بالشك في الاستمرار.

المصدر :أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة** الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ص517

الشكل رقم(05-01):يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما.

تقرير المدقق المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا ، يشير إلى ما هو موضح بالإيضاح رقم (X) المرفق بالقوائم المالية حيث توجد دعوى لحماية خرق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد المؤسسة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعي نتيجة لذلك، وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة ، إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين لا يزال وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة هذا ولا تشمل القوائم المالية على أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

المصدر : حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية** ، دار الرواق للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 1999، ص338

المطلب الرابع:مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

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

- مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية.

- تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمونها، وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية.

- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية.

- المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية، وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سلمية وخالية من التحيز.

- يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.

- تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.

المبحث الرابع: عرض و تحليل الدراسات السابقة

إن استطلاع الأبحاث والدراسات السابقة من أهم المراحل المنهجية في البحث العلمي هو التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بالموضوع لذا سنحاول عرض و تحليل بعض الدراسات السابقة و التي لها علاقة بالموضوع قيد الدراسة.

المطلب الأول:عرض الدراسات السابقة

1: الدراسات باللغة العربية

دراسة حسن محمد العربي، سنة(2009/2008) تحت عنوان: **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.**

هدفت الدراسة إلى محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة و إبراز موقع المراجعة الخارجية من هذا الإطار مع تبيان مدى استفادة المراجعة الخارجية من هذا الإطار الكلى للمراجعة و محاولة الولوج عبر الإطار العلمي و العملي للمراجعة الخارجية كوظيفة داخل المؤسسة مع إبراز الأهمية و درجة الاستفادة من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة و محاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية و إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة علي تقديم قوائم مالية و محاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تتطلبها.

و من أهم النتائج المتوصل إليها أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها و تجاوبها السريع مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد مع استجابة المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الحصول على قوائم ذات جودة ومصداقية .

دراسة بوخلفة وسيلة سنة (2009/2010) تحت عنوان : **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.**

هدفت الدراسة إلي إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة علي تقديم معلومات مالية و محاسبية يتميز بالدقة و للجهات التي تطلبها، تسلط الضوء على ما هو موجود فعليا و مقارنته بما هو مدروس.

من أهم النتائج المتوصل إليها أن المراجعة الخارجية وظيفة تتم من طرف مراجع خارجي هدفه إعطاء رأي فني محايد لمستخدمي القوائم عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية ، وان وجود نظام رقابة داخلي سليم و قوي أخطاء يساعد في عملية المراجعة و إن تضافر الجهود من طرف المؤسسة و المراجع الخارجي يؤدي إلي السير الحسن للمؤسسة

دراسة لندة قداري ، سنة 2012 تحت عنوان : **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية .**

هدفت الدراسة إلي إبراز أهمية المراجعة الخارجية و الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية و توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة مع إظهار مدى التزام المؤسسات بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية ومن أهم النتائج المتوصل إليها أنها تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة لتنبأ بالمستقبل و أن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومة المحاسبية في تقييم التنبؤات و تصحيحها و يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب كما تساهم المراجعة الخارجية في توفير المعلومات المحاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.

دراسة بالعيد سنة 2013 تحت عنوان: **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.**

كما هدفت الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للمحاسبة مع بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية ، و حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية إليها و توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية للحسابات و المعلومات المحاسبية و إيجاد حلقة الوصل المفقودة بين العمل المحاسبي و عمل المراجعة فيما يخص التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية ، ولفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها يجب أن تقوم بتقارير المراجعة على أسس نظرية و مهنية و خبرة ميدانية مع التزام المراجع عند إعداد التقارير الأخذ بعين الاعتبار الخطوات و المبادئ المعمول بها مما يتضمن تقرير جيد، ازدياد الطلب على المراجعة الخارجية نتيجة بعض مستخدمي القوائم المالية عن موضوع محل الدراسة .

دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة2014 بعنوان: **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**

هدفت الدراسة إلى شرح وتفصيل علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والوقوف على مدى وأهمية وفائدة ذلك التكامل على مستوى تحقيق المراجعتين لأهدافهما، وعلى مستوى نجاح المؤسسة وتحقيقها لخططها المرسومة وبتالي الوصول إلى تحقيق أحسن فعالية وأكبر فائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة على حد سواء.

من أجل معالجة الموضوع اعتمد الباحث من خلال دراسته على المنهج التاريخي من أجل طرح مراحل تطور المراجعة يليه المنهج الوصفي التحليلي من أجل استعراض الجانب النظري، أما الفصل المتبقي والمتمثل في دراسة الحالة الميدانية فقد استعان بالمنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة الحالة.

من بين النتائج المتوصل فقد خلص إلى اعتبار المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان مهمتان لا غنى للمؤسسة عنهما حيث يتضح دورهما الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس، التلاعب والضياع من خلال أعمال الرقابة والفحص المستمرة على جميع أنشطة وعمليات المؤسسة التي تقوم بها المراجعة بنوعيها الداخلية والخارجية، أضف إلى ذلك توصلت الدراسة إلى أن مستوى التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي يتحدد بناءا على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الأخر ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

دراسة هياب زكية(2015/2014)، تحت عنوان : **دور المراجعة في الجزائر في إضفاء المصداقية و الشفافية للقوائم المالية**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية إعداد هذه القوائم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد. ودراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية و التطرق إلى المعايير الدولية للمراجعة و كذا دراسة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و دراسة دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية و الشفافية و ذلك من خلال تقرير المراجع الخارجي.

اعتمدت الباحثة من خلال دراستها على المنهج التاريخي من أجل طرح مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ثم المنهج الوصفي التحليلي من أجل عرض الجانب النظري، أما الفصل التطبيقي والمتمثل في دراسة الحالة الميدانية فقد استعانت بالمنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة الحالة.

من بين النتائج المتوصل في الفصل التطبيقي بعد تسليط الضوء على دور المراجعة الخارجية على القوائم المالية للمؤسسة توصلت الباحثة إلى ما يلي:

- تمثل المراجعة الخارجية في الجزائر تقنية رقابية يستفيد منها العديد من الأطراف.

- التغيرات الاقتصادية الحاصلة أثرت بشكل كبير على بيئة المراجعة الخارجية

- ضرورة وجود لجان (هيئات) تشرف على المراجعة في المؤسسات الجزائرية نظرا للأهمية الكبيرة التي تقدمها و التي تؤدي إلى تحسين عمل المراجع و التواصل بينه و بين إدارة المؤسسة.

- تلعب المراجعة الخارجية دور كبير في مصداقية و شفافية القوائم المالية

دراسة حكيمة مناعي،2015 بعنوان **: تقارير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.**

استندت الباحثة في دراستها على الدراسة الميدانية حيث اعتمدت على أداتين لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة، أولها متمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع الدراسة و المتمثل في خبراء محاسبين محافظي الحسابات ، و المحافظين المعتمدون ، و بعض الأساتذة الجامعيين المتخصصين ، أما الأداة الثانية متمثلة في الاستمارة التي خصصتها الباحثة لفئة الأكاديميين، و المهنيين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ، والمحاسبين.

وهدفت الدراسة إلى الوقوف على واقع المراجعة الخارجية وكذا واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر، حيث كان التركيز بصفة خاصة على واقع مخرجات وكذا هدفت إلى دراسة الإجراءات والتحضيرات الكفيلة بتطوير مخرجات المراجعة (التقارير) من اجل مسايرة التغيرات المحاسبية بما يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستفيدة منها.

دراسة سهام أكرم، عمر الطويل سنة 2015تحت عنوان: **تأثير المتغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**

هدفت هذه الدراسة إلى تأثير المتغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة ومن أجل تحقيق ذلك أجريت دراسة على 52 كمراجع حسابات يعملون في مكاتب مراجعة الحسابات المنتشرة في قطاع غزة ، وقد اعتمدت الدراسة على استبانه تم تصميمها خصيصا لخدمة أهداف الدراسة شملت كافة البيانات وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم تحليل البيانات الاستخدام التحليل الإحصائي .

أهم النتائج المتوصل إليها انه هناك بعض المتغيرات لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة مثل كبر الحجم مثل مكتب المراجعة، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، السمعة الجيدة لمكتب المراجعة ،كما أن هناك بعض التغيرات لها أثار سلبية مثل:

كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة كما توصلت الدراسة إلى أن من أكثر تحسين جودة المراجعة أهمية هو وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة ، يليها التزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدد معينا من ساعات التعليم المهني المستمر ومن أكثر مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعناية المراجعة هي قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة .

2: الدراسات الأجنبية

دراسة (JAFFAR ET AL 2000) تحت عنوان:تطورات شريك المراجعة, لجنة المراجعة ومحللي الاستثمارات بخصوص جودة تدقيق الحسابات في ماليزيا.

هدفت الدراسة إلى المعرفة التي يملكها المراجع عن معايير المحاسبة و المراجعة مع استطاعة المراجع إيداع العميل عن أي تطوير في المحاسبة و التقارير المالية و التزام المراجع بمعايير السلوك و معرفة المراجع في نشاط العميل.

دراسة HASSAN LAHBARI فرنسا2005دراسة استكشافية حول :مفهوم وجودة ونوعية المراجعة الخارجية.

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم جودة المراجعة الخارجية ووضع البعد لهاته المهنة مع اقتراح تعديلات وتوفير مؤشرات القياس المباشر لجودة المراجعة التي تعتبر ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية وحثت الدراسة إلى أن التقارير التي تستوفي معايير الدلالة (النسبية) تتعلق بقرارات التي يمكن اتخاذها من قبل مستخدمي القوائم المالية أمر أساسي في عملية المراجعة ، ويسمح في تكييف العمل إلى الجهة الخاضعة للتدقيق

دراسة (KRISHNAN AND SCHAUER, 2009)

وهدفت هذه الدراسة إلي توضيح نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة و جودة المراجعة المقدمة لعينة من الهيئات التي لا تهدف إلي الربح.

وقد شارك في الدراسة (124) هيئة غير هادفة للربح تمثل عملاء لمختلف أحجام مكاتب المراجعة، و تم قياس حجم مكتب المراجعة بعيد المهنيين في المكتب.

المطلب الثاني:أوجه التشابه و الاختلاف

دراسة حسن محمد العربي(2009/2008)

تشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف و تبيين دور المراجعة الخارجية و أثرها على القوائم المالية و كذا المنهج أما الاختلاف فيكمن في عينة الدراسة و طريقة المعالجة التي قام بها الباحث.

