الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـامعة عبـد الحميد بن باديـس مستغانــم

كليـــة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المالي

دراسة حالة تقرير محافظ الحسابات

مقدمة من طرف الطالبتين:

ماحي شريفة

بوخودة نجاة

تحت إشراف الأستاذ :

موزاوي عبد القادر

نوقشت أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ	*الدرجة العلمية*	*الجامعة*	
معارفية الطيب	أ ـ م ـ أ	*جامعة مستغانم*	*رئيسا*
موزاوي عبد القادر	أ ـ م ـ أ	*جامعة مستغانم*	*مشرفا ومقرار*
عثمان عبد اللطيف	أ ـ م ـ ب	*جامعة وهران2*	*مناقشا*

السنة الجامعية:2022/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـامعة عبـد الحميد بن باديـس مستغانــم

كليـــة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المالي

دراسة حالة تقرير محافظ الحسابات

مقدمة من طرف الطالبتين:

ماحي الشريفة

بوخودة نجاة

تحت إشراف الأستاذ :

موزاوي عبد القادر

نوقشت أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ	*الدرجة العلمية*	*الجامعة*	
معارفية الطيب	أ ـ م ـ أ	*جامعة مستغانم*	*رئيسا*
موزاوي عبد القادر	أ ـ م ـ أ	*جامعة مستغانم*	*مشرفا ومقرار*
عثمان عبد اللطيف	أ ـ م ـ ب	*جامعة وهران 2*	*مناقشا*

السنة الجامعية:2022/2023

شـــكـــــر

إن الحمد لله نحمده ونستعين به ونستغفره ونعوذ بالله من شرور أنفسنا وسيئات أعمالنا من يهده الله فلا مضل له ومن يضل فلا هادي له وأشهد أن لا إله إلا هو وحده لا شريك له وأشهد أن محمد عبده ورسوله ﷺ وعلى اله وأصحابه ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين ومن سلم تسليما كثيرا أما بعد

لنا شرف عظيم أن نتقدم بفائق الشكر والتقدير للأستاذ المؤطر والذي نكن له كل الاحترام الأستاذ موزاوي عبد القادر ,فنشكره كثير الشكر على ما قدمه لنا من مساعدة وتوجيه ومن تقديم النصائح فلولاه لما نلنا هذه الشهادة المتواضعة والذي نتمنى له التوفيق في مساره المهني ,وإلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير و بالأخص قسم علوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ,ونشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة لإنجاز هذا العمل المتواضع وإلى كل دفعة 2023

أهلين بالنجاح والتوفيق

الإهــداء

"وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا "

إلي التي حلمت أن تبصر نجاحي والتفوق الدائم والمتواصل في دراستي ،إلى نبع الحنان الفياض ،إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ،إلى الخير والصفاء والأمل "أمي الغالية " حفظها الله لي

إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز، إلى الذي أشعل نفسه شمعة لينير لنا دربنا ،إلى الذي تحمل كبد الحياة لنصل نحن ،إلى الذي أعطانا من سنين عمره أبي الحنون حفظه الله لي .

إلى من كانوا ملاذي وملجئي

إلى من علموني علم الحياة إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل زملائي

إلى كل من علموني حروفا من ذهب وكلمات من وود وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم أساتذتي الكرام وإلى كل من علمني حرفا وأطعمني قيمة ،وسقاني خلقا

أهدي هذا العمل المتواضع

نجـــاة شـريـــفـــة

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الاهداء	
الشكر	
الفهرس	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة	أ ـ ه
الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة والمراجعة الخارجية	1 - 18
تمهيد	2
المبحث الأول : ماهية المراجعة	3
المطلب الأول : مفهوم المراجعة	3
المطلب الثاني : أهداف المراجعة	4
المطلب الثالث : أنواع المراجعة	5
المطلب الرابع : أهمية المراجعة	6
المبحث الثاني : عموميات حول المراجعة الخارجية	7
المطلب الأول :مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية	7

المطلب الثاني : أهمية وأهداف المراجعة الخارجية	8
المطلب الثالث : خصائص وأنواع المراجعة الخارجية	11
المطلب الرابع : معايير المراجعة الخارجية	14
الفصل الثاني : فعالية المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي	35 - 19
تمهيد	20
المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الأداء المالي	21
المطلب الأول : مفهوم الأداء المالي	21
المطلب الثاني : أهمية الأداء المالي وأهدافه	22
المطلب الثالث : أنواع الأداء المالي ومعاييره	25
المبحث الثاني : علاقة المراجعة الخارجية بالأداء المالي	27
المطلب الأول : دور المدقق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي	27
المطلب الثاني : انعكاسات المراجعة الخارجية على الأداء المالي	30
المطلب الثالث : تقارير المراجعة الخارجية	32
خلاصة الفصل	35
الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول تقرير محافظ الحسابات	55 - 36
تمهيد	37
المبحث الأول : التعريف بالمكتب محل الدراسة	38
المطلب الأول : نشأة المكتب	38

المطلب الثاني : التعريف بالمكتب	38
المطلب الثالث : مهام المكتب وأنواعه	39
المبحث الثاني : عرض القوائم المالية للمؤسسة	40
المطلب الأول : عرض الميزانية	40
المطلب الثاني : عرض جدول حسابات النتائج للمؤسسة	44
المطلب الثالث : عرض جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال	45
المبحث الثالث : دراسة حالة المؤسسة x بمستغانم	48
المطلب الأول : دراسة العناصر الأساسية لمحافظ الحسابات	48
المطلب الثاني :دراسة تقرير محافظ الحسابات	49
خلاصة الفصل	55
الخاتمة	56
المراجع	59
الملاحق	62
ملخص الدراسة	72

قائمة الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهداف المراجعة الخارجية	10
02	جانب الأصول لميزانية المؤسسة (2020\2021)	40
03	جانب الخصوم لميزانية المؤسسة (2020\2021)	42
04	جدول حساب النتيجة (31\12\2021)	44
05	جدول تدفقات الخزينة (31\12\2021)	45
06	جدول تغيرات رؤوس الأموال خاصة للمؤسسة	47
07	جدول نتائج السنوات الخمس الأخيرة	53

قائمة الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أنواع تقارير المراجعة الخارجية	34
02	هيكل تنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	38

مقدمة

مقدمة :

في ظل التغيرات الاقتصادية التي شهدها العالم خلال الحقبة الأخيرة والتطورات التي جرت في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية ومع ضرورة الاستجابة لمتطلبات المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة الاقتصادية والذي يتسم بالمنافسة ،تنتج عنه صعوبات في التطلع بشكل مباشر على واقع المؤسسة الحقيقي ،حيث أن ظهور عملية المراجعة كان أمرا حتميا بسبب توسع وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتشعب الأنشطة وتفرعها جغرافيا ،الأمر الذي صعب على الملاك والمساهمين مراقبة سير المؤسسة خاصة من ناحية التدفقات النقدية ،هذا السبب الذي أدى إلى ظهور وتطور عملية المراجعة والتي مرت بأشواط كبيرة للوصول إلى ما هي عليه الآن من معايير ،مبادئ ،أنواع وأهداف ،ولقد تطورت عملية المراجعة الخارجية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة من بينها الموضوعية في فحص التقارير المالية والمحاسبية للحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة تمكن المسيرين من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ،ولكي يقوم المراجع الخارجي بمراجعة القوائم المالية على أكمل وجه يجب أن يتمتع بالحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس يساعد المؤسسات على تحسين الأداء المالي والمحاسبي .
إن الوصول إلى إنتاج القوائم المالية ذات جودة عالية معبرة تعبيرا صادقا عن الوضع المالي الحقيقي من حيث نتيجة الأعمال والمركز المالي يعتبر الهدف الأساسي لوجود نظام معلومات محاسبي في المؤسسة الاقتصادية والوصول إلى تحقيق الهدف لابد من توفير مجموعة من المتطلبات لعلا أهمها المراجعة الخارجية من خلال تدقيق العمليات ابتداءا وتأكيد ثقة المعلومات نهائيا .

إشكالية البحث :

تنحصر مشكلة الدراسة في :

- **كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي؟**

وتندرج من خلال هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تؤثر المراجعة الخارجية على الأداء المالي؟
- ما هو الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي؟
- كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في تحسين الأداء المالي؟

الفرضيات :

وللإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا ،يتم طرح الفرضيات التالية :

1. تؤثر عملية المراجعة الخارجية في تقويم الأداء المالي بدرجة عالية .
2. تلعب المراجعة الخارجية دورا هاما في تحسين الأداء المالي .

3. عملية المراجعة الخارجية تجنب جزء كبير من الوقوع في الأخطاء والتلاعبات التي من شأنها تحسين الأداء المالي .

أسباب اختيار الموضوع :

إن اختيارنا لهذا الموضوع راجع إلى :

- الرغبة الشخصية في التعرف أكثر على هذا الموضوع واستفادة الطلبة من هذا البحث.
- قلة الدراسات النظرية والتطبيقية وقلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع .
- معرفة ميدان المراجعة الخارجية والتعرف على ما يحيط بها من إجراءات .
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص في المحاسبة والإدارة المالية .

أهمية البحث :

يكمن دور المراجعة الخارجية في ترقية وتحسين الأداء المالي داخل المؤسسة .

أهداف البحث :

نهدف من خلال هذا البحث إلى :

- توضيح ومساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المالي .
- التعرف على الخطوات الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة .
- التعرف على كيفية إسهام المراجعة الخارجية في تحقيق جودة القوائم المالية .
- إبراز ضرورة تقييم الأداء المالي أو أهميتها كأحد دعائم الأساسية لبقاء المؤسسة الاقتصادية .
- محاولة الخروج بنتائج وتوصيات من شأنها أن تساهم في تحسين الأداء المالي من خلال الوقوف على النقائص .

المنهج المتبع :

لمعالجة جوانب البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي ،الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات وتحليلها وتفسيرها قصد الوصول إلى نتائج محددة ،وهذا في الفصلين الأول والثاني ،بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة حالة في الفصل التطبيقي ،من خلال تحليل القوائم المالية المقدمة من طرف محافظي الحسابات ، وبناءا على الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث وقصد الإطاحة بجوانب موضوع الدراسة استخدمنا المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية .

أدوات الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي :

- ❖ المصادر الأولية : المتمثلة في تحليل القوائم المالية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لمعرفة رأيهم حول الموضوع .
- ❖ المصادر الثانوية : المتمثلة في الكتب ،مذكرات التخرج السابقة والمراجع الالكترونية التي اهتمت بالموضوع .

الدراسات السابقة :

لم يقف الباحثين على أي دراسات أو أبحاث تناولت هذا الموضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي بشكل مباشر وبصورة كافية ،لكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة والتي توضحها فيما يلي :

- دراسة " مراد بودياب " **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل رسالة ماجيستر مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر سنة 2002 .

  حيث أشارت الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تدقيق القوائم ،وأن وجود نظام المراجعة الخارجية في تخفيض حجم اختياراته ،وبالتالي توفير وقته وجهده فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة من أجل الحصول على قوائم مالية توفى في طموحات مستخدمها .

- دراسة " كريمة زيادي " **أثر المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي** هذه الدراسة هي رسالة ماجيستر مقدمة لكلية علوم التسيير تخصص محاسبة بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2012/ 2013 .

  كان أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن عمل المراجعين الخارجيين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير مهم على خطة المراجعة في تدقيق القوائم المالية في الكثير من الأحيان .

هيكل الدراسة :

قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى فصلين يمثلان الجانب النظري وفصل ثالث جانب تطبيقي يعكس الدراسة .

- **الفصل الأول :** والذي جاء تحت عنوان ماهية المراجعة الخارجية بصفة عامة ،تضمن مبحثين كالتالي :

  المبحث الأول : تناول ماهية المراجعة من خلال تعريفها ،أهدافها ،أنواعها وأهميتها .

  المبحث الثاني : يتناول ماهية المراجعة الخارجية ،أهميتها ،أهدافها ،خصائصها وأنواعها، وظائف ومعاييرها المقبولة قبولا عاما ،حيث تطرقنا للمعايير العامة والشخصية .

- **الفصل الثاني :** والذي جاء تحت عنوان فعالية المراجعة في تحسين الأداء المالي ،ويتضمن مبحثين مقسمة كالتالي :

المبحث الأول : يتحدث عن مفاهيم عامة حول الأداء المالي حيث تطرقنا إلى مفهوم الأداء المالي، أهمية وأهداف الأداء المالي وأنواع الأداء المالي .

المبحث الثاني : الذي يتناول علاقة تحسين الأداء المالي بالمراجعة الخارجية ،وأثر المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي وتقارير المراجعة الخارجية .

- **الفصل الثالث :** تطرقنا فيه إلى دراسة ميدانية من خلال إعداد وتحليل قوائم مالية من محافظي الحسابات ،كونهم محافظي الحسابات والوقوف على دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي .

الفصل الأول

مدخل للمراجعة

تمهيد :

كلما اتسعت الحياة الاقتصادية تمت في بلد ما كلما ازدادت الحاجة إلى النفسيين والعلميين في مجالات مختلفة. وحاجة النمو الاقتصادي إلى الإطارات الفنية والإدارية والمحاسبية تزداد وتشتد بمقدار سيطرة فكرة التنمية الاقتصادية المنظمة والقائمة على مشروع كبير. فالمشروع الصغير يستطيع الاعتماد على فنيين متدرجين في مراحل التدريب وهذا عكس المشرع الكبير الذي يحتاج إلى اختصاصيين أقوياء في مختلف مجالات كالإدارة المحاسبة والمهارات الأخرى.

سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى مبحثين كالأتي :

المبحث الأول : ماهية المراجعة .

المبحث الثاني : عموميات حول المراجعة الخارجية .

المبحث الأول : ماهية المراجعة

تلعب المراجعة دورا هاما في نمو المؤسسات لما تعطيه من ثقة في المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤونها ومن خلال ذلك نتطرق إلى ما يلي :

المطلب الأول : تعريف المراجعة

التعريف الأول **:** عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل متسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقسيم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم .

