Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومراجعة

بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية

دراسة حالة شركة نادي الاخوة الحصى S.N.C

من اعداد الطالبين:

- بودينة نعيم
- عزقاق سليم

تحت اشراف:
د: مداحي محمد

لجنة المناقشة:

أ.د/ مداحي محمد	جامعة البويرة	مشرفا
أ.د/ أيت عكاش سمير	جامعة البويرة	مناقشا
أ.د/ قنوش مولود	جامعة البويرة	مناقشا

السنة الدراسية:

2023-2024

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطنا من القوة والقدر ما نحتاج للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل المتواضع؛

كما نتقدم بكامل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف "مداحي محمد" على توجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت خير معين لنا عند انجاز هذا العمل.

وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا من قريب ومن بعيد ولو بكلمة طيبة.

" والله الموفق وبه نستعين".

أهدي ثمرة جهدي المتواضع خلال مشواري الدراسي إلى الوالدين أطال الله في عمريهما لما قدماه لي من نصائح وتشجيعهما لي حتى وصلت إلى هذا المستوى.

كما أهديه إلى أفراد عائلتي من قريب وبعيد، خاصة إخوتي وإلى جميع الأصدقاء الذين عرفتهم في مشواري الدراسي من الابتدائي إلي الجامعي، وإلى كل من رفع راية العلم، وإلى كل إنسان متواضع غيور على دينه وعرضه ووطنه

فـهرس المحـتويـات

العنوان	الصفحة
كلمة شكر؛	
الإهداء؛	
الملخص	
فهرس المحتويات؛	
فهرش الجداول؛	
فهرس الأشكال؛	
مقدمة:.....أ	أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية التطبيقية للدراسة	01
تمهيد الفصل الأول	**02**
المبحث الأول: الدراسات السابقة والقيمة المضافة؛	**03**
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة؛	03
أولا: الدراسات السابقة باللغة العربية؛	**03**
ثانيا: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية؛	**04**
المطلب الثاني: مقارنات الدراسات السابقة بالدراسة الحالية؛	06
المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية ؛	07
المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	**09**
المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية ؛	09
أولا: تعريف المراجعة الخارجية؛	**09**
ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية؛	**11**
ثالثا: أنواع المراجعة الخارجية ؛	**13**
المطلب الثاني: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية.	15
أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛	**15**
ثانيا: فحص و تقيم نظام الرقابة الداخلية؛	**17**
ثالثا: فحص حسابات القوائم المالية و إعداد التقرير؛	**20**
المطلب الثالث: أساسيات حول محافظ الحسابات؛	23

أولا: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات؛	23
ثانيا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات؛	25
المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية؛	28
المطلب الاول: مفاهيم عامة حول القوائم المالية؛	28
أولا: مفهوم وخصائص القوائم المالية؛	28
ثانيا: أنواع القوائم المالية؛	30
ثالثا: الأهداف الأساسية للقوائم المالية؛	33
المطلب الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي حول التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية؛	34
أولا: الخطأ و الغش؛	34
ثانيا: المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء و أعمال الغش؛	35
ثالثا: الخطوات المتخذة للإبلاغ عن حالات الغش و الخطأ من طرف المراجع الخارجي؛	36
المطلب الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية؛	38
أولا: معايير المراجعة للقوائم المالية؛	38
ثانيا: تقرير مدقق الحسابات؛	39
خلاصة الفصل الأول؛	41
الفصل الثاني: دراسة حالة لشركة التضامن لإخوة نادي الحصى S.N.C	43
تمهيد الفصل الثاني؛	43
المبحث الأول: تقديم شركة التضامن لإخوة نادي الحصى S.N.C	43
المطلب الأول: تعريف شركة التضامن لإخوة نادي الحصىS.N.C؛	43
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة التضامن لإخوة نادي الحصى؛	45
المطلب الثالث: مهام مصالح شركة التضامن لإخوة نادي الحصى	47
المبحث الثاني: تحليل البيانات المالية لشركة محل الدراسة؛	50
المطلب الأول: دراسة قائمة المركز المالي(ميزانية الأصول و الخصوم)؛	51
أولا: دراسة ميزانية الأصول؛	51
ثانيا: دراسة ميزانية الخصوم؛	52
المطلب الثاني: قائمة الدخل(جدول دراسة حسابات النتائج)؛	53

المطلب الثالث: **جدول سيولى الخزينة؛**	**54**
المبحث الثالث: عرض تقارير محافظ الحسابات حول شركة محل الدراسة؛	**55**
المطلب الأول: التقارير الأساسية لمحافظ الحسابات؛	**55**
أولا: التقرير العام؛	**55**
ثانيا: تقرير خاص بالمصادقة على الأجور العالية؛	**56**
ثالثا: تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية؛	**56**
رابعا: تقرير خاص بالنتائج المحاسبية للسنوات الأخيرة؛	**57**
المطلب الثاني: رأي محافظ الحسابات حول العناصر الأساسية في ميزانية الأصول المالية	**58**
أولا: الأصول غير الجارية	**58**
ثانيا: الأصول الجارية	**58**
ثالثا: البنك	**59**
رابعا: الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة	**60**
خامسا: الموجودات وما يمثلها	**60**
المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الأساسية لميزانية الخصوم المالية	**61**
أولا: رؤوس الأموال الخاصة	**61**
ثانيا: الخصوم الجارية	**61**
ثالثا: حساب النتائج	**62**
رابعا: التعليق حول وضعية جدول سيولة الخزينة	**63**
خلاصة الفصل الثاني؛	**65**
الخاتمة؛	**66**
قائمة المراجع؛	**69**
قائمة الملاحق؛	**74**

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تلخيص مقارنات الدراسات السابقة	06
02	المقارن بين أنواع المراجعة الخارجية	14
03	الخطوات الفرعية لعملية المراجعة	15
04	إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية	20
05	جدول قائمة الدخل	31
06	جدول قائمة المركز المالي	32
07	جدول تطور رقم الأعمال لشركة خلال الفترة 2015-2016	43
08	جدول يوضح عدد المال في الشركة	45
09	جدول ميزانية الأصول	51
10	جدول ميزانية الخصوم	52
11	جدول حسابات النتائج	53
12	جدول سيولة الخزينة	54
13	جدول العمال الذين يتقاضون أجور عالية	56
14	جدول النتيجة الصافية لكل سنة	57
15	جدول رصيد المخزونات	58
16	جدول تغيرات حسابات الدائنة لزبائن	59
17	جدول رصيد حسابات الزبائن	59

18	جدول حسابات الشركة أدى البنوك	60
19	جدول رؤوس الأموال الخاصة	61
20	جدول الخصوم الجارية	61
21	جدول رقم الأعمال الشركة	62
22	جدول تغيرات تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار	63
23	جدول تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة	64

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	شكل يبين فيه زيادة و انخفاض رقم أعمال الشركة **S.N.C**	44
02	الهيكل التنظيمي لشركة التضامن **S.N.C**	46

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز مصداقية البيانات المالية لتحقيق هذا الهدف، قمنا بتحليل تقارير مدقق الحسابات والقوائم المالية لإحدى المؤسسات الاقتصادية التي تمت مراجعة قوائمها المالية على مدار ثلاث سنوات متتالية (من 2012 إلى 2015)، توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دور التدقيق الخارجي أساسي في تعزيز مصداقية البيانات المالية، حيث يتم ذلك عبر رأي المدقق حول مدى تعبير المعلومات الواردة في هذه القوائم عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يمثل ضمانا على مصداقية هذه القوائم ويؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، وبالتالي فإن الاعتماد على التدقيق الخارجي يعزز من مصداقية القوائم المالية بفضل تأهيل المدقق الخارجي واستقلاليته وحيادتيه، بالإضافة إلى التزام المؤسسة بتوصياته وملاحظاته.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، مصداقية القوائم المالية، مدقق الحسابات.

Abstract: The aim of the study was to shed light on the role of external auditing in enhancing the credibility of financial statements. To achieve this goal, we analyzed the audit reports and financial statements of an economic institution whose financial statements were audited over three consecutive years (from 2012 to 2015). The study found that external auditing plays a fundamental role in enhancing the credibility of financial data, achieved through the auditor's opinion on the extent to which the information in these statements reflects the actual reality of the institution. This serves as a guarantee of the credibility of these statements and influences the economic decisions of their users. Therefore, relying on external auditing enhances the credibility of financial statements due to the qualifications, independence, and neutrality of the external auditor, in addition to the institution's commitment to their recommendations and observations.

مقدمة

مقدمة:

شهد العالم تطورا هاما في لمؤسسات الاقتصادية التي تحولت من كيانات صغيرة ذات عمليات بسيطة إلى مؤسسات كبيرة ومتميزة بأنشطة مالية معقدة، وقد أدى هذا التطور إلى زيادة الضغوط القانونية والمعايير الدولية على هذه المؤسسات، مما جعلها تضطر إلى تنظيم نشاطاتها وفقا لمعايير وضوابط أكثر دقة ولتحقيق هذا الهدف، بات من الضروري على المؤسسات اتباع طرق جديدة للإفصاح عن التطورات الداخلية والنشاطات المالية التي تقوم بها، وهو ما أدى في النهاية إلى ظهور مهنة المراجعة، التي تساعد المؤسسات على اكتشاف الأخطاء المحتملة في قوائمها المالية.

من الواضح أن عمليات المراجعة تحظى بأهمية كبيرة للمؤسسات من منظور رقابي، حيث تتجلى هذه الأهمية في المهام الموكلة لمراجعي الحسابات الذين يجب أن يتمتعوا بالاستقلالية التامة ويمارسون حقوقهم وواجباتهم وفقا لأخلاقيات المهنة، بهدف تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة، وتقدير مدى تمثيل القوائم المالية للحقائق المالية المعاشة داخل وخارج المؤسسة، وتلبية احتياجات المستفيدين مع تحمل المسؤولية الشخصية لهذه الممارسة

تقدم المراجعة الخارجية بالإضافة إلى دورها الرقابي فرصة لتحسين إدارة المؤسسة وتطويرها من الناحية الإدارية في مختلف جوانب عملها من خلال كشف العوامل المسببة للخلل والأخطاء وتجنبها في المراحل القادمة باستخدام التغذية العكسية، وتصحيح الأخطاء والعوامل المسببة للخلل بشكل دوري، وهذا ما تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تحقيقه من أجل تطوير وتحسين أدائها والتكيف مع التحولات والتغيرات في البيئة الحالية التالية:

بناء على ما تم ذكره سابقا، يمكن تلخيص السؤال الرئيسي الذي تسعى هذه المذكرة للإجابة عليه في صيغة الإشكالية:

1-إشكالية الدراسة :

إن المراجعة الخارجية لها أهمية كبير في تحسين جودة القوائم المالية المصدرة من قبل مجموعة متنوعة من المؤسسات، ومن خلال ما سبق سنحاول معالجة الإشكالية التالية:

الى أي حد يمكن للمراجعة الخارجية أن تسهم في تعزيز المصداقية على القوائم المالية؟

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية تم تقسيمها الى الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو دور المراجعة الخارجية في المؤسسات و ما معنى وجودها ؟

2- هل يمكن اعتبار المراجعة الخارجية وسيلة فعالة لتحسين نوعية المعلومات المحاسبية و جودة القوائم المالية ؟

3- هل يمكن رؤية المراجعة الخارجية على انها أداة رقابية للمؤسسة ؟

2-الفرضيات :

لحل المسألة المطروحة والتساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الافتراضات التالية:

أولا: أن عملية المراجعة تسهم في اكتشاف مجموعة متنوعة من الأخطاء والانحرافات

ثانيا: أن الاعتماد على المراجعة الخارجية بجميع مكوناتها يمكن أن يسهم بشكل كبير في تعزيز جودة القوائم المالية

ثالثا: أن تقارير مراجع الحسابات تلعب دورا هاما في خدمة المؤسسات من خلال ضمان دقة وسلامة القوائم المالية

3- أهمية الدراسة :

أهمية الدراسة تكمن في تناولها لموضوع يعد من أبرز المسائل النظرية التي يمكن تطبيقها عمليا، وهو موضوع يتعلق بمصداقية القوائم المالية في السياق الحالي، حيث أصبحت المعلومة واحدة من أهم العوامل التي تحكم هذه العمليات

وتكمن أهمية هذه الدراسة في توضيح دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية، مما يضمن أكبر قدر من الثقة في المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك القوائم بالنسبة للمستخدمين.

4- أهداف الدراسة :

- عرض مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالدقة والشفافية في تجهيز قوائمها.
- تركيز على التحليل النظري والمقارنة مع الواقع العملي.
- ابراز الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في تسهيل تقديم قوائم مالية عالية الجودة للجهات المعنية

5- صعوبات الدارسة :

من بين أهم الصعوبات والعراقيل التي صادفتها في هذه الدراسة:

- قلة المراجع
- ضيق الوقت
- صعوبات ميدانية أثناء قيام بدراسة الحالة

6- المنهج المتبع :

استندت هذه الدراسة إلى المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تطبيق هذا المنهج الوصفي لتقديم المفاهيم والتعاريف ذات الصلة بموضوع الدراسة، بينما تم اعتماد المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي لتحليل المعلومات المتوصل اليها.

7-هيكل الدراسة :

تم استعراض دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية في فصلين، حيث تم تقسيم كل فصل إلى ثلاثة؛

الفصل الأول: باستخدام عنوان " الادبيات النظرية للمراجعة الخارجية "، حيث تم التركيز في المبحث الأول الى الدراسات السابقة والقيمة المضافة، أم المبحث الثاني يستعرض الإطار النظري للمراجعة الخارجية، بينما يركز المبحث الثالث على القوائم المالية.

الفصل الثاني: تمت دراسة حالة شركة " **التضامن لإخوة نادي الحصى S.N.C** "، حيث قدمت الشركة في المبحث الأول، تم تحليل القوائم المالية في المبحث الثاني، بينما تم استعراض تقارير محافظ الحسابات في المبحث الثالث.

الفصل الأول

تمهيد:

بعد نشوء الثورة الصناعية والتي أثرت على مختلف المجالات، شهد العالم تغيرات جذرية في هيكلية المؤسسات وتوسعاً هائلاً في حجمها، مما أدى بالضرورة إلى انفصال الملكية عن الإدارة؛

ومع ذلك، فقد نشأت حاجة ملحة لوجود جهة مستقلة تضمن مصالح المساهمين والأطراف المعنية، تستند هذه الحاجة وتأكيدها إلى تدقيق خارجي، وهي عملية منظمة يقوم بها مدقق حسابات خارجي مستقل للتحقق من نزاهة المؤسسة وحقيقتها، سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية

وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

المبحث الأول: الدراسات السابقة والقيمة المضافة لها؛

المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة الخارجية؛

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية للقوائم المالية؛

المبحث الأول: دراسات السابقة والقيمة المضافة؛

وفقا لما وصلنا اليه من معرفة بالأبحاث والرسائل الجامعية في هذا المجال، يظهر نقصان في عدد المراجع المعتمدة في الدراسات السابقة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية، ولكن هذا لم يمنع من وجود دراسات سابقة قريبة لها؛

المطلب الأول: الدراسات السابقة؛

من خلال هذا المطلب الأول سنحاول تقديم أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع:

أولا: الدراسات السابقة باللغة العربية:

1- دراسة فاطمة بن أعمر، الخنساء فلاني، 2020بعنوان المراجعة القانونية (الخارجية) في إضفاء المصداقية على القوائم المالية – دراسة ميدانية: بمؤسسة الضرائب بولاية أدرار – مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، في العلوم التجارية تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أدرار؛

هذه الدراسة أبرزت دور المراجعة في الشركات كأداة فعالة، مظهرة الجدوى والمصداقية التي تضفيها عمليات المراجعة، وتوضيح الفوائد التي يجلبها المراجع الخارجي من خلال عمليات المراجعة المختلفة، وتعزيز الثقة في المعلومات المالية المعروضة والتركيز على النقاط التي تمت دراستها نظرياً ومقارنتها بالواقع، استعمالا الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الجزء النظري، اما بالنسبة للاطار الميداني التحليلي، فقد تم الاعتماد على دراسة حالة بالاستخدام الاستبانة للتحليل كافة البيانات وكذلك الطرق الاحصائية المناسبة لذلك؛

وتم التوصل الى العديد من النتائج من أهمها أن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يسعى لتحقيق الأهداف مختلف الأطراف المعنية من خلال معايير تنظمها وتلبيتها بشكل كامل، وان ينعكس ايجابا تأثير التزام الشركة بتوصيات مراجع الحسابات على جودة القوائم المالية وتم التوصل أيضا أن فاعلية المراجعة الخارجية في تعزيز القوائم جودة القوائم المالية تعتمد على تقدير الإدارة لأهمية هذه المراجعة والامتثال الكامل لها داخل المؤسسة؛

2- دراسة حمراوي محمد 2019، بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة شركة تحويل المعادن SOTRAMET –مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى؛

تهدف هذه الدراسة بشكل عام إلى تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية، مع التركيز على توضيح الحاجة إلى هذا النوع من المراجعة لإطارات معينة كما تسعى الدراسة إلى استعراض الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها أمام الجهات المعنية، بالإضافة إلى تقديم تقييم لتأثير المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية، وتم الاستعمال المنهج الوصفي في الإطار النظري، اما بالنسبة للدراسة الحالة تم استخدام الاستبيان ثم الاستنتاج الأسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية مثل SPSS بالإضافة الى برامج معالج الجداول EXCEL؛

وقد توصلت الدراسة الى ان المراجعة الخارجية أداة لتحقيق جودة القوائم المالية والمساعدة في اتخاذ القرار وكما انها تساهم في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية، وبالإضافة إلى ذلك، يسهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في استجابة احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، كما ان توجد علاقة ذات دلالة إحصائية sig (a)<5% بين المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية).