دراسة بوخلفة وسيلة (2009/2010)

تشابه الدراستين إلي من حيث المضمون و الأهداف أما الاختلاف تمثل في الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية فعملت الباحثة إلي تحليل تقارير مختلفة لمحافظي الحسابات المؤسسات مختلفة أما دراستنا فقد عملنا على وضع المقابلة فيها مجموعة من الأسئلة تساعد في حل موضوعنا.

دراسة لندة قداري 2012

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف و معرفة دور المراجعة الخارجية لكن ركزت الباحثة على المعلومات المحاسبية أما في بحثنا ركزنا على القوائم المالية

دراسة بلعيد وردة 2013

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف و معرفة دور المراجعة الخارجية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية و كذا في المنهج المتبع.

دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة 2014

تتشابه الدراستين من حيث بعض من مضمون الدراسة و كذلك المنهج المتبع واختلفت في الطريقة المتبعة والدراسة الميدانية و الهدف من الدراسة.

دراسة هياب زكية(2015/2014)

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و التعرف على دور المراجعة في تحسين القوائم المالية أما الاختلاف بين الدراستين فتمثل في أن الطالبة ركزت في دراستها على القوائم المالية أما في دراستنا ركزنا على المقابلة

دراسة حكيمة مناعي 2015

تشابهت الدراستين من حيث الدراسة الميدانية و اختلفت من حيث المضمون و الأهداف فدراستنا هدفت إلى دراسة مساهمة المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية , أما في الدراسة فقد هدفت الباحثة إلي الوقوف على واقع المراجعة الخارجية و كذا واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر , حيث كان التركيز بصفة خاصة على واقع مخرجات و كذا هدفت إلى دراسة الإجراءات و التحضيرات الكفيلة بتطوير مخرجات المراجعة (التقارير).

دراسة سهام اكرم, عمر الطويل سنة 2015

تشابهت مع دراستنا من حيث المنهج المتبع و أدوات التحليل و اختلفت من حيث الأهداف هدفت الباحثة إلى بيان تأثير بيئة المراجعة أما دراستنا فلم تتناول هذا الجانب كما اختلفت الدراستين في المكان و الزمان .

- **الدراسات الأجنبية:**

دراسة (JAFFAR ET AL2000)

اختلفت الدراستين من حيث المضمون و الأهداف و كما الزمان و المكان فدراسة ركزت على تأثير مهارات المراجع الخارجي على مهنة المراجعة أما دراستنا ركزت على دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

دراسة (HASSAN LAHBARI) فرنسا 2005

درست هذه الدراسة الموضوع بشكل جزئي لكن ركزت على مخرجات المراجعة أي التقارير كما اختلفت من حيث الزمان و المكان.

دراسة (KRISHNAN AND SCHAUER 2009)

اختلفت الدراستين من حيث الزمان و المكان و كما الأهداف الدراسة درست نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة و جودة المراجعة.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية

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

- محاولة التعرف على آراء المحاسبين المعتمدين وأساتذة جامعيين في التخصص حول أهمية المراجعة الخارجية للحصول على قوائم مالية ذات جودة لمساعدة مستخدمي هذه القوائم على اتخاذ القرارات المناسبة.

- التعرف على رأي المحاسبين، الأساتذة والمؤسسة أي وجهة نظر الطرفين على عكس الدراسات السابقة.

- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه توصيات المراجع الخارجي في تقويم مسار المؤسسة نظرا لمشاكل التسيير التي تشهدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها والاعتماد المنخفض للمراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم وسائل دعم للمراجعة الخارجية.

خلاصة:

إن الفصل بين تاريخ العملية و تسجيلها وتاريخ المراجعة من جهة والفصل بين تاريخ المسجل ووجهة نظره يؤثران في الذمم والحقوق ويزيدان من أهمية ودور المراجعة الخارجية بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة وقد أصبح هدف المعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال و الحفاظ عليها في النشاطات الاجتماعية وخلق الثروة مع الحفاظ على مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة في كلا الحالتين كالموردين و الزبائن و المجتمع....

مما يستلزم إبداء الرأي الفني والمحايد للمراجع الخارجي باعتباره متخصصا ونزيها متمثلا في تقرير، مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة تحويل المعادن سابقا « EX SOTRAMET»

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية والإلمام بمختلف المفاهيم حول المراجعة الخارجية والقوائم المالية، ارتأينا أنّ نتناول في الدراسة الميدانية إلى عرض مبحثين المبحث الأول بعنوان " تعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي" أمّا المبحث الثاني تحت عنوان "الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية" وطريقة تصميم أسئلة للمقابلة وإجراءها إضافة إلى اعداد نموذج عن تقرير محافظ الحسابات من خلال فواتير سنة 2018.

المبحث الأول: التقديم العام لشركة الأثاث و البناء المعدني.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن شركة الأثاث والبناء المعدني تحويل معادن سابقا.

بدأت هذه الشركة كوحدة واحدة متمثلة في ورشة تقوم بأعمال السباكة التي يعود تاريخها إلى المخطط الرباعي الأول بأمر 69- 38 المؤرخ بتاريخ 1969/05/28,والمدعم بالمرسوم الوزاري 71-39 في 01/27 /1971 و بقرار 670074 المؤرخ بتاريخ 1979/01/25, و بعدها بدأ التفكير في إنشاء شركة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري بناء على المرسوم الوزاري رقم 4969 / م ع و م و المؤرخ في 26 / 05 / 1979 والمتضمن إنشاء شركة تحويل المعادن بخميس مليانة ثم القرار الوزاري 91-46 المؤرخ 09/28/ 1976 المحدد لشروط نشأة وتنظيم عمل الشركة, وحدد نشاطها بفرع الصناعات الثقيلة ذات الأسهم, المختصرة**(SOTRAMET)**.[1]

ملاحظة:

في سنة 2016 تحولت شركة تحويل المعادن إلى وحدة وهذا من طرف وزارة المالية وهذا تحت رقم 414 من سجل العقود الإدارية لسنة 2016 من طرف مديرية الأملاك للدولة لولاية الجزائر

يتضمن عقد الإدماج والامتصاص لسبعة (07) مؤسسات عمومية اقتصادية ضمن المؤسسة العمومية الاقتصادية – شركة ذات أسهم المسماة " ديفاندوس للأثاث والبناء المعدني".

-EPE / DIVINDUS MCM – EX SOTRAMET –

- EPE DIVINDUS MOBILIER ET CONSTRUCTION METALLIQUE / SPA

المطلب الثاني : تعريف شركة الأثاث والبناء المعدني تحويل معادن سابقا وموقعها الجغرافي .

1- تعريف الشركة:

تعتبر شركة من أهم الشركات المنشأة في ولاية عين الدفلى، وهي شركة عمومية ذات طابع صناعي تجاري ذات أسهم، مقرها خميس مليانة، أما نشاط هذه الأخيرة يقتصر على الصناعات الثقيلة، فهي تقوم بتزويد المنطقة والمناطق المجاورة للولاية بكل الوسائل الخاصة في القطاعات التالية:

القطاع العمومي: المتعلق بإصلاح الطرق والذي يلقى اهتماما كبيرا في السنوات الأخيرة....

القطاع الفلاحي: ينصب معظم المنتجات في هذا القطاع نظرا للدور الحيوي الذي يؤديه في الاقتصاد.

القطاع السكني: تعتبر نسبة استفادة هذا القطاع من منتجات المؤسسة أقل مقارنة بالقطاع الأول.

2- الموقع الجغرافي لهذه الشركة:

تقع شركة تحويل المعادن بخميس مليانة ضمن محيط البلدية، يحدها شمالا خط السكة الحديدية شرق غرب الرابط بين عين الدفلى وخميس مليانة و الذي يصل كذلك بين البليدة والجزائر، مما يساهم في نقل المنتجات وتزويد معظم ولايات الوطن.

كما يحيطها من الغرب مصنع الأدوية، أما من الشرق مؤسسة صناعة المواد الحمراء تتربع الشركة على مساحة يقدر بحوالي 27800 متر مربع، منها 8554 متر مربع مغطاة والباقي شاغرة، من أهم ما فيها المكاتب الإدارية، ورشات الإنتاج، حظيرة الشاحنات والسيارات وغيرها.

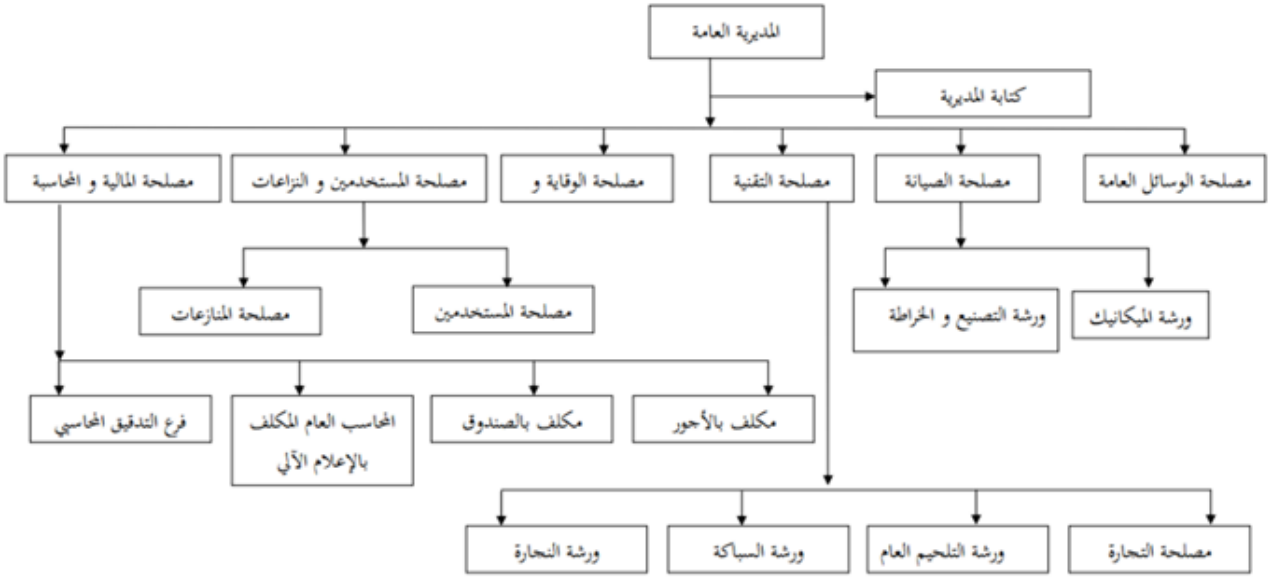
[1]- بالاعتماد على الوثائق المسلمة من قبل مصلحة الموارد البشرية.