التعريف الثاني **:** يقصد بتدفيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدفيق فحصا انتقاديا منظما : يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها النتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة [1].

التعريف الثالث**:** تعرف المراجعة على أنها عمل منظم يقوم به مهني مؤهل مستقل يقوم بفحص المستندات والدفاتر بناءا على أدلة إثبات للتأكد من هدف البيانات في القوائم المالية ويقدم تقرير موضحا رأيه الفني المحايد .

التعريف الرابع **:** وتعرف أيضا المراجعة هي عملية منظمة لفحص المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأحداث والتصرفات المالية و الاقتصادية وغيرها. والنظم المرتبطة بها وتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن التأكيدات الواردة بهذه المعلومة وذلك كله بهدف تحديد درجة التطابق بينهما وبين المعايير الموضوعة والتقرير عن ذلك عن الجهات المعنية [2].

ومن خلال هذه التعريفات نستخلص أن المراجعة هي :

عملية الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هده العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج دلك الأطراف المعنية.

[1] خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية "** ،مطبعة الإدعاء نعمان ،1980 ،ص10 .
[2] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،**المراجعة وتدقيق الحسابات ،الإطار النظري والممارسة التطبيقية** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،سنة 2002 ،ص9 .

المطلب الثاني : أهداف المراجعة

يمكن تلخيص أهداف المراجعة كالتالي :

1-الوجود والتحقق : يسعى المراجع إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية .....بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عن تاريخ معين وكمية معينة فيسعى المراجعة إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2-الملكية والمديونية : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى،فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد هدف وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة من نظام المعلومات المحاسبين والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3-الشمولية أو الكمال : بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت داخل المؤسسة من خلال احتواء هذه المعلومة على المعطيات الأساسية التي تمد نقطة إلى الحدث بغية الوصول إلى الشمولية وينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية والمالية المسجلة في الدفاتر والسجلات من جهة وجهة اخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4-التقييم والتخصيص : تهدف المراجعة إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرف إهلاك الاستثمار أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية وهذا يضمن :

-تقليل من وفرت ارتكاب الأخطاء والغش.

-وثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5-العرض والإفصاح : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات

نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي اعدت وفق المعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية.

6-إبداء رأي فني محايد : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص، التقييم، التحقيق من العناصر الآتية :

- الإجراءات والطرق المطبقة.

- عناصر الأصول والخصوم.

- التسجيل السليم للعمليات والأعباء، النواتج التي تخص السنوات السابقة.

- محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء.

- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة.

- تقييم الأهداف والخطط.

- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدى رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات المحاسبية.

وفي الأخير تشير إلى أن الأهداف الناتجة عن المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة وإذا ما أنجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة [1].

المطلب الثالث : أنواع المراجعة

يقوم الخبراء بتطبيق عملية المراجعة من عدة وجهات نظر وزوايا مختلفة والتي يمكن عرضها كما يلي:

1- من حيث نطاق المراجعة : تكون إما مراجعة كاملة أو مراجعة جزئية.

أ- المراجعة الكاملة : أي انه لا توجد أي قيود على عملية المراجعة حيث يكون للمراجع الحق في فحص جميع عمليات المشروع أو أنشطته وبياناته دون استثناء.

[1] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،مرجع سابق ذكره ،ص16 ،17

ب- المراجعة الجزئية : أي أن هناك قيود على عمل المراجع بحيث يقصر عمله على جزء محدد من أنشطة المشروع وبياناته.

2- من حيث مدى الالتزام بها : فهي إما مراجعة إلزامية أو مراجعة اختيارية.

أ- المراجعة الإلزامية وهي المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية المنظمة لأعمال الشركات والهيئات والجمعيات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى أي ضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي وتحدد واجباته.

ب- المراجعة الاختيارية : تتمثل في المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المنشأة دون تدخل أو إلزام من أي جهة.

3- من حيث توفيت القيام بها : حيث يمكن أن أكون مراجعة ختامية أو مراجعة مستمرة.

أ- المراجعة الختامية : تتمثل في المراجعة التي يبدأ العمل فيها في ختام الفترة المالية للمؤسسة محل المراجعة.

ب- المراجعة المستمرة : حيث يتم المراجعة على مدار الفترة المالية بقيام المراجع بمداومة الاتصال بالمنشأة طوال السنة المالية والقيام بمراجعة بما يتم من أعمال .

4- من بين الجهة التي تقوم بها : وتكون أما مراجعة خارجية أو مراجعة داخلية.

أ- المراجعة الخارجية : هذه المراجعة يقوم بها مراجع مستقل من خارج المشروع سواء كان إلزاميا أو اختياريا.

ب- المراجعة الداخلية : وهي المراجعة التي يقوم بها مراجع من داخل الشركة وهو موظف تابع لإدارة الشركة أو عدة أشخاص مؤهلين تابعين للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف الأخرى وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بإدارة المؤسسة [1].

المطلب الرابع : أهمية المراجعة

إن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها أهمية اقتصادية كبيرة بالنسبة لمتخذي القرارات ،ولكن مستخدمي هذه المعلومات المالية تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها ،لذلك فإن هذه العوامل تبين مدى الحاجة إلى المراجعة الخارجية والمستقلة كذلك ،حيث يعتبر المراجع الخارجي عنصرا هاما للمؤسسة وللمستخدمين لقيامه بالعديد من الأمور التي تتعلق بالحوكمة والقرار المالي ،حيث أن كل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية يتوقعون من المؤسسة أن تزودهم بمعلومات وألا تقتصر فقط على القوائم المالية ،فمثلا يتوقع جمهور المستخدمين معرفة ما

[1] حامد طلبة محمد أبو هبة ،**أصول المراجعة** ،زمزم للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،الأردن ،سنة 2011 ،ص17 ،ص18.

إذا كانت المؤسسة ستستمر أم لا ،وهل تدار بشكل جيد ،وما إذا كانت هناك مصداقية في قواعد بياناتها ومعلوماتها ،ومدى كفاية المعلومات لاتخاذ القرار ،وكذلك عن مدى وجود نظام رقابة داخلية فعال .

إن أهمية المراجعة تكمن في أنها تؤدي دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد بشكل عام ،فالمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع ،فالمستثمر يتخذ قرار الشراء والبيع لاستثماراته ،البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض ،والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة ،كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهذا أنشأت الحاجة إلى خدمة المراجع المستقل المحايد ،هذا الشخص سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تتمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين ،والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية لذلك التاريخ [1].

المبحث الثاني : عموميات حول المراجعة الخارجية

لاشك أن هناك تزايد واضح في الطلب على المراجعة الخارجية ،وخدماتها نتيجة تزايد حاجة أصحاب المؤسسات. وإدراكهم لضرورة تعيين شخص مستقل عن المؤسسة من إبداء رأيه حول كفاءة المؤسسة لوظائفها لهذا سيتم التركيز في هذا المبحث على المراجعة الخارجية.

المطلب الأول : تعريف المراجعة الخارجية

التعريف الأول : عرفتها جمعية. المحاسبة الأمريكية هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقوانين بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية.

التعريف الثاني : المراجعة الخارجية هي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها النتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة [2].

[1] سحار فيصل ،**دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،سنة 2014\2015 ،ص8،ص9 .

[2] American Accounting Association .**Report of the committee on Bazic Auditing Concepts .**The Accounting Review (Supplement to voi .XL .Vit .1972) p18.

التعريف الثالث : هي عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء الرأي المهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل نتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

التعريف الرابع : هي عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الاقتصادية وتقسيمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى أطراف معينة.

التعريف الخامس : والتعريف الحديث هو أن التدقيق يمثل الإجراءات التي تتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة تعود إلى منشأة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرارات المناسبة حول رأيه في درجة العلاقة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل النشأة وذلك الوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة [1].

المطلب الثاني : أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها

أولا : أهمية المراجعة الخارجية

إن أهمية التدقيق تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وهذه الجهات هي الآتي :

إدارة المشروع :

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم إعدادها من قبل مراجع الحسابات المحايدة المستقل مما يزيد الثقة غي هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء المجلس الإدارة لفترة اخرى وكذلك زيادة مكافئتهم .

المستثمرون :

أدى ظهور الشركات والمصانع كبيرة الحجم في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية في إدارة الشركة، مما جعل الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع الحسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن استثماريين بأن أموالهم سوف لا تتعرض لاختلاص والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة شركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات .

[1] رجب السيد وآخرون ،**أصول المراجعة** ،دار الجامعية الاسكندرية ،سنة2000 ،ص7

الزبائن :

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الإقتصادية وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة لأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها عمو رد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

الدائنين والموردين :

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة سيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

البنوك :

تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات الاقتراض، وقبل أن أوافق البنوك على منح تلك القروض فإنهم يقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات، وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع قوانينها في المواعيد المحددة.

الجهات الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم سياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات المحايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقة وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها [1].

ثانيا :أهداف المراجعة الخارجية

إن الهدف العام للمراجعة الخارجية هو إبداء الرأي في مدى عدالة عرض القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي المشروع ونتائج عمليات والتدفقات النقدية في ضوء مبادئ المحاسبة.

لكن هذا المنطلق هناك من يرى أن أهداف المراجعة تكمن فيما يلي :

[1] عبد الصمد نجم الجعفري ،إياد رشيد القريشي ،**دراسة حالة حول دور مراقب الحسابات ومسؤلياته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** ،المعهد العربي لمحاسبين القانونيين ،جامعة بغداد ,سنة2006 ،ص12.

- الوجود والتحقق : يكون الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من وجود أو حدوث ، أي تأكد من أن الأصول المختلفة مثل مخزون والنقديات والآلات الموجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها لإبداء الرأي عليها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تتم فعلا أثناء فترة مجال المراجعة.

- الشمولية أو الكمال : يكون الهدف من المراجعة الخارجية هنا هو التحقيق من الاكتمال اي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

- التقييم أو التخصص : تزعم الإدارة أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والمصروفات و الإيرادات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي تلك القيم التي تتخذ طبقا للمبادئ المقبولة قبولا عاما مثلا تزعم الإدارة على أنه تم تقييم المخزون على أساس تكلفة الموارد أولا الصادرة أولا، وانه تم تخصيص تكلفة المباني والآلات في شكل مصروفات وامتلاك بالقيم الملائمة على الفترات.

وبالتالي هذا يجعل الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من صحة التقييم وانه تم تخصيص تكلفة المباني والآلات للأصول والالتزامات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتكوين المتخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن ...الخ [1].

الجدول رقم 01 : أهداف المراجعة الخارجية .

الأهداف التقليدية	الأهداف الحديثة (المتطورة)
التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها	اهتمت بالأهداف التقليدية وتعددت هده الأهداف بالإضافة إلى مهام جديدة لعملية المراجعة هي :
إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية	مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسباب وطرق معالجتها
اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من الأخطاء والغش	تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة
تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع	التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من

[1] منصور أحمد البدوي ،شحاتة السيد شحاتة ،**دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ،الاسكندية ،دار جامعية ،سنة2001 ،ص42 .

ضوابط تحول دون ذلك	الأخطاء المحاسبية والفنية أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير
مساعدة دائرة الضرائب وتحديد مبلغ الضريبة .	تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المراجع المذكورة سابقا

المطلب الثالث : خصائص المراجعة الخارجية وأنواعها

أولا : خصائص المراجعة الخارجية

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي:

المراجعة الخارجية عملية هادفة :

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المشروع، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياطاتهم من المعلومات وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها.

وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية.

ونظرا لذلك فإن مستخدمي القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفه خيرا ومؤهلا مهنيا ومحايد الإبداء رأيه في صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

المراجعة الخارجية عملية منظمة :

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة حيث يبدأ المراجع الخارجي عملية المراجعة بجميع البيانات اللازمة المتعلقة بالمنشأة لاستكشاف البيئية التي فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة و الضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم برنامج المراجعة النهائية، ويستكمل المراجع عملية المراجعة.

الملكية والمديونية : ويكون هذه المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الملكية والمديونية وأن الأصول الظاهرة بالميزانية هي ملك الشركة وانه لا توجد عليها أي حقوق للغير.

العرض والافصاح : وبالتالي يكون الهدف من المراجعة الخارجية هو فحص القوائم النهائية في النشأة من اجل إعطاء المراجع الخارجي لرأي موضوعي في التقارير للأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات النشأة إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الأصول.

إبداء الرأي الفني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام مولد لها.

بعمليات الفحص الميداني وهذا مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل:

إضافة لضرورة توفر اشتراطات التأهيل العلمي والعملي في المراجع الخارجي، لابد عليه ان يكون مستقبلا عن العميل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه أو عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

يعرف الاتصال بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين الطرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، ومعني ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل أحدها المرسل والأخر المستقبل وتنطوي على رسالة وعلى قناة اتصال وبالنظر لعملية المراجعة نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، أما الرسالة فتمثل في الرأي المهني الذي يبديه مراجع الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية ويمكن أن يستفيد منها مستقبلي التقرير والمستخدمين الخارجين [1].

[1] زروق أمينة ، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية** ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف مسيلة ،سنة2020\2021 ،ص14 .

ثانيا : أنواع المراجعة الخارجية

المراجعة الخاصة والمراجعة القانونية :

تتم المراجعة الخاصة تلبية للطلب شخص يهتم بنتائجها وحتى مع عدم وجود التزام قانوني لها (مثال لذلك صاحب منشأة فردية يختار مراجعا لمراجعة النشأة).

من ناحية أخرى نجد أن المراجعة تتم وفق المتطلبات القانونية مثل حالة الشركات المساهمة التي يفترض تعيين مراجع الحسابات لها.

ويتحدد نطاق المراجعة الخاصة للرقبة العميل وطبقا لاحتياجاته ولكن المراجعة القانونية لها سرها، الذي يحدد بدرجة كبيرة على أساس التشريع ولا يمكن لمجلس أو المساهمين أو المراقبين سلطة في تعبيره.