ثانيا: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

3- دراسة«MARYAM AOUINA» " التي جاءت كمقال منشور في مجلة **Hosting by CITEFACTOR COPERNICUS &، « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : 3 numéro 4 » p : 513- 52**

بعنوان: **Le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. Une revue de littérature**

غاية هذه الدراسة هو فحص العلاقة بين بعض الخصائص المرتبطة بالتدقيق الخارجي وجودة التواصل المالي، ويأتي ذلك في ظل تزايد حالات الفضائح المالية على المستوى العالمي

مما دفع إلى التأكيد على أهمية وملاءمة المعلومات المالية المنشورة فقد أدى ذلك إلى منح أهمية كبيرة لدور المدقق الخارجي في جودة المعلومات المالية، وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والتعاريف الخاصة بموضوع الدراسة؛

وقد توصلت الدراسة الى عديد من النتائج:

- ☑ وجود مراجع مؤهل يعد آلية لتقليل عدم اتساق المعلومات وتكاليف الوكالة، عبر ضمان جودة المعلومات المالية.
- ☑ تلعب أقدمية المدقق الخارجي دورا هاما لأنه من خلال التدقيق حسابات نفس الشركة لعدة سنوات يزيد من قدرة المدقق على اكتشاف الحالات الشاذة بسهولة من خلال إيصال معلومات مطمئنة للمستثمرين؛
- ☑ يعتبر تخصص مكتب التدقيق في مجال معين دليلا على الخبرة والكفاءة، مما يسهم في تعزيز جودة المعلومات المالية المقدمة إلى السوق المالية

4- دراسة HAMIDOUCHE M'hamed, BELHADI Abdessamed، التي جاءت كمقال منشور في مجلة REVUE NOUVELLE ECONOMIE، المجلد:01 العدد:18 سنة 2018 بعنوان:

LES ATTRIBUTS DE L'AUDIT EXTERNE POUR UNE INFORMATION FINANCIERE DE QUALITE.

غاية هذه الدراسة هي توضيح دور وأهمية عمليات التدقيق الخارجي في الاقتصاد كحارس للثقة والمصداقية في المعلومات المالية التي تصدرها الشركات للمستثمرين، واستعراض الرؤى النظرية المتعلقة بعلاقة الوكالة ودور التدقيق الخارجي في تقليل تكاليف الوكالة، وتهدف الى تحليل العلاقة بين الأطر النظرية المختلفة التي تبرز دور التدقيق الخارجي في تحقيق شفافية المعلومات المالية وتقليل الاحتمالات الخاطئة أو غير المرغوب فيها، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي؛

تلخص هذه الدراسة مجموعة من التحديات والجوانب المتعلقة بجودة الرقابة والتدقيق المالي، وتقدم بعض الاستنتاجات والتوصيات:

☑ الصعوبة في قياس ومراقبة الجودة: الدراسة تشير إلى أن الجودة في التدقيق تعتمد على عدة عوامل منها كفاءة واستقلالية المدقق ومع ذلك، فإن هذه العوامل لا يمكن قياسها أو مراقبتها بسهولة، مما يجعلها صعبة التقدير والتحقق منها؛

☑ الفجوة التوقعية؛ هناك فجوة بين توقعات الجمهور والضمانات التي يقدمها المدقق أثناء تصديق الحسابات السنوية العامة لا يمكنهم فهم كيف يمكن للمدقق عدم اكتشاف التلاعب أو الغش في البيانات المالية التي تمت مراجعتها من قبله؛

☑ الدور الأخلاقي للمدقق؛ تشير الدراسة إلى أهمية الفضائل الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المدقق، مثل الصدق، والاستقلالية، والنزاهة، والموضوعية، والتزام القوانين، وذلك لتمكينه من مقاومة الضغوط المختلفة التي قد يتعرض لها ولضمان بناء علاقات ثقة مع الشركاء المهتمين.

المطلب الثاني: مقارنات الدراسات السابقة بالدراسة الحالية:

يمكن جمع مقارنات الأبحاث السابقة في الجدول المرفق:

الجدول رقم"01" تلخيص مقارنات الدراسات السابقة؛

الدراسة:	أوجه التشابه:	أوجه الاختلاف:
دراسة فاطمة بن أعمر، الخنساء فلاني؛	تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية من حيث المنهج المتبع حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في عرض المفاهيم والتعاريف الخاصة بموضوع الدراسة؛	تختلف الدراستان من حيث المكان إجراء الدراسة، حيث أن الدراسة السابقة قد تمت في جامعة أدرار، بينما الدراسة الحالية ستكون في جامعة البويرة، إضافة الى اختلاف المدة الزمنية، أين تم إعداد الدراسة السابقة في سنة 2020، بينما الدراسة الحالية يتم اعدادها في سنة 2024، مع ما يمكن ان يرافق ذللك تغيير في ادراك وتطبيق الموضوع؛
دراسة حمراوي محمد	تتقارب مع الدراسة الحالية في الجانب النظري الذي يعتمد على تقديم الاطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية، مع من يرافقها من مناقشات حول جوانب الموضوع؛	تختلف الدراستان من حيث المنهج المتبع حيث ان الدراسة السابقة تم معالجة الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان ثم استنتاج أسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الاحصائية مثل spss بالإضافة الى برنامج معالج الجداول MR.EXCEL بينما الدراسة الحالية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي؛

دراسة: *MARYAM AOUINA*	تتشابه مع الدراسة الحالية من الجانب النظري فقد تناولت بعض المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية والقوائم المالية؛	اختلفت الدراستين من حيث الزمان والمكان، حيث ركزت هذه الدراسة على تأثير مهارات المراجع الخارجي على ممارسة مهنة المراجعة، بينما دراستنا ركزت على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تعزيز جودة القوائم المالية.
دراسة: *r.HAMIDOUCH M'hamed, Dr.BELHADI Abdessamed*	كلا الدراستين تدرس التدقيق الخارجي والقوائم المالية، وكلا الدراستين تم الاستعمال المنهج الوصفي التحليلي؛	تختلفان الدراستان من حيث طريقة اجراء الدراسة، اين تناولت الدراسة السابقة المناقشات النظرية ،مع ربط التدقيق الخارجي ببعض النظريات الا وهي(الوكالة، الحوكمة، الإشارة)، في حين ان الدراسة الحالية تركز فقط على دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية؛

بالإشارة الى الأبحاث السابقة، تأتي الدراسة الحالية بموجب استنادها الى النتائج التي حققتها الدراسات السابقة في مجال مصداقية المراجعة المالية، حيث تمثلت في توفير اطار الفكري ولمفاهيمي للمتغيرات المدروسة من خلال استقراء بعض المصادر النظرية والتطبيقية، وذلك للتسهيل العملية التحليلية للمنهج الدراسة بتحديد مشكلة الدراسة ومعرفة الأعمال التي يجب أخذها بعين الاعتبار في حالة وقوع الانحرافات، وقد خلصت الدراسات السابقة الى نتائج عدة، من بينها أن عملية المراجعة تساهم في تعزيز فهم مستخدمي التقارير للبيانات بشكل واضح، مما يؤدي الى زيادة الثقة في مصداقية القوائم المالية وأيضا تأتي استقلالية مراجعي الحسابات عاملا أساسيا في ضمان مصداقية البيانات المالية؛

تهدف تلخيص الدراسات السابقة إلى تقديم وثيقة علمية تتيح للقارئ الاطلاع على ما كتب حول الموضوع المبحوث بشكل مركز، للاستفادة منها، خاصة فيما يتعلق بالملاحظات المقدمة يمكن إبراز عدة فوائد من الاطلاع على الدراسات السابقة واستخدامها كما يلي:

يمكن تحديد عدة فوائد من الاطلاع واستخدام الدراسات السابقة وهي كما يلي:

- ☑ يساعد الباحث على تجنب الأخطاء التي وقعت في البحوث السابقة.
- ☑ يوفر الوقت للباحث ليتعرف على مهارات جديدة.
- ☑ يمنع الباحث من تكرار دراسة مواضيع تم بحثها سابقا.
- ☑ يمكن للباحث مقارنة موضوع بحثه مع الأبحاث الأخرى في مجال تخصصه.
- ☑ يمكن استخدام نتائج البحوث السابقة في بناء فرضيات لأبحاث جديدة.
- ☑ يمكن للباحث استكمال الجوانب التي توقفت عندها الأبحاث السابقة لاقتراح معالجات جديدة في عملية البحث.
- ☑ يزود الباحث بأفكار وإجراءات جديدة يمكن أن يستفيد منها في بحثه.
- ☑ يتيح الحصول على معلومات جديدة بشأن المصادر التي لم يتمكن الباحث من تحديدها بمفرده، بل ذكرت في الأبحاث السابقة التي اطلع عليها .

المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة الخارجية؛

بدأت تتجلى أهمية المراجعة الخارجية داخل المؤسسات، فالمراجعة الخارجية تتم بواسطة أفراد من الخارج المؤسسة اما مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة، حيث تعد المراجعة بمثابة الساهر على مدى اثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛

لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث تناول مفهوم المراجعة الخارجية في المطلب الأول، ومنهجية تنفيذها في المطلب الثاني،

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية؛

مهمة المراجعة الخارجية تعد واحدة من المهام الأساسية في النظام الاقتصادي، بمساهمتها البارزة في تعزيز الثقة المتبادلة، تعتبر مهمة المراجعة الخارجية أمرا ضروريا في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، وتحقق ذلك من خلال تلبية احتياجات هذه الأطراف من خلال تقديم رأي فني محايد، ومستقل حول الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

أولا: تعريف المراجعة الخارجية: سنحاول في هذا البند التقديم اهم تعريف التي قدمت لي المراجعة والتي هي:

☑ عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة بأنها عملية منظمة تهدف إلى جمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالعناصر التي تعكس الأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي، للتحقق من مدى توافق هذه العناصر مع المعايير المحددة، ومن ثم إيصال النتائج إلى الأطراف ذات الصلة.[1]؛

☑ عرف "BONNAULT وGERMONDE" المراجعة بأنها اختبار تقني دقيق ومنهجي يجريه مهني مؤهل ومستقل، بهدف تقديم رأي مبرر حول جودة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من قبل المؤسسة، كما تتضمن التحقق من مدى الالتزام بالواجبات في إعداد هذه

[1]- الصبان م.س، الفيومي م: **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية بيروت 1990، ص: 18؛

المعلومات تحت كل الظروف، ومدى التوافق مع القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية السائدة، مما يوفر صورة حقيقية عن الأصول والوضع المالي ونتائج المؤسسة.[1]؛

☑ عرف "خالد آمين" المراجعة بأنها عملية فحص نقدي ومنهجي لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات، والمستندات، والحسابات، والسجلات الخاصة بالمشروع قيد التدقيق، الهدف من هذه العملية هو الوصول إلى رأي تقني غير متحيز حول المدى الذي تعكس فيه البيانات المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المحددة، وكذلك حول المدى الذي تصور فيه بدقة نتائج عمل المشروع [2]؛

☑ عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة بأنها منهجية منظمة ينفذها مهني يستخدم مجموعة من التقنيات والمعلومات لتقييم الأنظمة، والإجراءات الهدف هو إصدار حكم مبرر ومستقل بناء على معايير التقييم، وتقدير مدى مصداقية وفعالية هذه الأنظمة والإجراءات التنظيمية.[3]؛

☑ لم تكتفي المنظمة من التعريف السابق وأضاف التوضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين نتيجة للأحداث المتوقعة منها:

- تقييم جودة المعلومات: أي تقدير لقيمة وجودة المعلومات التي تنتجها المؤسسة.
- تقييم الكفاءة والفاعلية نظام المعلوماتي وتنظيم؛

من خلال التعارف التالية يتبين أن عملية المراجعة تشمل [4]:

1- الفحص: يتضمن هذا النوع من العمليات فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتحقق من دقة وسلامة العمليات المسجلة، والمحللة، والمصنفة، وهو ما يعرف بفحص القياس المحاسبي يتمثل الهدف في تقدير الأحداث الاقتصادية المتعلقة بنشاط المؤسسة من الناحية الكمية والمالية؛

---

[1] -LIONNEL.C & GERARD.V : OP CIT ;page 21.

[2]- خلد أمين. ع: **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، مطبعة اتحاد العمان 1980، ص: 10؛

[3]-*LIONNEL.C & GERARD.V : OP CIT ;page 22.*

[4]- طواهر محمد التهامي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، جامعة الجزائر ص: 11؛

2- **التحقيق:** يتعلق هذا المفهوم بالتقييم الذي يتم على صحة القوائم المالية الختامية، حيث تعتبر هذه القوائم أداة للتعبير عن نتائج أعمال المؤسسة بشكل دقيق وصحيح، وتقديم صورة موثوقة عن الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

نظرا لأن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تظهر في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، فأي خلل في هذا النظام يمكن أن يؤثر تلقائيا على دقة القوائم المالية لهذا السبب يمكن لعمليات المراجعة اكتشاف الأخطاء من خلال تقييم نظام المعلومات المحاسبية، وضمان استمرارية عمله، والالتزام بمعايير المراجعة المعتمدة يهدف ذلك إلى توليد معلومات دقيقة وموثوقة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة الفحص، والتحقيق هما عمليتان مرتبطتان تمكن المراجع من إبداء رأي مستقل حول دقة قياس الأحداث المالية ومدى تمثيلها بشكل صحيح لنتائج أعمال المؤسسة وموقعها المالي الفعلي؛

3- **التقرير:** الغرض من هذا العمل هو تلخيص نتائج الفحص والتحقيق في تقرير يتم تقديمه للأطراف ذات الصلة، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، مما يجعل التقرير نتيجة وعملية الاستنتاج النهائية لعملية المراجعة.

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية: أهداف المراجعة الخارجية تتنوع بين العامة والخاصة، حيث يمكن تقسيمها إلى قسمين مختلفين.

1-الأهداف العامة: بعد أن ينهي المراجع مهمته بالأداء برأيه المحايد المدعم بالأدلة في تقريره يتأكد من توفر المفهومين هما[1]:

1-1- شرعية الحسابات: تشمل عملية الفحص النقدي للبيانات المالية عمليات التدقيق و المراجعة لمختلف الجداول مالية مثل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وجدول التدفقات النقدية وجدول تغيرات رأس المال، بالإضافة إلى الملاحق الأخرى يشمل الفحص أيضا التحقق من

[1]- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص: 88؛

مطابقة هذه القوائم للقوانين والقواعد المحاسبية المعتمدة، مما يؤكد شرعية وصحة إعداد القوائم المالية[1]؛

2-1-صدق الحسابات: في سياق مراجعة نقدية للبيانات المالية، يتم تدقيق ومراجعة البيانات المالية المختلفة، بما في ذلك بيان المركز المالي وبيان الدخل وبيان التدفق النقدي وبيان التغييرات في الأموال الخاص، بالإضافة إلى الملاحق الأخرى يشمل الفحص أيضا التحقق من مطابقة هذه القوائم للقوانين والقواعد المحاسبية المعتمدة، مما يؤكد شرعية وصحة إعداد القوائم المالية.

2- 2- الأهداف الخاصة: لمتابعة تحقيق الأهداف العامة ، يواجه المدقق تحديات فرعية تدفعه نحو تحقيق أهداف محددة ، بما في ذلك [2]:

2-1- اكتشاف أعمال الخطأ والغش: كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير في المراجعة المالية في الماضي هدفا ذاتيا، ولكن أصبحت الأن ثانوية بالنسبة للهدف الرئيسي، وهو إثبات شرعية وصدق الحسابات، يشير النص إلى أن المراجع قد يعثر صدفة على أعمال غش، مثل التلاعب بأموال المؤسسة أو تزوير المعلومات المحاسبية، ويؤكد النص أهمية تحقيق الشرعية والدقة في الحسابات، ويشير إلى أن التلاعب بالأموال يظهر ضعفا في نظام المراقبة الداخلية؛

فالمراجع الداخلي والخارجي ملزمان بالكشف عن هذه الأعمال، في حالة اكتشاف تزوير الحسابات ينبغي على المراجع الخارجي جمع الأدلة لتقييم تأثير هذا التزوير، مما يؤدي إلى رفض المصادقة عليها والإبلاغ الفوري للسلطات المعنية.

2-2- تحسين التسيير: يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتحقق من حسابات الشركة، وتقديم تقرير مفصل عن نقاط الضعف والأخطاء المكتشفة، بالإضافة الى تقديم

[1]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2005، ص ص: 30-31؛

[2]- محمح الفيومي، عوض لبيب، **مرجع سبق ذكره**، ص: 88؛

التحفظات المقترحات للحلول يمكن للمراجع أن يعبر عن رأيه ويقدم نصائح داخل حدود مراقبته، والهدف الرئيسي هو إبداء تقديم تقييم بخصوص صحة ومشروعية الحسابات؛

ينبغي لمسؤولي الحسابات الامتناع عن التدخل في الإدارة وعدم المشاركة في عمليات اتخاذ القرارات، وليس له حقوق مالية إضافية إلا أتعابه القانونية يقارن بين المراجع التقاعدي والتعاقدي، ويشير إلى أن التدخل في التسيير يمكن أن يؤثر على حيادية المراجع المالي تظهر النتائج أن المراجعة الخارجية تحسن إجراءات المراقبة وتقدم مدى للإدارة حول القرارات المستقبلية، مما يساهم في تحسين النتائج.