الطلب الثالث: البنية التنظيمية لشركة شركة الأثاث والبناء المعدني تحويل معادن سابقا.

لدراسة البنية التنظيمية لشركة يجب التعرف أولا على هيكلها التنظيمي ثم دراسة هذا الأخير.[2]

1-الهيكل التنظيمي للشركة:

الشكل رقم (01-01): الهيكل التنظيمي شركة الأثاث والبناء المعدني تحويل معادن سابقا



المصدر: معطيات مقدمة من المؤسسة

دراسة الهيكل التنظيمي:

يتعلق الهيكل التنظيمي بالجانب التنظيمي المعتمد من قبل المؤسسة، وتصميم هذا الهيكل يرتبط بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، كما يحدد العلاقة بين مختلف المصالح والأقسام ومراكز اتخاذ القرار ومراكز تنفيذها، وهو في تغير مستمر وذلك بسبب التحولات الاقتصادية التي عرفتها المؤسسة منذ بداية نشاطها.

المديرية العامة: هي من أهم الأقسام المكونة الإدارة المؤسسة والمحرك الرئيسي لها، فهي مصدر القرارات التي تسير عليها المؤسسة تتمثل في التنسيق بين المصالح المكونة لشركة.

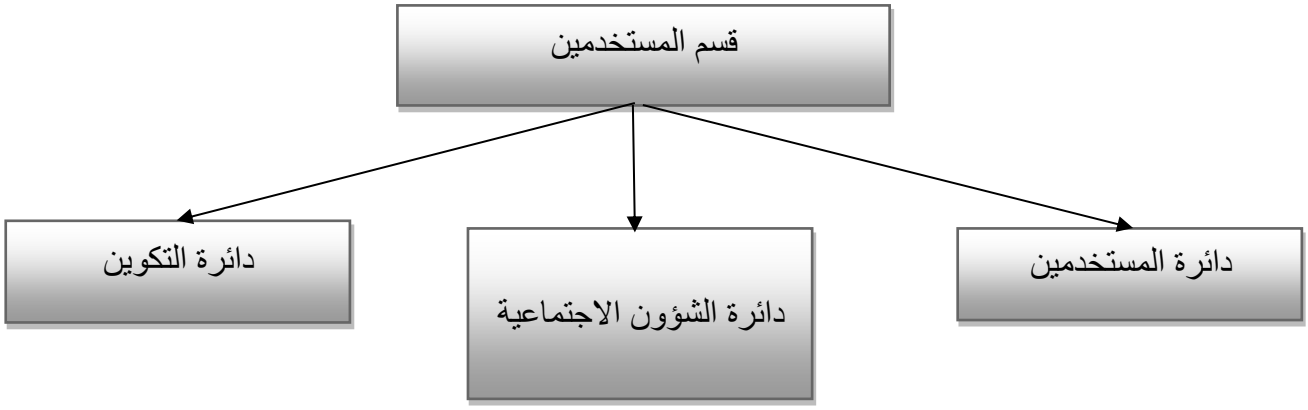
كاتبة المديرية: تقوم بالأعمال الإدارية المتعلقة بالمديرية، كضبط المواعيد، استقبال وإرسال الوثائق، البريد الوارد وغيرها من الأعمال المرتبطة بالمديرية.

مصلحة المستخدمين: تحتوي على قسمين هما:

- **القسم الأول:** مصلحة المستخدمين التي تقوم بتنسيق ومراقبة الموارد البشرية وكذلك إعداد المخططات التكوينية وتضم هذه المصلحة ما يلي:
- **دائرة المستخدمين:** تضم كل ما يتعلق بحقوق ووجبات العمال من أجور، وعطل واحترام القوانين.
- **دائرة الشؤون الاجتماعية:** تقوم بتجميع الإجراءات الاجتماعية كالتقاعد والضمان الاجتماعي.
- **دائرة التكوين:** تقوم بتكوين العمال الإطارات وهذا من أجل التطور التكنولوجي، ويمكن تلخيص قسم المستخدمين في المخطط الموالي:

[2]- بالاعتماد على الوثائق المسلمة من قبل مصلحة الموارد البشرية.

الشكل رقم (02-01): الهيكل التنظيمي لقسم المستخدمين



المصدر: من وثائق مصلحة المستخدمين

القسم الثاني: مصلحة المنازعات وتمثل السلطة القانونية للمؤسسة وتقوم بالمهام التالية:

- تمثيل الشركة أمام الهيئات الرسمية (مفتشيه العمل، أعمال إدارية مع المحاكم) والهيئات القضائية.
- تقديم المعلومات والوثائق للمحامي من قبل المؤسسة ليتكفل بملفات النزاعات القانونية أمام المحاكم.
- إعلام مديرية المؤسسة بمستجدات مسيرة الملفات في المحاكم ليتمكن من اتخاذ القرار المناسب.

المصلحة التقنية: تندرج تحت إدارتها عدة فروع تتمثل في: [3]

مصلحة التجارة: تهتم بالبحث عن الزبائن، وتنسيق وتوجيه كل العمليات التجارية كالبيع والشراء

- **ورشة التلحيم:** تقوم بإنتاج نقل العربات، نقل نفايات المصنفة كما يلي:
  - مقطورة قلابة للأوساخ 4 م.
  - مقطورة قلابة فلاحية 4000 كغ.
  - عجلة يدوية لرمي الأوساخ.
- **ورشة السباكة:** من ضمن منتجاتها:
  - سداد ثقيل للطرقات نوع 850 / 850.
  - سداد خفيف للطرقات نوع 800 / 800 ونوع 500 / 500.
  - قضبان مسطحة من نوع 600 / 600, ونوع 500 / 500 ونوع 400 / 400.
- **ورشة النجارة:** من ضمن منتجاتها الأثاث المنزلي بكل أنواعه، كما تعتبر هذه الورشة كممون لورشة السباكة إذ تقوم بوضع نماذج على أساسها يتم استخراج الشكل النهائي للنموذج في الورشة، كما أنها تزود الشركة بما تحتاج إليه من طاولات، كراسي وغيرها من الأثاث.

مصلحة الوسائل العامة: بعدما قامت الشركة بتغيير هيكلها التنظيمي، تم دمج مصلحة الوسائل العامة مع مصلحة الحظيرة والصيانة والخراطة، حيث كانت هذه الأخيرة مصنفة مع مصلحة الوقاية والأمن في مصلحة واحدة، هذه المصلحة المسؤولة عن عملية الشراء، أي تعمل على تموين الورشات والمصالح بمختلف المواد الأولية الضرورية للإنتاج، أما مصلحة الحظيرة، الصيانة والتصنيع فهي مكلفة بتجاوز كل الأخطاء والأعمال التي تتعرض لها تجهيزات وآلات الإنتاج، ومن ثم حمايتها من التلف وهذا يتم على ورشتين:

- **ورشة الميكانيك العام:** تقوم بصيانة الآلات والمعدات الميكانيكية.
- **ورشة التصنيع والخراطة:** تقوم بأعداد القطعة الميكانيكية، وتموين ورشة التلحيم لكل القطع الميكانيكية والفنية.

مصلحة الأمن والصيانة: يتمثل دورها أساسا فيما يلي:

- حماية المؤسسة من تعرض التجهيزات إلى الإتلاف أو السرقة.

[3]- بالاعتماد على الوثائق المسلمة من قبل مصلحة الموارد البشرية.

التحقيق في قضايا التي تخص المستخدمين والتجهيزات من الأخطاء.[4]

المطلب الرابع: مصلحة المحاسبة والمالية.

تعتبر من أهم المصالح المتواجدة على مستوى الشركة، فهي تساعد على اتخاذ القرارات تأتي من حيث الترتيب وفي الهيكل التنظيمي بعد المديرية العامة نظرا لأهميتها في الشركة، تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة من وظائف كثيرة وسيتم دراستها بشكل أكثر تفصيل في الفروع الموالية.

1: تقديم مصلحة المالية والمحاسبة

تعد مصلحة المالية والمحاسبة من أهم الإدارات الموجودة في الشركة لما تقوم به من مهام ووظائف داخل الشركة، كما تعتبر همزة وصل بين جميع المصالح في الشركة من مصلحة المستخدمين ومصلحة التجارية وغيرها من المصالح، كما تقوم كذلك هذه المصلحة بتقديم الميزانية الختامية الإجمالية وتحرير التقارير المتعلقة بالمخرجات والمدخولات وكذا مراقبة الميزانية.

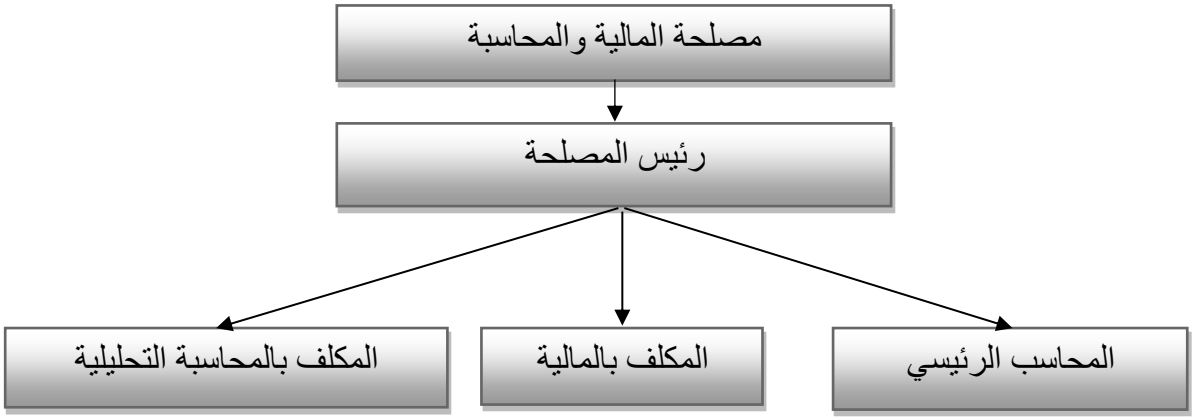
2: مهام مصلحة المالية والمحاسبة

تتمثل أهم مهام مصلحة المالية والمحاسبة فيما يلي:

- السهر على ضمان السير الحسن لكل العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة.
- المراقبة الدورية.
- المراقبة اليومية للمخزون.
- الرقابة على حسابات الزبائن.
- إعداد الميزانية الختامية وكل الجداول المرافقة.
- تقدير الميزانيات بأعداد الميزانية التقديرية العامة لنشاطات المؤسسة.
- السهر على تطبيق النظام المحاسبي.[5]

3: الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة



المصدر: من وثائق مصلحة المالية والمحاسبة

يتبين من الشكل أعلاه أن الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبية يتكون من:

- **رئيس المصلحة:** تتمثل مهمته في الإشراف العام على كل الوظائف والمهام داخل المصلحة ومراقبتها.
- **المحاسب الرئيسي:** ومكلف بالصندوق ومهمته برمجة العمليات المختلفة للمؤسسة في الجهاز الإعلام الآلي، هذا الأخير يقوم بمعالجة المعلومات المقدمة إليه ومهامه تتمثل في:
- تغطية الديون قصيرة الأجل.

