الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية

دراسة حالة: مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق.

من إعداد الطالب (ة):

- لقويرة محمد حسام الدين
- عبدربه سمية

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- د.نوبلي نجلاء

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- أ.د/ رايس مبروك	- أستاذ التعليم العالي	رئيسا	بسكرة
- د. نوبلي نجلاء	- أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- د. قحموش سمية	- أستاذ مساعد أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية

دراسة حالة: مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب (ة):

- لقويرة محمد حسام الدين
- عبدربه سمية

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- د/ نوبلي نجلاء

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- أ.د/ رايس مبروك	- أستاذ التعليم العالي	رئيسا	بسكرة
- د. نوبلي نجلاء	- أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- د. قحموش سمية	- أستاذ مساعد أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والحمد لله الذي هدانا ووفقنا لإنجاز هذا العمل وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين.

نتقدم بجزيل الشكر إلى الدكتورة الفاضلة " نوبلي نجلاء" التي قبلت تواضعا الإشراف على هذا العمل وعرفانا بالمساعدات التي قدمتها ونصائحها القيمة وإرشاداتها لإنجاز هذا العمل المقدم وعلى كل ما خصتنا به من جهد ووقت طوال فترة الإشراف فلها أخلص تحية وأعظم تقدير.

وإلى الأساتذة المناقشين لقبولهم مناقشة هذا العمل وتخصيصهم لوقت لقراءة وتقييم هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر لكافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة وخاصة أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة.

هذا و نتقدم بخالص الشكر لكل إطارات مؤسسة SARL AGRODAT وخاصة السيد قدور عبد العزيز و شركائه.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد، وإلى كل من أمدنا بيد العون ولو بكلمة طيبة مشجعة.

اهداء

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله، فاللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد اذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى ولك الحمد على كل حال.

أهدي ثمرة عملي المتواضع هذا إلى:

والدي الكريمين أطال الله في عمرهما وحفظهما ورعاهما اللذان بذلا كل ما في وسعهما لإرضائي وبلوغي مبتغاي.

و إلى إخوتي وبركات وسمير و أخواتي فاطمة الزهراء وحفصية وأزواجهم و وأولادهم قرة عيني أسماء لين ومحمد جواد ولويزة آية.

وإلى باقي أفراد أسرتي أعمامي و أخوالي و أزواجهم و أولادهم

وكافة زملائي في الدفعة تخصص محاسبة ومحاسبة وتدقيق دفعة ماستر 2018- 2023 وزميلتي في العمل المقدم عبدربه سمية وكافة أهلها وأقاربها وكل أساتذتي الذين درست عندهم وكافة زملائي الذين درست معهم وعرفتهم في سنوات دراستي.

إلى كل من ساعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

محمد حسام الدين

اهداء

لله الشكر كله أن وفقني لهذه اللحظة، فالحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على نبيه الكريم.

أهدي ثواب هذا البحث إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها صاحبة القلب الكبير تحمل من ثنايا نفسها الطيبة الحب و الحنان و العطاء و الوفاء لا أنسى فضلها ما حييت

"أمي غاليتي أطال الله في عمرها"

إلى قدوتي الدائمة في الحياة إلى نبراس العطاء المبذول و معلمي الأول

"أبي أطال الله في عمره"

إلى من قاسموني طفولتي و هم سندي في الحياة "إخوتي و أخواتي"

إلى كل من أحبني بصدق و إخلاص

إلى كل زملائي في دفعة ماستر 2018 - 2023

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع راجية من المولى التوفيق في حياتي.

سمية

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية، من خلال التطرق لمفهوم وخصائص وإجراءات عملية المراجعة، والمراجع الخارجي ومهامه ومسؤولياته، بالإضافة إلى مفهوم المعلومة المالية وجودتها ودور المراجعة الخارجية في تحسينها، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم القيام بدراسة ميدانية لمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT لمعرفة دور المراجعة الخارجية في الكشف عن الأخطاء والغش في الكشوف المالية لإضفاء المصداقية للمعلومة المالية، وهذا من خلال مقارنة نتائج المؤسسة والمتمثلة في الكشوف المالية مع تقرير المراجع الخارجي مما يسمح بمعرفة مدى قدرة القائم بعملية المراجعة في نقل المعلومة المالية بدقة مما يسهم في زيادة جودتها، وقد توصلت الدراسة إلى أن للمراجعة الخارجية دور هام في التعرف والكشف على الانحرافات والغش ومعرفة نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، كما تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية من أهم الوسائل التي تخدم مصالح مستخدمي المعلومة المالية لاعتمادهم على هذه المعلومات في اتخاذ مختلف القرارات بشكل مناسب.

الكلمات المفتاحية: مراجعة ، مراجع خارجي، معلومة مالية، جودة معلومة مالية.

Abstract

This study aims to highlight the role of External Audit in improving the Quality of Financial Information by addressing the concept, characteristics and procedures of the Audit process, and the external auditor's functions and responsibilities, In addition to the concept of financial information, its quality and the role of external audit in improving it, in order to achieve the objectives of the study, a field study was carried out for the dates processing and export institution AGRODAT SARL to determine the role of External Audit in detecting errors and fraud in the financial statements to give credibility to the financial information, This is done by comparing the results of the institution represented in the financial statements with the report of the external auditor, which allows knowing the extent of the ability of the person conducting the auditing process to convey the financial information accurately, which contributes to increasing its quality, The study concluded that the External Audit has an important role in identifying and detecting deviations and fraud and knowing the strengths and weaknesses in The institution's internal control system, It was also found that external audit is one of the most important means of serving the interests of users of Financial Information because they rely on this information in taking various decisions appropriately.

Keywords: Audit, External Auditor, Financial Information, Quality of Financial Information.

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي للمراجعة الخارجية	11
(1-2)	أهداف المراجعة الخارجية	16
(1-3)	الأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومة المالية	40
(2-1)	العناصر المكونة للقيمة الإجمالية لمشروع مؤسسة SARL AGRODATبسكرة	54
(2-2)	مكونات مؤسسة SARL AGRODAT بسكرة	55
(2-3)	منتجات مؤسسة SARL AGRODAT بسكرة	59
(2-4)	جدول جانب الأصول لميزانية المؤسسة للسنة المالية 2020	60
(2-5)	جدول جانب الأصول لميزانية المؤسسة للسنة المالية 2021	61
(2-6)	جدول التغيرات في صافي ميزانية الأصول لسنة 2020 وسنة 2021	62
(2-7)	جدول جانب الخصوم لميزانية المؤسسة للسنة المالية 2020 و 2021	63
(2-8)	جدول التغيرات في ميزانية الخصوم لسنة 2020 وسنة 2021	64
(2-9)	جدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسة للسنة المالية 2020 و2021	65
(2-10)	جدول التغيرات في جدول حسابات النتائج لسنة 2020 وسنة 2021	66
(2-11)	جدول تدفقات الخزينة الخاص بالمؤسسة للسنة المالية 2020 و 2021	67
(2-12)	جدول التغيرات في جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020 وسنة 2021	68
(2-13)	جدول النتائج الصافية للخمس سنوات الأخيرة من السنة المالية 2016 لغاية السنة المالية 2020	75
(2-14)	جدول النتائج الصافية للخمس سنوات الأخيرة من السنة المالية 2017 لغاية السنة المالية 2021	82

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1)	النموذج العام للمراجعة الخارجية	د
(1-1)	النقاط الأساسية لمفهوم المراجعة	13
(1-2)	خصائص المراجعة الخارجية	13
(1-3)	أهمية المراجعة الخارجية لمستخدمي الكشوف المالية	14
(1-4)	معايير المراجعة الخارجية	28
(1-5)	العلاقة بين المحاسبة و المعلومة المالية	39
(1-6)	معايير تحقق جودة المعلومة المالية	43
(2-1)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL AGRODATبسكرة	56

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(1)	ميزانية الأصول لسنة 2020	106
(2)	ميزانية الخصوم لسنة 2020	107
(3)	جدول الحسابات النتائج لسنة 2020	108
(4)	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020	109
(5)	تقرير المراجع الخارجي لسنة 2020	112 - 110
(6)	ميزانية الأصول لسنة 2021	113
(7)	ميزانية الخصوم لسنة 2021	114
(8)	جدول الحسابات النتائج لسنة 2021	115
(9)	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021	116
(10)	تقرير المراجع الخارجي لسنة 2021	119 - 117