ثالثا: أنواع المراجعة الخارجية: هنا سنشرح أصناف المراجعة الخارجية بشكل محدد، والتي تتضمن المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، والخبرة القضائي [1]:

1- **المراجعة القانونية:** هذا النوع من التدقيق يأتي بناء على الالتزام القانوني ويعرف بالمراجعة القانونية، ويتمثل في التدقيق السنوي الإلزامي الذي يجريه مدقق الحسابات؛

2- **المراجعة التعاقدية (الاختيارية):** هذه العملية يقوم بها محترف بناء على طلب من أحد الأطراف المعنية (سواء كانت داخلية أو خارجية) ويمكن تكرارها سنويا؛

3- **الخبرة القضائية:** هذا النمط من المراجعة يتم بناء على طلب من المحكمة وينفذ من قبل محترف خارجي معتمد.

وللتعرف أكثر على هذه الأنواع يمكن المقارنة بينها من خلال الجدول التالي:

[1]- محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، دار الجامعة، مصر، ص: 117؛

الجدول رقم (02): المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1-طبيعة المهمة؛	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تتحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعين	من طرف المسامين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الادارة	من طرف المحكمة
3- الهدف؛	المصادقة على الشرعية أو صدق الحسابات، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على الشرعية أو صدق الحسابات	اعلام العدالة وارشادها حول الأوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام؛
4- التدخل؛	مهمة دائمة تغطي مدة تعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها؛
5- الاستقلالية؛	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين؛	تامة من حيث المبدأ؛	تامة اتجاه الاطراف؛
6- مبدا عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما؛	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات التسيير ؛	ينبغي احترامه؛
7- ارسال تقارير الى:	مجلس الإدارة, الجمعية العامة	المديرة العامة مجلس الادارة؛	الى القاضي المكلف بالقضية؛
8-شروط ممارسة المهنة؛	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة, محافظي الحسابات؛	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية؛	التسجيل في قامة الخبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء؛
9- اختبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة؛	نعم؛	لا؛	غير مهم؛
10-الالتزام	بحسب الوسائل؛	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب النوع المهمة؛	بحسب النتائج مبدئيا؛
11-المسؤولية؛	مدنية، جنائية، تأديبية؛	مدنية, جنائية, تأديبية؛	مدنية, جنائية, تأديبية؛
12-التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة؛	محددة في العقد؛	من طرف القاضي المشرف على الخبرات؛
13- الانعاب؛	قانون رسمي؛	محدد في العقد؛	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي؛

14- طريقة العمل المتبعة؛	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية؛	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة الحسابات؛	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة؛

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديون المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص: 67؛

المطلب الثاني: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية؛

لضمان تحقيق أهداف مهنة المراجعة الخارجية بكفاءة وفعالية، يجب على المدقق الخارجي اتباع ثلاث خطوات رئيسية هذه الخطوات تتداخل وتتكامل مع بعضها البعض، وكل خطوة تحتوي على مجموعة من الخطوات الفرعية المحددة التي يجب اتباعها خلال تنفيذ المهمة، وتؤكد معايير المراجعة العامة أهمية هذا الخطوة؛

أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

هذه الخطوة تعد من أهم الخطوات في سير أعمال المراجعة الخارجية، إذ تمكن المراجع من الحصول على معلومات وبيانات شاملة حول المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، ويتولى المراجع هذه المهمة بعناية ودقة، وهذه الخطوة تتضمن خطوات فرعية يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الجدول رقم (03): الخطوات الفرعية لعملية المراجعة التالية:

1- أعمال أولية؛	▪ تقديم معرفة للمستندات الخارجية للمؤسسة؛ ▪ التنظيم المهني؛ ▪ عوامل المقارنة بين الشركات؛
2- اتصالات أولى مع المؤسسة؛	▪ مناقشة مع المسؤولين؛ ▪ جولات ميدانية؛ ▪ اكتساب المعرفة بالوثائق الداخلية؛
3- انطلاق الأعمال؛	▪ إعداد السجلات الدائمة؛ ▪ إعداد خطة التدقيق الأولية ؛

المصدر: محمد بوتين، **المرجع السابق**، ص: 68؛

وفيما يلي توضيح لخطوات التي يتضمنها الجدول السابق:

1- أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة: الأولية في مجال المراجعة تمثل خطوة أساسية حيث المدقق يقوم بدراسة الوثائق الخارجية للمؤسسة، مما يساعده في فهم السياق العام للمؤسسة واكتساب معرفة بالقوانين واللوائح المتعلقة بالقطاع، واستخلاص معايير المقارنة بين المؤسسات؛

في المرحلة الأولى من التواصل مع المؤسسة يجري المدقق اتصالات أولية مع مسؤولي المؤسسة، يتعرف خلالها على الهيكل التنظيمي ويجري حوارا مع الفرق المعنية، مما يسهم في تعزيز التفاهم والتعاون خلال أداء مهمته، ويستغل الفرصة لزيارة أماكن المؤسسة لفهم نشاطاتها ووحداتها، مع الإشارة إلى أهمية الاستفادة القصوى من هذه الفعاليات التي قد لا يتسنى تكرارها؛

2- انطلاق الأعمال: بعد استكمال مراحل متعددة وجمع معلومات متوازنة، يكتسب المدقق فهما شاملا وشموليا للمؤسسة، وذلك من خلال ملفين يتم تجميعهما بدقة[1]:

2-1- ملف الدائم: يشمل العناصر التالية:

2-1-1- عموميات: يشمل الوصف العام للمؤسسة جوانب مثل عقود التأسيس وتوزيع الأسهم، ويتضمن أيضا معلومات حول العمليات الداخلية، والأنشطة، ومراحل التصنيع، بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي والمسؤولين، والتقنيات المستخدمة لتحقيق الخطط الإنتاجية؛

2-1-1- وثائق تتعلق بنظام رقابة الداخلي: هذا البند يضم جميع تقارير نظام الرقابة الداخلية للسنوات السابقة، مع توضيح من قبل المدقق حول جوانبها، ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف؛

[1]- طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص ص: 128-129؛

2-1-1- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: الطرف القانوني للمؤسسة يشمل عناصر مثل محاضر اجتماع مجلس الإدارة، والعقود مع المؤسسة مثل التأمين وعقود الصفقات، بالإضافة إلى الوثائق القانونية وتقارير براءات الاختراع.

2-1-1- الحسابات السنوية والتقارير: تشمل جميع التفاصيل المالية للمؤسسة، مثل الموجودات، المطالبات، الإيرادات، النفقات، وحسابات النتائج، بالإضافة إلى برامج المراجعة للسنوات الثلاث الماضية، وتتضمن أيضا تقارير عامة وخاصة واستثنائية؛

2-2- ملف الدورة الحالية: يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة، والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع المراجعة، وبالتالي يمكننا القول إن هذا الملف يتضمن [1]:

- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة بالإضافة إلى الاستنتاجات المعتمدة على بياناتها.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: قبل الدخول في تفاصيل الإجراءات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ينبغي أولا تبيان مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعناصره بإيجاز، وتتمثل هذه العناصر في:

1- تعريف نظام الرقابة الداخلية: هو مجموعة من الضمانات التي تهدف إلى السيطرة على المؤسسة لضمان تحقيق الأهداف المرتبطة بحماية الأصول، وحفظ جودة المعلومات وتنفيذ توجيهات الإدارة وتحسين الأداء يتم ذلك من خلال تنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة، وفقا لـ (CLionnel et V.Gerard, 1992)، هذا النظام يشمل وضع

[1]- طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص ص: 130-131؛

نظام معلومات دقيق يضمن التحقق المستمر وتنفيذ العمليات وفقا للخطط الموضوعة، ويعتمد هذا النظام على مراقبة أداء العمل ومقارنته بالخطط المحددة[1]؛

2- **المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية:** الباحثون في مجال التدقيق يؤكدون على ضرورة توافر المقومات الأساسية في نظام الرقابة الداخلية الفعال، وتتمثل هذه المقومات في [2]:

- يهدف التخطيط التنظيمي إلى تطوير نظام محاسبي موثوق به، بالإضافة إلى تحديد الاختصاصات والمسؤوليات في الشركة
- الموظفون الماهرون والماهرين؛
- تنمية الاستخدام الفعال للتكنولوجيا والوسائل الإلكترونية، وتقييم تنفيذ المهام؛
- التدابير الوقائية، مثل التأمين ضد المخاطر المختلفة لأصول المؤسسة، وعمليات الجرد المفاجئة والمستمرة.

3- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يمكن تجزئة تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى مراحل متعددة لتبسيط العملية:

3-1- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع تحقيق فهم متكامل، ومعرفة عميقة بنظام المحاسبة وأساليب الرقابة الداخلية المتصلة به، ويكون ذلك ضروريا لأحد السببين [3]:

---

[1]- أحمد ميلي سمية، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء البنوك**، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، مجلد02/ العدد 02، جامعة محمد وبضياف بالمسيلة، الجزائر، 2020، ص ص: 15 – 29؛

[2]- دويري ساكر، طلحي سماح، **دور تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد إجراءات المراجعة الخارجية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 7، العدد 3، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2020 ، ص: 1371؛

[3]- لويزة بهاز، حورية عجيلة، صفية مصطفى، "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**"، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية (JAEAS)، مجلد 01 العدد: 02، مركز الجامعي بأفلو، سنة 2019، ص: 31؛

- لضمان فعالية الإجراءات المحاسبية للرقابة الداخلية، والتي يمكن الاعتماد عليها، ينبغي تنظيم وتحديد الاختبارات التحليلية بما يتناسب مع طبيعتها وتوقيتها وإطارها.
- على المراجع أن يلعب دورا في وضع الاختبارات التحليلية في حالة عدم توفر إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية كافية بما يمكن الاعتماد عليها.

3-2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المراجع أولا بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يحلل مكونات النظام المتميزة في التصميم، ويقدم التقييم المبدئي كأساس لتحديد اختبارات الالتزام يسمح هذا للمراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام، هذا يساهم في وضع استراتيجية المراجعة الفعالة بتحديد جوانب الضعف وتحديد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتملة لكل جانب من جوانب الضعف أو خلل في النظام.

4- إجراء اختبارات المراجعة: يمكن التفريق بين الاختبارات الفكرية والدراسية في المراجعة وتلك التي تحظى بتطبيق واسع، كما يمكن تقسيمها إلى الفئات التالية:

4-1- إجراءات المراجعة التحليلية: تتضمن هذه الاختبارات تحليل المعادلات والاتجاهات، سواء لمقارنة الأداء مع السنوات السابقة أو مع معايير القطاع يساعد ذلك المراجع في فهم النشاط بشكل أفضل وتحديد المجالات التي تتطلب مزيدا من الفحص، وعندما تكون النتائج المستخلصة من التحليل مختلفة بشكل جوهري عن توقعات المراجع، فإن الانتقال إلى أحد الاختبارات البديلة يصبح ضروريا.

4-2- اختبارات الالتزام: تهدف تلك الاختبارات إلى التحقق من تطبيق أساليب الرقابة بالطريقة المحددة وفقا للإرشادات المعتمدة [1].

إذا اعتبر المراجع بعد الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفعالية، فسيكون لديه مبرر للوثوق بالنظام وبالتالي يمكنه تقليل عدد اختبارات التحقق، وبجانب ذلك تركز اختبارات الالتزام على ثلاثة جوانب مهمة من أساليب الرقابة.

[1]- لويزة بهاز، حورية عجيلة، صفية مصطفى، **مرجع سابق ذكره**، ص: 32؛

- الحاجة إلى استمرار تنفيذ الإجراءات الرقابية المطلوبة بانتظام؛
- تطوير جودة تنفيذ الإجراءات الرقابية؛
- الأفراد المسؤولين عن تطبيق إجراءات الرقابة؛

ثالثا: فحص حسابات القوائم المالية وإعداد التقرير:

1- **فحص حسابات القوائم المالية:** عقب إتمام المراجع للدراسات والتقييم النهائي للنظام الداخلي للرقابة، يتم بدء تنفيذ الخطوات المتعلقة بفحص الحسابات والبيانات المالية، كما يظهر في الشكل التالي:

الجدول رقم 04: يوضح إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية؛

الفحص:	نتيجة التقييم
1-تحديد نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية؛	▪ إعادة النظر في برنامج المراجعة؛ ▪ تخفيف البرنامج؛ ▪ تعزيز البرنامج بإجراءات إضافية.
2- اختبارات الاستمرارية والاتساق ؛	▪ اختبارات التطابق (مراجعة المعلومات ومقارنتها مع المعايير)؛ ▪ عن طريق الحسابات الرياضية)؛ ▪ اختبارات المطابقة باستخدام الوثائق الداخلية؛ ▪ اختبارات المطابقة باستخدام التأكيدات الخارجية؛ ▪ اختبارات المطابقة من خلال الملاحظة المباشرة.
3-انهاء عملية المراجعة؛	▪ مراجعة الأحداث اللاحقة للميزانية؛ ▪ مراجعة عرض القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛ ▪ إعادة فحص الوثائق؛ ▪ إصدار التقرير؛ ▪ ضمان الالتزام بمبادئ المحاسبة.

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة الجزائر 3، 2009 ص: 82؛

1-1- تحديد نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية: تبنى تعديلات برنامج المراجعة على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتم تحديد نطاق، وطبيعة، وتوقيت، وحجم الفحوصات بناءً على نتائج التقييم، فإذا كان النظام قويا يتم تخفيض الفحوصات، بينما في حالة الضعف يتم تدعيم البرنامج بإجراءات مراجعة إضافية، مع إمكانية استبعاد فحوصات الحسابات في حالة وجود نظام رقابة داخلية متفوق [1]؛

2-1- اختبارات الاستمرارية والاتساق: هي اختبارات تم تصميمها لرصد أي أخطاء أو مخالفات مالية قد تؤثر بشكل مباشر على دقة القوائم المالية، مما يعتبر مؤشرا هاما على وجود عمليات تزوير في الحسابات.

3-1- إنهاء عملية المراجعة: يختتم المراجع عملية المراجعة بإبداء رأيه المهني المستقل حول مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية لإتمام هذه العملية، قبل إصدار رأيه النهائي، يقوم المراجع بضمان مطابقة مبادئ وقواعد المحاسبة، وفحص الأحداث ما بعد الميزانية، ومراجعة عرض القوائم المالية والمعلومات الإضافية، ومراجعة ملفات العمل.

4-1- إعداد تقرير: تختتم مهمة المراجعة الخارجية بإعداد تقرير نهائي شامل يلخص نتائج الفحص والتدقيق الذي أجراه المراجع على مدار فترة المهمة، تتكون المرحلة النهائية من خطوتين متتاليتين مترابطتين، وهما:

2-1- الاجتماع النهائي: تبرز أهمية الاجتماعات التي تضم المراجعين والعملاء، بالإضافة إلى الإداريين والمسؤولين، في عرض وشرح جميع النقاط والأدلة والبراهين التي يحصل عليها المراجعين خلال تنفيذ مهمتهم، يتمحور هذا الاجتماع حول المشاكل والتوصيات بناء على الأولويات ودرجة الأهمية، مما يتيح للعميل فهم شكوك وتحقيقات المراجع ومناقشتها، ويعتمد

[1]- محمد سمير صبان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 70؛

نجاح الاجتماع النهائي أو المقابلة على درجة الاستعداد المتقنة، سواء في العرض الشفوي أو في مناقشة التوصيات، وبالتالي، على فاعلية النقاش.

2-2- إعداد تقرير المراجعة: التقرير الذي يعده المراجع هو المخرج الكتابي النهائي لعملية المراجعة، ويعد أساسيا لفهم النتائج والتوصيات، وبدونه لا يمكن تصور مهمة المراجعة حيث يكشف عن رأي المراجع في وضع المؤسسة [1]؛

سنركز في هذه الدراسة على أربعة أنواع من التقارير، وهي كالتالي [2]:

2-2-1- تقرير المراجع النظيف: يشار إليه أيضا باسم التقرير النقي أو التقرير بدون تحفظات، حيث يظهر أن القوائم المالية تعرض بشكل موضوعي لمركز المالية للمؤسسة، وتظهر نتائج عملياتها بتوافق مع المعايير المعمول بها، سواء كانت المبادئ المحاسبية أو المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية.

2-2-2- تقرير المراجع المتحفظ: التقرير المتحفظ للمراجعة هو الذي يعبر فيه عن رأي محدود نتيجة لتوفر أحد الشروط:

- هناك قيود على نطاق المراجع؛
- هناك خلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المعمول بها.

2-3- التقرير السلبي: التقرير السلبي يعتبر العكس التام للتقرير النظيف، إذ يعلن فيه أن القوائم المالية تحتوي على معلومات مضللة أو محرفة، وأنها لا تعكس بدقة وضوح المركز المالي للمؤسسة أو نتائج العمليات التشغيلية وتدفقات النقدية؛

---

[1]- حكيمة مناعي، "**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**"، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص ص: 58-59؛

[2]- بلقاضي طاهر لمين، بن موسى كمال، "**رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 –دراسة حالة الجزائر**، العدد 7، ديسمبر 2018، ص: 130؛

2-4- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي: يقدم المراجع تقريرا يشمل عدم التعبير عن رأيه في حالة عدم الاقتناع بصدق المعلومات قوائم المالية، ويعود سبب الضرورة للامتناع عن إبداء الرأي إلى [1]:

- عدم حصول المراجع على أدلة الإثبات وذلك بسبب وجود قيود تضعها إدارة المؤسسة؛
- عدم التأكد وله تأثير كبير على القوائم المالية.