[4]- بالاعتماد على الوثائق المسلمة من قبل مصلحة الموارد البشرية.
[5]- بالاعتماد على الوثائق المسلمة من قبل مصلحة الموارد البشرية.

- توفير السيولة اللازمة لتغطية احتياجات المؤسسة الضرورية مثل دفتر فاتورة الكهرباء،الهاتف، تصليح الآلات، قطع الغيار وغيرها من المصاريف.
- **مكلف بالمحاسبة التحليلية:** تتمثل مهمته الرئيسية في حساب مختلف التكاليف الخاصة بالمنتجات المؤسسة
- **مكلف بالمالية:** تتمثل مهمته في مراقبة الموازنة التقديرية مع الموازنة الحقيقة و كذلك مختلف العمليات المحاسبية.[6]

خلاصة:

إن شركة الأثاث والبناء المعدني تحويل معادن سابقا بخميس مليانة هي مؤسسة ذات طابع عمومي بحت وهذا يساعدها على تحديد طريقة التحليل المالي والدليل على ذلك أن معظم منتجات المؤسسة قائمة على أساس الطلبية التي يتقدم بها الزبون، كذلك تفرض عليها وضع كل ما تملكه من موارد وكفاءات لتوفير هذه الطلبية في الوقت وبالجودة المطلوبة، وهذا ما يسهل على المؤسسة الوصول إلى بعض أهدافها ويكسبها ميزة تنافسية.

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية:

المطلب الأول:منهجية الدراسة.

1-أسلوب الدراسة: بناءا على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها سيتمّ الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى استنتاجات تزيد بها رصيد المعرفة والإلمام عن الموضوع محل الدراسة.

2-مجتمع الدراسة:يتكون مجتمع الدراسة من الأفراد العاملين في شركة تحويل المعادنSOTRAMET والمتمثل في محاسب الشركة المدعو محمد أوسرير والذي قام بإجابتنا على الأسئلة الموجهة إليه بالتفصيل

البرامج والاختبارات المستخدمة في الدراسة:

استخدمنا المقابلة وقمنا بتحليلها واستخلاص النتائج من خلالها.

كما قمنا بـ اعداد نموذج لتقرير محافظ الحسابات من خلال فواتير سنة 2018 .

المطلب الثاني: المقابلة.

ينقسم إلى محوريين :

المحور الأول: تتضمن 14 عبارة متعلقة بمتطلبات المراجعة الخارجية وتتمثل هذه العبارات في:

السؤال الأول: هل تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة فعالة يعتمد عليها لتحسين المعلومات المالية ؟

السؤال الثاني: فيما يكمن أثر تطبيق إرشادات المراجع الخارجي على وضعية المؤسسة ؟

السؤال الثالث: هل يساهم الإطار النظري للمراجعة كمهنة مستقلة في تلبية حاجيات الطرف المستفيد من المعلومات المحاسبية ؟

السؤال الرابع: حسب خبرتك هل يؤدي محافظ الحسابات بكل نزاهة وموضوعية في كشف التضليل المحاسبي ؟

السؤال الخامس: من هي الجهة التي تعين محافظ الحسابات في هذه المؤسسة ؟

السؤال السادس: هل يمكن تحديد مجال و أساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها و التي يتم الاتفاق عليها في دفتر الشروط وهل يجب الالتزام بها؟

[6]- بالاعتماد على الوثائق المسلمة من قبل مصلحة الموارد البشرية.

السؤال السابع:حسب خبرتك في مجال المحاسبة,يهتم المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و القيود و السجلات بمراجعة انتقادية قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية .كيف ذلك ؟

السؤال الثامن: هل استقلالية المراجع الخارجي عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي قام بتدقيقها ؟

السؤال التاسع: هل يقوم المدقق الداخلي بتصحيح الأخطاء التي يشير إليها المراجع الخارجي بالمؤسسة؟

السؤال العاشر: هل يجب أن يكون محافظ الحسابات لديه معرفة كافية للمبادئ المحاسبية و التقنيات المالية اللازمة لأداء عمله ؟

السؤال الحادي عشر: هل لمحافظ الحسابات استقلالية خاصة عند أداء مهامه في الشركة ؟

السؤال الثاني عشر: ماهي الأخطاء الجوهرية التي تؤدي لامتناع المراجع الخارجي من إبداء رأيه ؟ وكيف تتعامل المؤسسة مع هذه الأخطاء ؟

السؤال الثالث عشر: هل المراجع الخارجي يقوم بجرد مفاجئ للمؤسسة ؟

السؤال الرابع عشر: من الأول الذي يسلمه المراجع الخارجي تقريره ؟ وعند وجود أخطاء من الجهة التي تحاسب تلك المؤسسة ؟

المحور الثاني: تضمن 15 عبارة متعلقة بمساهمة المراجع الخارجي في تعزيز جودة القوائم المالية.

السؤال الأول: ماهي الخطوات و الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي و ما مدى توافقها مع المتطلبات الدولية و التي من شئنها إضافة المصداقية على القوائم المالية ؟

السؤال الثاني: على ماذا يعتمد المراجع الخارجي في تدقيق عناصر الميزانية ؟

السؤال الثالث: ماهي الأخطاء التي يقع فيها المحاسب عند إعداده للقوائم المالية ؟

السؤال الرابع: عند اكتشاف أخطاء جوهرية في القوائم المالية ما هي الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق؟

السؤال الخامس: هل يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي و الاطلاع على نتائج الأعمال السابقة؟

السؤال السادس: هل يقوم المراجع الخارجي بزيارة ميدانية لمختلف فروع و أقسام الشركة ؟

السؤال السابع: ما هو رأي المراجع الخارجي في حالة صحة وسلامة القوائم المالية من الأخطاء؟

السؤال الثامن: هل للمراجع الخارجي مساهمة كبيرة في توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية؟

السؤال التاسع: ماذا يستخدم المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟

السؤال العاشر: هل تقرير المراجع لخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية ؟

السؤال الحادي عشر: كيف يتم الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد و عرض القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإصدارها ؟

السؤال الثاني عشر: هل تتميز القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات بقابلية المقارنة سواء مع الفترات السابقة أو مع المؤسسات المماثلة ؟

السؤال الثالث عشر: كيف يساهم المراجع الخارجي في ضمان تطبيق الإفصاح التام عند إعداد القوائم المالية ؟

السؤال الرابع عشر: إلى ماذا تهدف القوائم المالية ذات الاستخدام العام ,هل تهدف إلى تزويد بمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية بمؤسسة معينة؟

السؤال الخامس عشر: هل قابلية الفهم هي إحدى الخصائص التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية وهذا من أجل سهولة فهمها من قبل المستخدمين ؟

المطلب الثالث: تحليل النتائج

1 : تحليل نتائج المقابلة:

قام محاسب شركة الأثاث و البناء المعدني بالإجابة على الأسئلة المتعلقة ب:

1- متطلبات المراجعة الخارجية وكانت الإجابة كالتالي :

الإجابة على السؤال الأول كانت ب: نعم ,مدعمة بالشرح الأتي: تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة فعالة يعتمد عليها المحاسب لتحسين المعلومات المحاسبية وهذا بعد قيام المراجع بالفحص التحليلي لجميع الحسابات و الدفاتر و الوثائق التي تتوفر عليها الشركة.

الإجابة على السؤال الثاني كانت ب: نعم, تتأثر تطبيق إرشادات المراجع إلى الإيجابية لصالح الشركة وهذا لتحقيق أهدافها وزيادة الكفاءة التشغيلية و المالية للمؤسسة.

الإجابة على السؤال الثالث كانت ب: نعم مدعمة بالشرح الأتي: يساهم الإطار النظري من خبرة المراجع الخارجي في الاستفادة من المعلومات و الإرشادات المقدمة التي تعتبر ذات مصداقية و معبرة لوضعيتها.

الإجابة على السؤال الرابع كانت ب: نعم الهدف الأساسي للمراجع الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد كذا السهر على مدى إثبات و صحة و دقة و سلامة القوائم المالية.

الإجابة على السؤال الخامس كانت ب: مجلس الإدارة هو من يعين محافظ الحسابات و هذا عن طريق استشارة يتم اختيار الأحسن من بين المرشحين.

الإجابة على السؤال السادس كانت ب: نعم مدعمة بالشرح الأتي: هناك عقد مبرم بين الشركة و محافظ الحسابات التي يتم الاتفاق عليها و على شروط عملية المراجعة من جميع النواحي.

الإجابة على السؤال السابع كانت ب: نعم يقوم المراجع في البداية بالفحص و التأكد من صحة قياس المعمليات و سلامتها ثم التحقق من صلاحية القوائم المالية و في الأخير يقوم بالتقرير و إبداء الرأي.

الإجابة على السؤال الثامن كانت ب: نعم استقلالية المراجع تعتبر أهم عنصر في العلاقة بين المؤسسة و المراجع وهذا لتعزيز الثقة و المعلومات المحاسبية التي من شانها تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

الإجابة على السؤال التاسع كانت ب: نعم مدعمة بالشرح الأتي: يقوم المدقق الداخلي بمراجعة تقرير المراجع الخارجي الذي يأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة لكل مصلحة خاصة مصلحة المحاسبة.

الإجابة على السؤال العاشر كانت ب: أكيد يجب أن يكون لديه المعرفة الكافية و الخبرة التي تمكنه من أداء مهمته في أحسن الأحوال خاصة القواعد و المبادئ المحاسبية.

الإجابة على السؤال الحادي عشر كانت ب: أكيد يجب أن تكون له الاستقلالية تامة عند أداء مهامه داخل الشركة كي يقوم بإبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

الإجابة على السؤال الثاني عشر كانت ب: الأخطاء الجوهرية التي تؤدي لامتناع المراجع الخارجي عن إبداء رأيه إذا كان هناك تدخل في نطاق عمله و في الحالة التي لا تمثل القوائم المالية نتيجة نشاط في الواقع وكذلك عدم وجود أدلة و قرائن إثبات.