مقدمـــــــــة

مقدمة:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى البقاء والاستمرارية وذلك من خلال الحصول على ثقة المتعاملين الاقتصاديين الذين لهم علاقة خاصة بالمؤسسة، وذلك من خلال الإفصاح عن الكشوف المالية، والتي تكتسي طابع المصداقية وذلك بهدف التطور والوصول لأعلى مستوى من التطور، ومن أجل ذلك يتطلب على المؤسسة المصداقية في معلوماتها المالية والتي تمثل المخرجات المحاسبية للمؤسسة المتمثلة في التقارير المالية، حيث تعتبر المخرجات الأساس الذي يعتمد عليه المستخدمين للكشوف المالية لتلبية الاحتياجات واتخاذ القرارات المناسبة للمؤسسة، حيث يمكن أن تتخللها بعض الأخطاء المتعمدة والغير متعمدة نتيجة تعارض المصالح والأهداف من طرف مستخدميها، نظرا للتطور الاقتصادي الكبير والسريع وكبر حجم المؤسسات، فمن واجب المؤسسة ومتعامليها الأخذ بعين الاعتبار للتطورات الحادثة لحماية المؤسسة وممتلكاتها وكذلك دقة كشوفها المالية و سلامتها، فمن هنا أصبحت الحاجة إلى المراجعة الخارجية التي يكمن دورها في إعطاء رأي فني محايد على مصداقية وعدالة الكشوف المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها في ترشيد القرارات الاقتصادية من طرف مستخدميها والتي تطورت تزامنا مع تطور المحاسبة، فالتقارير المالية والكشوف المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة والتي يستند عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة لكشف الأخطاء والغش ومراقبتها من خلال المراجع الخارجي الذي يقدم ضمانات حول صحة ودقة المعلومات المحتواة في المعلومة المالية الخاصة بالمؤسسة، حيث يقوم بمراجعة دفاتر المؤسسة ومدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسة وأعمالها وفقا للمبادئ المحاسبية، للتأكد من جودة المعلومات المالية لإظهار مدى صدق الكشوف المالية المعدة من طرف قسم المحاسبة الخاص بالمؤسسة، حيث يعتبر المراجع الخارجي أو المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات ذلك الشخص الطبيعي الذي يقوم بفحص المعلومات المالية بموضوعية لإعطاء رأي فني محايد على سلامتها ودقتها ومصداقيتها.

ومن جهة أخرى تعد المعلومة المالية الناتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي ووسيلة ربط بين المؤسسة وفروعها وأيضا بين المؤسسة ومستخدميها، حيث تعتبر المعلومة المالية جزء خاص من أعمال المؤسسة، ومصدر أساسي يستعمله مستخدمي الكشوف المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

أولا: الإشكالية

بالرغم من أن هدف المراجعة إضفاء المصداقية على الكشوف المالية، فعلى المراجع الخارجي العمل على اكتشاف الأخطاء من أجل عدالة المعلومات المالية وتبيان جودتها ولهذا يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

- ✓ **فيما يتمثل دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية ؟**

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما تتمثل منهجية المراجعة الخارجية ؟
- هل هناك مهام ومسؤوليات تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي حتى يتوصل لإبداء رأي فني محايد ومستقل؟
- هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية جودة المعلومة المالية ؟

ثانيا– الدراسات السابقة

1. بوعبيدة محمد، دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة–دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، منشورة،2009.

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية المعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر، وهدفت إلى إدراك مدى مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة في دعم المعلومة المالية بالمصداقية من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المراجعة بالجزائر، كما اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي وتوصلت إلى نتائج تمثلت في:

- ✓ إن أصل مهنة المراجعة الخارجية ما هو إلا الناتج الحاصل عن تطور مهنة المراجعة السائدة جذورها منذ العصور القديمة والتي تطورت تزامنا مع زيادة حجم النشاطات الاقتصادية.
- ✓ يتطلب القيام بمهمة المراجعة الخارجية بالبيئة الدولية الحالية تنفيذ مجموعة إجراءات بشكل منهجي مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، حيث تنطلق بالتعرف على المؤسسة محل المراجعة وقبول التكليف، يليها تقييم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ عملية المراجعة، وأخيرا تنفيذ الأعمال الختامية وإعداد تقرير يعبر عن النتائج المتوصل إليها.
- ✓ تعد المعلومات المالية بمثابة تلك البيانات التي تمت معالجتها بواسطة نظام معلومات المحاسبة المالية والتي يتم التعبير عنها وعرضها في الكشوف والتقارير المالية.
- ✓ تتسم المعلومة المالية بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز وتمثل بصدق الأحداث والعمليات الاقتصادية، فهي تتطلب بذلك توفر ثلاثة عناصر أساسية تتصف بها متمثلة في كل من القابلية للتحقق، التمثيل الصادق والحيادية.
- ✓ تكييف مخرجات النظام المحاسبي المالي بما يتماشى ومتطلبات المعايير الجزائرية للمراجعة، سواء عن طريق تحيين النظام المحاسبي المالي وفقا لأحدث تعديلات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، أو تبني هذه الأخيرة كليا كمعايير محاسبة بالبيئة الجزائرية.

2. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية– دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة، مذكرة ماجيستار، منشورة، 2004

تمثلت إشكالية الدراسة في: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها بصحة وبعدالة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وملائمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، وهدفت إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة في ظل المتطلبات المتزايدة للنظم الجديدة للتسيير، وفي ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة، كما اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي وتوصلت إلى نتائج تمثلت في:

- ✓ لقد أثبتت المراجعة الخارجية مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها لاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية.

✓ يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي بالدرجة الأولى من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وكذلك مجمل المعلومات المحاسبية الخارجية والتي تعتبر أساسا للقيام باتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها، ترتكز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الخارجية.

✓ إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة، يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة في ما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.

الدراسات باللغة الأجنبية

✓ Djilali SAADI, Abdelkader AYADI, L'audit externe, missions, responsabilités et mécanisme, pour renforcer la confiance entre les partenaires et la direction de l'entreprise External audit, missions, responsibilities and mechanism, to strengthen trust between partners and company management, journal of Revue Académique des Etudes Sociales et Humaines, chlef : algerie, Vol : 15,No :1

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الخارجية وتأثيرها على العامل الرئيسي في مناخ الأعمال وهو الثقة وكيفية المساهمة في التأسيس والاستقرار والاستمرارية والأداء والتطوير المستمر للمؤسسة، حيث قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة من الأساتذة الجامعيين وفئة المهنيين متمثلة في محافظي الحسابات، وبلغت عينة الدراسة 40 من أهل الاختصاص في الجزائر، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وكشفت الدراسة أن هناك علاقة قوية بين المراجعة الخارجية و المؤسسة و الثقة بين المؤسسة، فالمراجعة الخارجية أداة تسمح بإضفاء المصداقية على الكشوف المالية وتعزيز الثقة بين المؤسسة ومستخدمي الكشوف المالية.

✓ Fares Jamil Al_Sufy, Haitham Idrees Mohamad Almbaideen & others , Corporate Governance and Its Impact on the Quality of Accounting Information in the Industrial Community Shareholding Companies Listed in Amman Financial Market- Jordan, International Journal of Humanities and Social Science,Vol :3,No :5,Jordan,2013

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مبادئ حوكمة الشركات ودراسة الجوانب النظرية و شرح أثر تطبيق المعلومات المحاسبية لمبادئ الحوكمة، حيث قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة من مجموعة الشركات الصناعية المدرجة ضمن مساهمة سوق الأردن عمان المالي في الأردن، حيث وزع الاستبيان على 50 مؤسسة صناعية، وقد اعتمد الباحث على المنهج التحليلي الوصفي وتوصل إلى عدة نتائج منها:

✓ هناك دراية كاملة لمصممي ومستخدمي الكشوف المالية لمفهوم حوكمة الشركات وأسس تطبيقها في المؤسسات الصناعية المدرجة على مساهمة سوق الأردن عمان المالي.

- ✓ أن التنفيذ الفعال لمبادئ حوكمة الشركات يؤثر على جودة التقارير المالية ويجعلها أكثر دقة وجودة في دراسة مجتمعية.
- ✓ هناك علاقة بين مبادئ حوكمة الشركات ونوعية التقارير المالية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

لم تتناول أي من الدراسات السابقة الجزائرية توضيح دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية واكتفت فقط بدور المراجع الخارجي في مراجعة الكشوف المالية وتصميم استبيان لاستطلاع رأي المهنيين عن كيفية تحسين جودة المعلومة المالية، بعكس هذه الدراسة التي وضحت العلاقة بين المراجعة الخارجية والمعلومة المالية في عنصر الربط بأنها تزيد من مصداقيتها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وكذلك اعتماد هذه الدراسة على دراسة ميدانية لمعرفة كيفية تحسين جودة المعلومة المالية.