وقد نص قانون شركات أموال 159 لسنة 1981 القواعد الخاصة التي يلتزم مراقب الحسابات بإتباعها في مراجعة هذا النوع من الشركات ولم يكشف القانون بذلك وأنها قدم نماذج تصور على أساسها القوائم المالية.

المراجعة الشاملة والمراجعة الاختيارية :

- المراجعة الشاملة هي التي تتناول جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع إليها لإبداء رأي فني في القوائم المالية فإذا كان المراجع أصدر فحص حسابات العملاء فإن المراجعة الشاملة تنصب جميع الأرصدة والعمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها على حده عندما تتم المراجعة الشاملة بالنسبة للمخزون فإنه يجب جرد جميع عناصر المخزون وكميات كل عنصر جردا فعاليا.

أما المراجعة الاختيارية هي تنطوي على تطبيق بعض الأساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير لهم على جميع المفردات سواء كان اختيار هذه العينات عن طريق التقدير والحكم الشخصي أو عن طريق الأساليب الإحصائية، وإذا كان المراجع يطبق المراجعة الاختيارية على حسابات العملاء فإنه يقوم باختيار عينة منها لدراستها على أنها ممثلة بجمع الحسابات وتعتبر المراجعة الاختيارية كفاءة في مجال مراجعة النشاطات الكبيرة التي تعزز إخضاعها للمراجعة الشاملة ومن الجدير بالمركز أن هناك بعض التي يجب إخضاعها للمراجعة الشاملة مثل أرصدة حسابات البنوك .

المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:

تتمثل المراجعة الكاملة في مراجعة القوائم المالية وما يقتضيه ذلك من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج كامل المراجعة وإجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء رأي في القوائم المالية عن طريق إعداد تقرير المراجع.

أما المراجعة الجزئية فإنها تتناول معنيا عن عملية المراجعة الكاملة فقد يقوم المراجع بفحص مجموعة حسابات معينة مثل حسابات العملاء أو يقوم بمراجعة المخزون أو غير ذلك وفي هذه الحالة المراجعة الجزئية لا يعد تقرير المراجعة النمطي وإنما تعد صورة مختلفة بحسب الغرض الذي وجهت له المراجعة ونتائجها [1] .

المطلب الثالث : معايير المراجعة الخارجية

وهي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يجتزي بها المراجع أثناء أداء مهمته والتي تنتج منطقيا من القروض والمفاهيم التي تدعمها على أي حال.

وتنقسم المعايير إلى ثلاثة مجموعات ، معايير عامة ومعايير تتعلق بالعمل الميداني ومعايير تتعلق بإعداد التقرير.

المعايير العامة : تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بوجود ونوعية الأداء المطلوب ومن ثم أنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها وإشتقائها عند أداء هذه المهمة على أي حال فقد بين مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة ثلاثة.

1-يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملي كمراجعين .

2-يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.

3-يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الوجبة والمعقولة عند أداء مهمة الفحص وإعداد التقرير.

أولا : التأهيل العلمي والعملي :

يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فأن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل التعليم والخبرة وينال المراجع تعلمه من خلال برامج جيدة ورسمية في المحاسبة والمراجعة وتكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تشمل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادقا وعادل فأنه لا يمكن أن يكون للشخص مراجعا ماهرا وبارعا قبل أن يكون محاسبا وكأي فرع آخر من فروع المعرفة دائمة التطور والتغير فأنه يكون من الضروري الحديث

[1] مراد بودياب ،**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد الصديق بن يحي ،جيجل ،سنة 2014\2015 ،ص17 .

برامج التعلم الرسمية للمراجعين دوريا من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهني المستمر لهذا السبب أن كثير من الشركات القانونية بالولايات المتحدة الأمريكية تتبع سياسة وإجراءات معينة تتعلق أو تهدف إلى التطوير المهني للعاملين بها من محاسبين.

ومما لاشك فيه أن كافة إجراءات المراجعة فورا من الحكم الشخصي ومن ثم فإنه بغض التطور من قرار الحكم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فأنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأي ولهذا فإن هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب ان يدعمه خبرة كافية ومناسبا للمستوى الذي يعملون عنده.

ثانيا : الاتجاه العقلي المحايد :

هو المعيار الثاني من المعايير العامة فإنه يتطلب من المراجع التمسك باستقلاله وحيدته وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية دون تحيز وهذا الاستقلال يمثل حجز الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهمة المراجعة ومن ثم يجب التأكيد هذا المعيار في برامج تدين المراجعين فضلا من تأكيده عن الإشراف أو متابعة أداء مهمة المراجع فتقرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجع (كمنتج مادي وأساسي للمراجعة) وإنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز من المعلومات المحاسبية اي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا واقتصاديا إذا كانت المراجع غير مستقلة عن عملية ولهذا فإن استقلال المراجع كما أنه يتيح قرضين من قروض المراجعة هما:

1-لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المراجع والعميل.

2-أن المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه القصد.

المراجع يجب أن يكون في سلوكه ومظهره ذلك الذي يمارس مسؤولية وأحكاما مستقلة خلال الخطوات التالية :

1-كتابة برنامج المراجعة.

2-جمع أدلة إثبات المراجعة.

3-كتابة تقرير المراجعة.

واستقلال المراجعين يجب أن يكون استقلالا بالتحقيق والمظهر يجب أن يكون مستقلا شكلا وموضوعا هي الأمانة الفكرية والعقلية .

ثالثا : العناية المهنية الواجبة :

وذلك عند ممارسة عملية الفحص والمراجعة، يتعلق هذا المفهوم والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث ماذا يجب أن يعمل المراجع وكيفية العمل ،كل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته المهني.

كمهين وبنفس درجة المهارة العادية المتوافر بشكل عام لدى غيره في نفس المجال.

ولذلك فإن المفهوم بذل العناية إنما يفرض مستوى مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين لتحقيق معايير العمل الميداني.

معايير العمل الميداني : الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميدانين في ثلاث معايير وهي :

1)يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.

2)يجب دراسة تقييم نظام الرقابة الخارجية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي تستفيد منها إجراءات المراجعة.

3)ضرورة الحصول على قدر كافي من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك وذلك لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة :

أولا : الإشراف والتخطيط المناسب

يعتمد هذا المعيار مفهوم العناية المهنية الواجبة كفرض لبذل عناية معقولة ومناسبة في أداء مهمة المراجعين فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجعة والتعاقد عليها في وقت ملائم فضلا عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة الفعلية والإشراف المناسب على مساعدين المراجع أثناء القيام بمهمة المراجع.

وفي ما يتعلق بقبول المهمة فأننا نحد أن من الأفضل أن يتم تعيين المراجع أي وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، وذلك لأن عناصر هامة في العمل الميداني يجب أدائها قبل التاريخ إعداد الميزانية، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل والتي تتطلب اهتماما اكبر خلال عمل المراجع النهائي.

وبالطبع فأن التخطيط مهمة عمل المراجع سيتضمن تحديد استراتيجياته الشاملة للمهمة المؤقتة فضلا عن نطاق الفحص تم الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت بهذه الأهداف قد تحققت في نهاية. العمل الميداني أم لا.

ثانيا : تقييم نظام الرقابة الداخلية

أما المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فانه يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتتمثل أهمية هذه الخطوة في انها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات المراجعة الأرصدة والقوائم المالية، وان نظام الرقابة الداخلية الجديد أنما ينتج عن المعلومات المالية يمكن الاعتماد عليها.

ثالثا : كفاية أدلة الإثبات :

أما المعيار الثالث من المعايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساعد ويدعم كافة المعايير العمل الميداني وكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم. وهذا يعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة لا يكون له معني أو سببا، ومن ثم فإن فرض المراجعة يحاول أن يفحص أو يختبر يجب ان يدعمها (كفاية أدلة الإثبات) وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال، وصور كالملاحظة العادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث واستناد، وقرارات رجال الإدارة وإجراءات الرقابة.

الداخلية الجيدة، وإن الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلا عن نوعيتها ووجودها. فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية وتعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأثير رأي المراجع، ولأن أساليب العينات نستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع.

معايير إعداد التقارير :حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربع معايير تحكم إعداد تقرير المراجع وهي :

1)يجب أن يكون التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2)يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقا خلال الفترة المالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.

3)تعتبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من المعلومات ما لم يثير التقرير إلى خلاف ذلك.

يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو قد يمتنع عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك.

وفي كل الأحوال يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير يجب أن يوضح خصائص و فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

-إعداد القوائم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتطلب معيار إعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير فإنه يتطلب ضرورة تبيان تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق وبالطبع فإن الإشارة إلى هذا الثبات والاتساق في تطبيق مبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالتقرير فإنما يهدف إلى :

أ-التأكيد على أن القدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغييرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.

ب-لو حدث وتأثرت هذه القدرة بشكل جوهري تمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقريرالمراجعة[1].

[1] محمد صلاح محمد خميس وآخرون ،**دور المراجعة الخارجية في تقويم الأداء المالي في المصاريف التجارية** ،كلية الدراسات التجارية ،جامعة السودان ،سنة 2017 ،ص27 إلى ص33 .

الفصل الثاني
فعالية المراجعة في تحسين الأداء المالي

تمهيد

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية مستهلكها ،فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها ،كما أنها تهتم بتقييم أدائها المالي وبالطريقة التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها ،والطريقة التي تسعى أن تتفوق بها على منافسيها ،فالأداء المالي يعتبر من الأسس التي تبنى عليها المؤسسة ،فهو يهتم بربحية المؤسسة وبقائها واستمرارها ،كما تساهم المراجعة الخارجية بشكل فعال في تقييم الأداء المالي .

سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى مبحثين كالأتي :

المبحث الأول : ماهية الأداء المالي .

المبحث الثاني : علاقة المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي .

المبحث الأول :ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من مقومات وركائز الأساسية للمؤسسات ،حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقا ،حيث يعتبر الأداء من أكثر أنواع الأداء استخداما لأنه يقوم بقياس أداء المؤسسة ،وتتعدد مفاهيم أداء المالي ،ومنه سنتطرق إلى بعض التعاريف .

المطلب الأول :مفهوم الأداء المالي

إن الاختلاف حول مفهوم الأداء المالي يتبع من اختلاف المعايير و المقاييس التي تعتمد في دراسته وقياسه والتي يستخدمها المسيرون والمؤسسات وقد يعود هذا الاختلاف في هذه المجالات من مؤسسة لأخرى وحسب طبيعة نشاطاتها وفلسفة الإدارة العليا اتجاه أهميتها .

إن أصل مصطلح الأداء اللاتيني performance ولكن اللغة الانجليزية هي التي أعطت له معنى واضح ومحدد espaceبمعنى تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة أو بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة .

يقصد بمفهوم أداء المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها وهو المفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها أي مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه المؤسسة إلى تحقيقها [1].

ويعرف الأداء على أنه قدرة المؤسسة على الاستثمارية والبقاء محقق التوازن بين رضا المساهمين والعمال .

وعموما فالأداء يمثل دالة لكافة أنشطة المؤسسة وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها وهو الفعل الذي تعمل كافة الأطرف لتعزيزه .

يعد الأداء المالي مفهوما ضيقا لأداء العمل حيث أنه يركز على استخدام نسب بسيطة للاستناد إلى مؤشرات مالية يعترض أنها تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة .

ويعد الأداء المالي أيضا وصف لوضع المؤسسة الآن وتحديد الاتجاهات التي استخدمتها للوصول إليه من خلال دراسة المبيعات ،الإيرادات ، الموجودات المطلوبة وصافي الثروة .

[1] علي عبد الله ،**أثر البيئة على أداء المؤسسة الاقتصادية** ،حالة الجزائر ،أطروحة الدكتورة ،جامعة الجزائر ،1999 ص05 .

إن الأداء المالي يوضح أثر هيكل التمويل على ربحية المؤسسة ويعكس كفاءة السياسة التمويلية لها كما أن مفهوم الأداء المالي يتمثل في الطريقة التي تنجز بها الأعمال المحددة لتحقيق أهداف المؤسسة .

ومن خلال هذه المفاهيم والدراسات نستنتج أن الأداء المالي ما هو إلا مضمون شمولي واسع من خلال نوع من المعايير والمؤشرات التي لها فترة في أن تعكس نتائج ذلك النجاح أو تكييفها بشكل آخر لتحديد مضامين الفشل واحتمالاته ولكي يضمن ذلك لابد أن تكون عملية تقسيم الأداء بشكل نظام عام يتضمن العناصر التالية :

- أغراض وأهداف محددة
- معايير محددة التقييم
- وجود إشراف موضعي لرصد الأداء وتقييم نتائج وضع القرارات على أساس النتائج [1].

المطلب الثاني : أهمية الأداء المالي وأهدافه

أولا : أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات من لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات مالية للمستخدمين [2].

وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليته وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد معوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة .

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية

1. يمكن المستثمرين من متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعته ،كما يساعد على متابعة الظروف الإقتصادية والمالية المحيطة وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحها وسيولة النشاط ومديونية وتوزيعات على سعر السهم .

[1] موسى نوفل ،**تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة** ،رسالة ماجيستر ،كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،الأردن ،سنة 2002 ،ص20 .

2. يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع الشركات .

ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من وقت لآخر من خلال مؤشرات الأداء المالي للشركات .

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب الآتية :

- تقييم ربحية الشركة .
- تقييم سيولة الشركة .
- تقييم نشاط الشركة .
- تقييم مديونية الشركة .
- تقييم تطور توزيعات الشركة .
- تقييم تطور حجم الشركة .

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي ،حيث أن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة وثروة المساهم ،والغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرها المالية واستثمارها والغرض من تقسيم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي ،والغرض من تقسيم التوزيعات معرفة سياسة الشركة في توزيع الأرباح، أما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات [1].

ثانيا : أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال أهداف عديدة منها :السيولة والسير المالي ،التوازن المالي ،المردودية وإنشاء القيمة .