الفارق بين التقرير السلبي والامتناع عن إبداء الرأي يكمن في أن التقرير الأخير يصدر عندما لا تكون هناك أدلة كافية وملائمة للمراجع ليعبر عن رأيه بصدق وعدالة القوائم المالية؛

يصدر التقرير السلبي عندما تكون هناك أدلة كافية للمراجع حول عدم عدالة القوائم المالية، وبالتالي إذا كان المراجع على علم بأن القوائم المالية غير عادلة، فلا يمكنه الامتناع عن إبداء الرأي.

المطلب الثالث: أساسيات حول محافظ الحسابات؛

محافظ الحسابات هو الشخص المسؤول عن مراجعة حسابات مؤسسات متنوعة ومختلفة فيما يتعلق بطبيعتها وأنشطتها، ويمكن أن يكلف بإجراء دراسات وأبحاث لتقديم توصيات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية، تتطلب هذه المهنة صفات شخصية ومهارات متعددة، بالإضافة الى فهم عميق للمبادئ المحاسبية والتزامه بالمعايير المهنية، مما يجعله مسؤولا أمام مختلف الجهات.

أولا: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات:

1- تعريف محافظ الحسابات: محافظ الحسابات هو الفرد الذي يقوم بشكل منتظم وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته بمهمة التأكيد على صحة حسابات الشركات والهيئات، والتحقق من انتظامها وتوافقها مع القوانين والتشريعات المعمول بها[2]؛

[1]- بلقاضي طاهر لمين، بن موسى كمال، **مرجع سبق ذكره**"، ص: 131؛

[2]- القانون رقم 10-101 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

التعريف الثاني وفقا للمادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري، يعرف الشخص الذي يتولى فحص الدفاتر والأوراق المالية للشركة، ويراقب انتظام حساباتها وصحتها، كما يتحقق من صحة المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة، ويتحقق من الوثائق المرسلة إلى الجهات الخارجية بشأن الوضع المالي للشركة وحساباتها، ويصادق على دقة الجرد والميزانية وانتظامهما [1]؛

2- بناء على هذه التعاريف، يتبين لنا أن محافظ الحسابات يكون فردا مؤهلا تعليميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع بالاستقلالية التامة، وعادة ما يتولى فحص نظام الرقابة الداخلية وسجلات المحاسبة بشكل نقدي قبل تقديم الرأي حول صدق الموازنة المالية.

3- **تعيين محافظ الحسابات:** يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق قرار من الجمعية العامة أو الهيئة المختصة بالمداولات، بعد الحصول على الموافقة الكتابية، ووفقا لدفتر الشروط ينبغي لمحافظ الحسابات أن يكون ضمن فئة المحترفين المعتمدين والمسجلين في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحدد مدة عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات، قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يسمح بتعيين نفس محافظ الحسابات بعد انقضاء فترتي عهدة متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات؛

4- **مهام محافظ الحسابات:** يقوم محافظ الحسابات بأداء المهام التالية:

- مهمة محافظ الحسابات هي التحقق من أن الحسابات السنوية مرتبة ودقيقة وتتطابق تماما مع نتائج العمليات المالية للسنة السابقة، بالإضافة إلى التحقق من صحة وضع المالية، وممتلكات الشركات، والهيئات؛
- تنظم شروط توقيع الاتفاقيات بين الشركة المراقبة والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون لقادة الشركة أو المسؤولين عن إدارتها مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها [2]؛

[1]- **القانون التجاري للجمهورية الجزائرية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص: 184؛

[2]- عبايبية أسماء، بشنودة رفيق، "**الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية حالة الجزائر**"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17، العدد 25، سنة 2021، ص ص: 585-596؛

- يعبر عن رأيه في شكل تقرير مستقل حول إجراءات الرقابة الداخلية، والتي يتم الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الإدارة؛
- يقوم بفحص دقة الحسابات السنوية وتطابقها مع المعلومات المذكورة في تقرير الإدارة الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو المساهمين في الأسهم [1]؛
- تعين على المديرين والجمعية العمومية أو هيئة المداولة المؤهلة أن يطلعوا بشفافية على أي نقص قد يتم اكتشافه أو يتم الاطلاع عليه، والذي قد يؤدي بطبيعته إلى عرقلة استمرارية عمل المؤسسة؛
- في حالة الشركات القابضة والمجمعة، يصدق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمعتمدة، وبجانب التحقق من صحتها، يتم ذلك عن طريق مراجعة الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات في الفروع أو الكيانات التابعة لها والمتمركزة في نفس مركز القرار [2]؛
- المحافظة على أسرار المهنة: محافظ الحسابات يتمتع بثقة عملائه، حيث يكتسب فهما شاملا للأعمال، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن وليس في مهنة المحاسبة والتدقيق فقط بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار، وألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة[3].

ثانيا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات:

1- حقوق محافظ الحسابات: تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي[4]:

---

[1]- محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية – العدد الثالث / مارس 2018، ص ص: 235-236؛

[2]- بوحفص رواني، **واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية**، المجلد: 23 العدد 01، السنة 2023، ص: 282؛

[3]- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 67؛

[4]- القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق، أنظر المواد (31 -32-33-36-37-38)؛

- تمنح له الصلاحية للاطلاع على السجلات المحاسبية، والميزانيات، والمراسلات، والمحاضر في أي وقت ومن أي مكان، وجميع الوثائق والمكاتبات التابعة للمؤسسة أو الهيئة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- لديه الحق في طلب من الإدارة والموظفين التابعين للمؤسسة أو الهيئة، توضيحات ومعلومات بكل الوسائل المتاحة، ويمكنه أيضا إجراء جميع التفتيشات التي يراها ضرورية؛
- يتمتع بالحق في الاطلاع على المعلومات في مقر المؤسسة المتعلقة بالمؤسسات المرتبطة بها أو المؤسسات الأخرى التي تشترك معها في التأثير؛
- حق حضور الجمعيات العامة، كلما اقتضت الضرورة ذلك؛
- الحق في الحصول على أتعابه نظير عمله المقدم كما يجب ألا يتلقى أي امتياز أو احتكار أيا كانت طبيعته؛
- يمكنه استلام الأتعاب والتعويضات التي تم صرفها في إطار أداء مهمته؛
- الحق في الاستقالة دون أن يتخلص من التزاماته القانونية مع ضرورة تقديم إشعار مسبق مدته؛
- ثلاث (03) أشهر، وتقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- له الحق في مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية [1].

2- واجبات محافظ الحسابات: يتحمل محافظ الحسابات العديد من الواجبات والالتزامات الضرورية لتأديته لعمله بكفاءة، وتتضمن هذه الواجبات والالتزامات [2]:

- على محافظ الحسابات أن ينفذ فحصا دقيقا لسجلات ودفاتر المحاسبة للمؤسسة التي يجري تدقيق حساباتها، بهدف التحقق من صحتها وسلامتها، وكشف الأخطاء المحتملة؛

[1]- زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 138؛

[2]- أسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسير المحاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017، ص ص: 22-23؛

- يتوجب على محافظ الحسابات تقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها؛
- توجب عليه التحقق من التزام المؤسسة بتطبيق مختلف القوانين واللوائح والأنظمة بشكل سليم؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة كما يلي:[1]

01- تصويب الأخطاء التي تم اكتشافها ومعالجتها؛

02- الحرص على تجنب الأخطاء في المستقبل بقدر الإمكان، وتحسين جودة العمل في مختلف أقسام وإدارات المؤسسة.

[1]- ادريس عبد السلام الشنوي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 46؛

المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية؛

تهدف القوائم المالية إلى إعطاء صورة دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج عمليتها خلال فترة معينة، وقد تولت مهنة المحاسبة مهمة القيام بإعداد هذه القوائم في ظل مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكما تهدف عملية مراجعة القوائم المالية إلى تعزيز مستوى الثقة لدى مستخدمي هذه القوائم من خلال تقديم رأي فني موضوعي بشأن دقة وسلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضع المالي للمؤسسة.

في هذا المبحث سنستعرض في المطلب الأول المفاهيم العامة المتعلقة بالقوائم المالية، وفي المطلب الثاني سنتناول مسؤولية المراجع الخارجي تجاه التصرفات غير القانونية، ونوضح في المطلب الثالث والأخير أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول القوائم المالية؛

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نتناول مفاهيم عامة حول القوائم المالية وذلك من خلال التطرق إلى مفهوم القوائم المالية وخصائصها.

أولا: مفهوم وخصائص القوائم المالية؛

1- **تعريف القوائم المالية:** تمثل بيانات تفصيلية وإجمالية عن جميع عناصر المعاملات الأساسية والأنشطة في المشروع، حيث تعرض في مجموعة من الكشوف المحاسبية وفقا لمواصفات محددة تتماشى مع المعايير المحاسبية، ويتم التعبير عنها في صورة أرقام تعكس كافة العمليات، والأنشطة المالية و الاقتصادية التي ينفذها المشروع خلال فترة محددة (ربع

سنة، نصف سنة، سنة)، مما يسمح للقارئ بفهم نتائج أعمال المشروع والتغيرات التي تطرأ على مركزه المالي[1]؛

تقدم الكشوفات المالية معلومات تمكن من إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة يشمل كل جزء من أجزاء الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة على المبلغ المقابل له في السنة المالية السابقة بالإضافة إلى ذلك، يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل وصفي وعددي[2].

من خلال ما سبق يمكن القول أن القوائم المالية ما هي إلا عبارة عن الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لأطراف الخارجية، والجزء الأساسي في التقارير المالية.

2- **الخصائص النوعية للقوائم المالية:** تعتبر الخصائص النوعية سمات تجعل المعلومات المدرجة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين توصف القوائم المالية عادة بأنها تقدم صورة صادقة وعادلة أو تمثل بإنصاف المركز المالي، والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تشمل خصائص الجودة الأساسية ما يلي:

2-1- القابلية للفهم: لضمان سهولة فهم المعلومات المدرجة في القوائم المالية، يتطلب الأمر من المستخدمين أن يكونوا على دراية جيدة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، بالإضافة إلى امتلاك رغبة في استيعاب وتحليل هذه المعلومات بعناية معقولة، ومع ذلك لا ينبغي استبعاد المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة التي يجب تضمينها في القوائم المالية إذا كانت تلبي احتياجات صانعي القرارات الاقتصادية، حتى وإن كانت صعبة الفهم بالنسبة لبعض المستخدمين[3]؛

---

[1]- دريد كمال أل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، الطبعة الثانية، دار المسير للنشر والتوزيع والطباع،2009، ص ص: 68-69؛

[2]- المادة29 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، السنة 2007؛

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معاير المحاسبة، الطبعة الأولى**، الدار الجامعية، 2008، ص: 50؛

2-2- الملائمة: لضمان فعالية المعلومات، يجب أن تكون متناسبة مع احتياجات صانعي القرار, وتكون المعلومات ملائمة عندما تلبي تلك الاحتياجات، وتكون في صورة مناسبة ومفهومة تساهم في توجيه قرارات المستخدمين الاقتصادية، سواء عبر مساعدتهم في تقييم الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية، أو من خلال تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة [1]؛

2-3- الدقة والموثوقية: المعلومات يجب أن تكون دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز لتكون موثوقة، فبالرغم من أن المعلومات قد تكون ملائمة، إلا أنها قد تكون غير موثوقة نتيجة لدرجة الدقة وتوقيت إصدارها ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي: التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية[2]؛

2-4- القابلية للمقارنة: من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للقوائم المالية مؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الفترة الزمنية[3].

ثانيا: أنواع القوائم المالية:

1- قائمة الدخل: هذه القائمة توفر لنا نظرة عامة عن أحداث وعمليات المؤسسة خلال الفترة المحددة، التي قد تمتد لثلاثة أو ستة أشهر أو حتى عام كامل تبدأ القائمة بصافي المبيعات، وهو العائد الإجمالي عند نهاية فترة الوقت، ثم يتم خصم التكاليف، مثل تكاليف

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **المرجع السابق**، ص: 51؛

[2]- طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، أكتوبر 2020، ص: 104؛

[3]- طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، **المرجع السابق**، ص: 104؛

إنتاج المنتجات والتسويق والأجور وأي تكاليف أخرى تمت تكبدها خلال هذه الفترة، لتصل في النهاية إلى صافي الربح. [1]؛

الجدول رقم (05): يوضح مثال حول قائمة الدخل؛

قائمة الدخل	
صافي المبيعات	.....
يخصم المصاريف:	
.....	.....
.....	.....
.....	.....
صافي الربح	.....

2- **قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية:** هذه القائمة تتيح لك فهم قيمة أصول الشركة والالتزامات وقيمة حقوق المساهمين في نهاية فترة محددة، مثل نهاية العام الماضي في 31 ديسمبر أو نهاية ثلاثة أو ستة أشهر يلاحظ أن قائمة الدخل تعكس أحداث الفترة المحددة، بينما يعبر الميزانية أو المركز المالي عن حالة المركز المالي للشركة في نهاية تلك الفترة وليس خلالها.

تتألف المركز المالي من ثلاثة أقسام رئيسية: الأصول التي تمثل ممتلكات الشركة مثل المعدات، والمنتجات، والمباني، والأراضي، والأموال المستحقة من الآخرين مثل ديون العملاء الالتزامات التي تشمل القروض المستقبلية، والأموال المستحقة للموردين عن

[1]- محي الدين عبد الرزاق، **أساسيات التحليل المالي**، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، عمان، 2024، ص: 207؛

المشتريات بالتقسيط أو بالآجل وحقوق الموظفين المستحقة، وأخيرا حقوق المساهمين أو ملاك الشركة، التي تشمل رأس المال الذي تم دفعه وأي أرباح تم احتجازها.[1]

الجدول رقم (06): مثال حول قائمة المركز المالي؛

قائمة المركز المالي:	
<u>الأصول</u>	
.....	.....
.....	.....
الالتزامات	.....
.....	.....
.....	.....
حقوق المساهمين	
.....	.....
.....	.....

3- **قائمة التدفقات النقدية:** هذا الكشف يظهر المبالغ التي تم استلامها خلال فترة مالية محددة، يعرض التدفق النقدي الذي دفعته منشأة معينة، ويلزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة بموجب المعيار الدولي المحاسبي رقم (7)، يتم تقسيم الأنشطة في قائمة التدفق النقدي إلى ثلاثة أقسام رئيسية: التدفقات النقدية من

[1]- محي الدين عبد الرزاق، "**المرجع السابق**"، ص: 212؛

الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية[1]؛

4- **قائمة حقوق المساهمين:** تعرف حقوق المساهمين بأنها الالتزامات المستحقة على المنشأة تجاه أصحابها (الملاك)، وتعد قائمة التغيرات في حقوق المساهمين أداة لتسجيل التغيرات التي طرأت على حقوقهم خلال فترة أو سنة مالية معينة، حيث تزداد حقوق المساهمين بزيادة رأس المال والأرباح المبقية، وتقل بسبب تخفيضات رأس المال والخسائر وتوزيعات الأرباح من بين البنود الرئيسية في قائمة حقوق المساهمين[2]:

☑ رأس المال؛

الاحتياطيات: الاحتياطيات المالية المحجوزة من أرباح المنشأة لتحقيق أهداف معينة مثل تعزيز المركز المالي أو التوسع في الاستثمارات؛

☑ الأرباح المتبقية: تعرف بأنها الأرباح المعاد استثمارها من قبل المنشأة بدلا من توزيعها على مساهميها كأرباح.

ثالثا: الأهداف الأساسية للقوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول الحالة المالية الحالية وأداء المنشأة المالي للمستفيدين، بالإضافة إلى التغيرات التي طرأت على الوضع المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية؛

تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، ولكن غالبا القوائم المالية لا تقدم جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين

[1]- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 49؛

[2]- https://thameen.org.sa/ counsulter le :lunde 18 mars 2024.

الاقتصادية، نظرا لأن القوائم المالية تعكس بشكل رئيسي تأثيرات الأحداث المالية السابقة فإنها قد لا توفر المعلومات غير المالية بشكل كاف؛

وتظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها[1].

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي حول التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية؛

تعد ظاهرة الغش والخطاء ظاهرة موجودة منذ عشرات السنين ولكنها أصبحت متفشية، الامر الذي جذب انتباه الباحثين نظرا لأهمية مخاطر الغش والخطاء التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية، ودورها في انهيارها أو حدوث خسائر كبيرة، وسوف يتضمن هذا المطلب مفهوم الخطأ والغش، والمسؤولية المهنية لمدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش، والخطوات المتخذة للإبلاغ عن حالات الغش والخطأ.