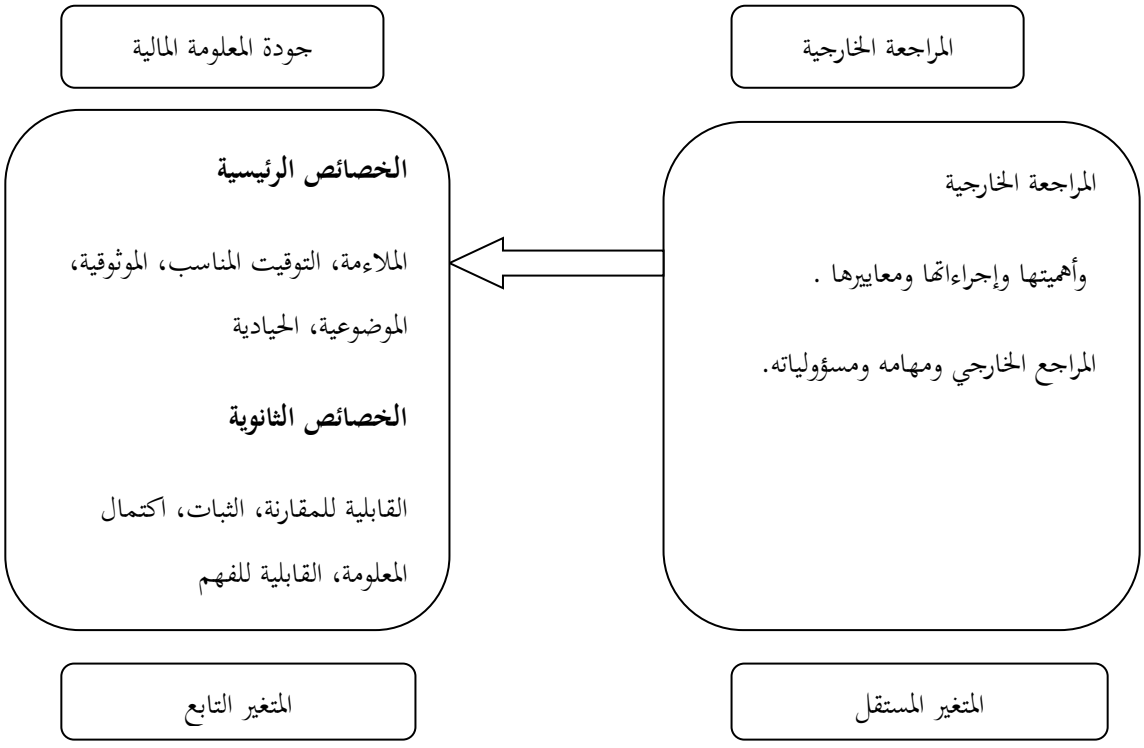
بعض الدراسات السابقة تطرقت لموضوع المعلومة المحاسبية ومصطلح القوائم المالية بالمصطلح القديم، بعكس هذه الدراسة عالجت مصطلح المعلومة المالية والكشوف المالية الحديث المستمد والوارد من النظام المحاسبي المالي

ثالثا– نموذج وفرضيات الدراسة

تتكون الدراسة من متغير مستقل هو المراجعة الخارجية، ومتغير تابع هو جودة المعلومة المالية حيث تعبر عن الخصائص النوعية للمعلومة المالية.

ويوضح الشكل التالي نموذج الدراسة:

الشكل(1): نموذج الدراسة



للإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ للمراجعة الخارجية منهجية تتبعها أثناء عملية المراجعة.
- ✓ قانون 10-01 يحدد المهام والمسؤوليات التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي حتى يتوصل لإبداء رأي فني محايد ومستقل.
- ✓ توقف إسهام المراجعة الخارجية في تفعيل جودة المعلومة المالية على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهمية المراجعة الخارجية ومدى تطبيقها بجميع مقوماتها داخل المؤسسة وبالتالي تساهم المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية المعلومة المالية.

رابعا: منهج الدراسة

بغية تحقيق أهداف البحث وتماشيا مع طبيعة الموضوع تم اعتماد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق و فهم مختلف جوانب الموضوع و كشف أبعاده و محاولة تجسيد الجانب النظري في مؤسسة " تصدير التمور SARL AGRODAT –بسكرة-"

خامسا- أهمية الموضوع

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على إبراز مدى مساهمة والدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية وذلك من خلال توضيح أثر تقرير المراجع الخارجي على المؤسسة وضرورة تبيان أهميته باعتباره الركيزة الأساسية لأي مؤسسة تطمح لكسب الثقة في التعاملات والاستمرارية.

سادسا- دوافع اختيار الموضوع

من أهم الأسباب التي ساهمت في اختيار هذا الموضوع هي:

- ✓ الموضوع يشمل التخصص.
- ✓ الميول الشخصي في هذا النوع من المواضيع خاصة علاقة المراجعة الخارجية بجودة المعلومة المالية.
- ✓ إن اعتماد المراجعة الخارجية الفعالة للنظام المحاسبي، تجعله يولد معلومات ذات جودة مناسبة لعملية اتخاذ القرار
- ✓ الحاجة الماسة إلى المعلومة المالية ذات الجودة، و خاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية
- ✓ محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسة تتناول متغيرات حديثة نسبيا.
- ✓ المكانة الكبيرة للمعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية وإبراز دور المراجعة الخارجية في تحسين جودتها.
- ✓ تعتبر جودة المعلومة المالية من أهم المواضيع وتتميز بخصائص تضمن لهذه المعلومة بالشفافية والوضوح التي تفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

سابعا- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ إبراز أهمية المراجعة الخارجية و الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي، في النهوض بجودة المعلومة المالية.

- ✓ إبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة وتدعيم الثقة في المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.
- ✓ إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم معلومة مالية ذات جودة للجهات المستفيدة منها.

ثامنا– صعوبات الدراسة

لقد اعترضت هذه الدراسة جملة من الصعوبات أهمها:

- ✓ قلة المراجع بالنسبة لعنصر جودة المعلومة المالية.
- ✓ قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.
- ✓ سرية المعلومات.

تاسعا– هيكلة الدراسة

بغية الإلمام و الإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع و تحليل أبعاده و الإجابة عن الإشكالية المطروحة، و لترتيب مختلف المعارف تم تقسيم الدراسة إلى فصلين (02)، حيث سنستهل الجانب النظري بالفصل الأول المعنون بـ:

الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية حيث سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يحتوي على ماهية المراجعة الخارجية، بينما يتطرق المبحث الثاني إلى المعلومات المالية، كما جاء في المبحث الثالث علاقة جودة المعلومة المالية ودور المراجعة الخارجية في تحسينها تم فيه الربط بين العنصرين السابق ذكرهما

أما الفصل الثاني فهو بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية دراسة حالة مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص لتقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه عرض الكشوف المالية لسنة 2020 و 2021 لمؤسسة تصدير التمورSARL AGRODAT، أما بالنسبة للمبحث الأخير تطرقنا إلى عرض تقرير المراجع الخارجي لسنة 2020 و 2021 لمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT.

عاشرا– حدود الدراسة

تتلخص حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تم القيام بدراسة جودة المعلومة المالية بمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT بسكرة.

الحدود الزمانية: امتدت الدراسة التطبيقية من 10 أفريل 2023 إلى غاية 22 ماي 2022.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

تمهيد

إن التطور الذي يشهده العالم في المجال الاقتصادي السريع وكبر حجم المؤسسات، أدى إلى قيام المؤسسات بكل الوسائل لحماية ممتلكاتها، فالحاجة للمراجعة الخارجية التي هدفها الأساسي إضفاء المصداقية على الكشوف المالية لخدمة مستخدميها، وذلك لكشف الغش والأخطاء الواردة سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، وتكتسب مكانتها المستقلة وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد، لذلك يتم طمأنة مستخدمو المعلومة المالية من طرف ثالث ومحايد يدعى المراجع الخارجي الذي تكمن مهمته في كشف الغش والأخطاء الواردة في الكشوف المالية، وقد تم عرض ذلك من خلال المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية
- ✓ المبحث الثاني: المعلومات المالية والمحاسبية
- ✓ المبحث الثالث: علاقة جودة المعلومات المالية والمحاسبية ودور المراجعة الخارجية في تحسينها

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية أهم الوسائل الرقابية التي تستعمل لمصداقية الكشوف المالية وكشف الغش والأخطاء فيها وتقليل الشكوك حول قدرة الإدارة على قيامها بالعمليات المالية بالكفاءة المطلوبة، لذا قبل التعرف على تعريف المراجعة الخارجية يجب الإشارة لتطور المراجعة الخارجية وبعدها سيتم التطرق لماهية المراجعة الخارجية وكذلك لإجراءات ومعايير المراجعة الخارجية وأيضا لجودة المراجع الخارجي

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وأهميته

التغيرات التي حدثت على مهنة المراجعة كانت سببا لتطورها مع مرور الوقت وتنظيمها، مع كبر وضخم المؤسسات وتطور نشاطها وزيادة مواردها البشرية، وقد أدى هذا لضرورة تطور مهنة المراجعة وممارساتها ومفهومها وأنواعها وأهدافها، فهي تلعب دور كبير في تحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي.