1. السيولة والسير المالي :

تقيس السيولة قدرة المؤسسة الاقتصادية على مواجهة التزاماتها قصيرة الآجل او تعبر عن قدرتها على تحويل الأصول المتداولة إلى سيولة ،أي إلى أموال متاحة ،فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم مقدرتها على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات وذلك ما يضر بالمؤسسة في حد ذاتها وبأصحاب الحقوق وبعملاء المؤسسة أيضا .

[1] محمد محمود الخطيب ،**الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات** ،دار الحامد للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،سنة 2009 ،ص46-48 .

أما السير المالي فهو على خلاف السيولة ويتمثل في مقدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الآجال ،فهو يتعلق بالاقتراض المتوسط وطويلة الآجال الذي تقوم به المؤسسة .

2. التوازن المالي :

وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس بالاستقرار المالي للمؤسسة ،ويتمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين استخدامات الأموال ومصادرها .

وتكمن أهمية البلوغ هدف التوازن المالي في :

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة .
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الآجال القصيرة .
- تخفيض الخطر الذي يواجه المؤسسة .

3. الربحية المردودية :

تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في توليد الأرباح ،وهي بذلك تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة .

4. إنشاء القيمة :

إنشاء القيمة للمساهمين تعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حاليا والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل فإذا لم يتمكن فريق المسيرين من إنشاء القيمة فإن المستثمرين يتوجهون إلى توظيفات أخرى أكثر مردودية .

كما يهدف الأداء المالي كذلك إلى :

- يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته ،كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية ،المالية المحيطة ،وتقدير تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط والمديونية على سعر السهم .
- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة .

ومنه الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من خلال مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة [1].

المطلب الثالث : أنواع الأداء المالي ومعاييره

أولا : أنواع الأداء المالي

يتخذ الأداء صورا عديدة لكن يمكن تصنيفها حسب أربعة معايير وهي : الشمولية ،الطبيعة ،المصدر والوظيفة .

1. **معايير الشمولية :** وتنقسم إلى :

- الأداء الكلي : هو عبارة عن تفاعل مجموع الأداء الجزئية أي أنه يتجسد في إنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها ،ومن أهم مؤشراته: الفاعلية ،الكفاءة والتقدم في العمل .
- الأداء الجزئي : ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة والوظائف الأساسية ، والأداء الجزئي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل أداء الأنظمة الجزئية وهو ما يعزز فكرة ومبدأ التكامل والتسلسل بين الأهداف في المؤسسة .

2. **معايير الطبيعية :**

يمكن تقسيم أداء المؤسسات حسب هذا المعيار تبعا للأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وتنقسم إلى :

- الأداء الاجتماعي : ويتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تقديم الخدمات للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة والوفاء بالتزاماتها اتجاهه وأداء مستوياتها ويرى البعض أن فعالية المؤسسة تكمن في القدرة على تحقيق درجة من الرضا لدى الفئات المطلوب دعمها المؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية .
- الأداء الاقتصادي : إن الدور التنموي للمؤسسات يعتبر من المؤشرات الاقتصادية الرئيسية لمستوى أداء المؤسسات العمومية التي تساهم في تمويل المصادر المالية من أجل التنمية الشاملة .
- الأداء السياسي : تسعى بعض المنظمات لتسيير الأهداف السياسية لتمويل المحلات الإنتاجية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى حكم مناصب سياسية لاستغلالهم لصالح المؤسسة والتي لها البقاء والنمو في نفس الوقت .

[1] عمار عائشة ،حريزي مريم ،**دور المراجعة الخارجية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة** ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،سنة2017\2018 ،ص21 -22 .

- الأداء التكنولوجي : يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط التكنولوجية كالسيطرة على المجال تكنولوجي معين وفي أغلب الأحيان تكون هذه الأهداف التي ترسمها المؤسسة إستراتجية نظرا لأهمية التكنولوجيا .

3. معايير الوظيفية :

يقسم الأداء حسب دور المعيار تبعا للتنظيم المعتمد في المؤسسة (الهيكل التنظيمي) الوظيفي وهذا الأخير كما هو معلوم هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات المختلفة التي يجب أن تمارس في المؤسسة ،حيث أكد أحد الباحثين أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض عليها دراسة الأداء على مستوى مختلف الوظائف ،ومن ثم حصر الوظائف الرئيسية للمؤسسة فيما يلي : التموين ،الإنتاج ،المالية ،الموارد البشرية ،التسويق ،البحث والتطوير وتبعا لهذا التقسيم تم تصنيف الأداء إلى ما يلي :

- أداء وظيفة التموين : يتمثل الأداء حسب هذه الوظيفة في قدرة المؤسسة على الحصول على المواد بجودة عالية في الآجال المحددة وبأقل التكاليف من خلال قيام المؤسسة بالتفاوض على آجال تسديد الموردين تفوق آجال الممنوحة للعملاء والاستغلال الكفء والجيد لأماكن التخزين .
- أداء وظيفة الإنتاج : يقصد بأداء هذه الوظيفة تمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة من إنتاجية مقارنة بنظيراتها من مؤسسات المنتمية لنفس القطاع أو المنطقة الجغرافية من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة وتفادي التأخر في الطلبيات من خلال استغلال الكفء لتجهيزات الإنتاج وصيانتها .
- أداء الوظيفة المالية : يتمثل أداء الوظيفة المالية في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية الرأسمالية أو الاستثنائية ،وتحقيق فوائض المالية من خلال الابتعاد عن العسر المالي .
- أداء وظيفة التسويق : يتجسد هذا في قدرة المؤسسة على الاستحواذ على حصص سوقية كبيرة من خلال إرضاء العملاء بالمنتجات ذات جودة وتسليمها لهم في الأوقات المتفق

عليها وكذا السمعة الجيدة التي تكتسبها المؤسسة في السوق من خلال مردودية كل منتج وجودته والحرص على تطوير ودخول أسواق جديدة [1].

[1] رشيد حفصي ،**تقييم الأداء المالي للمؤسسات المعاصرة** ،مذكرة ماجيستر ،تخصص مالية الأسواق ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،سنة 2011 ،ص12 .

ثانيا :معايير الأداء المالي

من المهم نسب معيارية standard ration تستخدم في متابعة تغير النسب المالية للمؤسسة ،لأن الحكم على طبيعة تغير ما عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها مع معيار معين وهناك أربعة أنواع رئيسية من النسب المعيارية :

- ❖ المعايير التاريخية للمؤسسة historial standards : وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية .
- ❖ المعايير المطلقة absolute standards : وتأخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها النسبة ذات العلاقة في مؤسسة معينة مثل نسبة التداول (2) مرة والنسب السريعة (1) مرة .
- ❖ المعايير القطاعية industry standards : يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء وهي معايير تمثل متوسط أداء القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة خاصة وأن المؤسسات تتشابه في العديد من الصفات والخصائص .
- ❖ المعايير المستهدفة target or bwgetary rations : وهي نسب تستهدف إدارة المؤسسة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) وبالتالي فإن مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه الإبتعادات بين الأداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ إجراءات التصحيحية اللازمة [1].

المبحث الثاني : علاقة المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي

يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر مما يساعد المؤسسة الاقتصادية على تلبية متطلباتها وتحسين أدائها المالي وبالتالي تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

المطلب الأول : دور المدقق الخارجي في تحقيق فعالية أداء المالي للمؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات ،كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية ،وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية ،وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها ، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجة قبل انتشاره

[1] عدنان تايه النعيمي وأرشد فؤاد التميمي ،**التحليل والتخطيط المالي :اتجاهات معاصرة** ،دار اليسوري 2008 ،ص83 .

، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيد من الرقابة ومزيدا كمن الحد من الغش والتزوير [1].

ويتمثل النهج التقليدي للتدقيق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية ، وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد فقدمن مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبين في القوائم المالية . فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة واتخاذ القرارات المتعلقة بها وينطوي تقويم الأداء المالي للمؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاث مقومات أساسية كالتالي :

- مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة .
- مقارنة أداء المؤسسة مابين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة .
- مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بالنسبة إلى وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والأحداث والظروف التي تؤثر عليها .

مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها ،بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل ،وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للتدقيق تشير هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق .

وقد استدعى ظهور وتطور النهج الحديث للتدقيق ضرورة إعادة التعريف بالتدقيق ووظيفته الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم ،حيث يحاول التدقيق الحديث تفادي الوقوع في الخطأ والعيب الموجود في النهج التقليدي للتدقيق والذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء المؤسسة محل التدقيق .

ظهور مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور طالبي الخدمة من خلال ابراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك ،وللتأكد فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجاتها .

ودور المدقق وطبيعته وإجراءات عمله ،وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية :

[1] بوراس كريمة ،**التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،سنة 2016\2017 ،ص72 .

- تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدراتها على تحقيق الأهداف الإستراتجية .
- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتجيات والأهداف المحددة .
- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة اتجاهها .
- قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط .
- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفعالية الأداء المستقبلي للمؤسسة .

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة ،وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات الإدارة خاصة وأنها موجهة لخدمتها ،بمعنى أن المدقق أصبح يشارك الإدارة في أحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها .

من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط ،وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق ،وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات العامة والجوهرية .

ولتكوين القيمة المضافة لتدقيق الحسابات يتبع المدقق أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة الفنية وضمان التوافق مع المعايير المهنية ،وهذين الأسلوبين هما :

- الحصول على فهم أفضل الأهداف واستراتجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق ،حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتا أطول لفهم عمل هذه الخيرة ،ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة ،لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة الفنية بشكل حقيقي ،ويصبح المدقق عندها بوضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضا لتقديم نصائح من شأنها تطوير الأداء المالي للمؤسسة مستقبلا .
- التركيز على استغلال التكنولوجيا ،فالتكنولوجيا تلعب دورا أساسيا في خلق القيمة المضافة وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف المؤسسة .

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في توجه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني ،إلا أن الدراسات والإصدارات المعدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج التدقيق الأساسي ،ولم يعد التركيز الأساسي للمدقق ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية ،ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية التخطيط واستخدام العينات في تنفيذ إجراءات الفحص ،والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق ،فالتدقيق أصبح يعتمد بشكل كبير على تفسير فعالية استراتجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين بالإضافة إلى تفسير النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية [1].

المطلب الثاني : انعكاسات المراجعة الخارجية على الأداء المالي

تعتبر المراجعة كوسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا تعتبر غاية بحد ذاتها ،حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد مصلحة في التعرف على عدالة الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة ومن ضمن هذه الأطراف :

1. **إدارة المؤسسة :** تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المؤسسات ،حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية يجعل من عمل المراجع حافز للقيام بهذه المهام ،كذلك يؤدي مراجعة القوائم المالية التي توجه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات .
2. **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية :** تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل مشروع ما حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المراجعة ،بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القرض في المستقبل .
3. **الجهات الحكومية :** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجع في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط ،فرض الضرائب ،إضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المراجعة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر .

ولقد تبنت لجنة الاتحاد الدولي للمراجعة والمحاسبة عند أسرار المعايير المراجعة عام 2002 أهمية المراجعة تكمن فيما يلي :

[1] خالد خطيب ،خليل رفاعي ،**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي** ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،الطبعة 1 ،سنة 2009 ،ص10 .

- ✓ يساعد مدقق الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- ✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- ✓ يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستغلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة .
- ✓ يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة .

وهناك سبب رئيسي آخر لحتمية المراجعة وأهميتها تتمثل في تخفيض الخطر ،فكلما أصبح المجتمع أكثر تعقيدا كلما زاد احتمال إمداد المستخدمين أو متخذي القرار بمعلومات لا يمكن الاعتماد عليها ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها :

ـ صعوبة التوصل إلى معلومات مباشرة .

ـ التحيز والدوافع الشخصية لمعدي المعلومات .

ـ الحجم الكبير للبيانات وتعقد عمليات الاستبدال .

لاشك أن المراجعة تؤثر على مخاطر المعلومات من خلال معايير محاسبية ،ومراجعة جديدة (التي من شأنها الإفصاح عن المعلومات أفضل من أنشطة الفروع والمخاطر وعدم التأكد ،فضلا عن الإفصاح عن البيانات غير المالية المستقبلية للمعلومات عن الأداء المالي) ،وكذا وسائل أكثر فعالية وكفاءة عند إجراء المراجعة التي تتطلب مستويات جديدة من التأكد وبناءا على تخفيض مخاطر المعلومات الذي سيستقر عن اتسامها بالدقة والكمال وعدم التضليل .

في ظل تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات المقدمة shophistiated information technology ،ويحتاج المراجع أن تكون لديه خبرة كافية بما ترتبط بمعرفة أنشطة وأمور العميل حتى يتمكن من الحصول على تفسير لكافة أدلة الإثبات المطلوبة ،كما أن المراجعة كي تتمكن من رفع الأداء المالي والاقتصادي تتطلب حتما مهارات جديدة للمراجعين إذا ما كان يتعين أن يقوموا بالتقرير والتقييم للحكومة والقياسات ،كما أنهم يجب أن تكون لديهم الفطنة ،فضلا عن ضرورة أن يكون قادرين على تحليل وتقييم أدلة الإثبات بشكل اقتصادي .

ولقد لخص المنظور المستقبلي للمراجعة ،حيث تنبأ بأن المراجعين سوف يكونوا مسؤولين عن معلومات ليس فقط في صورة مالية ،وإنما أيضا قي شكل غير مالي علاوة على مسؤولياتهم ليس فقط عن المعلومات التاريخية وإنما أيضا عن تلك المعلومات المستقبلية التي ستكون في التقرير السنوي .إن الرغبة ستكون متجهة نحو القائمين بتقييم مجلس الإدارة سواء عن طريق المراجعين

لأعمال الخارجيين أو الداخليين ،حيث ستقوم الأطراف الخارجية بتقييم النزاهة للمعلومات وسلوك الأعمال ،أما الأطراف الداخلية فإنهم سوف يقومون بتقييم كفاءة وفعالية النظم ومدى كفاءتها [1].