أولا: الخطاء والغش: يعتبر حدوث الأخطاء واردا جدا في المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية نظرا لتعدد عمليات المنظمة وخطوات المعالجة المحاسبية، أما الغش فيحدث عندما يكون هناك قصد من مرتكبه، أو يكون خطأ مقصودا ولذلك سنميز في هذا البند بين العنصرين التاليين الخطأ والغش:

1- الخطأ: هي عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي عن غير قصد، إن هذه الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص: 47؛

المعلومات المحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها للحقيقة، وعدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المناسبة، إن معرفة أسباب ارتكاب الأخطاء تساعد على اكتشافها ومن ثم تصحيحها، وتتلخص هذه الأسباب في العناصر الآتية[1]:

☑ الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

☑ السهو أو عدم بذل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء الأعمال المعهود بها إليهم.

2- **الغش:** أما الغش في حالة التلاعب أو الاحتيال، يتم تعمد إخفاء أو تغيير البيانات بهدف الحصول على فوائد شخصية، إما عبر إيهام جهة أخرى أو تحميلها بمسؤوليات تفوق التزاماتها، أو بالحصول على أصول وممتلكات المنشأة للاستخدام الشخصي، أو عن طريق التلاعب المتعمد بالمعلومات المالية من جانب موظفي الشركة أو أطراف ثالثة[2].

ثانيا: المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش:

الهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المراجعة وضحت مسؤولية المراجع في اكتشاف، والإبلاغ عن التلاعب يمكن تحديد إطار مسؤولية المراجع في كشف التلاعب من خلال النقاط التالية:

ينبغي للمراجع تقدير مدى الخطر المحتمل نتيجة وجود تلاعبات قد تؤثر بشكل كبير على القوائم المالية، حيث يتوقف هذا التقدير على مستوى الخطر الذي يتم تقديره أثناء وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 240، تتحمل المسؤولية عن اكتشاف أي تلاعب في المقام الأول على عاتق الإدارة والمكلفين بذلك[3]؛

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديق، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014، ص: 140؛

[2]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 160؛

[3]- حسب معيار المراجعة الدولي رقم 240؛

في سياق تحديد مسؤوليات المراجع في اكتشاف الأخطاء والاحتيال، يجب التأكيد أنه ليس مسؤولا عن منع الاحتيال، ولكنه ملزم بممارسة العناية المهنية المناسبة يتطلب ذلك منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات اللازمة لإجراء المراجعة الشاملة يتطلب تضمين إجراءات إضافية في برنامج المراجعة إذا توقع المراجع، وجود خطأ جوهري في القوائم المالية، وذلك من خلال ممارسة الحيطة المهنية وواجباته المعترف بها تساعد عوامل الجودة التي تحكم أداء المراجع على اكتشاف الأخطاء والاحتيال، مما يزيد من احتمالية التوصل إلى استنتاجات دقيقة عدم اكتشاف الاحتيال أكبر من احتمال اكتشاف الأخطاء، والسبب في ذلك هو أن الاحتيال عادة ما ينطوي على أفعال موجهة ومصممة لإخفائه[1]؛

ثالثا: الخطوات المتخذة للإبلاغ عن حالات الغش والخطأ من طرف المراجع الخارجي:

تنطوي عملية التدقيق على مخاطر لا يمكن تجنبها، ولذلك يجب على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة حسب ما تفتضيه الظروف، وفيما يلي أهم الخطوات التي يجب اتخاذها في حال اكتشاف حالة احتيال:

1- إبلاغ إدارة المؤسسة: على المراجعين الماليين إبلاغ إدارة المؤسسة فور الانتهاء من عملية المراجعة في الحالات التالية:

- إذا كان هناك شك في وجود تلاعب، حتى لو كان له تأثير غير مادي على القوائم المالية؛
- في حال تأكيد وجود التلاعب بالفعل.

[1]- أمينة بوفرح، **مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية**، مجلة حوكمة الشركات المالية، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر 2020، ص: 8؛

ينبغي عليه أن يأخذ بعين الاعتبار جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب للإبلاغ عن حالات الاحتيال المحتملة، أو الفعلية عندما يحيط الشك بالإدارة يسعى المدقق للعثور على مرجع قانوني يوجهه في تحديد الإجراءات التي يجب اتباعها.

2- **إبلاغ السلطات الإشرافية العليا:** واجب المدقق بالسرية يمنعه من الإفصاح عن التلاعب لأي طرف أخر، حتى في الحالات التي تجاوزت فيها القوانين؛

وفقا للمادة 27 من القانون 01.10، في حالة عدم الموافقة على حسابات المؤسسة لمدة سنتين متتاليتين من قبل الهيئة المراقبة، يجب على محافظ الحسابات إخطار وكيل الجمهورية المختص إقليميا بهذا الأمر[1]؛

3- **إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:** إذا تبين للمدقق أن الخطأ أو التلاعب له تأثير جوهري على البيانات المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه، يجب عليه التعبير عن رأي متحفظ أو سلبي؛

وفقا للمادة 31 من القانون 01.10، يحق لمحافظ الحسابات أن يتطلع على السجلات المحاسبية للمؤسسة في أي وقت وفي أي مكان، وجميع الوثائق التابعة للهيئة أو المؤسسة، وأن يطلب أي توضيحات أو فحوصات يرونها ضرورية[2]؛

إذا قامت إدارة المنظمة بمنع المدقق من الوصول إلى جميع المستندات، فله الحق في إبداء رأي تحفظي أو رفض إبداء الرأي في القوائم المالية بسبب وجود عوائق وقيود في عملية المراجعة؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 01.10 مؤرخ في 29 يونيو2010 **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية**، العدد 42.92، ص: 07؛

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 01.10 مؤرخ في 29 يونيو2010، المرجع السابق، ص: 08؛

4- الانسحاب من عملية المراجعة: في بعض الحالات قد يدرك المدقق ضرورة الانسحاب من عملية التدقيق عندما لا تتخذ المنظمة إجراءات لمعالجة الاحتيال التي يعتبرها المدقق ضرورية في الظروف الراهنة، حتى لو كان للتلاعب أو الخطأ تأثير مادي على البيانات المالية إحدى العوامل التي تؤثر على قرار المدقق هي وجود الأدلة الدامغة إلى جانب التعاون بين الإدارة والسلطة العليا، يؤثر هذا على مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية العلاقة بين المدقق والمنظمة.[1]

المطلب الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية؛

يهدف الطلب على خدمات مراجعي الحسابات لمراجعة البيانات المالية إلى ضمان رؤية المستفيدين من هذه القوائم ويجب أن يزودهم الإفصاح المحاسبي للقوائم بهذه المعلومات بالشكل المناسب، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، مما يتطلب إخضاعها للمراجعة من قبل مدقق حسابات مستقل، لقد قدمت العديد من الدراسات دليلا علميا قويا على أن خدمات المدقق في مجال مراجعة البيانات المالية تحقق قيمة مضافة للمحتوى المعلوماتي لتلك القوائم، وهو ما يتمثل في زيادة الفائدة أو العائد لمتخذي القرار وأصحاب المصلحة في المشروع باعتباره نتيجة اعتمادهم على معلومات أولية يتم تقديمها بشكل مؤقت، وهي ملتزمة بدرجة مناسبة من الإفصاح الكافي نتيجة إخضاع هذه المعلومات للمراجعة الدورية من قبل مدقق مستقل.

أولا: معاير المراجعة للقوائم المالية:

[1]- جمال منصر، **مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص: 25؛

1- المعايير العامة: تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة، بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة يجب أن يكونوا مهيئين ولهم علم بإجراءات المراجعة وتشمل ثلاث معايير نلخصها كما يلي[1]:

☑ أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملي مع عامل التطوير، والتحديث في تدقيق الحسابات؛

☑ الاستقلالية والحياد يمثلان حجر أساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية؛

☑ العناية المهنية الازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

2- معايير العمل الميداني: على الرغم من الافتراض بتوفر الكفاءة المهنية والاستقلالية التامة للمدقق إلا أن ذلك ليس كافيا للتوصل إلى رأي صحيح حول مصداقية الحسابات لذلك، يجب أن يدعم الرأي بمعايير أخرى، تتضمن معايير الفحص الميداني عدة جوانب، بما في ذلك معيار التخطيط والإشراف، ومعيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى كفاية وموثوقية الأدلة المدعمة [2].

ثانيا: تقرير مدقق الحسابات: بالإضافة للقوائم المالية تحتوي التقارير السنوية للشركات على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، والذي يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يقوم المدقق من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، كما يوضح المدقق رأيه

---

[1]- خيضر خنفري، **المراجعة الخارجية وفق المعاير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية**، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 2، 2017، ص: 157؛

[2]- محمد زوبير، **دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الإقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية**، أطروحة دكتورة، جامعة غرداية، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة 2022/2021، ص ص: 76 – 77؛

بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية، إن أبرز ما يقدمه هذا التقرير للمستخدمين هو توفير الثقة والاعتماد على التقارير المنشورة بفضل تصديق جهة خارجية محايدة مثل المدقق، أما بالنسبة لشكل التقرير، فيجب أن يحتوي التقرير العام الذي يعبر عن رأي مراقب الحسابات حول الحسابات الفردية أو المدمجة على العناصر التالية:

☑ اسم وعنوان مدقق الحسابات، ورقم اعتماده، ورقم تسجيله في الجدول؛

☑ عنوان يوضح أن الوثيقة هي تقرير مدقق الحسابات لكيان محدد بوضوح، ويتعلق بالسنة المالية المنتهية في تاريخ معين.

يشتمل هذا التقرير على جزئيين رئيسيين: الأول هو التقرير العام للتعبير عن الرأي، والثاني يتضمن المدققات والمعلومات الخاصة يحتوي الجزء الأول المتعلق بالتقرير العام على ثلاثة عناصر: مقدمة، رأي حول القوائم المالية، وفقرة الملاحظات أما الجزء الثاني، الذي يركز على المدققات والمعلومات الخاصة، فيغطي تفاصيل محددة تتعلق بالكيان المدقق[1].

[1]- حولي محمد، جمانة كمال محمد العربي، **تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية**، عمان، زمزم ناشرون وموزعون، 2021، ص ص: 237-238؛

خلاصة الفصل الأول:

في هذا الفصل استنتجنا أن المراجعة الخارجية هي عملية نظامية تشمل جمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات الاقتصادية للتحقق من مدى توافقها مع المعايير الموضوعة، ثم إيصال النتائج للمستخدمين المعنيين، يجب أن يقوم بهذه العملية محافظ حسابات مؤهل وذو معرفة وثقافة عالية، مدركا لحقوقه وواجباته وفقا لقواعد المراجعة والأعراف المتبعة، كما يؤثر الفصل بين تاريخ العملية وتسجيلها وتاريخ المراجعة على الذمم والحقوق، مما يعزز أهمية ودور المراجعة الخارجية في التأكد من صحة و دقة القوائم المالية، وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، الهدف من ذلك هو الاستخدام الأمثل للموارد والحفاظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة يجب على المراجع الخارجي تقديم رأيه الفني المحايد في تقرير يتم توصيله لمستخدمي المعلومات، مما يساهم في تحقيق جودة القوائم المالية واتخاذ القرارات المناسبة.

تمهيد:

بعد استعراض مفهوم المراجعة الخارجية وخطواتها، ومناقشة دور القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية، وتحديد مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف التصرفات غير القانونية في القوائم المالية، قررنا القيام بإجراء دراسة ميدانية لشركة التضامن للإخوة نادي الحصى S.N.C، نظرا لأهميتها في السوق وحجمها الكبير وعملياتها الواسعة التي تتطلب الاستعانة بخدمات محافظ الحسابات وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم شركة التضامن للإخوة نادي الحصى؛

المبحث الثاني: تحليل البينات المالية لشركة محل الدراسة؛

المبحث الثالث: عرض تقارير محافظ الحسابات حول شركة محل الدراسة.

المبحث الأول: تقديم شركة التضامن للإخوة نادي للحصى؛

تعتبر شركة التضامن لإنتاج الرمل والحصى من الشركات الرائدة في قطاع استخراج المواد الخام اللازمة لصناعة البناء والإنشاءات، وفي هذا المبحث سوف نتعرف أكثر على هذه الشركة.

المطلب الأول: التعريف بشركة التضامن للإخوة نادي للحصى؛

شركة التضامن لإنتاج الرمل والحصى هي شركة تعمل في قطاع استخراج وإنتاج المواد الخام اللازمة لصناعة البناء والإنشاءات، تقوم الشركة بتوفير الرمل والحصى، التي تعتبر أساسية لبناء الطرق، والأبنية، والمنشآت الصناعية والتجارية الأخرى، يتمثل دورها الرئيسي في استخراج هذه المواد من المحاجر ومعالجتها لتلبية احتياجات السوق المحلية والإقليمية تعتمد شركة التضامن على فريق عمل مؤهل ومدرب لضمان جودة المنتج وسلامة العمليات تلتزم الشركة بالمعايير البيئية والصحية للحفاظ على البيئة وصحة الموظفين والمجتمع المحلي؛

تأسست في قرية أولاد علي بلدية، واد البردي، ولاية البويرة، في 22 يوليو 2007، وفقا للقانون الأساسي فرع رقم 2320/2007. تتكون الشركة من اثنين من الشركاء، ورأس مالها يبلغ 20,030,000 دينار جزائري، تعمل الشركة بمقرها الاجتماعي في حي 204 مسكن عمارة رقم 07 في البويرة، وتستفيد من جهود 50 عاملا في إدارة أعمالها بفعالية، بينما يعتبر الأستاذ كعوان صالح عين بسام من ولاية البويرة شخصاً موثوقا وموثقا لعقد القانون الأساسي للشركة؛

أما عن تطور رقم الاعمال الشركة خلال فترة الدراسة فالجدول التالي يوضح ذلك:

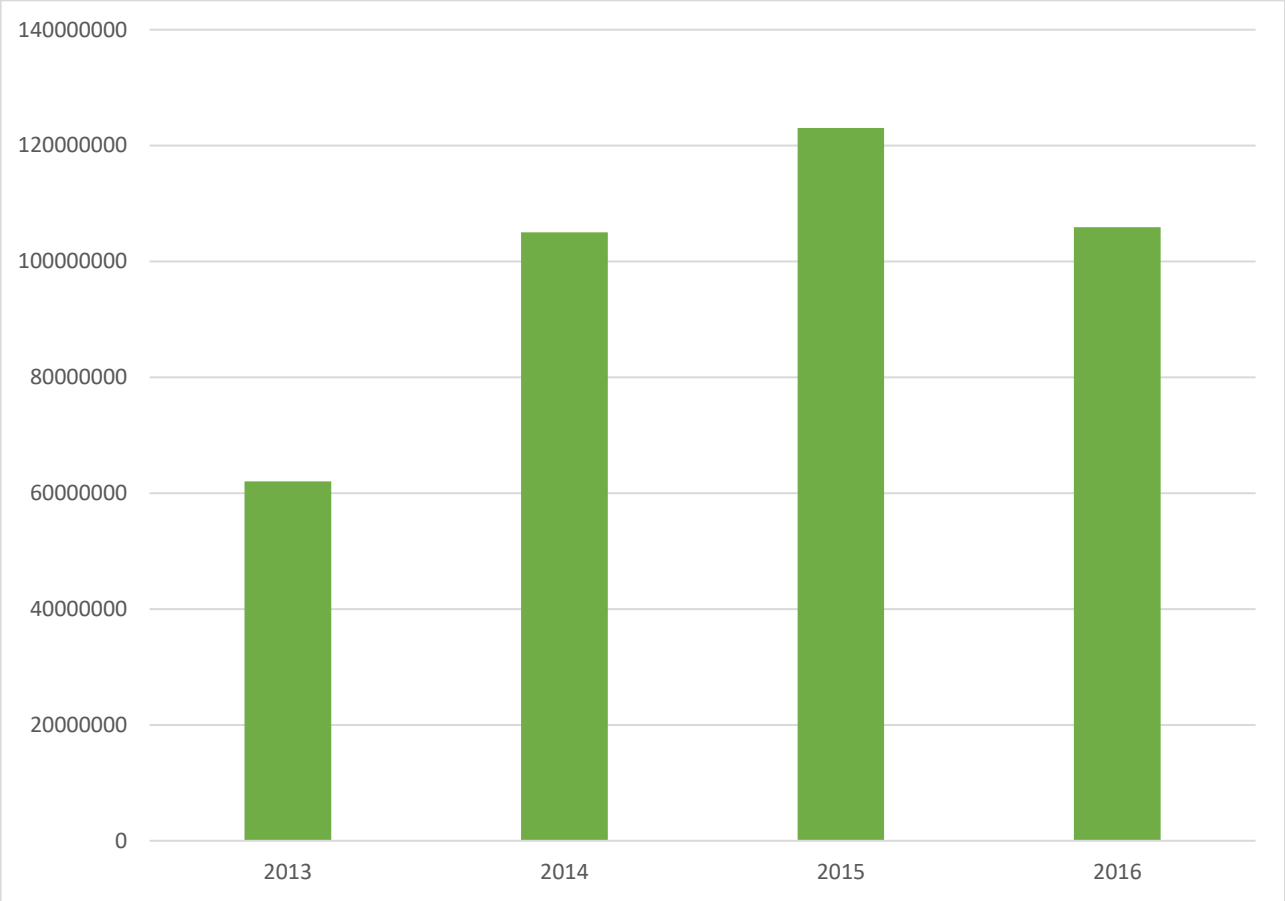
الجدول رقم (7): يوضح تطور رقم الاعمال للشركة خلال الفترة (2013-2016) الوحدة: دج

السنوات	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال	62019175.70	105028739.64	123044585.70	105890831.60