الفرع الأول: تطور المراجعة الخارجية

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن الحكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد كلمة "مراجعة"، " Auditing" ومعناها يستمع.

بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة حيث اتسع نطاق المراجعة ليشمل كلا من وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومؤسسات مختلفة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494م، في موسوعة "لوقاباشيليو" تحت عنوان:

« Summa de Arthmitica Geametra Proportion Action » (أحمد قايد، 2015، الصفحات 7-8)

أولا- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية. قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة،كما ظهرت لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة للمراجعة من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف. (هيري، 2018، صفحة 3)

ثانيا- الفترة من 1500 حتى 1850 م

مع ظهور الثورة الصناعية اتسع نطاق المراجعة مما تجلت الحاجة لتنظيم المهنة، فظهرت أول منظمة مهنة في هذا الميدان في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م، حيث تأسست كليّة Roxonati (روكسوناتي)، وكانت تتطلب ستّ سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكليّة في عام 1669م شرطا من شروط

مزاولة مهنة المراجعة. غير أن التغيرات الهامة التي طرأت خلال هذه الفترة هو انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين، بالإضافة إلى تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية، وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمر تنفيذ عملية المراجعة بصورة تفصيلية والتي لاتزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير. (بوعبيدة، 2021، الصفحات 4-5)

ثالثا- الفترة من سنة 1850 م إلى سنة 1905 م

مع التغيرات الاقتصادية الكبيرة التي عرفتها أوروبا عامة وبريطانيا خاصة وظهور شركات أموال ضخمة ذات عمليات كثيرة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وهذا ما تطلّب وجود مراجع مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات.

ونظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من بيانات الشركة، ظهرت ضرورة الإفصاح المحاسبي والذي يكون على شكل إعلان ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي، ولكن المساهمين وذوي العلاقة لا يستطيعون الإطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الاقتصادية، ويرجع ذلك لعدم المعرفة لديهم أو عدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة، أو تواجد المساهمين في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز الشركة، بالإضافة إلى أن القوانين لا تسمح لجميع الناس بمراجعة الحسابات، ولهذه الأسباب دعت الحاجة إلى تعيين مراجعا خارجيا للحسابات، حيث أن ظهور مبدأ الإفصاح ولجوء شركات المساهمة إلى تعيين مراجع خارجي للحسابات هو الذي أدى إلى نشأة مهنة المراجعة، علما أنه في ذلك الوقت لم تكن هناك ممارسات موحدة لمعالجة حسابات الشركات أو الإفصاح عنها بسبب غياب المبادئ الرسمية.

والجديد في هذه المرحلة هو توجيه الاهتمام نحو الاعتراف بجانب من نظام الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي، بالإضافة إلى قبول بعض الاختبارات في نطاق محدود مع بقاء العمل بالمراجعة التفصيلية. (شريقي، 2013، الصفحات 7-8)

رابعا- الفترة من 1905 إلى الآن.

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور المؤسسات الكبرى بالإضافة إلى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، وكذا استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي. أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المراجع المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي. (هيري، 2018، الصفحات 4-5)

ويمكن توضيح رؤيا أخرى لتطور المراجعة الخارجية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(1-1): التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال وحمايتها
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني محاسبي في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوف المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة المساهمين والبنوك	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	الشهادة على صدق انتظام الكشوف المالية التاريخية
من 1970م إلى 1990م	الحكومة، ومساهمين	شخص مهني في المحاسبة، المراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
من 1990م إلى حد الساعة	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين	شخص مهني في المحاسبة، المراجعة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: (بن عمارة، 2013، الصفحات 30-31)

من خلال الجدول مرت المراجعة الخارجية بفترات التطور من 2000 ق م وتمتد لعدة فترات إلى غاية 1990م.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الخارجية

وتعرف على أنها مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والكشوف المالية بهدف إبداء رأي فني ومحايد في مدى تعبير الكشوف المالية عن نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة. (رشيد القريشي، 2011، صفحة 4)

وتشمل المراجعة الخارجية وفقا للتعريف اعلاه مايلي:

أولا: الفحص Examination

أي التأكد من صحة قياس العمليات المالية وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي ما يسمى بفحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للوحدة تحت المراجعة. (رشيد القريشي، 2011، الصفحات 4-5)

ثانيا: التحقق Verification

من خلال إمكانية الحكم على صلاحية ومصداقية الكشوف المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة وكدلالة على الوضع المالي في نهاية تلك الفترة.

ثالثا: التقرير Reporting

ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق منها وذلك بإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي الكشوف المالية.

وهو يعبر عن ختام عملية المراجعة، حيث يبين المراجع رأيه الفني المحايد في الكشوف المالية ككل من حيث سلامة وعدالة المشروع المالي وبيان عملياته المحاسبية وبياناته المالية بصورة سليمة وعادلة. (رشيد القريشي، 2011، الصفحات 4-5)

ويعرف أيضا هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، وهدفها إبداء رأي فني محايد يعبر عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة محل المراجعة خلال فترة زمنية معينة. (أحمد قايد، 2015، صفحة 15)

ويعرف أيضا هي عملية المراجعة التي تتم من خلال طرف من خارج المؤسسة يكون مستقلا عنها، بغية فحص بياناتها وسجلاتها المحاسبية وتقييم سلامة نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وعدالة وصدق المعلومات المالية الناتجة عن نظامها المحاسبي، بغية إعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستخدمي المعلومات المالية. (مزيد رفاعه، 2017، صفحة 18)

وتعرف أيضا على أنها مراجعة تتم من قبل طرف جهة مستقلة عن المؤسسة بغية الحصول على رأي فني محايد عن عدالة وصحة الكشوف المالية للمؤسسة ومعلوماتها المالية من أجل إعطائها المصداقية لنيل القبول والرضا من طرف مستخدميها من خلال فحص سجلاتها المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية. (عوماري و حميمش، 2017، صفحة 644)

وتعرف أيضا هي تلك العملية التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة محل المراجعة حيث يكون ذو كفاءة علمية وعملية، لمراجعة الكشوف المالية للمؤسسات، فيما إذا كانت تعبر بعدالة ومصداقية عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي لدورة محاسبية معينة، ويتم ذلك من خلال فحص السجلات والدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لذلك ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات، باستخدام مجموعة من الأساليب والطرق واحترام معايير متعارف عليها، وبلورة نتائج كل ذلك في شكل تقرير يتضمن رأي فني محايد إلى الجهات داخل وخارج المؤسسة. (بوقرن و بلول، 2020، صفحة 112)

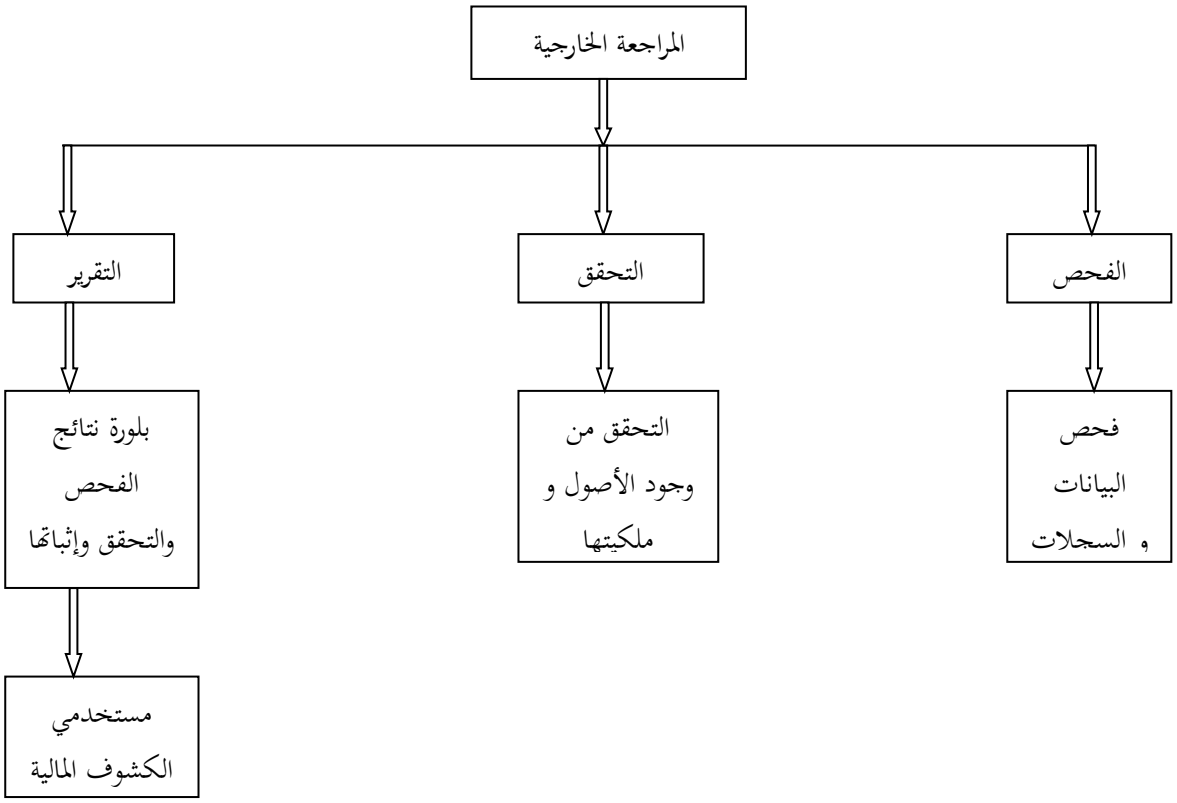
وتعرف أيضا المراجعة الخارجية هي تقرير لمراجعة الحسابات التي يقوم بها طرف ثالث، والتحقق من عرض البيانات المالية بالطريقة الصحيحة وتكون في فترة زمنية محددة.(Ermelinda, 2017, p. 331)