المطلب الثالث : تقارير المراجع الخارجي

نظرا للأهمية المتزايدة التي يتلقاها تقرير المراجع الخارجي ونتيجة لتزايد الطلب على المنتج النهائي لعملية المراجعة ألا وهو رأي المراجع الخارجي على القوائم ،كان من الضروري التعرض بشيء من التفضيل لتقرير المراجع الخارجي ،من حيث فهم وتفسير المعايير الواجب مراعاتها وإعداد التقرير والتطورات التي طرأت على صيغته ومحتوياته منذ ظهور أول تقرير إلى وقتنا الحاضر .

1. طبيعة تقرير المراجع الخارجي :

تعد التقارير التي يعدها مراجع الحسابات بتعداد المهام التي توكل إليه ،وهي تقسم أساسا إلى نوعين منهما :

- تقارير مختصرة : هي نوع من التقارير شائع الاستخدام ويطلق عليه البعض "تقرير الميزانية " ويتضمن هذا التقرير الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات فيما يتعلق بدفاتر الشركات وحساباتها والقوائم الختامية التي تعدها الإدارة عن نتائج أعمال الوحدة (الشركة) خلال الفترة المالية محل مراجعة ،وعن المركز المالي للشركة في نهاية الفترة نفسها .
- تقارير المطلوبة : وتتضمن التقارير التي تعد لأغراض خاصة مثل التقرير الخاص بشرح وبيان الأخطاء التي اكتشفها المراجع خلال خصمه ،والتوصيات بإجراء أي تعديلات في النظام المحاسبي لغرض ،رغم كفاءته أو تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة ،وقد يطلب من مراجع الحسابات أيضا إعداد تقرير نتائج فحصه في نطاق معين بالذات (مثل مراجع عمليات المخزون لاكتشاف الاختلاس).

2. أنواع تقارير إبداء الرأي :

نص أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي على :

يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو على بيان بأنه لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية وفي حالة عد م إبداء الرأي في القوائم المالية يجب ذكر الأسباب وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المراجع بقوائم المالية يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذي يقوم به المراجع إن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها .

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان ،**التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظام المعلومات المحاسبية** ،دار الراية ،الطبعة الأولى ،سنة 2009 ،ص52-53.

ويمكن تلخيص البدائل المختلفة للمراجع عند إبداء الرأي فيما يلي :

- التقرير الخالي من التحفظات :

التقرير الخالي من التحفظات أو ما يطلق عليه أحيانا الرأي غير المقيد أو التقييد النظيف ،هو أفضل التقارير من وجهة نظر العميل ففيه يبدي المراجع رأيا خاليا من التحفظات عن القوائم المالية الخاصة بالعميل إذا لم توجد أي قيود على نطاق الفحص الذي يقوم به ،ولم بكن لدى المراجع أي تحفظات بشأن المبادئ المحاسبية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية ومدى صحتها وعدالتها واثبات في تطبيقها ،وكفاية المعلومات الموجودة فيها الإفصاح عنى الأداء المالي ونتائجه .

ويتبع في صياغة التقرير الخالي من التحفظات النموذج السابق الإشارة إليه والمصادر من مجمع المحاسبين الأمريكيين حرفيا دون تعديل ، ولكن قد تدعو الظروف في بعض الأحيان إلى تغيير هذه الصياغة في حالة الاعتماد على مراجعين آخرين أو أريد التأكيد بعض الأمور .

وعند قيام المراجع بإصدار تقريره فإنه يتم التأكيد على ما يلي :

ـ أن المبادئ المحاسبية التي اختارها العميل لها قبول عام .

ـ أن المبادئ المحاسبة مناسبة لظروف العميل .

ـ القوائم المالية بما في ذلك الملحوظات المرتبطة بها تفصح إفصاحها كافيا عن المعلومات اللازمة والتي تسمح لمستخدم القوائم المالية ثم تبويبها وتلخيصها بطريقة معقولة .

ـ القوائم المالية تعكس الأحداث والعمليات الأساسيات بطريقة تظهر الأداء المالي ونتائج العمليات وتفسيرها في حدود مقبول .

- التقرير السالب :

التقرير السالب هو كل تقرير الذي لا يحتوي على تحفظات (التقرير النظيف) ، فهو يقر بأن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ويصدر مثل هذا التقرير إذا كانت القوائم المالية في مجموعها في تقدير المراجع الشخصي .

وإذا كان المراجع يعلم أن القوائم المالية غير عادلة ، فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي فيها وعند القيام بإصدار تقرير ، يجب أن يبين في فقرته الأسباب المهمة لرأيه السالب والآثار الرئيسي للموضوع رأيه على القوائم المالية ، إذا كان يمكن تحديدها بدرجة معقولة أما إذا لم يكن من المستطاع تحديد هذه الآثار يجب ذكر ذلك في تقريره ، كما يجب أن لا يشير المراجع إلى معيار الثبات في التقرير السالب ،

لان إبداء الرأي في موضوع الثبات يفيد ضمن تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مما قد يقلل من أثر الرأي السالب ويحققه .

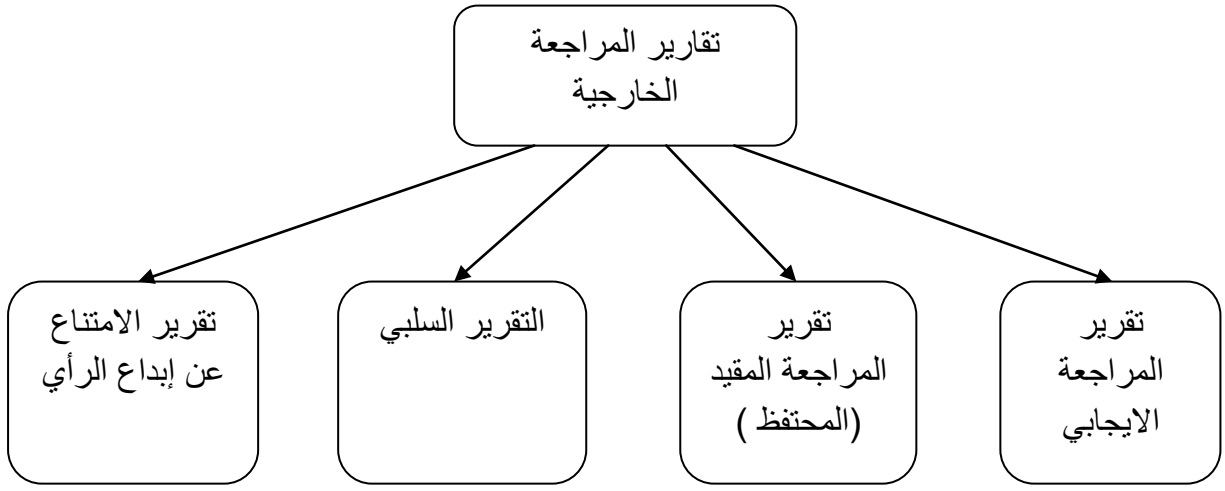
- الامتناع عن إبداء الرأي :

الامتناع عن إبداء الرأي معناه أن المراجع لا يبدي رأيا في القوائم المالية ،عند إذن يجب أن يذكر في فترة متعلقة في تقرير جمع تحفظاته الأخرى بشأن عدالة القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،ويعبر الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية .

وعندما يتمتع المراجع عن إبداء رأيه نتيجة لوجود قيود جوهرية على نطاق الفحص فعليه أن يوضح في فترة مستقلة النواحي التي لم تتماش في فحصه مع معايير المراجعة المتعارف عليها ويجب أن يذكر أن نطاق الفحص الذي قام به لم يكن كافيا بالدرجة التي تبرز تمكينه من إبداء رأيه في القوائم المالية ،ويجب ألا يوضح المراجع الإجراءات التي قام بها لأن ذلك يخفي أثر الامتناع عن إبداء الرأي أو يخففه .

لقد أدى حدوث الأخطاء والانحرافات بل والتلاعب أحيانا إلى صعوبة مهمة التسيير إذ تكثر يوما بعد يوم العمليات والمعلومات المتجهة في جميع الاتجاهات ما أوجب ضرورة تطبيق المراجعة ليس فقط يدويا بل حتى آليا خاصة مع انتشار المعلوماتية في المؤسسات ،الأمر الذي فتح الأفاق المستقبلية أمام مهنة المراجعة [1].

الشكل رقم01 : أنواع تقارير المراجعة الخارجية



[1] حازم هاشم اللألوسي ،**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق** ،دار الكتاب الوطنية ،الطبعة الأولى ،سنة 2003 ،ص 85-86 .

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا له في الفصل توصلنا إلى أن الهدف أي مؤسسة اقتصادية هو العمل من أجل تحقيق أحسن أداء مالي ، حيث يعتبر هذا الأخير محرك الرئيسي من أجل التوسع في نشاطها وتحقيق استقلالية المالية والاستمرار في مزاولة النشاط ، ويتوقف تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على التحكم الجيد في مختلف وظائفها عن طريق أساليب رقابية المحكمة تشمل جميع نشاطات وعمليات المؤسسة ، ومن بين هذه الأساليب في المراجعة الخارجية التي تعمل على فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات ، والمستندات والدفاتر الخاصة فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد يساعد على اتخاذ قرارات سليمة والوصول إلى الهدف المسطر له .

وعليه من أجل تحسين أداء المؤسسات المالية يستوجب توفير إليه مراجعة تعمل غي صالح المؤسسة .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول تقرير محافظ الحسابات

تمهيد :

يرتكز دور محافظ الحسابات في الشركة على القيام بعدة مهام وفق برنامج عمل يسطر قبل مباشرة مهامه ،ويعتبر التقرير الذي يعده محافظ الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة السنوية ،وهو وسيلة أو أداة الرأي الفني المحايد للحفاظ على قوائم مجال المراجعة .

وعلى هذا الأساس سنقسم دراسة هذا الفصل إلى مبحثين ،الأول سنتطرق فيه إلى منهجية عمل محافظ الحسابات ومحتوى معايير التقرير التي ينجزها ،أما الثاني فخصصناه للجانب التطبيقي ،مكتب الحسابات سيكون دراسة حول شركة ذات مسؤولية محدودة ،ولذا سوف نتطرق إلى تقديم عام للميدان التي تمت فيه الدراسة وبعدها نستعرض دراسة تطبيقية .

ولقد استقبلنا السيد سلطان عمر محافظ حسابات في مكتبه ووضعنا أمام العمل المحاسبي ،مما سمح لنا باكتساب خبرة ميدانية ومطابقة المعرفة النظرية مع المعرفة التطبيقية .

المبحث الأول : التعريف بالمكتب محل الدراسة

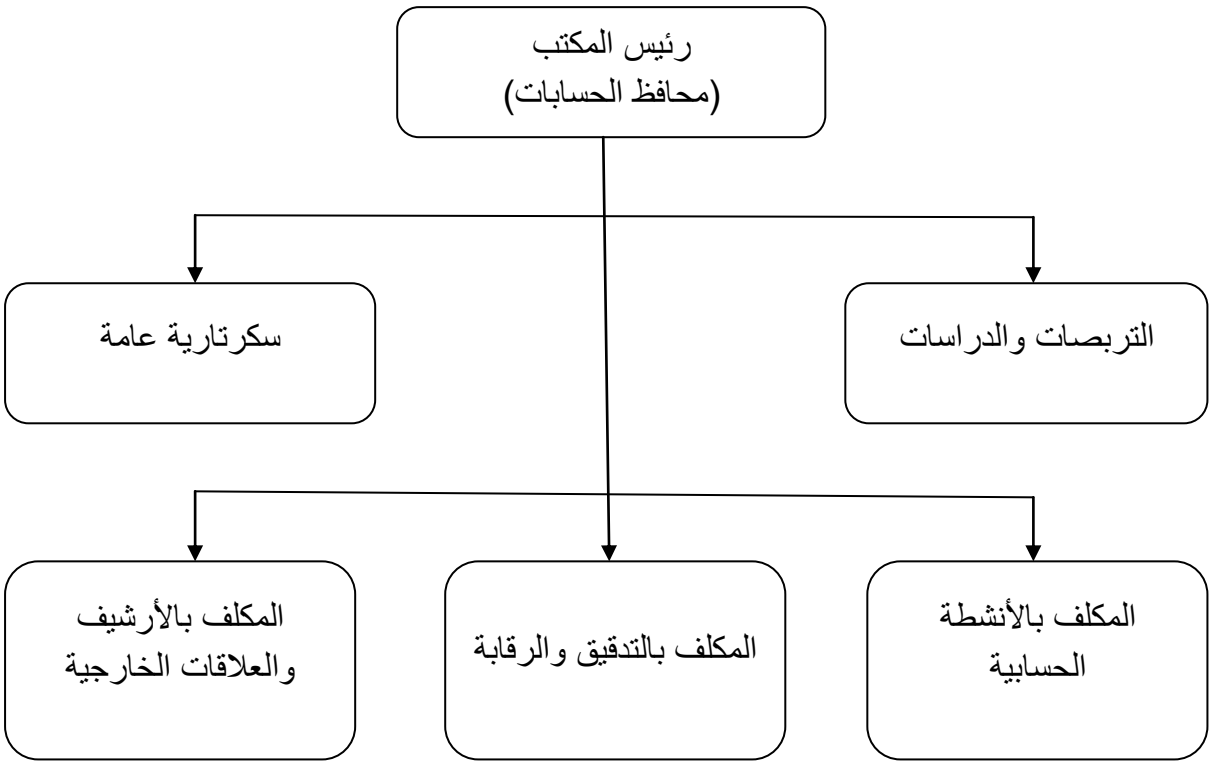
المطلب الأول : نشأة المكتب

لقد أنشأ المكتب بتاريخ 31 جوان 2010 ،وذلك بعد استلام محافظ الحسابات لوثيقة الاعتماد المسلة من طرف وزارة المالية ،وبعد انتهائه من الدراسة والتربص لمدة سنتين والتي كانت رقم 08\2010 المسلة بتاريخ 05 جوان 2010 .