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على تقارير شركة S.N.C FRERES NADI AGREGATS؛

من خلال الجدول نلاحظ ان الشركة **S.N.C FRERES NADI AGREGATS** حققت زيادة في رقم أعمالها خلال السنوات 2013-2014-2015 ثم انخفض رقم اعمالها في سنة 2016

الشكل رقم (1): يبين فيه زيادة وانخفاض رقم الأعمال الشركة S.N.C FRERES NADI AGREGATS لفترة (2013-2016)



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على **الجدول أعلاه**؛

أما وضعية العمال في الشركة **S.N.C FRERES NADI AGREGATS** يمكن الوقوف عليها من خلال استعراضنا لتطور عدد العمال خلال فترة الدراسة (2013-2016) وفقا لما يلي:

الجدول رقم (8): يوضح عدد العمال في الشركة S.N.C FRERES NADI AGREGATS لفترة (2014-2016)؛

السنوات	2014	2015	2016
عدد العمال	36	37	44

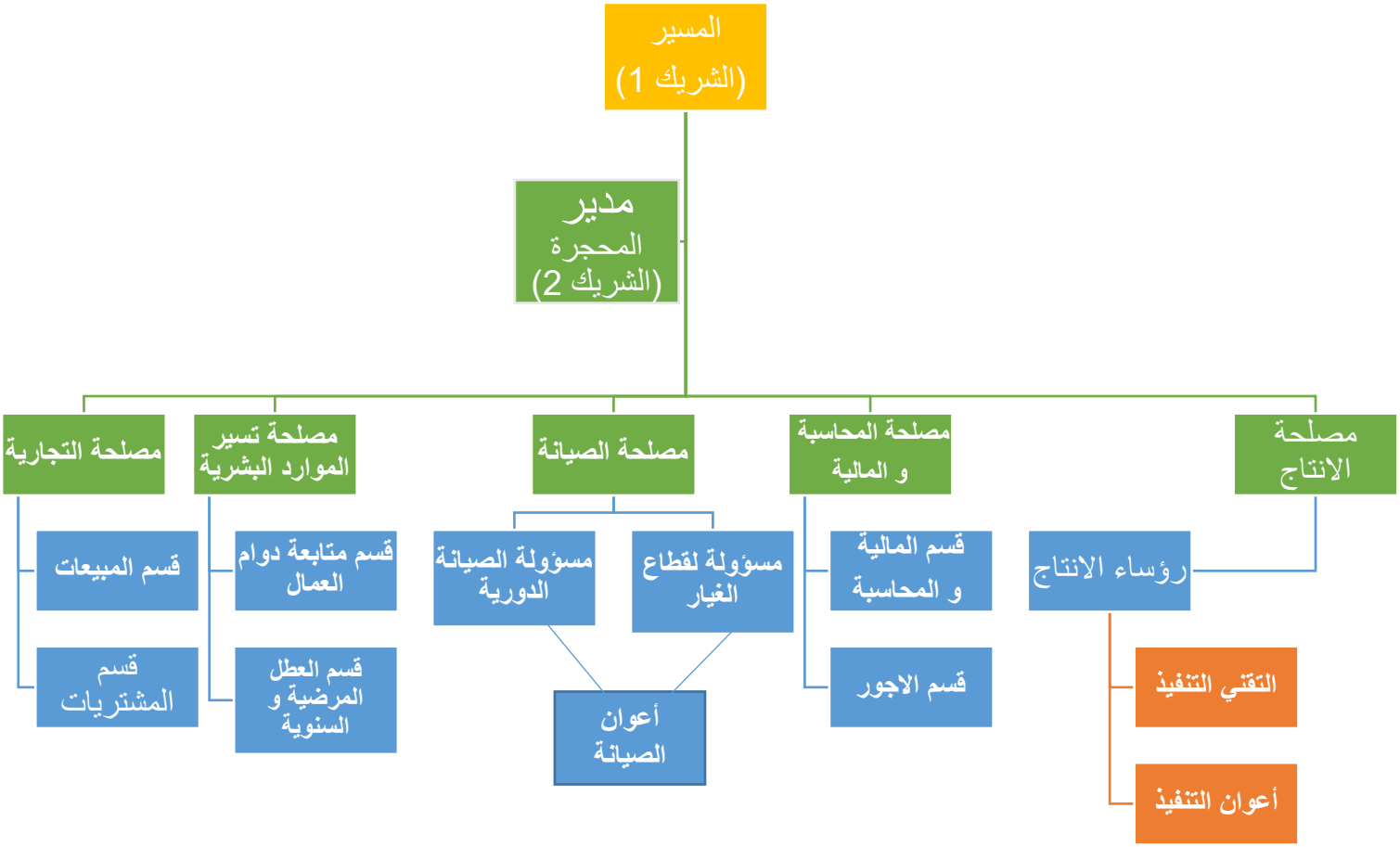
المصدر: تم إعداده بالاعتماد على **تقارير شركة S.N.C FRERES NADI AGREGATS**؛

نلاحظ من الجدول ان هناك ارتفاع ملحوظ في عدد العمال خلال فترة الدراسة، حيث وصل عددهم الى 44 عامل مع نهاية سنة 2016، وهذا نظرا لزيادة حجم نشاط الشركة وتوسيعها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة التضامن للإخوة نادي للحصى؛

تركز تنظيم شركة S.N.C FRERES NADI AGREGATS على خمسة مصالح، حيث تضم كل مصلحة مجموعة من الأقسام التي تتولى مهام متعددة وتنفذ أنشطة متنوعة للشركة، ويمكن توضيح هذه المصالح من خلال الشكل رقم 02؛

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي العام للشركة التضامن للإخوة نادي للحصى؛



المطلب الثالث: مهام مصالح شركة التضامن للإخوة نادي للحصى؛

وفيما يلي شرح لبعض مصالح وفروع الهيكل التنظيمي:

أولا: المسير: بمفهومه الأوسع هو الشخص الذي يتولى مهام الإدارة من التخطيط والتنظيم والإشراف والرقابة إنه الفاعل الذي يحقق الأهداف وينجز المهام بفعالية من خلال العاملين معه، ويستفيد من الموارد المادية والبشرية بكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة تتجلى وظائف الإدارة في مجموعة متنوعة من الأنشطة التي يمارسها معظم المديرون، والتي يمكن تصنيفها على أنها: التخطيط واتخاذ القرارات، التنظيم، القيادة، والرقابة.

ثانيا: مدير المحجرة: يقوم بتنظيم وتنسيق عمليات استخراج، تخزين أو نقل المواد الصلبة (الأحجار، الرمال) المستخرجة من المحيط الطبيعي وفقا للمعايير السلامة والبيئة؛

ثالثا: مصلحة الإنتاج: هذه المصلحة مكلفة بإنتاج المنتوج النهائي من الحصى والرمل مثل:

- الحصى 15/8؛
- الحصى 25 /15؛
- الحصى 25/20؛
- الحصى 40/0؛
- الرمل 0.3 الرقيق
- الرمل 0.4 الخشن؛
- الرمل المغسول.

رابعا: مصلحة الصيانة: تتضمن هذه المصلحة على كشف عن الأعطال كجزء من الوقاية لتجنب حدوث أعطال مماثلة في المستقبل وتتكون من قسمين:

1- قسم الصيانة الدورية هذه القسم مكلف بـ:

- ☑ التشحيم؛
- ☑ صيانة المحركات؛

- ☑ تغير قطاع الغيار الفاسدة؛
- ☑ تجديد الغرابيل؛

2- قسم قطاع الغيار: هذه القسم مكلف بـ:

- ☑ متابعة المخزون قطاع الغيار؛
- ☑ شراء قطاع الغيار؛
- ☑ مراقبة نوعية قطاع الغيار.

خامسا: مصلحة المحاسبة والمالية: تكمن مهام الإدارة المالية والمحاسبية في انشاء ومراقبة الميزانيات وكشف الانحرافات، وكذلك تسجيل عمليات المحاسبة وتتكون من قسمين هما:

1- قسم المالية والمحاسبة: هذه المصلحة مكلفة بـ:

- ☑ توفير البيانات المالية الدقيقة والموثوقة التي تساعد الشركات والأفراد على اتخاذ قرارات مالية صحيحة واستراتيجيات مالية مدروسة؛
- ☑ توفير الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال والموارد المالية؛
- ☑ تساهم في تحليل الأداء المالي وتقديم التوجيهات لتحسين الكفاءة والربحية.

2- قسم الأجور: هذا القسم مكلف بـ:

- ☑ تحقيق التوازن بين متطلبات العمال واحتياجات أصحاب العمل؛
- ☑ تعزيز الإنتاجية وتحفيز العمال على أفضل؛
- ☑ يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وتقليل الفجوة الاقتصادية بين الطبقات المختلفة في المجتمع.

سادسا: مصلحة تسير الموارد البشرية: هذه المصلحة مكلفة بـ:

- ☑ السهر على متابعة العمال وتكوينهم في المجال (آلات جديدة)؛
- ☑ متابعة ساعات العمل لكل عامل؛

- ☑ متابعة الغيابات؛
- ☑ متابعة الاقدمية للعمال؛
- ☑ متابعة العطل المرضية والسنوية.

سابعا: مصلحة التجارية: هذه المصلحة مكلفة بـ:

- ☑ بيع المنتوج النهائي؛
- ☑ تتبع حالات الزبائن؛
- ☑ تتبع حالات السوق والاشغال؛
- ☑ السهر على إيجاد مكانة في السوق (عملاء جدد، زبائن جدد)؛
- ☑ اعداد الفواتير؛
- ☑ شراء الآلات وقطع الغيار الجديدة وكل المستلزمات الخاصة بالإنتاج والصيانة وعلب مكتب...الخ.

ثامنا: مهام الشركة التضامن للإخوة نادي للحصى S.N.C؛

تتمثل مهام هذه الشركة في:

- استخراج الحصى والرمل من المحاجر؛
- إزالة الشوائب والرواسب الغير المرغوب فيها بالتقنيات الحديثة؛
- تهيئة الحصى والرمل لتلبية احتياجات الزبائن المتنوعة؛
- تصنيف المنتجات حسب الحجم والاستخدام المناسب، مثل الحصى الخشن، الرمل الخشن
- توصيل المنتج للزبون بجودة عالية وأقل تكلفة.

المبحث الثاني: تحليل البينات المالية لشركة محل الدراسة؛

في هذه الدراسة، نقوم بإعداد ميزانية الأصول والخصوم وجدول حساب النتائج لوضعية مالية محددة في2016/12/31؛

المطلب الأول: دراسة قائمة المركز المالي (ميزانية الأصول والخصوم)؛

تم بواسطتها تحديد وضع الشركة في لحظة معينة، بناء على أصولها والتزاماتها، بالإضافة الى حقوق الملكية، وهذا ما يتضح في الملحقين في الملحقين 01 و02 من الجداول التالية:

أولا: دراسة ميزانية الأصول:

الجدول رقم (9): يوضح ميزانية الأصول المالية؛

الأصول المالية	الخام 2016	اهتلاك أرصدة 2016	الإجمالي 2016	الإجمالي 2015
الأصول المثبتة (غير جارية)				
فارق الشراء(ou goodwill)	–	–	–	–
التثبيتات المعنوية	–	–	–	–
التثبيتات العينية				
الأراضي	–	–	–	–
البناءات	–	–	–	–
	135120812,75	60673355,34	74447457,41	72753820,92
التثبيتات العينية الأخرى	11176704,00	–	11176704,00	–
اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	1512471,35	–	1512471 ,35	–
التثبيتات الجاري إنجازها				
التثبيتات المالية	–	–	–	–
السندات الموضوعة موضع المعادلة .	–	–	–	–
المؤسسات المشاركة	–	–	–	–
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	4129459,30	–	4129459, 30	–
السندات الأخرى المثبتة	–	–	–	–
القروض والأصول المالية الأخرى غير جارية	–	–	–	–
الضرائب المؤجلة على الأصول				
حسابات الارتباط				
مجموع الأصول غير جارية	**151939447,40**	**60673355,34**	**91266092,06**	**72753820,92**
الأصول الجارية	–	–	–	–
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	61795103,02	–	61795103,02	54031068,71
الحسابات الدائنة . الاستخدامات المماثلة				–
الزبائن	38464135,32	–	38464135,32	37269786,62
المدينون الأخرون	31787670,41	–	31787670,41	7638498,10
الضرائب	–	–	–	–
الأصول الأخرى الجارية	–	–	–	–
الموجودات وما يماثلها				
توظيفات وأصول مالية جارية	–	–	–	–
أموال الخزينة	8263920,93	–	8263920,93	6143446,37
مجموع الأصول الجارية	**140310829,68**	–	**140310829,68**	**105082799,80**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات "انظر الملحق رقم 01"؛

ثانيا: دراسة ميزانية خصوم:

الجدول رقم (10): يوضح ميزانية الخصوم المالية؛

خصوم	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	20030000,00	20030000,00
رأس المال غير المطلوب	–	–
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	1384311,67	1384311,67
فارق إعادة التقييم	–	–
فارق المعادلة	–	–
النتيجة الصافية (حصة المجمع)	8182097,77	8547506,47
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	17306567,48	9347047,01
حصة الشركة المدمجة	–	–
حصة ذوي الأقلية	–	–
المجموع I	**46902985,92**	**39308865,15**
الخصوم غير الجارية		
القروض والديون المالية	–	–
الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)	–	–
الديون الأخرى غير جارية	–	–
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	–	–
مجموع الخصوم غير الجارية II	–	–
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الملحقة	13867651,76	27056439,43
الضرائب	8345592,77	7845236,62
الديون الأخرى	142460788,56	93926979,52
حزينة الخصوم	19999902,73	9699100,00
مجموع الخصوم الجارية III	**184673935,82**	**138527755,57**
المجموع العام للخصوم	**231576921,74**	**177836620,72**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات "انظر الملحق رقم 02"؛

المطلب الثاني: دراسة قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)؛

هذه هي القائمة التي توضح إيرادات ومصروفات فترة معينة بهدف حساب صافي الربح أو خسارة خلال تلك الفترة؛

وبالتالي نقوم بإعداد قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية، ويظهر ذلك في الملحق رقم 03 والجدول الآتي:

الجدول رقم (11): يوضح جدول حسابات النتائج في 2016/12/31؛

البيان	2016	2015
المبيعات والمنتجات الملحقة	105890831,60	123044585,70
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع؛	4350000,00	7450000,00
الإنتاج المثبت	-	-
إعانات الاستغلال	-	-
1- إنتاج السنة المالية ؛	**110240831,60**	**130494585,70**
المشتريات المستهلكة	-42565914,08	-53586032,36
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-21006679,36	-26891858,13
2- استهلاك السنة المالية	**-63572593,44**	**-80477890,49**
3- القيمة المضافة للاستغلال (2.1)	**-46668238,16**	**-50016695,21**
أعباء المستخدمين	-19848192,79	-20197450,88
الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة	-1566243,95	-1592318,75
4- إجمالي فائض الاستغلال	**25253801,42**	**28226925,58**
المنتجات العملياتية الأخرى؛	-	-
الأعباء العملياتية الأخرى؛	-1007803,36	-2348660,19
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة؛	-14133416 ,49	-13592592,82
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات؛	-	-
5- النتيجة العملياتية	**10112581,57**	**12285672,57**
المنتوجات المالية	6305,80	-
الأعباء المالية	-1936789,60	-3738166,10
6- النتيجة المالية	**-1930483,80**	**-3738166,10**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**8182097,77**	**8547506,47**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**110247137,40**	**130494585,70**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-102065039,63**	**121947079,23**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**8182097,77**	**8547506,47**
عناصر غير عادية (منتجات) يجب تبيانها	-	-

عناصر غير عادية (أعباء) يجب تبيانها	–	–
9- النتيجة غير العادية	–	–
10- صافي نتيجة السنة المالية	**8182097,77**	**8547506,47**
حصص الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية 1		
11- صافي نتيجة المجمع المدمج (1) ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)		

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات "انظر الملحق رقم 03"؛

المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة؛

ينظم جدول تدفقات سيولة الخزينة الإيرادات والمصروفات للأصول المالية خلال السنة المالية الى ثلاث فئات رئيسية؛ وهذا ما يوضحه الجدول رقم (12)؛

الجدول رقم (12): يوضح جدول سيولة الخزينة؛

البيان	2016	2015
تدفقات أموال الخرينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	122703292,51	146444979,75
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	-152562456,34	-127924789,54
الفوائد والمصاريف المالية أخرى المدفوعة	-2383847,36	-3824334,19
الضرائب عن النتائج المدفوعة	-	-
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	**-32243011,19**	**14695856,02**
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضحها)	-1007803,36	-2150660,19
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**-33250814,55**	**12545195,83**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار	**-**	**-**
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية التحصيلات	-18653506,12	-12774892,10
التحصيلات عن عمليات التنازل عن عينية او معنوية	-	-
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-4129459,30	-
التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيات مالية	-	-
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	6305,80	-
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المتسلمة	-	-
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)	**-22776659,62**	**-12774892,10**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل	**-**	**-**
التحصيلات في اعقاب اصدار الأسهم	-	-
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	-	-
التحصيلات المتأتية من القروض	53500000	12000000
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	-5652854	-7553564
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل (ج)	**47847146**	**4446436**

تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات	-	-
تغير الأموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**-8180328,17**	**4216739,73**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	-3555653,63	1106535,17
أموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية	-11735981,80	-3555653,63
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**-8180328,17**	**-4662188,80**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**-16362425,94**	**-13209695,27**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات "انظر الملحق رقم 04"؛

المبحث الثالث: عرض تقارير محافظ الحسابات حول شركة محل الدراسة؛

في هذه الدراسة سنقدم أبرز التقارير المتعلقة بالأول والتي تشمل التقارير العام وتقارير خاصة حول الاتفاقيات التنظيمية الموافقة على الأجور المرتفعة، والنتائج المحاسبية للسنوات المالية الأخيرة كما سنتطرق الى تحليل التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول ميزانية المالية للشركة محل الدراسة.