الإجابة على السؤال الثالث عشر كانت ب: نعم من حق المراجع الخارجي أن يقوم بالجرد المفاجئ لأي مصلحة و هذا داخل في نطاق عمله.

الإجابة على السؤال الرابع عشر كانت ب: تقريره يذهب مباشرة إلى مدير المؤسسة أو الجهة المسؤولة عن المؤسسة.

2-الإجابة على الأسئلة المتعلقة بمساهمة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية:

الإجابة على السؤال الأول كانت ب: الخطوات التي يقوم بها المراجع الخارجي هي فحص و تأكيد صحة القوائم المالية و السجلات و التحقيق من صلاحية القوائم المالية و هل توافق متطلبات الدولية ل scf و في الأخير التقرير النهائي للمراجعة التي يعبر عن نتائج الفحص.

الإجابة على السؤال الثاني كانت ب: يعتمد المدقق الخارجي في بدقيق عناصر الميزانية إلى قابلية فهم هذه الميزانية حيث يجب أن تكون بسيطة وواضحة وكذلك أن تكون المعلومات المقدمة ملائمة لاحتياجات متخذي القرار وكذا موثوقيتها أي أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية و أن تكون قابلة للمقارنة.

الإجابة على السؤال الثالث كانت: الأخطاء التي قد يقع فيها المحاسب عادة ما تكون أخطاء بسيطة يمكن في رقم الحساب أو أخطاء في أسماء بعض الزبائن و الموردين حيث هذه الأخطاء لا تكون لها آثار على نتيجة والميزانية.

الإجابة على السؤال الرابع كانت ب:هناك أخطاء حسب درجة الخطأ المقدر من طرف المراجع حيث أن هناك أخطاء كارثية كالسرقة في هذه الحالة يبعث التقرير إلى وكيل الجمهورية أما الأخطاء العادية التي يمكن أن تصحح داخل الشركة والتي يحاسب كل مسؤول على مصلحته.

الإجابة على السؤال الخامس كانت ب: نعم، يقوم بفحص نتائج الأعمال السابقة مع أعمال السنة الحالية.

الإجابة على السؤال السادس كانت ب : نعم، بقوم يقوم بزيارة جميع و مختلف مصالح الشركة.

الإجابة على السؤال السابع كانت ب : يكون أبداء رأي محافظ الحسابات في حالة صحة القوائم المالية بالقبول إذا كانت تحتوي على المبادئ الأساسية المحاسبة

الإجابة على السؤال الثامن كانت ب: نعم للمراجع الخارجي مساهمة في توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية عن طريق إبداء ملاحظات أو إعطاء أوامر لتغيير طرق العمل أو توفير لهم بيئة ملائمة لعملهم .

الإجابة على السؤال التاسع كانت ب: هناك طريقتين في تقييم الرقابة الداخلية الطريقة الأولى تكمن في الرقابة المحاسبية وهي مراقبة جميع الدفاتر الخاصة بالمحاسبة من سجلات و دفاتر و قوائم مالية والطريقة الثانية الرقابة الإدارية و هي مراقبة جميع مصالح الشركة و طرق عمل كل مصلحة حسب هيكل تنظيمي للشركة.

الإجابة على السؤال العاشر كانت ب: نعم تقرير المراجع الخارجي يتضمن إذا كانت القوائم المالية تستجيب لنظام scf وان تكون قابلة للفهم.

الإجابة على السؤال الحادي عشر:الالتزام بمبدأ الثبات هي أن تكون القوائم ثابتة وغير قابلة لتغيير يتم إثباته عن طريق سجلات و دفاتر المحاسبية.

الإجابة على السؤال الثاني عشر: من خصائص scf أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة مع الفترات السابقة وكذلك المقارنة مع شركات أخرى.

الإجابة على السؤال الثالث عشر: يساهم المراجع الخارجي بضمان الإفصاح التام لما تكون القوائم المالية مفيد للمستخدمين و مطابقة لمعايير scf.

الإجابة على السؤال الرابع عشر: تستخدم القوائم المالية ذات الاستخدام العام في تزويد بمعلومات عن المركز المالي و الأداء المالي للمؤسسة حيث يستطيع أي شريك اقتصادي من معرفة مدى الحالة المالية للمؤسسة.

الإجابة على السؤال الخامس عشر: نعم تعتبر قابلة الفهم احد الخصائص الأساسية وهذا ليستطيع المستخدمين فهم هذه القوائم لمعرفة أصول وخصوم الميزانية.

المطلب الرابع:اعداد تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018.

يلعب تقرير محافظ الحسابات دورا هاما في العملية الرقابية داخل الوحدة، حيث يقوم بزيارة ميدانية إلى المؤسسة ، يقوم فيها بفحص و تحليل و تدقيق مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وهذا من أجل التأكد من صحتها وسلامتها وخلوها من الأخطاء والاختلاسات وفي هذا الإطار يقوم بتدقيق عينات

من مختلف العمليات التي تقوم بها الوحدة، كما أنه يفحص عينة من المشتريات (مواد أولية، لوازم) والمنتجات وحسابات الزبائن والموردون، ويحللها تحليلا تفصيليا و في النهاية يكتب تقريرا شاملا عن حالة المؤسسة مشيرا إلى أبزر الأخطاء و الانحرافات ويطلب تصحيحها، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير التأشير على القوائم المالية مما يجعلها أكثر مصداقية وشفافية.

مثال : عينة من فواتير و معلومات خاصة بسنة 2018.

1-المخزونات و المواد قيد التصنيع:

رصيد هذا الحساب في 2018/09/30 كان يتكون من المخزونات التالية:

الجدول رقم (01): جدول يبين بطاقة المخزون

اسم الحساب	2017	2018
المواد الأولية	9404609	15818431
المستلزمات المستهلكة	5614235	6277134
متجات وسيطية	71236200	77681201
منتجات تامة الصنع	13707966	23528911
المخزون التام	99961011	123305678
خسارة القيمة	/	/

المخزون الصافي	**99961011**	**1233305678**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على الملحق رقم (01)

يضم هذا الجدول مجموعة من المواد الأولية و المستلزمات المستهلكة و المنتجات الوسيطية والمنتجات تامة الصنع بقيمتها التفصيلية و الإجمالية قبل تاريخ 2018/09/30 أي سنة الأساس ومقارنتها مع نفس الفترة لسنة 2017 .

أعمال مراجعة هذه الحسابات تسمح لنا باستخراج الملاحظات الآتية:

1-1-المواد الأولية: 15818431 دج

تشمل المواد الأولية أساسا المواد الضرورية الإنتاجية لنشاط الوحدة، و هذه عبارة عن عينة منها:

- المواد الكيماوية 501427 دج
- مستلزمات الورشات 3046429 دج
- الحديد و مشتقاته 11923526 دج
- المنتجات المستهلكة 220310 دج
- الخشب و النجارة 126740 دج

1-2-المستلزمات المستهلكة: 6277134 دج

تتمثل المستلزمات المستهلكة في :

- قطع غيار الآلات 3499190 دج
- المستلزمات الصغيرة 1485420 دج
- مستلزمات أخرى 1292524 دج

1-3-المنتجات الوسيطية: 77681201 دج

تمثل المنتجات الوسيطية تلك المنتجات نصف المصنعة و تشمل:

- إطار ميتاليك لـ 3 مستودعات بقيمة 66531200 دج
- دراسة إطار ميتاليك R+2 بقيمة 2050000 دج
- أعمال لتصليح لموقف الحافلات بقيمة 2600000 دج
- أعمال التهيئة على مستوى المديرية العامة ANDI بمبلغ قدره 2000000 دج
- أعمال التهيئة على مستوى مجمع GIPLAIT بمبلغ قدره 4500000 دج

1-4- منتجات تامة الصنع:23528911 دج

و تنقسم إلى:

- مواد السباكة بمبلغ 3647066 دج

- مواد التسخين بمبلغ 17838374 دج

- النجارة بمبلغ قدره 2002271 دج

يقوم المدقق بفحص كل مكون من مكونات جدول المخزونات و المواد قيد التصنيع على حدة، و مراجعتها للتأكد من صحتها و سلامتها.

2-المشتريات إلى غاية 2018/09/30:

يقوم المدقق بفحص عينة من المشتريات و تدقيقها كالآتي:

الجدول رقم (02): يبين عينة مفصلة من المشتريات إلى غاية 2018/09/30

الشهر	المواد الأولية	التموينات الأخرى	المجموع
جانفي	7787403	716304	8503708
فيفري	7321690	65560	7387250
مارس	8229769	547130	8776899
أفريل	3900329	1089062	4999391
ماي	6605922	338514	6944435
جوان	4246902	248847	4495749
جويلية	5309776	479240	5789016
أوت	7633770	378221	8011991
سبتمبر	1392189	544512	1936701
المجموع	**52427750**	**4417389**	**56845130**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على الملاحق (02) و(03)

حساب المشتريات يضم مواد أولية و تموينات أخرى، أي أنه تم الجمع بين نوعين مختلفين من المشتريات في حساب واحد وهذا الأمر غير مقبول لأنه قد يؤدي إلى وقوع أخطاء أو التباسات، كما أنه لا يساعد المدقق سواء كان داخلي أو خارجي في عملية التدقيق.

3-استهلاكات الدورة:

يقوم المدقق الخارجي بفحص و تدقيق استهلاكات الدورة كالآتي:

الجدول رقم (03): جدول يبين عينة من استهلاكات الدورة

البيان	المبالغ
المنتوجات غير المخزنة بين الوحدات	3121728
المنتوجات الكيميائية	752350
مخزونات في الورشة	5356527
مخزونات الحديد و مشتقاته	37902908
مخزونات المواد المستهلكة	417800
مخزونات الخشب و النجارة	1281408
استهلاك المواد الأولية	73945
استهلاكات المستلزمات	72495
مستلزمات مكتبية	236744
الوقود و الزيوت و الشحوم	967543
قطع غيار الآلات المتحركة	889262
قطع غيار الآلات	78408
مستلزمات الورشات (مستلزمات صغيرة	1174912
منتوجات الصيانة	15968
ألبسة العمال	320172
مستلزمات أخرى	49078
المجموع	**52711247**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على الملاحق (04) و(05)

ملاحظة:

المدقق الخارجي في هذه الحالة يصرح بأن مراجعة هذه الأرقام لا تستدعي تعليقا.