المطلب الثاني : التعريف بالمكتب

يتمثل في مكتب خاص بمحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ،والذي يقع بجانب شركة سونلغاز مقابل المركز الولائي لولاية مستغانم والذي يتمثل هيكله التنظيمي من :

الشكل رقم (02) :الهيكل التنظيمي للمكتب



المصدر : معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات

حيث يحتوي المكتب على أربع (04) مكاتب بالإضافة إلى مطبخ وقاعة انتظار ،وهي مقسمة كالتالي :

ـ المكتب الأول : وهو المكتب الرئيسي لمحافظ الحسابات (رئيس المكتب) .

ـ المكتب الثاني : خاص بالسكرتارية العامة .

ـ المكتب الثالث : مكتب النشاطات المحاسبية وضم الموظفين .

الأول مكلف بمتابعة والمتمثلة الأعمال المحاسبة الدورية في التصريح بالمداخيل ،أما الثاني مكلف بمتابعة أعمال الأول وترقبها ليقوم بإنجاز أعمال نهاية السنة المترتبة عنها ،والمتمثلة في الميزانية الجبائية وكذا التصريح باشتراكات الضمان الاجتماعي للأجراء .

ـ المكتب الرابع : هو عبارة عن قاعة كبيرة الحجم مخصصة ومجهزة للمتربصين بمختلف أنواعهم ،ويمكن اعتبار هذا المكتب ثانوي .

المطلب الثالث : مهام المكتب وأنواعها

وتنقسم هذه المهام إلى مهام رئيسية مختلفة متعلقة مباشرة بالمؤسسة وأخرى ثانوية .

الفرع الأول : مهام رئيسية تنقسم إلى قسمين :

مهام دائمة :

ـ التأكد من مصداقية وصحة الحسابات السنوية التي تعكس الصورة الحقيقة لعمليات الدورة إضافة إلى فحص الحالة المالية وأصول المؤسسة .

ـ التدقيق والتنسيق بين الحسابات السنوية ،والمعلومات المدونة في تقارير التسيير .

ـ اطلاع المسؤولين أو الجمعية العامة عن كل النقائص التي تعرف عليها المدقق والتي تعرقل الاستمرار العادي لنشاط المؤسسة .

مهام مؤقتة :

هي تلك الأعمال أو المهام الخارجية عن المجال الدائم لمهمة المكتب ،أي تلك المهام التي تكون كالأعمال تكميلية أو إضافية ومنها إجراء دراسات تكون اقتصادية فيما يخص إنشاء مشروع أو الحصول على قرض .

ـ مهمة تدقيق مؤقت .

ـ المرافقة .

ـ الإشراف على دورات تكوينية .

الفرع الثاني : مهام ثانوية

وهي تلك المتعلقة بقسم التربصات والدراسات والتمهين والتي يشرف عليها أساتذة يتم استدعائهم من طرف رئيس المكتب أو يشرف عليها بنفسه ،هذه التربصات عادة ما تكون لصالح مؤسسات عمومية كانت أو خاصة تتعاقد مع المكتب من أجل القيام بتربص أو رسكلة نظامها المحاسبي .

أو تكون متعلقة بمتربص التكوين المهني المتابعين من طرف المكتب أو تقديم دروس الدعم لمختلف الفئات (جامعيين ،ثانويين ... الخ) .

المبحث الثاني : عرض القوائم المالية للمؤسسة .

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض القوائم المالية والقوائم الخاصة التي قمنا بإعدادها بناءا على مايتم تقديمه من معلومات ،مع محاولة مقارنة بين السنتين 2020 و 2021 والتي تتمثل هذه الأخيرة سنة الأساس لعملية المقارنة .

المطلب الأول : عرض ميزانية (الأصول والخصوم) للمؤسسة

سنقوم في هذا المطلب بعرض الميزانية الخاصة بالمؤسسة (x) والمغلقة بتاريخ 2021\12\31 لجانب الأصول والخصوم وهي كما يلي :

أولا :جانب الأصول

الجدول رقم (02) : جانب الأصول لميزانية المؤسسة x للفترة 2021\2020 .

الأصول				2020
الأصول غير المتداولة	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
التثبيتات غير العينية				
التثبيتات العينية				
أراضي				
مباني				
تثبيتات عينية أخرى	631649,72	3570508,06	2745986,66	2745987,66
تثبيتات في شكل امتياز				

تثبيتات جاري انجازها				
تثبيتات مالية				
سندات الفروع				
الحسابات الدائنة الملحقة				
سندات أخرى مثبتة	286000,00		286000,00	
أصول مالية أخرى غير متداولة				
ضرائب مؤجلة على الأصول				
مجموع الأصول غير المتداولة	6602495,72	3570508,00	3031987,66	2745987,66
الأصول المتداولة				
المخزونات والمنتوجات قيد الصنع	18633990.52		18633990,90	2742136,90
الحسابات الدائنة				
الزبائن	2742136.90		2742136,90	2742136,90
المدينون الآخرون				
الضرائب وما يماثلها	235609.59		235609,59	465847,59
ديون أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وما يماثلها				
خزينة الأصول	20381713,77		20381713,77	23423619,30
مجموع الأصول المتداولة	41993450,78		41993450.78	49756478,94

المجموع العام للأصول	48595946,50	3570508,06	45025438,44	52502466,60

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق (1) .

نلاحظ من خلال الجدول أن أصول المؤسسة في سنة 2021 عرفت عدة تغيرات منها :

- الأصول غير المتداولة عرفت ارتفاعا ب 286000 دج مقارنة بسنة 2020 .
- الأصول المتداولة عرفت انخفاضا ب 7763028,16 دج مقارنة بسنة 2020 .
- الزبائن لم تعرف تغير بالنسبة لسنة 2020 .
- ضرائب مختلف الأصول عرفت انخفاض ب 230238 دج مقارنة بسنة 2020 .
- خزينة الأصول أيضا هي الأخيرة عرفت انخفاضا بـ 7477028,16 دج مقارنة بسنة 2020 .

ثانيا : جانب الخصوم

الجدول رقم (03) :جانب الخصوم لميزانية المؤسسة x للفترة 2020\2021 .

الخصوم	2021	2020
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	1000000,00	1000000,00
رأس المال غير المطلوب		
علاوات واحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	15988986,08	15988986,08
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة (1)		
النتيجة الصافية	717185.00	970362,06
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى	3656092,07	2734248,11
حصة الشركة المدمجة		
المجموع	30361563,16	29644378,15
خصوم غير متداولة		

القروض والديون المالية		
الضرائب (المؤجلة و		
ديون أخرى غير متداولة		
المنتجات والمؤونات المؤجلة		
المجموع		
الخصوم المتداولة		
الموردون والحسابات اللاحقة		8747387,35
الضرائب	755962,82	842759,82
ديون أخرى	13907912,47	13267941,28
خزينة الخصوم		
المجموع	14663875,29	22858088,45
المجموع العام للخصوم	45025438,44	52502466,60

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ملحق (2) .

نلاحظ من خلال الجدول أن خصوم المؤسسة أيضا في سنة 2021 قد عرفت عدة تغيرات منها :

ـ النتيجة الصافية عرفت انخفاضا بمبلغ 251862,06 دج مقارنة بسنة 2020 .

ـ الموردون والحسابات الملحقة عرفت انعدام بالنسبة لسنة 2020 .

ـ أما بالنسبة للضرائب عرفت انخفاضا بمبلغ 86797 دج مقارنة بسنة 2020 .

المطلب الثاني : عرض جدول حسابات النتيجة للمؤسسة .

الجدول رقم (04) : حساب النتيجة للمؤسسة x في 31\12\2021 .

البيان	2021	2020
رقم الأعمال	15042040,00	14570000,00
\		
التغير في المخزون		
إعانات الاستغلال		
1 ـ إنتاج الفترة	15042040,00	14570000,00
مشتريات مستهلكة	4490884,63	4478712,91
خدمات خارجية أخرى	75012,86	89052,78
2 ـ استهلاك الفترة	4565897,49	4567765,69
3 ـ القيمة المضافة للاستغلال	10476142,51	10002234,31
أعباء المستخدمين	9206131,51	8399534,25
ضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة	300842,00	291400,00
4 ـ الفائض الإجمالي للاستغلال	969169,00	1311300,06
المنتجات العملياتية الأخرى		
الأعباء العملياتية الأخرى		
مخصصات للاهتلاكات والمؤونات		
استرجاع فائض القيمة		
5 ـ النتيجة العملياتية	9169,0096	1311300,06
نواتج مالية		
أعباء مالية		

6 ـ النتيجة المالية		
7 ـ الدخل العادي قبل الضريبة	969169,00	1311300,06
الضرائب الواجب دفعها	251984,00	340938,00
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية		
النتائج العادية إجمالي الدخل من الأنشطة العادية	15042040,00	14570000,00
إجمالي مصروفات الأنشطة العادية	14324855,00	13599637,94
8 ـ الدخل الصافي من الأنشطة العادية	7171185,00	970362,06

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق (3)

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج للمؤسسة x للفترة2021 أن النتيجة الصافية عرفت انخفاضا بـ 253177,06 دج مقارنة بسنة 2020 .

المطلب الثالث : عرض جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة بالمؤسسة

أولا : جدول تدفقات الحزينة

تعتمد المؤسسة x على الطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة ،والجدول التالي يوضح جدول التدفقات الخزينة للمؤسسة x للفترة 2020\2021 .

الجدول رقم (05) : تدفقات الخزينة للمؤسسة في 31\12\2021 .

البيان	2021	2020
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
استلام من العملاء	15042040,00	14570000,00
المبالغ المدفوعة للموردين والموظفين	15489216,26	11248269,96
دفع الفوائد والرسوم المالية الأخرى	14902,86	25469,77
ضرائب الدخل المدفوعة	110700,00	183890,00

التدفق النقدي	−572779,12	3112370,27
قبل البنود غير العادية		
المقبوضات الأخرى	19280000,00	15260000,00
المصروفات الأخرى	22013126	18008938,60
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)	− 3305905,63	363431,67
تدفقات الخزينة المتأتية عن عمليات الاستثمار		
تسديدات الحيازة عن القيم الثابتة		
إيصالات استبعاد ممتلكات ومنشآت		
مدفوعات عند الحيازة أصول مالية	1221000,00	1823074,88
استحصالات من عمليات التنازل عن القيم الثابتة	1485000,00	3921016,00
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)	264000.00	2097941,12
تدفقات الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل		
إيصالات بعد إصدار أسهم		
توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى		
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التموين (ج)		
تغير الخزينة للفترة (أ ،ب ،ج)	− 3041905,53	2461372,79
فتح الخزينة	23423619,30	20962246,51
إغلاق الخزينة	20381713,77	23423619,30
تغير الخزينة	− 3041905,53	2461372,79
عنصر التحكم		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ملحق (4) .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط الموجب سنة 2020 ثم عرف انخفاضا بفارق سالب سنة 2021 نتيجة الارتفاع المسجل في صافي السنة المالية .

ثانيا : جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

المؤسسة x تستخدم جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة كملحق للمؤسسة ،وسوف نقوم بوضع الجدول لدراسة التغيرات .

الجدول رقم (06) : جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة .

البيان	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 2019\12\31						
ـ تغير الطريقة المحاسبية 2020 ـ تصحيح الأخطاء المهمة ـ إعادة تقييم التثبيتات غير المدرجة ـ الحصص المدفوعة 2020 ـ زيادة رأس المال2020 ـ صافي نتيجة الدورة 2020						32372,45 −32372,45
الرصيد في 2020\12\31						
ـ تغير الطريقة المحاسبية						

2021 ـ تصحيح الأخطاء المهمة ـ إعادة تقييم التثبيتات غير المدرجة ـ الحصص المدفوعة 2021 ـ زيادة رأس المال2021 ـ صافي نتيجة الدورة 2021						84518,10 −48518,10
الرصيد في 2021\12\31						

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق (5)

نلاحظ من خلال جدول التغيرات للمؤسسة x في سنة 2021 أن :

ـ زيادة في رأس المال بـ 16145,65 دج مقارنة بسنة 2020 .

ـ نلاحظ أيضا أن صافي نتيجة الدورة انخفض بـ 16145,65 دج مقارنة بسنة 2020 .

المبحث الثالث : دراسة حالة المؤسسة x بمستغانم

من خلال هذا المبحث نسعى إلى معرفة تأثير رأي المحافظ الخارجي في المساهمة للوصول إلى صورة سليمة بشأن الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة لمختلف العناصر الموجودة في تقرير محافظ الحسابات .

المطلب الأول : دراسة العناصر الأساسية لمحافظ الحسابات لمؤسسة x .

1. عنوان التقرير : تقرير محافظ الحسابات لفترة 2021 للمؤسسة x .
2. الموجهة إليهم : مسيرون وشركاء المؤسسة x .
3. الفترة الافتتاحية : وقد تضمنت ما يلي :

ـ مراقبة الحسابات .

ـ التفقدات للمعلومات الخاصة والمنظور فيها من طرف محافظ الحسابات للنشاط الحالي للفترة الممتدة من 2021\01\01 إلى غاية 2021\12\31 .

4. فقرة النطاق : لقد عملنا على القواعد والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة ولاسيما تلك التي اعتمدها المؤرخ في 1999\02\02 للسيد وزير المالية ،وفي هذا السياق أجرينا مراجعة الحسابات والضوابط التي تعتبر ضرورية لإنجاز مهمتها ،ولقد اعتمدنا في هذه المراجعة على الاستعراض الشامل لسجلات والوثائق الختامية التي أنتجتها المؤسسة x للفترة مابين 2021\01\01 إلى 2021\12\31 .
5. تاريخ التقرير : 2023\05\02 بمستغانم .
6. عنوان محافظ الحسابات : BT74CÑº802 mostaganem CITE de la mer –cia

الهاتف : 05 60 18 89 97

الفاكس : 045 3087 93

7. توقيع محافظ الحسابات : بالنظر ما هو موجود لدينا فإن توقيع وختم محافظ الحسابات موجود في التقرير الخاص بالمؤسسة محل الدراسة .