المطلب الأول: التقارير الأساسية لمحافظ الحسابات؛

سنبين في هذا المطلب بعض تقارير محافظ الحسابات حول شركة التضامن للإخوة نادي للحصى:

أولا: تقرير العام:

تمت مراجعة الحسابات المالية لشركة S.N.C حتى تاريخ 31 ديسمبر 2016، والتي بلغت نتيجتها الإجمالية 140310829,68 دج، وتطابقت النتائج مع الأرباح الصافية بعد الضرائب المقدرة بـ 8182097,77 دج، تقع المسؤولية عن إعداد هذه الحسابات والمرفقات على إدارة الشركة، بينما تقتصر مسؤوليتنا على إبداء الرأي بناء على الفحص الذي أجريناه وفقا لمعايير ISA المعترف بها، مما يتطلب التخطيط والتنفيذ، بحيث نحصل على ضمانة معقولة بعدم وجود أخطاء دالة في الحسابات المالية يشمل الفحص تدقيق المعلومات والمبررات المقدمة في القوائم المالية، وتقدير المعايير المحاسبية والتقديرات التي قامت بها الإدارة، نعتبر

أن الفحص تم بشكل معقول وأن الحسابات المالية تمثل بدقة وبمطابقة لمعايير النظام المحاسبي المالي؛

ثانيا: تقرير خاص بالمصادقة على الأجور العالية:

فيما يخص شركة S.N.C أصرح وأؤكد أن المبلغ الإجمالي للأجور الصافية التي دفعتها الشركة للعمال الخمس الذين تقاضوا أجورا مرتفعة خلال العام المالي 2016 هو: 4582144,92 كما هو مبين في الجدول أدناه

الجدول رقم (13): يوضح العمال الذين يتقاضون أجور عالية؛

اللقب	الاسم	2014	2015	2016
مادي	الوزاني	1320709,44	1347123,62	1374066,09
عابر	أحمد	1074240,60	1095725,41	1117639,92
عوادي	رابح	762120,60	777363,01	792910,27
سليماني	محمد	674400,00	687888,00	701645,76
بايو	أحمد	578414,76	584198,90	595882,88
المجموع		**3647764,71**	**4492298,94**	**4582144,92**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من محافظ الحسابات؛

ثالثا: تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية:

يتطلب هذه الامر الحصول على ترخيص مسبق من مجلس الإدارة لكل اتفاقية تنعقد بين الشركة ومدراءها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك بعد تقرير من محافظ الحسابات بموجب هذه الأحكام، أود أن أبلغكم بأنني على علم بالاتفاقيات التي تمت مع الزبائن التالية:

- ✓ La SARL MTBB travaux routiers

- ✓ La SNC HDRO TPB belouar et cie
- ✓ ETB / TCE rezkallah menad
- ✓ ETB / TCE touati ahmed
- ✓ L'ETB/TCE zaouali abdenour
- ✓ L'ETRA hamadache nabile
- ✓ L'EGTPH tafat farhat
- ✓ La SNC mouchaid construction
- ✓ L'ETB/TCE kermia mouhmed

وهذا ما يبينه الملحق رقم (05)؛

رابعا: تقرير خاص بالنتائج المحاسبية للسنوات الأخيرة:

وفقًا للمادة 678، الفقرة 06 من القانون التجاري، أرغب في إعلامكم بنتائج سنوات الأربع لشركة S.N.C بالدينار الجزائري كما هو مبين في جدول التالي:

الجدول رقم (14): يوضح جدول النتيجة الصافية لكل سنة؛

البيان	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016
النتيجة المحاسبية	5322630,38	9347047,01	8547506,47	8182097,77
الضرائب الواجب دفعها 26%	-1383883,90	-2430232,22	-2222351,68	-2127345,42
النتيجة الصافية	**3938746 ,48**	**6916814,79**	**6325154,79**	**6054752 ,35**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من محافظ الحسابات؛

المطلب الثاني: رأي محافظ الحسابات حول العناصر الأساسية في الميزانية الأصول المالية

سنقوم في هذا المطلب بتقديم بعض الأراء حول الحسابات الرئيسية في الميزانية المالية لشركة.

أولا: الأصول غير الجارية:

1- التثبيتات المعنوية: والتي تتمثل في التثبيتات العينية الأخرى التي قدر رصيدها الصافي في نهاية ديسمبر 2016 بقيمة 74447457,41 دج، حيث توجد زيادة في هذا الحساب مقارنة برصيد السنة سابقة في 2015/12/31 الذي تبلغ قيمته 72753820,92؛

2- التثبيتات المالية: والتي تتمثل في القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية، حيث لم يتم الحصول على أي قرض في سنة 2016، وفي سنة 2015 تحصل على القرض بقيمة 4129459,30.

ثانيا: الأصول الجارية:

1- المخزونات والمنتجات قيد الصنع:

إن رصيد المخزونات في نهاية السنتين 2015 و2016 مفصل على النحو التالي:

الجدول رقم (15): يوضح جدول رصيد المخزونات؛

البيان	31/12/2015	31/12/2016	التغيرات
مخزون البضاعة	–	–	–
الخدمات والمستلزمات	28731068,71	32145103,02	3414034,31
اللوازم الأخرى	–	–	–
الإنتاج الجاري للسلع	–	–	–
الإنتاج الجاري للخدمات	–	–	–
مخزون المنتجات	25300000,00	29650000,00	4350000
المخزون من الأصول الثابتة	–	–	–
مخزون خارجي	–	–	–
المجموع	54031068,71	61795103,02	7764034,31

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من محافظ الحسابات "انظر الملحق رقم 06"؛

2- ديون الزبائن:

يظهر التغيرات في حسابات الديون للعملاء خلال عام 2016 على النحو التالي:

الجدول رقم (16): يوضح جدول تغيرات حسابات الدائنة لزبائن؛

البيان	2015/12/31	2016/12/31	التغيرات
الزبائن	36220000	36464135,32	244135,32
الزبائن المشكوك فيهم	19159786,62	20232067,66	1072281,04
التموينات لديون الزبائن	-18110000	-18232067,66	-122067,66
المجموع	37269786,62	38464135,32	1194348,7

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من محافظ الحسابات؛

3- الزبائن: في 2016/12/31 ظهر رصيد حساب الزبائن ب 36464135,32 دج متكون من:

الجدول رقم (17): يوضح جدول يبين رصيد حسابات الزبائن؛

البيان	الرصيد	%
زبائن الاوفياء	22373246,986	%61,35
زبائن الاخرون	133464,11	%0,38
زبائن, مبيعات الى الخارج	2415061,2	%6,62
زبائن, مبيعات غير مباشرة	1154236,024	%31,65
المجموع	36464135,32	%100

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من محافظ الحسابات؛

ثالثا: البنك: لدى شركة التضامن للإخوة نادي للحصى S.N.C العديد من الحسابات البنكية بحيث سنبين رصيد الشركة لدى أبرز البنوك التي تتعامل معها المبينة في هذا الجدول:

الجدول رقم (18): يوضح جدول حسابات الشركة لدى البنوك؛

البنوك	رصيد الشركة في 31/12/2014	رصيد الشركة في 31/12 2015	رصيد الشركة في 31/12/2016
AL BARAKA	427701,50	5640266,73	1858567,52
B.E.A	11693,09	11693,09	5704330,19
CAISSE	667140 ,58	491486,55	701023,22

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من الملحق رقم 07؛

رابعا: الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة:

1- **ديون الزبائن:** يلاحظ ان حساب الزبائن قد شهد انخفاضا بين عامي 2015 و2016، حيث انخفضت قيمته من 38464135,32 إلى 37269786,62، مما يشير إلى احتمال تغيرات في سياسات الائتمان أو تأخر في تحصيل الديون؛

2- **المدينون الاخرون:** يلاحظ ان حساب المدينون الاخرين قد شهر زيادة كبيرة خلال عامين 2015 و2016، حيث ارتفعت قيمته من 7683498.10 إلى 31787670.41 بالترتيب، يمكن تفسير هذه الزيادة بانها نتيجة لريادة الالتزامات المالية لشركة خلال هذه الفترة، سواء بسبب زيادة النشاط التجاري أو الاستثمارات الكبيرة.

خامسا: الموجودات وما يمثلها:

1- **أموال الخزينة:** لاحظنا زيادة ملحوظة في حساب المدينون الاخرين خلال العامين الماضيين، حيث ارتفعت قيمته من 6143446,37 في عام 2015 إلى 8263920,93 في عام 2016، مما يشير احتمالية زيادة في الالتزامات المستقبلية للشركة.

المطلب الثالث: رأي محافظ الحاسبات حول الحسابات الأساسية لميزانية الخصوم المالية؛

أولا: رؤوس الموال الخاصة: تقسم رؤوس الأموال الصافية الى غاية2016/12/31 على النحو التالي:

الجدول رقم (19): يوضح جدول رؤوس الموال الخاصة؛

البيان	31/12/2015	31/12/2016	الفوارق
رأس المال الصادر	2003000,00	2003000,00	-
رأس المال الغير المطلوب	-	-	-
العلاوات والاحتياطات	1384311,67	1384311,67	-
فارق إعادة التقييم	-	-	-
فارق المعادلة	-	-	-
النتيجة الصافية (حصص المجمع)	8547506,47	8182097,77	-365408,7
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	9347047,01	17306576,48	7959529,47
المجموع	**39308865,15**	**46902985,92**	**7594120,77**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من ميزانية الخصوم؛

ثانيا: الخصوم الجارية: تبينت الخصوم الجارية بتاريخ 2016/12/31 العناصر التالية

الجدول رقم (20): يوضح جدول الخصوم الجارية؛

البيان	31/12/2015	31/12/2016	الفرق
الموردون والحسابات الملحقة	27056439,43	13867651,76	-13188787,67
الضرائب	7845236,62	8345592,77	500356,15
الديون الأحرى	93926979,52	142460788,56	48533809,04
خزينة الخصوم	9699100,00	19999902,73	10300802,73
مجموع الخصوم الجارية	**138527755,57**	**184673935,82**	**46146180,25**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من ميزانية الخصوم؛

ثالثا: حساب النتائج:

1- رقم الأعمال:

قدر رقم الأعمال لسنة المالية 2016 بـ 105890831,60 ومنه نستنتج بموجودات تقلبات سلبية قدرت بـ (17153694,1) المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): يوضح رقم أعمال الشركة؛

البيان	2015	2016	التغيرات
بيع المواد النهائية	130494585,70	110240831,60	-20253754,1
تغيرات المخزون	7450000,00	4350000,00	-3100000
المجموع	**123044585,70**	**105890831.60**	**-17153694,1**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من الملحق رقم 08؛

2- النتيجة:

حققت شركة التضامن للإخوة نادي للحصى S.N.C إلى تاريخ 31 ديسمبر 2016 نتيجة بلغت 8182097,77 دج، وهو فارق سلبي قدره (365408,7) دج مقارنة بالسنة المالية السابقة، ويرجع هذا التقلب السلبي أساسا إلى انخفاض مجمل منتجات الاستغلال، يتضح من القوائم المالية المشار إليها أعلاه بوضوح ودقة جميع جوانب المركز المالي للشركة في تاريخ 31 ديسمبر 2016، وذلك وفقا لمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح ذات الصلة، يظهر تقرير محافظ الحسابات بوضوح أن القوائم المالية تعكس بدقة المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما يعزز مصداقيتها.

رابعا: التعليق حول وضعية جدول سيولة الخزينة:

1- تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار:

وصلت قيمة إجمالية لتدفقات النقد المتأتية من الأنشطة الاستثمارية نهاية سنة 2015/12/31 بقيمة 12774892,1- دج، حيث نلاحظ من خلال جدول التغيرات أدناه بوجود زيادة تقدر بـ 10001767,52- دج، وهذا ما يشير إلى زيادة في الاستثمارات أو انخفاض في العائدات الاستثمارية أو كلاهما، هذا يعني أن الشركة قد استثمرت المزيد من الأموال في الأنشطة الاستثمارية في عام 2016 مقارنة بعام 2015، والتدفقات النقدية السالبة من الأنشطة الاستثمارية غالبا ما تكون علامة إيجابية على أن الشركة تستثمر في أصول طويلة الأجل، مثل شراء معدات جديدة أو التوسع في الأعمال على الرغم من أن ذلك يؤدي إلى انخفاض فوري في السيولة النقدية، إلا أنه يمكن أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات والأرباح في المستقبل.

الجدول رقم (22): الجدول يبيّن تغيرات تدفقات النقد المتأتية من الأنشطة الاستثمارية.

البيان	2016/12/31	2015/12/31	التغيرات
سحب التثبيتات العينية أو المعنوية	18653506,12-	12774892,10-	5878614,02
جني العائدات من عمليات التنازل عن التثبيتات العينية أو المعنوية	–	–	–
سحب التثبيتات المالية	4129459,30-	–	4129459.30-
جني العائدات من عمليات التنازل عن التثبيتات المالية	–	–	–
جني الفوائد من الاستثمارات المالية جني الأقساط والحصص من الأرباح المستلمة	6305,80	–	6305,80
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار	–	–	–
	22776659,62-	**12774892,1-**	**10001767,52-**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من الملحق رقم 09؛

2- تغير أموال الخزينة خلال الفترة:

بلغ المبلغ الإجمالي تغير أموال الخزينة خلال الفترة نهاية سنة 2015/12/31 بقيمة 4662188,80-دج، حيث نلاحظ من خلال جدول التغيرات أدناه بوجود زيادة مقدارها 3,518,139.37 دج، تشير إلى أن هناك فترات معينة خلال السنة شهدت زيادة في الأرصدة النقدية، ربما نتيجة لإيرادات مرتفعة أو تقليل في المصاريف خلال تلك الفترات، ونلاحظ أيضا بوجود نقص الإجمالي في أموال الخزينة بمبلغ مقداره 4,662,188.80 دج بالسالب يشير إلى أن النفقات أو الاستثمارات قد تجاوزت الإيرادات أو المدخرات خلال هذه الفترة.

يمكن أن يكون هذا الوضع نتيجة لعدة عوامل:

- ☑ زيادة الإيرادات: مثل زيادة في المبيعات أو الدخل من الاستثمارات؛
- ☑ تخفيض المصاريف: مثل تقليل التكاليف التشغيلية أو النفقات الرأسمالية؛
- ☑ تحصيل الديون: حيث يمكن أن تكون هناك جهود ناجحة لتحصيل الديون المستحقة.

الموضح في الجدول ادناه:

الجدول رقم (23): الجدول يبيّن التغيرات في تدفقات النقد خلال الفترة المعنية.

البيان	2016/12/31	2015/12/31	التغيرات
حصيلة النقد وتركيبته في بداية السنة المالية	-3555653,63	1106535,17	4662188,8-
الرصيد النقدي وتركيبته عند إغلاق السنة المالية.	-11735981,80	-3555653,63	8180323,17-
تغيرات النقد خلال الفترة المعنية.	**-8180328,17**	**-4662188,80**	**3518139,37-**

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المعلومات المقدمة من الملحق رقم 10؛

خلاصة الفصل الثاني:

عند دراسة شركة التضامن للإخوة نادي الحصى S.N.C من خلال تحليل التقرير المالي، يظهر أهمية دور المراجعة الخارجية في ضمان صحة البيانات المالية، فإذا كان هناك أي خلل في نظام المعلومات المحاسبية، فسيؤدي ذلك بالضرورة إلى خلل في البيانات المالية النهائية، وبالتالي يمكن لعمليات المراجعة تحديد هذه المشاكل وضمان استمرارية النظام والتزامه بالمعايير المحاسبية المتفق عليها، مما يسمح بإعداد بيانات مالية تعكس الوضع الحقيقي للشركة.

الخاتمة:

من الواضح أن المراجعة الخارجية أصبحت ضرورة حتمية نتيجة للتطورات في مجال المحاسبة والنمو في حجم المؤسسات الاقتصادية، فقد تحولت إلى مهنة أساسية تحتاجها معظم المؤسسات لمتابعة الأداء الداخلي والتحقق من كفاءة وأمانة المسؤولين عن إدارة الأموال كذلك، تعتبر المراجعة الخارجية مهمة للعديد من الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، مما يعزز نشاطها، ويساهم بشكل كبير في نجاحها هذا الدور الفعال لا يتحقق إلا إذا كان الشخص الذي يمارس المراجعة يتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة لإبداء رأي فني محايد حول دقة، وعدالة القوائم المالية ونقل هذا الرأي إلى الأطراف المعنية سواء داخل المؤسسة كالمساهمين أو خارجها مثل البنوك والموردين وإدارة الضرائب.