4- فحص و تدقيق حسابات الزبائن:

الجدول التالي يمثل الحقوق المتراكمة حسب طبيعة كل زبون في شهر سبتمبر 2018:

الجدول رقم(04): الحقوق المتراكمة حسب طبيعة كل زبون في شهر سبتمبر 2018

البيان	2017	الحقوق إلى غاية 2018/09/30
الزبائن ما بين الفروع	25043141	13885311
الزبائن (مؤسسات عمومية)	36832448	41716964
الزبائن (إدارات عمومية)	38602440	46216227
زبائن القطاع الخاص	1930672	2284982
الزبائن الموثوقون	4131719	5364006
الزبائن المشكوك فيهم	10749846	10749846
فواتير الإعداد	1194175	/
مجموع الزبائن	**118484441**	**120317336**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على الملاحق (06)

يقوم المدقق بفحص حسابات الزبائن حسب طبيعة كل زبون و مقارنتها بنفس الفترة من السنة الماضية لمعرفة ما إذا كانت هذه الحقوق قد حصلت أو لا تزال لدى الغير أو أنها في تزايد مستمر، كما يقوم بفحص طبيعة هذه الحقوق ، فمثلا لا يمكن اعتبار الزبائن الموثوقون مثل الزبائن المشكوك فيهم، و كذا لا يمكن اعتبار الزبائن التي تكون في شكل مؤسسات أو إدارات عمومية مثل الزبائن التابعة للقطاع الخاص.

5-فحص و تدقيق الخصوم الجارية:

يقوم المدقق الخارجي بفحص و تحليل الخصوم الجارية كالآتي:

الحسابات	2017/09/30	2018/09/30
الموردون والحسابات الملحقة	20600675	18319642
الضرائب قصيرة الأجل	771200	1493159
ديون أخرى	75881868	74748078
مجموع الخصوم الجارية	**97253743**	**94560879**

يقوم المدقق بفحص الخصوم الجارية إلى غاية 2018/09/30 و مقارنتها بنفس الفترة من السنة الماضية و هذه العملية تؤدي إلى التقسيمات التفصيلية الآتية:

5-1-الموردون: 18319642 دج

يتم مراجعة حساب الموردون إلى غاية 2018/09/30 و الذي يضم مبلغ 18319642 دج كالآتي:

اسم الحساب	سبتمبر 2017	سبتمبر 2018
موردو المخزونات	5032646	4815417
موردو الخدمات	3065733	1470413
موردو التثبيتات	11628054	11147669
موردو الفواتير قيد الاستلام	874242	886143
المجموع	**20600675**	**18319642**

يقوم المدقق بتقسيم حساب الموردون إلى حسابات فرعية حسب طبيعة كل مورد إلى غاية شهر سبتمبر 2018 والتأكد منها ومقارنتها بنفس الفترة من السنة السابقة، وهذا لمعرفة ما إذا كانت حقيقية و فعلية، وكذا ما إذا كانت أرصدتها في حالة زيادة أو انخفاض، وهذا يقوده إلى تفصيل أكثر دقة كالآتي:

5-1-1- موردو المخزونات: 4815417 دج

الرصيد أعلاه ينقسم إلى مجموعة من موردي المخزونات كالآتي:

- السفير 1430309 دج
- الجزائر EURL 1272375 دج
- الشركة X 102280 دج
- شركة بن يوسف 272725 دج ؛
- الشركة Y 422191 دج

5-1-2- فواتير قيد الاستلام: 242 874 دج

هذا الرصيد يمثل الايرادات المستهلكة على مستوى المخزن و فواتيرها لم تستلم بعد .

5-2- الضرائب: 1493159 دج

يقوم المدقق بفحص الرصيد و الذي هو دائن بقيمة 1493159 دج، والمتمثل في الضرائب والرسوم المستحقة عن الوحدة في نهاية سبتمبر 2018 و خاصة:

- الرسم على القيمة المضافة على المنتجات 732987 دج
- الرسم على النشاط المهني 153252 دج
- الرسم على الصرف الصحي 500000 دج

هذه الضرائب دفعت في شهر أكتوبر.

5-3- فحص حسابات الديون الأخرى: 74748078 دج

لتدقيق رصيد هذا الحساب لابد للمدقق من تقسيمه كالآتي:

5-3-1- تسبيقات تجارية: 69281712 دج

و هذا الحساب يتمثل أساسا في مجموعة من التسبيقات:

- تسبيقات مدفوعة في 2016 من طرف الشركة X بمبلغ قدره 63146580 دج
- شركة محمد صالح 347191 دج
- شركة مترو الجزائر 198900 دج
- شركة حسنية بوهران 122675 دج

5-3-2- ديون مرتبطة بالمستخدمين: 5466366 دج

هذه الديون تتمثل أساسا في:

- أجور المستخدمين: 667910 دج
- أجور خاصة بمستخدمين 485632 دج
- عطل مدفوعة الأجر
- أجور المهنيين
- تكاليف اجتماعية بعطل مدفوعة الأجر سنة 2018 بقيمة 3072646 دج
- الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور 423691 دج

في نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير يتضمن القرار الذي توصل إليه ونوع الخطأ والمصلحة المعنية بالخطأ مع الإجراءات الواجب اتخاذها.

الجدول رقم (05): جدول يبين النصائح و الإرشادات في تقرير المدقق

النتائج و التوصيات	المؤسسة المعنية	الأشخاص المعنيين	القرار المتخذ
المطلوب: يطلب إعادة تحليل دورة الوثائق بطريقة تتماشى مع حاجة الاستغلال ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مع مراعاة السرعة في تنفيذ العملية، ويطلب من مصلحة الشراء الاستقبال المباشر لمحاسب المورد ليتم تحليل و احتساب الفاتورة في نفس الوقت و التسجيل في دفتر اليومية وإرسال نسخة إلى مصلحة الشراء الخاصة بالمؤسسة .	المورد و مصلحة الشراء	رئيس المصلحة	الأخذ بعين الاعتبار

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على الملحق (07)

التفسير:

يقوم المدقق الخارجي باختيار عينة من كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة قصد فحصها وتدقيقها، مثل تدقيق المخزون حيث يقوم هذا الأخير بالإطلاع على بطاقة المخزون و تدقيقها من خلال فصل كل نوع من المخزونات على حدة (مواد أولية ، مواد مستهلكة ، منتجات مصنعة) ثم يدقق كل مخزون على حدة أي تحليل المبلغ الإجمالي لهذا المخزون والتأكد من العمليات التي أدت إلى ظهور هذا المخزون فعلية و حقيقية

و خالية من الأخطاء والالتباسات كذلك بالنسبة للمشتريات والمبيعات وهذا ما يساعد في تحسين ورفع مستوى الرقابة المالية.

كما يقوم مدقق الحسابات بتدقيق عينة من الزبائن وذلك من خلال التعرف والتأكد من طبيعة كل زبون وأن هؤلاء الزبائن كلهم حقيقيون وفعليون، وكذلك بالنسبة للموردين وهذا من شأنه تحسين مستوى الرقابة المالية داخل الوحدة.

كما يقوم مدقق الحسابات بفحص عينة من الفواتير فحصا دقيقا والتأكد من فعليتها وسلامتها من الأخطاء، كما يقوم بتدقيق الضرائب وديون المستخدمين والتأكد منها، وأن كل هؤلاء المستخدمين حقيقيون وأجورهم تتناسب مع المناصب الموكلة لهم وهذا من شأنه رفع وتحسين مستوى الرقابة المالية داخل الوحدة عند نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بناءا على معطيات هذه الأخيرة بالإشارة إلى النقائص والأخطاء التي صادفته و المصلحة المسؤولة عنها ونوع هذه الأخطاء ويطلب تصحيحها وأخذها بعين الاعتبار وهذا ما يساهم في تحسين مستوى الرقابة المالية.

يتضمن تقرير المدقق الخارجي في نهايته جدولا يوضح فيه تقييما لمستوى نظام الرقابة الداخلية في الوحدة وهذا ما يساهم في تحسين مستوى الرقابة المالية في هذه الأخيرة.

المطلب الرابع: نقاط القوة و نقاط الضعف .

نستنتج بعض نقاط القوة والضعف التي نذكرها لكم كالآتي:

نقاط القوة:

1- تتوفر المؤسسة على ثلاثة مراقبين منها داخلي والخارجي وهم مدقق داخلي ومدقق خارجي ومحافظ حسابات الذي يعطي للمعلومات محاسبة مصداقية.
2-تعتبر قوائم المالية في SOTRAMET قابلة للفهم المباشر.
3-تعتبر قوائم المالية في SOTRAMET قابلة للمقارنة مع السنة المالية N-1 وهذا لاستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية كل سنة.
4-جودة القوائم المالية في المؤسسة وهذا راجع إلى جودة مراقبة الداخلية والمتمثل في المدقق الداخلي الذي يسهل عمل محافظ الحسابات.
5-زيادة القدرات التنافسية للشركة وهذا من خلال توفر الموثوقية أي خلوها من الأخطاء والتمييز.

6-قابلية التحقق أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص.
7-توفر المؤسسة جميع متطلبات محافظ الحسابات من معلومات ووثائق لتسهيل عملية التدقيق والمراقبة.

نقاط الضعف:
من خلال تقرير محافظ الحسابات كانت توجد بعض الملاحظات وهي:
1-كانت المؤسسة تقوم في عملية شراء التثبيتات بتسجيل جميع العمليات وحساب إهتلاكها لكن محافظ الحسابات قام بتسقيف مبلغ شراء تثبيتات فوق 30000.00 دج يعتبر تثبيت أمّا أقل منه يعتبر شراء عادي.

2-أعطى محافظ حسابات أمر بأنّ أي عملية شراء من طرف مصلحة التموين عن طريق (طلب تمويل) يجب أن تكون هناك نسخة لمصلحة المحاسبة.

3- أعطى محافظ الحسابات لمصلحة التمويل أي عملية شراء يجب أن تسجل في سجل خاص بالموردين.

خلاصة:

هدفنا من خلال هذه الدراسة كان يتمحور حول إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على إعطاء قوائم مالية تتصف بالمصداقية والموثوقية للأطراف التي نطلبها خاصة في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، لتحقيق هذا الهدف اعتمدنا في دراستنا على أداة المقابلة والتي تمّ إجراءها مع محاسب شركة SOTRMAT وقمتنا بدراسة و شرح نموذج من تقرير محافظ الحسابات.

بعد عملية تحليل النتائج لخصت دراستنا فعليا وحقيقة إلى أنّ المراجعة الخارجية تساهم مساهمة كبيرة في حصول قوائم مالية ذات جودة.كما أنّها مفيدة لمستخدميها وتساعدهم في اتخاذ قرارات، وتستفيد المؤسسة من إرشادات المراجع لتقوية نظامها الرقابي وتعزيز ثقة قوائمها المالية.