المطلب الثاني : دراسة تقرير محافظ الحسابات

لقد احتوى تقرير محافظ الحسابات على محاور أساسية والتي سندرس كل محور على حدى وهي كالتالي :

ـ المحور الأول : تقرير عام حول المصادقة على الحسابات .

ـ المحور الثاني : مراجعة الحسابات للفترة 2021 .

ـ المحور الثالث : التقرير الخاص .

الفرع الأول : تقرير عام حول المصادقة على الحسابات

في هذا المحور اكتفى محافظ الحسابات فيه على إعطاء رأيه فني محايد على حسابات المؤسسة بعد استعراضه للبيانات المالية المتوفرة لديه والدراسات الاستقصائية والذي كان متمثل في أن المؤسسة X قد أعطت صورة ملخصة وصادقة لنتيجة عمليات السنة الماضية فضلا عن الوضع المالي المربح للمؤسسة.

وقد أعطى أيضا ملاحظات خاصة حول ما يلي :

ـ رأس مال الشركة 1000000,00 دج .

ـالنتيجة الصافية للسنة المالية للفترة 2021 خسارة بلغت 717185,00 دج .

ـ إغلاق الميزانية كانت على مبلغ 4502438,44 دج .

التعليق :

بعد هذا التقرير تبين لنا أن محافظ الحسابات احترم معايير التقرير عن رأي حول القوائم المالية ،حيث أنه قام بالإعطاء مقدمة لتقريره وعبر عن رأيه المستقل حول الوضعية الحالية للمؤسسة .

الفرع الثاني : تقرير مراجعة الحسابات للفترة 2021 .

سوف نقوم في هذا الفرع بفحص حسابات القوائم المالية للمؤسسة والتعليق عليها كالتالي :

- أولا : فحص حسابات عناصر الخصوم .

ـ حساب 101 (رأس المال الصادر): الرصيد الدائن 31\12\2021 1000000,00 دج وهذا ما يتفق مع القانون الأساسي للشركة ،أي أن المؤسسة أبقت على رأس مالها ثابت على مدار سنتين بقيمة 1000000,00 دج ،وهذا راجع لسياسة المؤسسة المتبعة في القانون الأساسي بعد زيادة رأس المال .

ـ حساب 106 (الاحتياطات والعلاوات) : الرصيد في 2021\12\31 كان 15939767,90 دج حيث خصصت المؤسسة نسبة 20% احتياطي قانون من أرباح سنتي 2020 و2021 .

ـ حساب 12 (النتيجة الصافية) : الرصيد في 2021\12\31 بلغ 970362,06 دج وهو صافي الأرباح لفترة 2021 وهذا ما يؤكد أن نتيجة الدورة قد سجلت ارتفاعا مقارنة بسنة 2020 .

ـ حساب 11(ترحيل مرة أخرى) : الرصيد في 2021\12\31 بلغ 734248,11 دج وهو صافي الأرباح لفترة 2021 وهذا ما يؤكد أن نتيجة الدورة سجلت انخفاض مقارنة بسنة 2020 .

التعليق :

مما سبق نلاحظ أن تقرير مراجع محافظ الحسابات قد اشتمل على العناصر الأساسية المؤثرة على النتيجة المالية من خلال فحصها حسب المعايير المتعارف عليها ،وإظهار صدق الحسابات الظاهرة في القوائم المالية للمؤسسة .

- ثانيا : فحص حسابات عناصر الأصول .

تم فحص حسابات عناصر الأصول لمؤسسة x وقد قسمت إلى أربعة أقسام رئيسية كالتالي :

1. الأصول الثابتة (التثبيتات العينية) .
2. المخزونات .
3. الحقوق .
4. النقديات (السيولة المالية) .

من أجل دراسة أكثر تفصيل سنقوم بتحليل كل قسم على حدا من تقرير مراجع (محافظ) الحسابات والتعليق عليه كما يلي :

1. الأصول المادية : تمحورت الحركات المسجلة في هذا القسم حسب التقرير للسنة المالية 2021 حيث ركز على حسابين فقط وهما كالتالي :

ـ حساب 28 (اهتلاك التثبيتات) : بلغ مجموع اهتلاك لسنة 2021 مبلغ 3570508,06 دج حيث أشار محافظ الحسابات في التقرير أنه لا يوجد شيء لمراجعته .

التعليق :

بعد عرض عناصر الأصول المادية وعرض ما جاء في التقرير نلاحظ من وجهتي نظرنا أن المؤسسة لا تقوم بعملية الجرد الدوري للحسابات ،ورأينا هذا راجع إلى عدم ظهور أي حركة في حساب مهم للمؤسسة وهو حساب الاهتلاك .

2. المخزونات : قدر مبلغ المخزونات في المؤسسة خلال الدورة 2021 بمبلغ 1863399,90 دج ،حيث أشار مراجع الحسابات أنه لم يكن هناك قيمة حقيقية للمخزون الفعلي في المؤسسة وهذا راجع حسب رأينا أنه هناك نقص في الجرد المادي للمخزون .
3. الحقوق : تطرق التقرير إلى عدة حسابات منها :

ـ حساب 401 (موردون المخزونات) : يشمل هذا الحساب الموردون ومحقق بالفواتير ولا يحمل أي شك .

ـ حساب 411 (الزبائن) : بلغ رصيد هذا الحساب في سنة 2021 مبلغ 2742136,90 دج وهو ما يعني أن المؤسسة استخدمت مجهودات كبيرة في تحصيل الزبائن .

ـ حساب 486 (الأعباء المعاينة مسبقا) : أشار التقرير أنه لا يوجد أي حركة لهذا الحساب في الميزانية .

التعليق :

ما يلاحظ عن حسابات الحقوق ،أن المؤسسة تقوم بعملية تسوية لحساباتها بصورة عادية ومستمرة عبر السنوات المالية السابقة .

4. النقديات (السيولة المالية) : تتكون حسابات النقديات للمؤسسة من حسابين رئيسين هما :

ـ حساب 512 (البنك) : يتكون هذا الحساب من تسعة حسابات بنكية أبرزها بنك الخليج الجزائري والبنك العربي ،حيث أشار التقرير أن هناك عمليات لم تتم تسويتها منذ سنة 2019 ،من المستحسن أن تقوم المؤسسة بتسويتها ،من غير هذا لم نسجل أي أخطاء حول عمليات المقاربة البنكية .

ـ حساب 53 (الصندوق) : أشار التقرير أنه من المستحسن إثبات رصيد الصندوق .

التعليق :

ما يلاحظ عن حسابات البنك فإن مراجع الحسابات لم يشر إلى أي اختلافات هامة ما عدا بعض الخلل في الحسابات والذي يرجع أساسا إلى فترة 2019 ،أما بالنسبة لحساب الصندوق فلابد من المؤسسة إظهار رصيد في نهاية الفترة .

الفرع الثالث : التقرير الخاص

سوف نقوم في هذا الفرع بعرض بعض التقارير الخاصة التي قام بها محافظ (المراجع) الحسابات ومحاولة التعليق عليها .

أولا :التقرير الخاص حول الاتفاقيات

ـ طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري رقم 69/ 75 المتعلق بالاتفاقيات بين المؤسسة ، ومحافظي الحسابات ، لنا الشرف بإعلامكم أن إعدادا رسالة المهمة بطبيعة المعلومات قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص أن هناك تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها .

ثانيا: تقرير حول نتائج السنوات السابقة

العمل بتطبيق الأحكام المادة 678 فقرة 06 من القانون التجاري رقم 01 / 10 مؤرخ في 29 يونيو 2010 يقدم هذا التقرير الخاص تطور نتائج السنوات المالية الخمس الماضية والنتيجة الصافية .

الجدول رقم (07) : نتائج السنوات الخمس الأخيرة .

السنة المالية	النتيجة الصافية للسنة المالية
2017	984272,00 DA
2018	984272,00 DA
2019	1186211,00 DA
2020	63026539 DA
2021	64744893 DA

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة 2021 .

ثالثا : تقرير خاص حول الفوائد الممنوحة للموظفين .

كجزء من مهمتنا كمراجعين مستقلين شهد بأن المؤسسة x قد قامت خلال الفترة 2021 بمنح فوائد للموظفين أي مزايا العينية والنقدية .

رابعا : تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .

نظام الرقابة الداخلية القائم لم تكشف حسابات السنة المالية 2021 أي غير قابل للتطبيق لذا نوصي بتحديث نظام الرقابة الداخلية فعال للتكيف مع متطلبات الإدارة الحديثة .

خامسا : تقرير حول استمرارية العمليات .

استنادا إلى المؤشرات الواردة في تقريرنا وفقا لأحكام التنظيمية من حسابات المؤسسة x من السنة المالية 2021 لم نعثر على أي علامة على المقاومة على استمرارية عمليات الشركة .

سادسا : تقرير خاص يوضح بالتفصيل العشر الأوائل .

يوضح هذا التقرير بأن الشبكات المنفذة على مستوى البيانات المالية للشركة والمغلقة بتاريخ 2021\12\31 تبين أن مدير الشركة لم يتلقى أي مستندات تتعلق بأعلى عشر أرباح .

التعليق على التقرير الخاص :

بعد المشاهدة والمقارنة تبين أن محافظ الحسابات قد التزم بالمعايير والقواعد المهنية لعملية المراجعة من خلال المامه بجميع مايخص المؤسسة والجهات المعنية كما أننا نعرج على بعض النقاط والتي يمكن التعليق عنها كالتالي :

- ما يلاحظ عن التقرير الخاص بنتائج الدورات السابقة أن المؤسسة حققت نتائج إيجابية في السنتين الأخيرتين وهذا راجع إلى التطور الملحوظ في زيادة نشاط المؤسسة وتحررها من الديون .
- المؤسسة تقوم بدورها على ما ينبغي من خلال تحفيزها للموظفين المشار عنها في التقرير وهذا ما يجعل المؤسسة دائما في الريادة .
- أشار محافظ الحسابات أن نظام الرقابة الداخلية أصبح غير جيد ،وهذا ما تتم ملاحظته من خلال حسابات المخزونات وترجع الأسباب حسب رأينا إلى ما يلي :

ـ رداءة نظام الرقابة الداخلية وعدم مسايرته للتطورات الاقتصادية .

ـ عدم احترام عمليات الجرد من ناحية اليومية في المؤسسة .

ـ عدم متابعة العمليات المالية اليومية في المؤسسة .

ـ عدم مراقبة المخزون الخاص بالمؤسسة حسب الطرق الحديثة والعلمية .

وفي الأخير يمكن القول حسب رأينا أن المؤسسة x تحقق كافة الشروط لتكون قطب اقتصادي عالمي بامتياز في المدى المتوسط بالنظر لما تمتلكه من إمكانيات مادية وبشرية وتسيير إداري منظم يساير التطورات الاقتصادية العالمية وسياسية الجزائر الحالية .

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بإجراء دراسة تطبيقية ميدانية لمكتب محافظ الحسابات التي تتضمن دراسة الحالة لمؤسسة X ،وقد قمنا بإجراء فحص لمختلف حسابات المؤسسة وكذلك تقرير محافظ الحسابات الذي أبدى رأيه الفني المحايد بصدق القوائم المالية للمؤسسة خلال سنتين سابقتين كما حاولنا تطبيق الجانب النظري الذي تم التطرق إليه في الفصلين السابقين .

لقد خصص جوهر هذا الفصل لمعرفة دور المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية ،وبعد تحليل نتائج واستخراج الاستنتاجات والملاحظات يمكن القول أن محافظ الحسابات له الأثر الفعال بالنهوض بالقوائم المالية وتحسين مصداقيتها ،وعليه يمكن الوقوف على جملة من استنتاجات وهي :

ـ خبرة مكاتب مراجعي الحسابات تؤدي إلى تحقيق مصداقية القوائم المالية .

ـ أن التقدم الذي تشهده مؤسسة X والمنافسة بين المؤسسات الاقتصادية الأخرى تؤثر ايجابيا على مصداقية الأداء المالي .

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي حاولنا أن نبين إلى أي مدى تساهم المراجعة الخارجية في تقديم المعلومات ذات مصداقية معبرة للوضعية الحقيقية للمؤسسة والملائمة لاتخاذ القرارات انطلاقا من إشكاليتين المطروحة لتعرف على الدور الذي تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي وبعد ما تم عرضه في دراسة نظرية يمكن ذكر نتائج البحث واختيار الفرضيات و التوصيات كما يلي :

أولا نتائج البحث :

ـ إن المهمة الرئيسية للمواجهة الخارجية في التحقق من تطبيق المبادئ المهنية والإجراءات بطريقة سلمية ومتجانسة ، والغرض من قيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في الأداء المالي ويعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة وسيلة اتصال ودور كبير في تحسين الأداء المالي .

ـ استقلالية المراجع الخارجي من العوامل المؤثرة ايجابيا على جودة المراجعة الخارجية .

ـ المساهمة في وضع نظام خاص بقائمة التدفقات النقدية لمساعدة المؤسسة على الابتعاد عن العسر المالي .

ـ تعتبر التقارير المالية للمراجعة المعدة من طرف المراجع الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المحاسبية .

ـ تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال القيمة السنوية للمعلومة وتوقيتها المناسب وصحة التوقعات السابقة .

ـ المراجعة هي الركيزة الأساسية في صحة البيانات وجودة المعلومات المحاسبية المالية فهي تساعد على إعطاء صورة صادقة وحقيقية لمجمل الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج الأعمال .

ثانيا : اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى أن هناك مجموعة من المعايير والإجراءات والقوانين التي تساهم في تحديد الإطار النظري للمراجع الخارجي . وبالتالي نتقبل الفرضية الأولى أي نثبتها ونكون قد أجبنا على الإشكالية الجزئية الأولى .

ـ إن إتباع المراجعين الخارجيين لسياسات رقابة الجودة في أعمالهم ، من شأنه تعيين خدماتهم المقدمة كما من شأنه رفع شأن مهنة المراجعة والنهوض بها .

ـ هناك معايير لإعداد تقارير المراجع الخارجي تمثل الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية له مما تمكنه من إبداء رأي الفني محايد حول مصداقية المعلومات المالية .