في دراستنا لهذا الموضوع، حاولنا معالجة مسألة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية، وتوصلنا لضمان موثوقية المعلومات المحاسبية يجب فرض أدوات رقابية على النظام المحاسبي، وهذا ما تحققه عمليات المراجعة بشكل عام ومع ذلك، فإن المراجعة الخارجية تقدم ضمانا أكبر لمصداقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

اختبار الفرضيات:

تهدف المراجعة الخارجية إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتحديد نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية، مما يساعد على إبراز هذه النقاط بوضوح، الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد مدى فعاليته، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

يمكن اعتبار المراجعة الخارجية كعملية تساهم بشكل كبير وفعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات مستنيرة، وهذا يدعم صحة الفرضية الثانية.

يعتبر رأي مدقق الحسابات المستقل الذي يعبر عنه في تقريره، مقياسا لمصداقية المعلومات المحاسبية وقدرتها على تقديم صورة صادقة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، بشرط أن يتم إعدادها وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموما هذا يعزز من عملية مراجعة الحسابات ويزيد من ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية، مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

بعد تحليلنا للجوانب النظرية المختلفة للموضوع، توصلنا إلى النتائج التالية:

- تحقيق دقة أعمال المراجعة يتم من خلال متابعة القيود المحاسبية وفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تستمد اليها تلك التسجيلات، وبالتالي تعزز أدلة الإثبات الموثوقة مختلف جوانب المراجعة من الفحص والتحقيق إلى إعداد التقارير وإبداء الرأي حول مدى تمثيل القوائم المالية للوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما في المؤسسة من خلال دفعها نحو النمو والنجاح، وذلك عبر التوصيات والاقتراحات المقدمة من قبل محافظ الحسابات، التي تسهم في تحسين الإدارة وتقليل الأخطاء والانحرافات.
- يتعين على محافظ الحسابات تنفيذ مهامه بأعلى مستوى من الدقة والكفاءة ووفقا لمعايير المراجعة المعترف بها في حال عدم التزامه بذلك، يكون مسؤولا أمام الأطراف التي عينته، حيث يهدف بشكل رئيسي إلى توفير ضمانات لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي المحايد الذي يصدره حول صحتها وعدالتها.

من بين العوائق التي تقلل من الالتزام بتوصيات محافظ الحسابات هو ضعف اهتمام الإدارة بتقارير المحافظ وآرائه التي تفيد المؤسسة.

كما أظهرت الدراسة التطبيقية النتائج التالية:

1. الالتزام بتوصيات محافظ الحسابات والعمل على تصحيحها سيؤدي إلى تقديم صورة صادقة للوضعية المالية.
2. التمسك بتجميع وتحديد وتقديم القوائم المالية وفق النظام المالي وبما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سينتج عنه حتما نشر معلومات موثوقة.
3. اتباع نهج جيد للإدارة يعتمد على فهم أفضل للأليات الاقتصادية والمحاسبية.

التوصيات والاقتراحات:

- تفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي تتبعه المؤسسات الاقتصادية والالتزام الدقيق بإجراءاته.
- يسعى محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية المراجعة، بواسطة المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على المراجعة.
- رفع مستوى مسؤولية المدققين الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش لضمان ثقة مستخدمي القوائم المالية في صحة وعدالة هذه القوائم كوسيلة لتعبير عن الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- تشكيل لجان مختصة بفحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وتقارير مدققي الحسابات المتعلقة بها، لضمان التزام المدققين بالمعايير المهنية والقوانين السارية التي تطبق في مراجعة القوائم المالية.
- التأكيد على الامتثال لمعايير المراجعة التي صدرت من الجهات المهنية المختصة أثناء عملية المراجعة، وذلك بتبني تخطيط مناسب، ووضع برامج مراجعة ملائمة، وضمان مراقبة تنفيذها بفعالية.

قائمة المراجع

الكتب:

1. الصبان م.س، الفيومي م، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية بيروت 1990.
21. LIONNEL.C & GERARD.V: OP CIT ;page
2. خلد أمين. ع، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، مطبعة اتحاد العمان، 1980.
22 LIONNEL.C & GERARD.V: OP CIT ;page.
3. طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، جامعة الجزائر.
4. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
5. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر ،2005.
6. محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، دار الجامعة، مصر.
7. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
8. زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
9. دريد كمال أل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسير للنشر والتوزيع والطباع،2009.
10. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معاير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2008.
11. محي الدين عبد الرزاق، أساسيات التحليل المالي، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، عمان، 2024.
12. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
13. محمد التهامي طواهر، مسعود صديق، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية.
14. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

15. أمينة بوفرح، مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والخطأ وعمليات الغش في ظل معاير المراجعة الدولية، مجلة حوكمة الشركات المالية، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر 2020.
16. حولي محمد، حمانة كمال محمد العربي، تدقيق الحسابات وفق معاير التدقيق الدولية، عمان، زمزم ناشرون وموزعون، 2021.

المجلات:

1. أحمد ميلي سمية، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء البنوك، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، مجلد02 العدد 02، جامعة محمد وبضياف بالمسيلة، الجزائر، 2020.
2. دويري ساكر، طلحي سماح، دور تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد إجراءات المراجعة الخارجية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 7، العدد 3، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2020.
3. لويزة بهاز، حورية عجيلة، صفية مصطفى، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية ((JAEAS، مجلد 01 العدد: 02، مركز الجامعي بأفلو، سنة 2019.
4. بلقاضي طاهر لمين، بن موسى كمال، "رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم –700–دراسة حالة الجزائر، العدد 7، ديسمبر 2018.
5. رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة اقتصاد الجديد، العدد:16، المجلد 01، سنة 2017.
6. عبايبية أسماء، بشوندة رفيق، "الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية حالة الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17، العدد 25، سنة 2021.
7. محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية – العدد الثالث، مارس 2018.
8. – بوحفص رواني، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01، السنة 2023.
9. طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، أكتوبر 2020.

10. جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي.
11. خيضر خنفري، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 2، 2017.

المذكرات:

1. حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

القوانين:

1. القانون رقم 10-101 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
2. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص: 184؛
3. القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، أنظر المواد (31 -32-33-36-37-38)؛
4. المادة 29 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، السنة 2007
5. حسب معيار المراجعة الدولي رقم 240؛
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 01.10 مؤرخ في 29 يونيو2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية، العدد 42.92،

الأطروحات:

1. أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسير المحاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017.
2. محمد زوبير، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الإقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، أطروحة دكتورة، جامعة غرداية، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة 2022/2021.

المواقع الإلكترونية:

1. https://thameen.org.sa/ counsulter le :lunde 18 mars 2024

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

S.N.C FRERES NADI AGREGATS
CITE 204 LOGTS BT L N° 07 BOUIRA
EXERCICE:DU 01/01/16 AU 31/12/16

جدول 1 أصول

2015	2016	2016	2016	
الإجمالي	الإجمالي	اهتلاكات أرصدة	الخام	الأصول المالية
				الأصول المثبتة (غير الجارية)
0,00	0,00	0,00	0,00	فارق الشراء (ou goodwill)
0,00	0,00	0,00	0,00	التثبيتات المعنوية
				التثبيتات العينية
0,00	0,00	0,00	0,00	الأراضي
0,00	0,00	0,00	0,00	البناءات
72 753 820,92	74 447 457,41	60 673 355,34	135 120 812,75	التثبيتات العينية الأخرى
0,00	11 176 704,00	0,00	11 176 704,00	إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى
0,00	1 512 471,35	0,00	1 512 471,35	التثبيتات الجاري إنجازها
				التثبيتات المالية
0,00	0,00	0,00	0,00	السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة
0,00	0,00	0,00	0,00	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة
0,00	0,00	0,00	0,00	السندات الأخرى المثبتة
0,00	4 129 459,30	0,00	4 129 459,30	القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
0,00	0,00	0,00	0,00	الضرائب المؤجلة على الأصول
0,00	0,00	0,00	0,00	حسابات الإرتباط
72 753 820,92	91 266 092,06	60 673 355,34	151 939 447,40	مجموع الأصول غير الجارية
0,00	0,00	0,00	0,00	الأصول الجارية
54 031 068,71	61 795 103,02	0,00	61 795 103,02	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
0,00				الحسابات الدائنة - الإستخدامات الممتلة
37 269 786,62	38 464 135,32	0,00	38 464 135,32	الزبائن
7 638 498,10	31 787 670,41	0,00	31 787 670,41	المدينون الأخرون
0,00	0,00	0,00	0,00	الضرائب
0,00	0,00	0,00	0,00	الأصول الأخرى الجارية
				الموجودات و ما يماثلها
0,00	0,00	0,00	0,00	توظيفات و أصول مالية جارية
6 143 446,37	8 263 920,93	0,00	8 263 920,93	أموال الخزينة
105 082 799,80	140 310 829,68	0,00	140 310 829,68	مجموع الأصول الجارية
177 836 620,72	231 576 921,74	60 673 355,34	292 250 277,08	المجموع العام للأصول

الملحق رقم 02

S.N.C FRERES NADI AGREGATS
CITE 204 LOGTS BT L N° 07 BOUIRA

EXERCICE:DU 01/01/16 AU 31/12/16

جدول 1 خصوم

خصوم	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	20 030 000,00	20 030 000,00
رأس المال غير المطلوب	0,00	0,00
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	1 384 311,67	1 384 311,67
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00
فارق المعادلة	0,00	0,00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	8 182 097,77	8 547 506,47
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	17 306 576,48	9 347 047,01
حصة الشركة المدمجة	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00
المجموع I	46 902 985,92	39 308 865,15
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	0,00	0,00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	0,00	0,00
الديون الأخرى غير الجارية	0,00	0,00
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	0,00	0,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	0,00	0,00
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	13 867 651,76	27 056 439,43
الضرائب	8 345 592,77	7 845 236,62
الديون الأخرى	142 460 788,56	93 926 979,52
خزينة الخصوم	19 999 902,73	9 699 100,00
مجموع الخصوم الجارية III	184 673 935,82	138 527 755,57
المجموع العام للخصوم	231 576 921,74	177 836 620,72

الملحق رقم 03

S.N.C FRERES NADI AGREGATS
CITE 204 LOGTS BT L N° 07 BOUIRA

EXERCICE:DU 01/01/16 AU 31/12/16

جدول 2 حسابات النتائج

	2016	2015
المبيعات و المنتوجات الملحقة	105 890 831,60	123 044 585,70
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	4 350 000,00	7 450 000,00
الإنتاج المثبت	0,00	0,00
إعانات الإستغلال	0,00	0,00
1- إنتاج السنة المالية	**110 240 831,60**	**130 494 585,70**
المشتريات المستهلكة	-42 565 914,08	-53 586 032,36
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	-21 006 679,36	-26 891 858,13
2- استهلاك السنة المالية	**-63 572 593,44**	**-80 477 890,49**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**46 668 238,16**	**50 016 695,21**
أعباء المستخدمين	-19 848 192,79	-20 197 450,88
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	-1 566 243,95	-1 592 318,75
4- إجمالي فائض الإستغلال	**25 253 801,42**	**28 226 925,58**
المنتجات العملياتية الأخرى	0,00	0,00
الأعباء العملياتية الأخرى	-1 007 803,36	-2 348 660,19
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	-14 133 416,49	-13 592 592,82
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	0,00	0,00
5- النتيجة العملياتية	**10 112 581,57**	**12 285 672,57**
المنتوجات المالية	6 305,80	0,00
الأعباء المالية	-1 936 789,60	-3 738 166,10
6- النتيجة المالية	**-1 930 483,80**	**-3 738 166,10**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**8 182 097,77**	**8 547 506,47**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0,00	0,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	0,00	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**110 247 137,40**	**130 494 585,70**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-102 065 039,63**	**-121 947 079,23**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**8 182 097,77**	**8 547 506,47**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
9- النتيجة غير العادية	**0,00**	**0,00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**8 182 097,77**	**8 547 506,47**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

الملحق رقم 04

S.N.C FRERES NADI AGREGATS
CITE 204 LOGTS BT L N° 07 BOUIRA

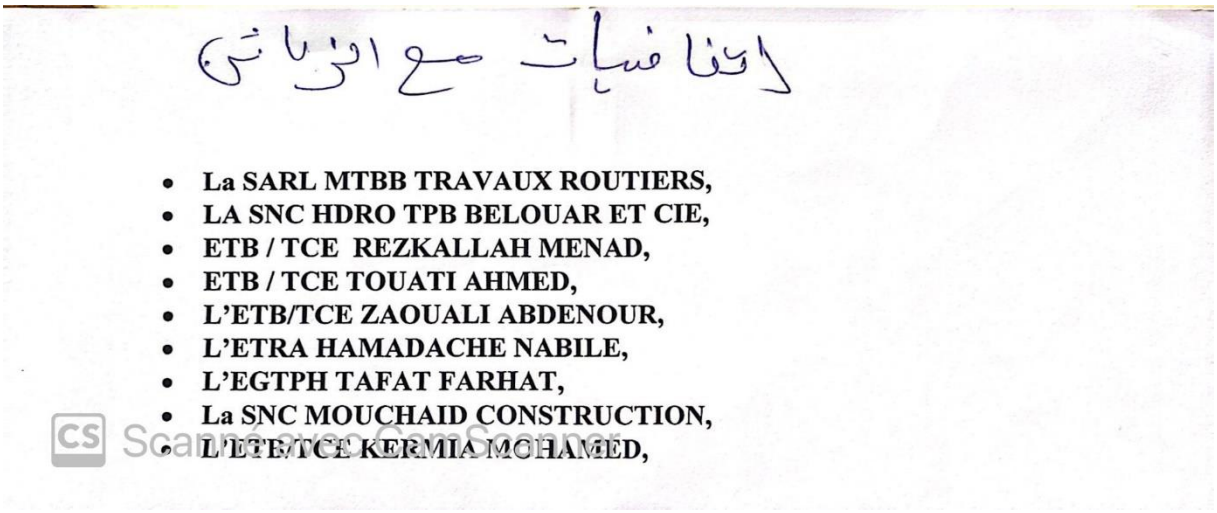
EXERCICE DU 01/01/16 AU 31/12/16

جدول سيولة الخزينة

	2016	2015
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	122 703 292,51	146 444 979,75
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين	-152 562 456,34	-127 924 789,54
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة	-2 383 847,36	-3 824 334,19
الضرائب عن النتائج المدفوعة	0,00	0,00
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	**-32 243 011,19**	**14 695 856,02**
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)	-1 007 803,36	-2 150 660,19
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**-33 250 814,55**	**12 545 195,83**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار	**0,00**	**0,00**
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	-18 653 506,12	-12 774 892,10
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية	0,00	0,00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-4 129 459,30	0,00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات المالية	0,00	0,00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	6 305,80	0,00
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	0,00	0,00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)	**-22 776 659,62**	**-12 774 892,10**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	**0,00**	**0,00**
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	0,00	0,00
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	0,00	0,00
التحصيلات المتأتية من القروض	53 500 000,00	12 000 000,00
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	-5 652 854,00	-7 553 564,00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)	**47 847 146,00**	**4 446 436,00**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات	0,00	0,00
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	**-8 180 328,17**	**4 216 739,73**
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	-3 555 653,63	1 106 535,17
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية	-11 735 981,80	-3 555 653,63
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**-8 180 328,17**	**-4 662 188,80**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	-16 362 425,94	-13 209 695,27

Scanné avec CamScanner

الملحق رقم 05



Scanné avec CamScanner

الملحق لرقم 06

S.N.C FRERES NADI AGREGATS
CITE 204 LOGTS BT L N° 07 BOUIRA
EXERCICE:DU 01/01/15 AU 31/12/15

TABLEAU DES MOUVEMENTS DE STOCKS

Rubrique	Solde au début d'exercice	Mouvements de la période		Solde à la fin de l'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises	180 000,00	124 060,80	304 060,80	0,00
Matières et fournitures	12 541 358,80	68 319 709,91	52 130 000,00	28 731 068,71
Autres approvisionnements				0,00
Encours de production de biens				0,00
Encours de production de services				0,00
Stocks de produits	17 850 000,00	25 300 000,00	17 850 000,00	25 300 000,00
Stocks provenant d'immobilisations				0,00
Stocks à l''extérieur				0,00
TOTAL	30 571 358,80	93 743 770,71	70 284 060,80	54 031 068,71

Scanné avec CamScanner

S.N.C FRERES NADI AGREGATS
CITE 204 LOGTS BT L N° 07 BOUIRA
EXERCICE:DU 01/01/16 AU 31/12/16

TABLEAU DES MOUVEMENTS DE STOCKS

Rubrique	Solde au début d'exercice	Mouvements de la période		Solde à la fin de l'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises		5 294 012,50	5 294 012,50	0,00
Matières et fournitures	28 731 068,71	37 664 334,31	34 250 300,00	32 145 103,02
Autres approvisionnements				0,00
Encours de production de biens				0,00
Encours de production de services				0,00
Stocks de produits	25 300 000,00	29 650 000,00	25 300 000,00	29 650 000,00
Stocks provenant d'immobilisations				0,00
Stocks à l''extérieur				0,00
TOTAL	54 031 068,71	72 608 346,81	64 844 312,50	61 795 103,02

Scanné avec CamScanner

الملحق رقم 07

EXERCICE : 2014

- Solde (ALBARAKA) = 427.701,50
- " (B.E.A) = 11.693,09
- Solde Caisse = 667.149,58

EXERCICE : 2015

- Solde (ALBARAKA) = 5.640.266,73
- " (B.E.A) = 11.693,09
- " Caisse = 491.486,55

EXERCICE : 2016

- Solde (ALBARAKA) = 1.858.567,52
- " (B.E.A) = 5.704.330,19
- " Caisse = 701.023,22

Scanné avec CamScanner