الخاتمة

خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى فعالية المراجعة الخارجية في إضفاء الثقة وتعزيز موثوقية القوائم المالية إذا أوجب المشرع الجزائري على تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني ومحاسبي مستقل وذلك من أجل العمل على إثبات شرعية وصدق المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية وفقا للمعايير والمبادئ المتعارف عليها، كون أنّ المراجعة الخارجية لا تتم إلّا عن طريق محافظ الحسابات وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة من أجل معرفة مدى أهمية المراجعة الخارجية في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفي سياق الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة وأسئلتها الفرعية تمّ التطرق إلى فصلين خصص أحدهما للجانب النظري والثاني للجانب الميداني.

1-اختبار الفرضيات:

بعد إجراء المقابلة واختبار الفرضيات ثم التوصل إلى:

-الفرضية الأولى:إن المراجعة الخارجية أداة لتحقيق جودة القوائم المالية و المساعدة في اتخاذ القرار.

-تمّ إثبات صحة الفرضية الأولى من خلال الجانب النظري لدراسة.

-الفرضية الثانية: إن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يساهم في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

-وهذا ما يثبت صحة فرضيتنا بأن مهنة المراجعة الخارجية تساهم في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية أثبتناه من خلال دراسة تقرير محافظ الحسابات.

-الفرضية الثالثة:ظهور المراجعة الخارجية يمكن أن يكون بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلي.

-تمّ إثبات صحة الفرضية الثالثة" ظهور المراجعة الخارجية يمكن أن يكون سبب ضعف نظام الرقابة الداخلي" وهذا من خلال السؤال السابع من المحور الأول.

الفرضية الرابعة: المراجعة الخارجية تساهم في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.

-وقد أثبتنا صحة فرضيتنا من خلال دراسة تقرير محافظ الحسابات .

من خلال الإجابة على السؤال السادس من المحور الأول والإجابة على السؤال السابع من المحور الثاني والإجابة على السؤال العاشر من المحور الأول.

-توصلنا من خلال بحثنا إلى أنّ محافظ الحسابات يلعب دورا كبيرا في تعزيز مصداقية القوائم المالية نظرا لكونه مستقل عن الجهة المصدرة لهذه القوائم بالنسبة للمستخدمين من جهة، إضافة إلى تقديمه توصيات ونصائح للمؤسسة محل التدقيق لتصحيح النقائص التي لاحظها من خلال عملية زيارة على اكتشافه لبعض الأخطاء الواردة بالقوائم المالية؛

-تعتبر القوائم المالية مصدر المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار ومصداقيتها تنعكس على صحة القرار المتخذ، أساس الحكم الراشد، ومن هنا يتجلى دور محافظ الحسابات على تكريس هذه الميزة في القوائم المالية.

-يمكن أن نعتبر أنّ معايير التدقيق تؤثر على الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية من خلال:

-الزيادة في العناية المهنية للمراجع الخارجي؛

-حماية المراجع الخارجي من بعض المخاطر التي لا يمكن التحكم فيها وتكون المؤسسة هي المسؤولة عنها؛

-التوحيد والتجانس بين أعمال المراجعين الخارجيين لسهولة المقارنة ومتابعة أعمال آخرين؛

-تنظيم أعمال المراجعين الخارجيين؛

-القوانين المنصوص عليها تساهم بشكل كبير في ضبط عمل المراجع الخارجي من أجل إبداء رأي فني ومحايد حول مصداقية القوائم المالية؛

-المراجعة لها دور محوري وفعّال في الارتقاء بجودة القوائم المالية فهي تقوم بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فهي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة؛

-المراجعة الخارجية تعمل على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد تقرير نهائي للمراجع الخارجي والذي يحتوي على مدى موضوعية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية؛
-زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثرها على برامج خفض التكلفة؛
-جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها؛
-تدقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية؛
-تساهم المراجعة الخارجية في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال:
-اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء؛

- تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في الشركة؛
-التزام المراجع بمعايير المراجعة وحده لا يكفي للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية فلا بد من تدعيم ذلك بالمعايير الدولية للمراجعة إضافة إلى تحديد مجموعة من الضوابط الأخلاقية والمهنية؛
-أنّ مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة، بينما المراجع مسؤول عن اكتشاف تجاوزات الإدارة والتحقق من مدى صدق وعدالة المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة وإيصال ذلك إلى المستخدمين.
- كلما كانت تقارير المراجعة أكثر مصداقية وموثوقية كلما ساهم أكثر في ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية
-يمكن للمدقق الخارجي أن يزيد من درجة موثوقية القوائم المالية من خلال تأكيده على وجود إفصاح تام في القوائم المالية؛
- تزداد مصداقية القوائم المالية المؤشر عليها من طرف المدقق الخارجي كلما كان هذا الأخير يمارس عملية المراجعة وفق ما تنص عليه المنظمات الدولية ومعاير المراجعة الدوليةISA والتي تشير إلى ضرورة التقيد بمجموعة من المعاير الشخصية ومعايير متعلقة بالعمل الميداني والحصول على أدلة الإثبات، ومعايير متعلقة بأسس إعداد التقارير؛
- لا يمكن الوصول إلى الاستقلالية التامة المرجوة لأن محافظ الحسابات لا يزال يتحصل على أتعابه بناء على ما تقرره الجمعية العامة الخاصة بالشركة التي تعينه، ولقد كان من الأجدر بالمشرع النص على أحكامه في القانون حتى يضع كافة الممارسين على قدم المساواة أو تركه إلى اتفاق الطرفين تجسيدا لخاصية الاستقلالية. كما نص المشرع الجزائري في قانون المهن الثلاث الجديد على إجراء جديد يتمثل في دفتر الشروط المتعلق بتعين محافظ الحسابات، والحقيقة أن هذا الإجراء معقد نوعا ما.

الاقتراحات والتوصيات:

بناءا على النتائج التي تمّ التوصل إليها يمكن عرض مجموعة من الاقتراحات وهي:
جعل المؤسسات والهيئات الدولية ذات طابع إلزامي، من خلال إلزام المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لضمان السير الحسن لنشاطها؛
-ضرورة بذل المراجع للعناية اللازمة بعد قيامه بعملية المراجعة للكشف عن أخطاء المؤسسات وكذا عمليات الغش والتلاعب الذي تقوم بها؛
-ضرورة تدعيم انتقال المراجع وحمايته من جميع الضغوطات التي يمكن أن تفرضها عليه إدارة المؤسسة وذلك من خلال توفير له المناخ المناسب للقيام بعمله بكل كفاءة وموضوعية؛
- تطوير المبادئ المحاسبية وتفعيل أكثر المراجعة من أجل التصدي للأزمات المالية الحالية والمستقبلية؛

-التقرير عن جميع الممارسات المحاسبية الخاطئة التي تقوم بها المؤسسة وخاصة فيما يخص المحاسبة الإبداعية لحماية المستخدمين؛
-حوكمة تقارير المراجعة كأسلوب لترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية في ظل الأزمة المالية العالمية الحالية وكذا من أجل مواجهتها والتصدي لها؛
-توفير المعلومات اللازمة والموثوقة والملائمة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة وفي نفس الوقت عن طريق تفعيل الإفصاح والشفافية لتلك المعلومات؛
-على مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها للتأكد من أنّ الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هاته التوصيات؛
-تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات؛
-نقترح أيضا ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي تتم مراجعتها؛
- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.
- نقترح على المنظمات المهنية القيام بفحص مختلف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية وذلك بهدف معرفة الأساليب التي استخدمت لإجراء التلاعب في القوائم المالية وكذا الطرق التي اتبعت لإخفاء ذلك.
- تشكيل لجان تهتم بفحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وتقارير محافظي الحسابات عنها، بغية التأكد من التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية والقوانين المعمول بها والتي تطبق في مراجعة القوائم المالية.
- ضرورة توعية المؤسسات بأهمية البحث العلمي وإيجاد طريقة للتنسيق بينها وبين الجامعات لتسهيل ومساعدة الباحث في إنجاز بحثه.
- ضرورة القيام بملتقيات لشرح وتوضيح المعايير الجزائرية للتدقيق.
-على مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر الاحتكاك بمكاتب التدقيق العالمية للاستفادة من خبرتهم في المجال.

قائمة المراجع

المراجع

قائمة المراجع :

*المراجع بالغة العربية :

-الكتب:

01 –محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي، **المفاهيم الاساسية للمراجعة الخارجية و أليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها المعايير الدولية ،** الدار الجامعة ،الاسكندرية ، 2002.

02 –رزق ابو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات ^مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية^**، دار وائل لنشر و التوزيع ،عمان-الاردن ،2015.

03 –طواهر محمد التهامي ،مسعود صديقي ،**المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسات التطبيقية ،** ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر.

04 –توفيق مصطفي ابو رقبة ،عبد الهادي اسحق المصري ،**تدقيق و مراجعة الحسابات ،** دار ومكتبة الكندي ،عمان-الاردن ،2014.

05 –ايهاب نظمي ،هاني العزب، **تدقيق الحسابات الاطار النظري** ،دار وائل لنشر ،عمان-الاردن ،2012 .

06 - عبد الستار الكبيسي ،**الشامل في المحاسبة** ،دار وائل ، عمان_الاردن ،ط2 ، 2010 .

07 - وصغي عبد الفتاح ابو المكارم ،سمير كمال محمد ،**المحاسبة المالية** ،دار الجامعة الجديدة لنشر،الاسكندرية مصر ، 2000 .

08 - هيبني فان جويونج ،**معايير التقارير المالية** ،ترجمة طارق عبد العالي حماد ،الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ،مصر 2006 .

09 - شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة كبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ،** الجزء الثاني مكتبة الشركة الجزائرية بودواو ، الجزائر2009 .

10 - محمد بوتين، ***المراجعة*و مراقبة الحسابات من النظري الى التطبيق ،** ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003 ص89 ص92 .

11- محمد سمير الصبان ،**نظرية المراجعة و اليات التطبيق** ،الدار الجامعية ،مصر ,2003 ،ص381 .

12 – أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة** الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007

13 - عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات السوق المال**، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001 .

14 -: حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية** ، دار الرواق للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 1999.

-الاطروحات و الذكرات :

01 - عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ،**التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية ،** مذكرة ماجستير ،غير منشورة ،الجزائر ,2010/2009 .