ثالثا: التوصيات

تقدم مجموعة من التوصيات تتمثل فيما يلي :

ـ يجب أن تكون المراجعة الخارجية شاملة لجميع وظائف المؤسسة الاقتصادية .

ـ ضرورة الالتزام من قبل المراجعين الخارجيين بقواعد وأساسيات المهنة لتكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة الخارجية ، وتساعد على تحليل من المنافسة غير المهنية مما يؤثر على جودة المراجعة الخارجية .

ـ إعلام جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية بأهمية تحسين الأداء المالي وجعلها المعيار المناسب عند اختيار مراجع الحسابات .

ـ تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المالي يتطلب توفير مراجعة هذه القوائم المالية بعد قيامها بهذه الدراسة التي تعتقد أنها لم تنتهي الموضوع بل فتحت بابا يبدأ المناقشة هذه العلاقة بين هذه المتغيرات نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملة له .

ـ يجب على المؤسسة الاقتصادية أن تجعل المراجعة مستمرة ، وأن تجعل جزءا من حياتها التشغيلية حتى يمكنها أن تتعرف على حالات الفشل في الوقت المناسب والملائم حتى تأخذ عاتقها لإجراءات المناسبة لمراجعة وتحسين أدائها .

ـ ضرورة اهتمام المراجعين الخارجين بموضوع الفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية وكيفية الإبلاغ عنه حتى تصبح المهنة أداة فعالة لخدمة المجتمع وحمايته من الإفلاس .

ـ أن تقوم الجماعات الحكومية الرسمية ، والنقابات والاتحادات بعقد ندوات ودورات مستمرة للقائمين على المؤسسات من جهة لتوعيتهم بمفهوم وأنواع الفشل ، وأثره على المؤسسات والمحاسبين الماليين ، ومن جهة أخرى لتدريبهم على كيفية استخدام أساليب وإجراءات الإبلاغ عن الفشل المالي للمؤسسة .

أفاق الدراسة .

ـ الإجراءات التي يتخذها المراجع الخارجي في الإبلاغ عن الفشل المالي للمؤسسة الاقتصادية .

ـ دراسة فجوة بالمجتمع المالي حول المسؤوليات المراجع الخارجي في الإبلاغ عن الفشل المالي .

ـ المعايير الدولية للمراجعة ودورها في فعالية الإبلاغ عن فشل المالي للشركات .

المـــــــراجـــع

مراجع

كتب بالعربية :

ـ حامد طلبة محمد أبو هبة، أصول المراجعة، زمزم للنشر والتوزيع، ط1،الأردن، سنة 2011.

ـ خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية" ، مطبعة الادعاء، عمان، سنة 1980.

ـ خالد خطيب، خليل رفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان، الاردن ط1 سنة 2009.

ـ رجب السيد وآخرون، أصول المراجعة، دار الجامعة الاسكندرية، سنة 2000.

ـ عدنان تابة النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي، اتجاهات معاصرة، دار اليسوري ، سنة 2008.

ـ عطا الله أحمد، سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظام المعلومات المحاسبية، دار الراية، ط1 سنة 2009.

ـ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009.

الكتب بالأجنبية :

American Accounting Association .**Report of the committee on Bazic Auditing Concepts .**The Accounting Review (Supplement to voi .XL .Vit .1972) p18

المذكرات:

ـ بوراس كريمة التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم سنة 2016، 2017.

ـ رشيد حفصي، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المعاصرة، مذكرة ماجستير، تخصص مالية الأسواق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011.

ـ سحار فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكر سنة 2014 /2015.

ـ عبد الصمد نجم الجعفري، اياد رشيد القريشي، دراسة حالة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولياته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي المحاسبيين القانونيين، جامعة بغداد، سنة 2006.

ـ علي عبد الله، أثر البيئة على أداء المؤسسة الاقتصادية حالة الجزائر أطروحة الدكتورة جامعة الجزائر، سنة 1999.

ـ عماري عائشة حريزي مريم، دور المراجعة الخارجية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف، المسيلة سنة 2017،2018.

ـ محمد التهامي طواهر، مسعود صديق، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002.

ـ محمد صلاح محمد حميس، أخرون، دور المراجعة الخارجية في تقويم الأداء المالي في المصاريف التجارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان، سنة 2017.

ـ مراد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، سنة 2014،2015.

ـ منصور أحمد البدوي، شحانة السيد شحانة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار جامعة، سنة 2001.

ـ موسى نوفل تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الاردن، سنة 2002.

ـ وروق أمينة، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، سنة 2020،2021.

ملاحـــق

N° Article : 27041754011
N° NIF : 000827078289267
N° RC : 08B10782892

BILAN

EDITION PROVISOIRE

ACTIF	Note	Exercice 2021			Exercice 2020
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		6 316 495.72	3 570 508.06	2 745 987.66	2 745 987.66
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		286 000.00		286 000.00	
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		6 602 495.72	3 570 508.06	3 031 987.66	2 745 987.66
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		18 633 990.52		18 633 990.52	23 124 875.15
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 742 136.90		2 742 136.90	2 742 136.90
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés		235 609.59		235 609.59	465 847.59
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		20 381 713.77		20 381 713.77	23 423 619.30
TOTAL ACTIF COURANT		41 993 450.78		41 993 450.78	49 756 478.94
TOTAL GENERAL ACTIF		48 595 946.50	3 570 508.06	45 025 438.44	52 502 466.60

Edition du : 02/05/23

N° Article : 27041754011
N° NIF : 000827078289267
N° RC : 08B10782892

BILAN

EDITION PROVISOIRE

P A S S I F	Note	Exercice 2021	Exercice 2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		10 000 000.00	10 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées(1))		15 988 286.08	15 939 767.98
Ecarts de réévaluation			
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe /(1))		717 185.00	970 362.06
Autres capitaux propres -Report à nouveau		3 656 092.07	2 734 248.11
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		30 361 563.15	29 644 378.15
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			8 747 387.35
Impôts		755 962.82	842 759.82
Autres dettes		13 907 912.47	13 267 941.28
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		14 663 875.29	22 858 088.45
TOTAL GENERAL PASSIF		45 025 438.44	52 502 466.60

Edition du : 02/05/23

N° Article : 27041754011
N° NIF : 000827078289267
N° RC : 08B10782892

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2021	Exercice 2020
Chiffre d affaires		15 042 040.00	14 570 000.00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		15 042 040.00	14 570 000.00
Achats consommés		4 490 884.63	4 478 712.91
Services extérieurs et autres services		75 012.86	89 052.78
II- Consommation de l'exercice		4 565 897.49	4 567 765.69
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		10 476 142.51	10 002 234.31
Charges de personnel		9 206 131.51	8 399 534.25
Impôts, taxes et versements assimilés		300 842.00	291 400.00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		969 169.00	1 311 300.06
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de vateur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		969 169.00	1 311 300.06
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		969 169.00	1 311 300.06
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		251 984.00	340 938.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		15 042 040.00	14 570 000.00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		14 324 855.00	13 599 637.94
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		717 185.00	970 362.06
- Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
- Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		717 185.00	970 362.06
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		717 185.00	970 362.06
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Edition du : 02/05/23

N° Article : 27041754011
N° NIF : 000827078289267
N° RC : 08B10782892

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode Directe) EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	Note	Exercice 2021	Exercice 2020
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		15 042 040.00	14 570 000.00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		15 489 216.26	11 248 269.96
Intérêts et autres frais financiers payés		14 902.86	25 469.77
Impôts sur les résultats payés		110 700.00	183 890.00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 572 779.12	3 112 370.27
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Autres Encaissements :		19 280 000.00	15 260 000.00
Autres Décaissements :		22 013 126.41	18 008 938.60
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-3 305 905.53	363 431.67
Flux de trésorerie provenant des activités d investissement			
Décaissements s/acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp.			
Encaissements s/cessions d'immobilisations corporelles ou incorp.			
Décaissements sur acquisition d immobilisations financiéres		1 221 000.00	1 823 074.88
Encaissements sur cessions d immobilisations financiéres		1 485 000.00	3 921 016.00
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d investissement (B)		264 000.00	2 097 941.12
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l émission d actions			
Dividendes et autres distribution effectués			
Encaissements provent d emprunts			
Remboursements d emprunts ou d autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-3 041 905.53	2 461 372.79

Trésorerie et équivalents de trésorerie à l ouverture de l exercice		23 423 619.30	20 962 246.51
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l exercice		20 381 713.77	23 423 619.30
Variation de trésorerie de la période		-3 041 905.53	2 461 372.79

Rapprochement avec le résultat comptable			

Edition du : 02/05/23

N° Article : 27041754011
N° NIF : 000827078289267
N° RC : 08B10782892

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	Note	Capital social	Prime d'emission	Ecart d évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre 2019						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						32 372.45
Résultat net de l'exercice						-32 372.45
Solde au 31 décembre 2020						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						48 518.10
Résultat net de l'exercice						-48 518.10
Solde au 31 décembre 2021						

Edition du : 02/05/23

IV – CAPITAUX PROPRES

Le solde de cette rubrique arrêté au 31.12.2019 s'élève à 29.644.378,15 DA, et qui se ventile comme suit comparativement à l'exercice 2018 :

Rubriques	N (2021)	N-1 (2020)	Variation
Capital émis	10 000 000,00	10 000 000,00	/
Capitale non appelé	/	/	/
Primes et réserves	15.939.767,98	15.907.395,53	+32.372,45
Résultat Net (part de groupe)	970.362,06	647.448,93	+322.913,13
Report à nouveau	2.734.248,11	2.119.171,63	+615.076,48
TOTAL	29.644.378,15	28.674.016,09	+970.362,06

Les variations retracées dans le tableau ci dessus correspondent à la transcription comptable des opérations suivantes.

1) – Compte 101 « Capital émis»

Le solde de ce compte au 31-12-2021 s'élève à 10 000 000,00 DA, il n'a pas connu une variation.

2) – Compte 106 « Primes et réserves »

Le solde de ce compte au 31-12-2021 s'élève à 15.939.767,98 DA il la connu une variation en plus de 32.372,45 DA.

3) – Compte 12 Résultat net »

Le solde de ce compte au 31-12-2021 est de 970.362,06 DA il la connu une variation en plus de 322.913,13 DA.

4) – Compte 11 « Report à nouveau »

Le solde de ce compte au 31-12-2021 s'élevé à 2.734.248,11 DA il a connu une variation en plus de 615.076,48 DA.

Le rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale

Messieurs ;

En application des dispositions de l'article 678 alinéa 6 du code de commerce et de 25 alinéa 6 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010, le présent rapport spécial donne l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action (part sociale).

Résultat Exercice 2017	: Bénéficiaire	984 272,00 DA
Résultat Exercice 2018	: Bénéficiaire	984 016,06 DA
Résultat Exercice 2019	: Bénéficiaire	1.186.211,00 DA
Résultat Exercice 2020	: Bénéficiaire	630.265,39 DA
Résultat Exercice 2021	: Bénéficiaire	647.448,93 DA

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le rapport spécial sur la continuité d'exploitation

Messieurs ;

En application des dispositions de l'article 25 alinéa 8 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010, nous avons vérifié conformément aux dispositions réglementaires, les comptes sociaux de l'exercice 2019 et nous n'avons relevé aucun signe à compromettre la continuité de l'exploitation de la société.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel

En application des dispositions de l'article 680 du code de commerce et de l'article 25 alinéas 5 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010, le présent rapport spécial dresse un état des avantages en nature et en numéraire (autres que ceux servis dans les salaires soumis à cotisation) accordées au personnel de l'entité, au cours de l'exercice 2019.

Par ailleurs, l'associé unique ne nous a présenté aucun document inhérent à ce point.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Rapport spécial sur le détail des Dix rémunérations les plus élevées.

En application des dispositions de l'article 25 alinéas 4 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010, Les contrôles effectués au niveau des comptes sociaux de société, clos au 31/12/2019, montrent, que le gérant de la société, ne nous a présenté aucun document concernant les Dix Rémunération les plus élevées.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le rapport spécial sur les procédures de contrôle interne

Messieurs ;

En application des dispositions de l'article 25 alinéa 7 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010, nous avons vérifié les procédures de contrôle interne dont les comptes financières de l'exercice 2019 ne laissent apparaitre aucune observation.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

ملخـــص الدراسـة

ملخص الدراسة

تعتبر المراجعة الخارجية بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداة أنشطتها المحاسبة المالية والتشغيلية الأمر الذي جعل من المراجعة الخارجية تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة، في ظل التطورات الراهنة المليئة بالفرص والتهديدات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها واختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الخارجية تتوفر لها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها واجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الخارجية أداة تستعملها المؤسسة في الكشف عن مواطن اختلال، وتحديد نقاط القوة والضعف من أجل معالجتها.

تعتبر عملية تحسين الأداء المالي في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع منهم في المؤسسة بما يخدم أهدافها المسطرة إلا أن الاقبال على اتخاذ القرارات منها كان صنفها يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر جعل من المراجعة الخارجية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات لما يضمن الحصول على أكبر عائد منها

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، الأداء المالي، محافظ الحسابات .

Résumé

L'audit externe dans son concept moderne est considéré comme l'un des outils qui aident l'organisation à atteindre ses objectifs, car il travaille à évaluer l'outil de ses activités comptables financières et opérationnelles, ce qui a fait de l'audit externe un rôle important pour aider l'organisation gestion sur ses différentes responsabilités, à la lumière des évolutions actuelles pleines d'opportunités et de menaces, et à la lumière des différentes formes d'institutions, de leur diversité et de leurs différentes tailles, la nécessité pour l'institution de se doter d'une fonction d'audit externe s'est accrue avec un ensemble de critères qualifiés, forces et faiblesses afin d'y répondre.

Le processus d'amélioration de la performance financière de l'organisation à ses différents niveaux administratifs est considéré comme l'une des opérations

de base que tous effectuent dans l'organisation d'une manière qui sert ses objectifs directeurs. Son type qui nécessitait pour cela de s'appuyer sur des informations qualifiées, et cette question a fait de l'audit externe un outil qui le garantit.

Mots clés : audit externe, performance financière, portefeuilles