وتعرف أيضا أنها عملية يقوم بها شخص مستقل من خلال فحص البيانات المالية والسجلات المحاسبية لإبداء الرأي بشأن عدالة وصدق المعلومة المالية والبيانات والحسابات السنوية وامتثالها للقواعد المحاسبية المقبولة (Khaled & OUDDANE, 2022, p. 224)

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستنتج تعريف للمراجعة الخارجية وهي عملية مراجعة للكشوف المالية من خلال فحص للبيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال شخص مستقل عن المؤسسة، لإبداء رأي فني ومحايد في شكل تقرير عن صحة وعدالة الكشوف المالية وإضفاء المصداقية عليها لاستخدامها في ترشيد القرارات الاقتصادية من طرف مستخدمي الكشوف المالية.

ويمثل الشكل التالي الخصائص الشاملة لمفهوم المراجعة:

الشكل(1-1): النقاط الأساسية لمفهوم المراجعة



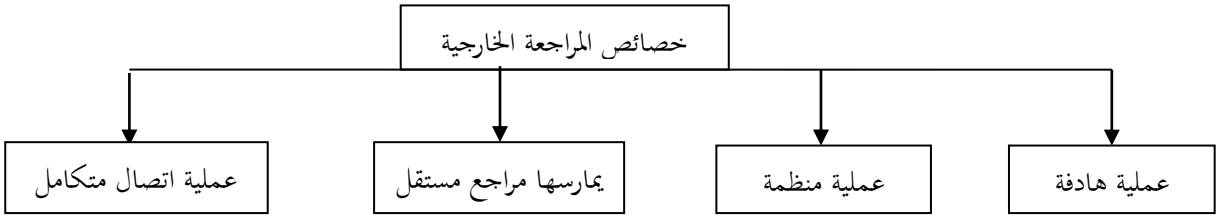
المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: (رشيد القريشي، 2011، الصفحات 4-5)، (عوماري و حميمش، 2017، صفحة 644)

حيث يمثل الشكل النقاط الأساسية لمفهوم المراجعة.

الفرع الثالث: خصائص المراجعة الخارجية

توجد عدة خصائص للمراجعة الخارجية نلخص أهمها في الشكل الموالي:

الشكل (1-2) خصائص المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 86)

من خلال الشكل للمراجعة الخارجية أربع خصائص وهي: المراجعة الخارجية عملية هادفة، المراجعة الخارجية عملية منتظمة، المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل، المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل.

حيث سيتم التطرق لهم بالتفصيل:

أولا- المراجعة الخارجية عملية هادفة: تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي حول صحة وعدالة الكشوف المالية، وهاته الكشوف أصبحت تتضمن جدول حسابات النتائج، والميزانية والتغيرات فيه، وقائمة تدفقات الخزينة وقائمة الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق.

ثانيا- المراجعة الخارجية عملية منظمة: يتم ممارسة المراجعة الخارجية في شكل خطوات منطقية مترابطة ومنظمة، حيث يبدأ المراجع الخارجي بجمع كل البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة، ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ثم يقوم المراجع بعمليات الفحص الميداني و جمع الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد التقرير الذي يشمل على رأي المراجع الخارجي في الكشوف المالية.

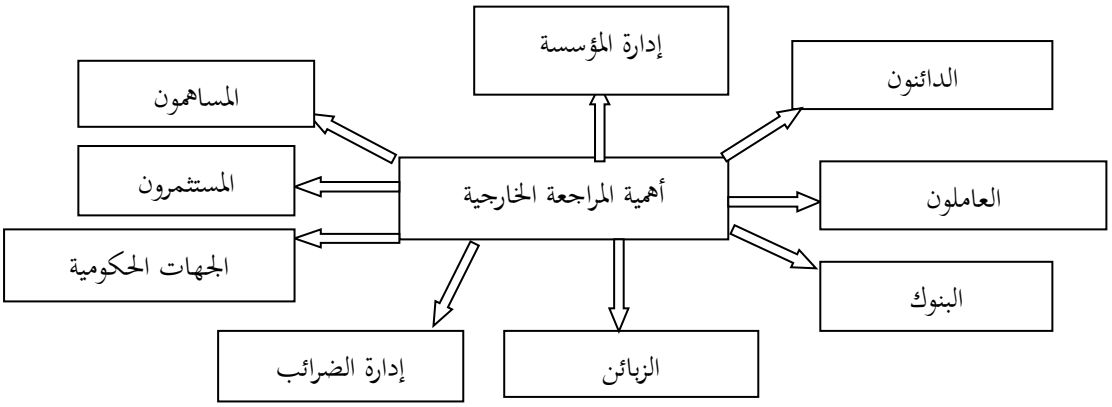
ثالثا- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل: على المراجع أن يكون مستقلا عن المؤسسة محل المراجعة حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير بشكل موضوعي وتعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي الكشوف المالية.

رابعا- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل: تنطوي عملية الاتصال على طرفين هما المرسل والمستقبل عن طريق رسالة وقناة اتصال، و المراجعة تستوفي على مقومات الاتصال، فالمرسل هو المراجع الخارجي والمستقبل هو مستخدم التقرير أما الرسالة فهي الرأي المهني في قناة الاتصال و هي التقرير. (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 86)

الفرع الرابع: أهمية المراجعة الخارجية

حيث يمثل الشكل التالي أهمية المراجعة الخارجية لمستخدمي الكشوف المالية:

شكل(1-3): أهمية المراجعة الخارجية لمستخدمي الكشوف المالية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: (شريقي، 2013، الصفحات 13-14)، (بلقاضي، 2017/2016، صفحة 13)، (جبور، 2022، صفحة 54)

من خلال الشكل تتمثل أهمية المراجعة الخارجية لكل مستخدمي الكشوف المالية.

تتمثل المراجعة الخارجية في كونها وسيلة من الوسائل التي تخدم مصلحة مستخدمي المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، بحيث تعتمد على هذه المعلومات لترشيد القرارات ورسم الخطط المستقبلية ومن بين المستفيدين: (جبور، 2022، صفحة 54)

أولا- إدارة المؤسسة: مصادقة المراجع الخارجي للكشوف المالية الخاصة بالمؤسسة يعطيها المصداقية ويمكنها من ترشيد قراراتها الاقتصادية وزيادة نسبة الثقة والاعتماد عليها، واتسام المراجع الخارجي بالموضوعية وعدم التحيز لأي طرف يعتبر رأيه قاعدة تبني عليها إدارة المؤسسة لتطوير معلوماتها المالية وخططها المستقبلية. (هيري، 2018، الصفحات 9-10)

ثانيا- المستثمرون: يتجه اهتمام المستثمرون إلى نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

أ. قدرة تسيير المسؤولين.

ب. الاستغلال الجيد و الأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

ت. الكشف عن الأخطاء والغش ومنعه حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

ث. التأكد من التقيد بتطبيق عقد المؤسسة الأساسي وقانون المؤسسات.