02 – زين عبد المالك، **القياس و الافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة ماجستير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2013 .

03 - ليندة قداري ، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماستر ، جامعة الوادي ,2015.

المراجع

-المجلات العلمية :

01 - سليمان بلعور ،**دوافع واثار الانتقال الى النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ،مجلة رؤى اقتصادية،جامعة الوادي، العدد السادس ،جوان2014 .

-المؤتمرات و المداخلات :

01 - احمد خلوف ، **دور معايير الابلاغ المالي في التوحيد المحاسبي العالمي و ايجاد لغة محاسبة مشتركة** ،مداخلة الماتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،جامعة سعد دحلب البليدة ،يومي13_15 اكتوبر 2009

02 - خديجة لدرع ، ليلى عبد الرحيم ،**قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد IAS** ، مداخلة في ملتقى حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجوائرية ،متطلبات التوافق و التطبيق ،المركز الجتمعي سوق اهراس ،يومي25_26 ماي 2010

03 - فضالي الياس ،**عرص القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، مدخلة الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،متطلبات التوافق و التطبيق ،المركز الجامعي سوق اهراس ، يومي 25_26 ماي 2010 .

04- مسعود صديقي ،محمد براق ،مداخلة بعنوان ،**انعكاس تكامل المراجعة الخارجية و الداخلية على الاداء الرقابي** ،المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات و الحكومات ،كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،يومي 08 و 09 مارس 2005، ص27 .

-القوانين :

01 –الجريدة الرسمية المرسوم التنفيذي لرقم 156/08 ،جمادى الاول عام 1429 الموافق ل26 ماي 2008،يتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل25 نوفمبر المتضمن النظام المحاسبي المالي ،عدد27، الجزائر ،المؤرخة في 08 ماي 2008 .

***المراجع بالغة الاجنبية :**

01 Pascal Barenton; normes ISA/IFRS; Application aux états financiers; DOUNOD; paris; 2 eme édition; 2006; p2061

قائمة الملاحق

الملحق رقم: (01): جدول بطاقة المخزون لسنة 2018

2.1.1. Stocks et encours

Le solde de ce compte au 30/09/2018 est constitué des stocks suivants :

<DA>

LIBELLE	Septembre 2018	Sept 2017
Matières Premières	15 818 431	9 402 609
Fournitures Consommables	6 277 134	5 614 235
Produits Intermédiaires	77 681 201	71 236 200
Produits Finis	23 528 911	13 707 966
STOCKS BRUTS	**123 305 678**	**99 961 011**
Perte de Valeur	0	0
STOCKS NETS	**123 305 678**	**99 961 011**

Les travaux de contrôle de ces rubriques comptables ont permis les constats suivants :

Matières premières **15 818 431DA**

Ce poste représente, pour l'essentiel, les matières principales suivantes, nécessaires à l'activité de l'unité :

- Produits chimiques 501 427 DA
- Fourniture d'atelier 3 046 429 DA
- Fer et profilé 11 923 526 DA
- Produits consommables 220 310 DA
- Bois et menuiserie 126 740 DA

Fournitures consommables **6 277 134 DA**

Ce poste concerne principalement les fournitures suivantes :

3

الملحق رقم (02): عينة مفصلة من المشتريات لسنة 2018

- La pièce de rechange pour machine 3 499 190 DA
- Petit outillages 1 485 420 DA
- Autres fournitures 1 292 524 DA
-

Produits Intermédiaires **77 681 201 DA**

Ce poste se rapporte aux produits semi-finis et concerne :

- Charpente métallique pour 03 hangars pour 66 531 200 DA ;
- Etude d'une charpente métallique en R+02 pour 2 050 000 DA ;
- Travaux Réfection d'un arrêt de bus pour 2 600 000 DA ;
- Travaux d'aménagement au niveau de la direction générale de l'ANDI pour 2 000 000 DA ;
- Travaux d'aménagement au niveau du groupe GIPLAIT pour 4 500 000 DA ;

Produits finis **23 528 911 DA**

Ce poste se rapporte à :

- Des produits de Fonderie pour un montant de 3 647 066 DA ;
- Produits de Chaudronnerie pour un montant de 17 83 8374DA.
- De la Menuiserie pour un montant de 2 002 271 DA

Achats au 30 septembre 2018 :

MOIS	Matières premières	Autres approvisionnements	Total général
JANVIER	7 787 403	716 304	**8 503 708**
FEVRIER	7 321 690	65 560	**7 387 250**
MARS	8 229 769	547 130	**8 776 899**
AVRIL	3 900 329	1 099 062	**4 999 391**

4

الملحق رقم (03): عينة مفصلة من المشتريات لسنة 2018 (تابع)

MAI	6 605 922	338 514	**6 944 435**
JUIN	4 246 902	248 847	**4 495 749**
JUILLET	5 309 776	479 240	**5 789 016**
AOÛT	7 633 770	378 221	**8 011 991**
SEPTEMBRE	1 392 189	544 512	**1 936 701**
Total général	***52 427 750***	***4 417 389***	***56 845 13***

Constat :

Les achats sont comptabilisés sur deux comptes 38 groupés. Il serait plus intéressant, pour répondre au principe de bonne information, d'éclater ce compte d'achats en plusieurs sous comptes, par nature de matières et fournitures pour avoir une meilleure visibilité sur les achats effectués et les rapprocher avec les consommations.

Etat des consommations de la période :

<DA>

Libelle	Montant
DESTOCKAGE PRD FINIS (INTER UNITE)	3 121 728
PRODUITS CHIMIQUES	752 350
STOCK FOURNIT/ D'ATELIER	5 356 527
STOCK FER ET PROFILE	37 902 908
STOCK PRD CONSOMMABLE	417 800
STOCK BOIS MENUISERIE	1 281 408
CONSOMMATION MAT/PREMIERE (FIL	73 945
CONSOMMATION MAT/FOURNIT (FILI	72 495
FOURNITURES DE BUREAU	236 744
CARBURANT LUBRIFIANT ET COMBUS	967 543

5

الملحق رقم (04): عينة من استهلاكات الدورة لسنة 2018

MAI	6 605 922	338 514	**6 944 435**
JUIN	4 246 902	248 847	**4 495 749**
JUILLET	5 309 776	479 240	**5 789 016**
AOÛT	7 633 770	378 221	**8 011 991**
SEPTEMBRE	1 392 189	544 512	**1 936 701**
Total général	***52 427 750***	***4 417 389***	***56 845 13***

Constat :

Les achats sont comptabilisés sur deux comptes 38 groupés. Il serait plus intéressant, pour répondre au principe de bonne information, d'éclater ce compte d'achats en plusieurs sous comptes, par nature de matières et fournitures pour avoir une meilleure visibilité sur les achats effectués et les rapprocher avec les consommations.

Etat des consommations de la période :

<DA>

Libelle	Montant
DESTOCKAGE PRD FINIS (INTER UNITE)	3 121 728
PRODUITS CHIMIQUES	752 350
STOCK FOURNIT/ D'ATELIER	5 356 527
STOCK FER ET PROFILE	37 902 908
STOCK PRD CONSOMMABLE	417 800
STOCK BOIS MENUISERIE	1 281 408
CONSOMMATION MAT/PREMIERE (FIL	73 945
CONSOMMATION MAT/FOURNIT (FILI	72 495
FOURNITURES DE BUREAU	236 744
CARBURANT LUBRIFIANT ET COMBUS	967 543

5

الملحق رقم (05): عينة من استهلاكات الدورة لسنة 2018 (تابع)

PIECES DE RECHANGE MAT ROULANT	889 262
PIECES DE RECHANGE MACHINE	78 408
FOURNITURES D'ATELIER PETIT OUTILL	1 174 912
PRODUITS D'ENTRETIEN	15 968
EFFETS VESTIMENTAIRES	320 172
AUTRES FOURNITURES	49 078
Total	52 711 247

La vérification de la concordance des chiffres n'appelle pas de commentaire.

2.1.2.Comptes clients

Le tableau suivant présente les créances cumulées par catégorie de clients sur septembre 2018

<DA>

CLIENTS	Au 30/09/2018	2017
Clients Inter-Filiales	13 885 311	25 043 141
Clients Entreprises publiques	41 716 964	36 832 448
Clients Administrations publiques	46 216 227	38 602 440
Clients secteur privé	2 384 982	1 930 672
Clients Retenue de Garantie	5 364 006	4 131 719
Clients douteux	10 749 846	10 749 846
Factures à établir	-	1 194 175
TOTAL CLIENTS	**120 317 336**	**118 484 441**

Par nature de clients, la situation se présente comme suit :

6

الملحق رقم (06): الحقوق المتراكمة حسب طبيعة كل زبون لسنة 2018

PIECES DE RECHANGE MAT ROULANT	889 262
PIECES DE RECHANGE MACHINE	78 408
FOURNITURES D'ATELIER PETIT OUTILL	1 174 912
PRODUITS D'ENTRETIEN	15 968
EFFETS VESTIMENTAIRES	320 172
AUTRES FOURNITURES	49 078
Total	*52 711 247*

La vérification de la concordance des chiffres n'appelle pas de commentaire.

2.1.2.Comptes clients

Le tableau suivant présente les créances cumulées par catégorie de clients sur septembre 2018

<DA>

CLIENTS	Au 30/09/2018	2017
Clients Inter-Filiales	13 885 311	25 043 141
Clients Entreprises publiques	41 716 964	36 832 448
Clients Administrations publiques	46 216 227	38 602 440
Clients secteur privé	2 384 982	1 930 672
Clients Retenue de Garantie	5 364 006	4 131 719
Clients douteux	10 749 846	10 749 846
Factures à établir	-	1 194 175
TOTAL CLIENTS	**120 317 336**	**118 484 441**

Par nature de clients, la situation se présente comme suit :

6

الملحق رقم (07): النصائح والإرشادات في تقرير المدقق

N°	Constats	Structures concernées	Personne(s) Concernée(s)	Mesures prises
1	CIRCUIT DE RECEPTION DE LA FACTURE D'ACHAT Recommandation : il est recommandé, de réexaminer le circuit des documents de façon à l'adapter aux besoins d'exploitation de l'unité et de dans le souci d'une plus grande efficacité dans le fonctionnement des sécurités du contrôle interne et une rapidité dans l'exécution des opérations. il est notamment, demandé à ce que la comptabilité reçoive, directement du fournisseur, et comptabilise la facture après son enregistrement chronologique sur une liste (ou un registre) et avant la transmission d'une copie au service Achats	ACHAT-FOURNISSEUR	Chef de service	Recommandation non prise en charge