ج. تقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالات استثمارات إضافية. (مختار رحماني، 2020/2019، الصفحات 4-5)

ثالثا- المساهمون:

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للكشوف المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعيّنون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة المؤسسة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها الكشوف المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات :عائد السهم، الأداء المالي للمؤسسة ومن ثم القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة. ويعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه الكشوف المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات. (شريقي، 2013، صفحة 13)

رابعا- الدائنون:

إن مصداقية وسلامة الكشوف المالية تعطي الثقة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة، متعامليها ودائنيها، حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في الكشوف المالية، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية. (بلقاضي، 2017/2016، صفحة 13)

خامسا- العاملون: "هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم ومنح التقاعد وتوفير فرص العمل". (جبور، 2022، صفحة 54)

سادسا- الزبائن: "اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية المؤسسة، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية." (جبور، 2022، صفحة 54)

سابعا- البنوك: " عند منحها للقروض، فهي تقوم بفحص ومراجعة مختلف البيانات والمعلومات المالية المستخلصة من المؤسسات والشركات، ولا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلاّ إذا تم التحقق من صحة المعلومات التي سلمت لها". (بلقاضي، 2017/2016، صفحة 14)

ثامنا- الجهات الحكومية: "تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط والمراقبة الضريبية على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع، وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم". (مختار رحماني، 2020/2019، صفحة 5)

تاسعا- إدارة الضرائب:" إن احترام النصوص التشريعية، والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصداقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية". (بلقاضي، 2017/2016، صفحة 14)

المطلب الثاني: إجراءات ومعايير المراجعة الخارجية

حيث سنتطرق لها في العناصر الآتية:

الفرع الأول: أهداف المراجعة الخارجية

ويمثل الجدول التالي أهداف المراجعة الخارجية وتنقسم إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة أو متطورة

الجدول(1-2): أهداف المراجعة الخارجية

الأهداف التقليدية	الأهداف الحديثة أو المتطورة
✓ التحقق من صحة ودقة وصدق المعلومات المالية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها. ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش. ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك. ✓ اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات. ✓ طمأنة مستخدمي الكشوف المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية. ✓ تحديد مبلغ الضريبة.	✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف علي أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الشركة. ✓ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة. ✓ العمل علي تحقيق أقصي درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات الشركة. ✓ تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

المصدر: (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، الصفحات 85-86)

من خلال الجدول تنقسم أهداف المراجعة الخارجية لأهداف تقليدية وأخرى حديثة ومتطورة.

الفرع الثاني: فروض المراجعة الخارجية

تعتبر الفروض بمثابة المصدر أو الأساس الذي يتم الاعتماد عليه بصدد التوصل إلى نتائج تسمح بصياغة أسس نظرية تخص مجال معين. غير أن مهنة المراجعة لم تلقى اهتمام بشأن هذه الأخيرة لو قورنت بمهنة المحاسبة، حيث تم وضع سلسلة من الفروض التجريبية،كونها وجهت للانتقادات إلى غاية أن تلقى قبولا عاما. (بوعبيدة، 2021، صفحة 16)

أولا- قابلية البيانات المالية للفحص: وتتمثل في :

أ. ملائمة المعلومات:

و يقصد بها وجوب ملائمة كافة المعلومات لمختلف احتياجات مستخدميها، و تكون هذه البيانات والمعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة عن قدرة المعلومات المالية على إحداث تغير في اتجاه القرار، فقابلية الكشوف المالية للفحص تمد المراجع بالبرهان الضروري لإبداء رأيه في مدى سلامتها، و ذلك لأن الفحص هو الأسلوب الوحيد لمد الثقة لمستخدمي الكشوف المالية في المعلومات المالية.

و هذه المعلومات المالية تمكن مستخدميها من:

1. تحسين قدرة متخذي القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل و تعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة و الحالية.
2. تكوين توقعات عما تترتب عليه الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية. (شدري معمر، 2015، صفحة 13)

ب. قابلية الفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات فلابد من توصلهما على نفس المقاييس أو النتائج. (بوعبيدة، 2021، صفحة 16)

ج. عدم التحيز في التسجيل: والمدلول منه هو تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية. (بوعبيدة، 2021، صفحة 16)

د. قابلية القياس الكمي: إن القياس الكمي يضفي منفعة اقتصادية للمعلومة المالية نتيجة تحويل تلك المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة خلال العمليات الحسابية. (شدري معمر، 2015، صفحة 14)

ثانيا: خلو الكشوف المالية المقدمة للفحص من الغش والأخطاء والتلاعب

يقوم المراجع بعملية المراجعة بافتراض أن الكشوف والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الغش والأخطاء أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض يصبح عمل المراجع تفصيلي لكافة المعلومات وليس اختباري كما هو مفترض. الأمر الذي يتطلب منه أن يوسع من اختباراته عند إعداد برنامج المراجعة، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المراجع في اكتشاف هذه الأخيرة، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية. (بوعبيدة، 2021، الصفحات 16-17)

ثالثا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يلغي أو يقلل إلى حد ما المخالفات والأخطاء وبالتالي فإن الكشوف المالية والسجلات المحاسبية تكون متحررة من الأخطاء الجوهرية. (رشيد القريشي، 2011، صفحة 19)

رابعا: أدلة الإثبات الكافية:

كي يتمكن المراجع الخارجي من تنفيذ مهمته وإنهائها في الوقت المناسب والمحدد والكلفة المعقولة، لابد من توفر كافة المعلومات والإثباتات تحت تصرفه وبشكل ملائم. (رشيد القريشي، 2011، صفحة 19)

خامسا- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

"يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين الإدارة والمراجع، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمراجع الذي يبدي على أساسها رأيه الفني المحايد، وفي نفس الوقت يقوم المراجع بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لاتخاذ قرارات سليمة". (شريقي، 2013، صفحة 16)

سادسا- التأكد من مزاعم الإدارة:

إن المعلومات المتحصل عليها من الإدارة أو الكشوف المالية والنتائج الاقتصادية المحققة يمكن التأكد منها والتحقق ومراجعتها للتحقق من سلامتها وخلوها من أية غش أو مخالفات غير عادية في ضوء الأهمية النسبية. (رشيد القريشي، 2011، صفحة 19)

سابعا- استقلال المراجع

الواجب الأساسي للمراجع هو إبداء الرأي على الكشوف المالية على أنها تمثل بصورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وتقديم تقريره لمستخدمي تلك الكشوف، وبما أن عمل المراجع هو القيام بعملية المراجعة بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز، ذلك يعني عدم وجود تعارض بين عمل المراجع والإدارة، ولكن هذا لا يعني أن يكون عدم وجود تعارض حتمي أو دائم، فقد يكون هناك تعارض بين كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمراجع، لذا يجب أن يكون المراجع طرفا محايدا لأصحاب المؤسسة والإدارة. (بوعبيدة، 2021، صفحة 17)

ثامنا- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يجب أن تكون المعلومات المالية قدتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة و المتفق عليها فالالتزام بها يعد مؤشرا حقيقيا لمدى الحكم على صلاحية الكشوف المالية، و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها". (شدري معمر، 2015، صفحة 14)

تاسعا- المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل

يقضي هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروض، وخاصة مع إدخال النظم الآلية لمعالجة البيانات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة. (شريقي، 2013، صفحة 17)

الفرع الثالث: منهجية المراجعة الخارجية

وتتمثل فيما يلي:

أولا: الحصول على معرفة شاملة بالمؤسسة: (بلقاضي، 2017/2016، الصفحات 35-36)

من الأشغال الأولية التي يقوم بها المراجع هو الحصول على معرفة شاملة حول المؤسسة حيث أن المعلومات المتحصل عليها خلال مرحلة التحليل والفهم يتم جمعها وحفظها في ملف دائم الذي يسمح استعماله من طرف معاوني المراجع حيث يتدخلون خلال المهمة وتحتوي هذه المرحلة على العناصر التالية:

أ. معلومات لها صفة شاملة متعلقة بالمؤسسة:

وتحتوي أساسا على:

1. إثبات وتحقيق هوية المؤسسة: وتكمن في شهرة المؤسسة، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري، الشكل القانوني للمؤسسة، مبلغ رأسمالها الاجتماعي، الهدف التجاري للمؤسسة، أعضاء مجلس الإدارة، الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العامة، كيفية التصويت على قراراتها، الاطلاع على العقد الابتدائي لنظام الشركة.

2. سير أعمال المؤسسة: النشاط الاجتماعي، تحليل نظام وقانون المؤسسة، معلومات متعلقة برأس المال (تطوره وتقسيمه)، المكافآت والمرتبات.....الخ.

3. التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة: وتشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول المؤسسة أو القطاع في الجرائد، المجلات والكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة وتقوم به مثلا:

- ✓ خلافات مع النقابة في القطاع.
- ✓ اتفاقيات مع العمال في القطاع.
- ✓ مشاكل تكتب في المجلات والمقالات.....الخ.

4. تنظيمات مهنية: حيث أن لكل قطاع قوانينه وبالتالي لا بد من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم المؤسسة موضوع المراجعة.

ب.الاتصالات الأولية بالمؤسسة:

يتم اللقاء والحوار مع المسؤولين وخاصة الذين سيتعامل معهم المراجع وكذلك زيارة المؤسسة للحصول على المعلومات الآتية:

1. طبيعة نشاط المؤسسة وكذا تعرفه على الناحية الفنية من حيث تسلسل العمليات الفنية سواء الصناعية أو التجارية أو المالية.

2. زيارة المخازن وبعض الفروع والتعرف على أسلوب العمل بها.

3. التعرف على الوثائق المتمثلة في إجراءات وطرق العمل المكتوبة والمطبقة بهذه المؤسسة منها:

- ✓ النظام المحاسبي وأنظمة التكاليف وكيفية استخدامها.

✓ اللوائح المنظمة لسير العمل وكيفية تنظيم المهام ويتضح من كل هذا أن المراجع يكرر زيارته للمؤسسة مع مساعديه لتكوين فكرة كاملة حولها، فإذا انتهى من جمع المعلومات السالفة الذكر يبدأ في تخطيط برنامج المراجعة بالاشتراك مع فريق المراجعة وتوزيع العمل على مساعديه. (بلقاضي، 2017/2016، صفحة 36)

ت.انطلاق الأعمال:

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه،كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر. (سردوك، 2021-2022، صفحة 95)

ثانيا- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

قبل التطرق لإجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يجب التعريف بنظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية: "وجاء تعريف اللجنة الراعية للمنظمات كوسو المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها: الإجراءات المطبقة من قبل مجلس الإدارة ومن تحت مسؤولياتهم من أجل توفير ضمان معقول بأن الأهداف الرقابية التالية متحققة (دقة التقارير المالية، الالتزام، حماية الموجودات، الكفاءة، الإنتاجية)." (إسماعيل عثمان، 2021، صفحة 70)

ويعرف أيضا هو كل ما تضعه أو تتبعه المؤسسة من قوانين وأنظمة ولوائح وضوابط وإجراءات وأساليب والتي يجب أن تشمل الخطة التنظيمية كل الأساليب والإجراءات والطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية أصولها ومنع الغش والخطأ وضمان صحة واكتمال ودقة وسلامة السجلات المحاسبية، ضمان دقة المعلومات المالية والإدارية والتشغيلية وزيادة الثقة في الاعتماد عليها. (عبد النبي و رواني، 2022، صفحة 93)

أ.جمع الإجراءات:

يتعرف المراجع على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات (المكتوبة وغير المكتوبة) بها، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة. وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا ...والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن. إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع(كوجود دليل)أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعلمة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها. كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي في عملية القبض والتسجيل لها. (سردوك، 2021-2022، صفحة 98)

ب.اختبارات الفهم:

يحاول المراجع فهم النظام المتبع عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، من خلال التأكد من فهمه وحسن تلخيصه وليس فقط يتتبع العمليات ويتأكد من وجودها وحدوثها، ومثلا عن ذلك يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم

السلع وعمليات البيع المحررة وتحركات الجرد. ليتأكد المراجع من أن هذا الإجراء موجود وأنه أحسن تبويبه. (سردوك، 2021-2022، صفحة 98)

ج. التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

حيث يتمكن المراجع من إعطاء واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف من خلال تقييمه الأولي للرقابة الداخلية، حيث يتم استعمال استمارات وتتضمن أسئلة ويكون الإجابة عنها بنعم أو لا حيث الإجابة نعم إيجابي و لا سلبي، كي يستطيع تحديد نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من الناحية النظرية. (بوتين، 2003، صفحة 43)

د. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا، يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان. (بوتين، 2003، صفحة 43)

هـ. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

"اعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف(ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام ". (سردوك، 2021-2022، صفحة 99)

ثالثا- إعداد التقرير النهائي:

أ. تقرير المراجع الخارجي:

يعرف على أنه تقرير المراجع الخارجي هو الحوصلة النهائية لمهمة مراجعة الحسابات التي يقوم بها المراجع الخارجي خلال أداء مهامه التي تنص عليها المادة 23 من القانون01 – 10 ، تخرج بالشكل النهائي حسب معيار المراجعة الجزائري (700) ، وتجدر الإشارة إلى أن إضافة إلى مهام المراجع الخارجي" يشهد، يفحص، يبدي رأيه، يقدر، يعلم "يقوم كذلك بالإفصاح عن بعض المعلومات الخاصة في تقارير إضافية تضاف للتقرير العام للتعبير عن الرأي. (بن يحي و بابنات، 2022، صفحة 701)

ويجب أن يحتوي التقرير النهائي على الرأي الفني للمراجع الخارجي حول الكشوف المالية الخاصة بالمؤسسة، وفي حالة استحالة إبداء رأيه عليه ذكر أسباب ذلك، وفي حالة المصادقة على الكشوف المالية عليه أن يبين (مدى سلامة تسجيلات المعالجات المحاسبية للبيانات، هل تم احترام تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، هل التزمت المؤسسة بتطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى وإن تم تغيير الطرق يجب على الإدارة تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير، على المراجع أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول سير عملية المراجعة ويختار نوع التقرير المقابل لذلك). (خلاصي و بن لولو، 2020، صفحة 469)

ب. أشكال التقرير النهائي:

وتتمثل في المصادقة بتحفظ والمصادقة بدون تحفظ وعدم المصادقة وسنتطرق لهم بالتفصيل كالآتي:

1. المصادقة بتحفظ:

يصادق المراجع الخارجي بتحفظات عندما تكون الأهمية النسبية للأخطاء، الاختلالات المكتشفة ليست من طبيعة تشويه جوهري لانتظامية وصدق الحسابات السنوية، وفي هذا الشكل من المصادقة يجب أن يكون المراجع الخارجي دقيق وواضح عند صياغة وتقدير التحفظات، وكذا تحديد الطبيعة الدقيقة ومحتوى التحفظات ومدى تأثيرها على الحسابات وعلى نتيجة السنة المالية. (بوعبيدة، بلقاضي، و بلقاضي، 2019، صفحة 125)

2. المصادقة بدون تحفظ:

عند حصول المراجع الخارجي على كافة السجلات والوثائق المطلوبة من الإدارة وتعاونهم مع المراجع الخارجي، إضافة لإتباع المؤسسة للمعايير المحاسبية سواء كانت المحلية أو الدولية المقبولة عموما يتم اتخاذ قرار المصادقة بدون تحفظ. ويمتنع المراجع الخارجي عن المصادقة بدون تحفظ لما (يبدي عدم رضاه عن الكشوف المالية حالة عدم إعطائها الصورة الحقيقة للوضع المالي للمؤسسة، حالة عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عنها أو عدم تطابق تسجيل العمليات المحاسبية للسنوات المقارنة، عدم كفاية الدلائل المحاسبية والوثائق الضرورية للمعالجة المحاسبية، وحالة عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية وعدم توفر السجلات والمستندات والدفاتر الضرورية وعدم التأكد من المبالغ وصحة الأرصدة). (خلاصي و بن لولو، 2020، الصفحات 469-470)

3. عدم المصادقة (رأي سلبي):

يرفض المراجع الخارجي المصادقة على الحسابات السنوية عندما يقدر بأن عدد وخطورة الاختلالات والأخطاء المكتشفة هي كالكشوف المالية التي لا تقدم كافة ضمانات الانتظام والصدق، وفي هذه الحالة يجب أن يكون رفض المصادقة مبررا ومدعما بأكبر قدر ممكن من المعلومات لتمكين جميع المساهمين من اتخاذ القرارات اللازمة عن دراية. (بوعبيدة، بلقاضي، و بلقاضي، 2019، صفحة 125)

كما ينتج عن رفض المصادقة وجود عوائق لا يمكن التغلب عليها من المراجع الخارجي و رفض قاطع من مسؤولي المؤسسة لإجراء تعديلات جوهرية على بعض الحسابات أو بنود الميزانية أو حذف أوجه قصور خطيرة على أداة المحاسبة وفقا لملاحظات وتوصيات المراجع الخارجي. (بوعبيدة، بلقاضي، و بلقاضي، 2019، صفحة 125)

الفرع الرابع: معايير تقارير إعداد المراجعة الخارجية ومعايير المراجعة الجزائرية

تعد معايير تقارير المراجعة الخارجية التقارير التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في إعداد تقريره وبناء رأيه الفني المحايد حددها المشرع الجزائري في خمسة عشر معيار كل نوع على حدا حيث كل نوع منها يقدم معلومات محددة وهي كالتالي:

أولا- معايير تقارير إعداد المراجعة الخارجية:

حسب القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، فقد حدد التقارير الواجب على المراجع الخارجي الالتزام بإعدادها والمعايير والمحتوى الذي تتضمنه هذه التقارير وهي كما يلي: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، 2014، الصفحات 13-22)

أ. المعيار الأول: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الكشوف المالية:

حيث يهدف هذا التقرير بالتعبير عن رأي المراجع الخارجي حول الكشوف المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق شكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي، ويتضمن التقرير حول الحسابات الفردية اسم وعنوان المراجع الخارجي ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول إضافة إلى عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير المراجعة الخارجية للمؤسسة محل الدراسة وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق، حيث يتكون من جزئين:

1. الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي: وتتمثل في:

✓ مقدمة: في مقدمة التقرير يقوم المراجع الخارجي ب:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة أن الكشوف المالية قد تم وقفها من طرف المؤسسة.
- التذكير بمسؤولية المسيرين في المؤسسة عند إعداد الكشوف المالية.
- التذكير بمسؤولية المراجع الخارجي عند التعبير عن رأيه حول الكشوف المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

✓ الرأي حول الكشوف المالية: يعبر المراجع الخارجي عن رأيه حول الحسابات السنوية ويكون حسب الحالة:

- رأي بالقبول
- رأي بتحفظ
- رأي بالرفض

✓ فقرة الملاحظات

2. الجزء الثاني: يتمحور هذا الجزء المعنون حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

✓ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.

✓ المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية

✓ المعلومات التي يوجب القانون على المراجع الخارجي الإشارة إليها.

ب. المعيار الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

ج. المعيار الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

ويتعلق هذا المعيار حول الاتفاقيات المنظمة التي تعد كل الاتفاقيات المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين المؤسسة والأشخاص المعنيين، ويتعين على المراجع الخارجي تذكير المسيرين في المؤسسة حول طبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة لإعداد التقرير.

د. المعيار الرابع: معيار تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول خمس أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا والذي يتم تسليمه للمراجع الخارجي، ويعد إعداد الكشف حول حول خمس أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا من مسؤولية مسيري المؤسسة.

هـ. المعيار الخامس: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة للمستخدمين في المؤسسة المعد في كشف سنوي وتتم المصادقة عليه من طرف المراجع الخارجي.

و. المعيار السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس(5) الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة في المؤسسة:

وذلك من خلال عرض المراجع الخارجي في جدول تطور النتيجة على مدى الخمس سنوات الأخيرة وعرض النتيجة قبل الضريبة و الضريبة على الأرباح والنتيجة الصافية و عدد الأسهم أو حصص المؤسسة المكونة لرأس مالها، النتيجة حسب السهم أو حصة المؤسسة ومساهمة العمال في النتيجة.

ز. المعيار السابع: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية قصد تجنب الأخطاء المعتبرة في الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، يتم إعداده من طرف المراجع الخارجي في تقريره.

ح. المعيار الثامن: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، وذلك من خلال إعداد المديرية للوقائع والأحداث التي تحدد إمكانية استمرار الاستغلال.

ط. المعيار التاسع: معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول أسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم 20% من رأس مال المؤسسة.

ي. المعيار العاشر: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول عملية رفع رأس مال المؤسسة، حيث يتأكد المراجع الخارجي من أن المعلومات الواردة تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال وتشمل مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، كيفيات تحديد سعر الإصدار.

ك. المعيار الحادي عشر: معيار التقرير بعملية تخفيض رأس المال:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول عملية تخفيض رأس مال المؤسسة، حيث يدرس المراجع الخارجي إذا كانت الأسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد من أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى، احترام المساواة بين المساهمين والشركاء، احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

ل.المعيار الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول إصدار قيم منقولة للتوظيف، حيث يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية و إلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

م. المعيار الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول توزيع تسبيقات الأسهم، حيث يتحقق المراجع الخارجي من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

ن. المعيار الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل المؤسسات ذات الأسهم:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول تحويل مؤسسة ذات أسهم إلى مؤسسة من شكل آخر، حيث إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف مسيري المؤسسة وتكون موضوع تقرير المراجع الخارجي.

س. المعيار الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والمؤسسات المراقبة:

ويتعلق هذا المعيار بوجوب إعداد تقرير حول التعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال المؤسسة خلال السنة المالية.

ثانيا- معايير المراجعة الجزائرية:

نظرا لتطور مهنة المراجعة على المستوى الدولي، تم فرض على القائمين على مهنة المراجعة في الجزائر وضع معايير المراجعة الجزائرية لرفع المستوى المهني للمراجعين حيث يستشهد بها المراجعون للقيام بمهامهم والخروج بتقرير ذو جودة عالية وتتمثل في:

أ. وفقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

1. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (210) "اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة":

حيث يوضح هذا المعيار أن الشخص المكلف بالمراجعة في المؤسسات الاقتصادية وهو المراجع الخارجي أو المراجع المتعاقد، وقد عالج مختلف واجبات وحقوق المراجع وتقديم نموذج لرسالة مهمة والقيام بمهمته وفق الشروط المنصوص عليها كالمرجع المحاسبي المطبق ووضع الإدارة لنظام الرقابة الداخلية وتدوين أحكام المراجعة ومسؤوليات المراجع والإدارة. (وزارة المالية، المقرر رقم 002، 2016، الصفحات 2-3)

2. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (505) "التأكيدات الخارجية":

حيث يوضح هذا المعيار استعمال المراجع الخارجي للتأكيدات الخارجية وتكون ذات مصداقية للحصول على الأدلة اللازمة لإبداء رأيه عن طريق رد خطي مباشر يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة المرسلة من طرف المراجع. (وزارة المالية، المقرر رقم 002، 2016، صفحة 2)

3. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (560) "الأحداث اللاحقة":

حيث يوضح هذا المعيار التزامات المراجع حول الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات والتي تتأثر بها الكشوف المالية سواء الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع. (وزارة المالية، المقرر رقم 002، 2016، صفحة 2)

4. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (580) "التصريحات الكتابية":

حيث يوضح هذا المعيار حصول المراجع على تصريحات كتابية من إدارة المؤسسة تؤكد فيها أنها قامت بمهامها على أكمل وجه، وتعتبر عنصر إقناع. (وزارة المالية، المقرر رقم 002، 2016، صفحة 2)

ب. وفقا للمقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

1. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (300) "تخطيط مراجعة الكشوف المالية":

حيث يوضح هذا المعيار التزامات المراجع الخارجي فيما يخص التخطيط لمراجعة الكشوف المالية وهو يخص المراجعة المتكررة، ومن أهم واجباته إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة ووضع إجراءات أولية لتخطيط المراجعة. (وزارة المالية، المقرر رقم 150، 2016، الصفحات 2-3)

2. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (500) "العناصر المقنعة":

حيث يوضح هذا المعيار كافة العناصر المقنعة التي تم جمعها أثناء عملية المراجعة للوصول إلى نتائج يعتمد عليها في إبداء الرأي. (وزارة المالية، المقرر رقم 150، 2016، صفحة 2)

3. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (510) "مهام المراجعة الأولية-الأرصدة الافتتاحية":

حيث يوضح هذا المعيار واجبات المراجع فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية، حيث يشير إلى أن هذه الأرصدة تتضمن المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية السنة (وزارة المالية، المقرر رقم 150، 2016، صفحة 2)

4. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (700) " تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية":

حيث يوضح هذا المعيار التزام المراجع حول إبداء رأيه حول صحة الكشوف المالية وأيضا شكل ومضمون التقرير. (وزارة المالية، المقرر رقم 150، 2016، صفحة 2)

ج. وفقا للمقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن ثالث إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

1. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (520) "الإجراءات التحليلية":

حيث يوضح هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة رقابة، وهدفه المتمثل في جمع العناصر المقنعة و الموثوقة وتصور إجراءات تحليلية في تاريخ قريب. (وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017، صفحة 2)

2. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (570) " استمرارية الاستغلال":

حيث يوضح هذا المعيار التزام المراجع بتأكده من تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعدادها للكشوف المالية ومسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله. (وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017، صفحة 2)

3. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (610) "استخدام أعمال المراجعين الداخليين":

حيث يوضح هذا المعيار انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجع الداخلي، وتوضيح العلاقة بينهما. (وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017، صفحة 2)

4. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (620) "استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع":

حيث يوضح هذا المعيار واجبات المراجع عند استعانته بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر وكيفية الأخذ باستنتاجات الخبير، حيث يهدف المعيار إلى تحديد الحالات التي يمكن للمراجع الاستعانة بخبير. (وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017، صفحة 2)

ث. وفقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن رابع إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

1. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (230) "وثائق المراجعة":

حيث يوضح هذا المعيار مسؤولية المراجع الخارجي في إعداد وثائق لمراجعة الكشوف المالية، وذكر طبيعة هذه الوثائق وفائدتها بالنسبة للمراجع. (وزارة المالية،المقرر رقم 77، 2018، صفحة 2)

2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (501) " العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة":

حيث يوضح هذا المعيار الحصول على كافة المعايير فيما يخص المخزونات وإحصاء كافة النزاعات والقضايا التي تخص المؤسسة. (وزارة المالية،المقرر رقم 77، 2018، صفحة 2)

3. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (530) "السبر في المراجعة":

يوضح هذا المعيار اعتماد المراجع على السبر في المراجعة، حيث يعالج طريقة السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار العينات ووضع إجراءات الاختيار وتقييم النتائج المتحصل عليها. (وزارة المالية،المقرر رقم 77، 2018، الصفحات 2-3)

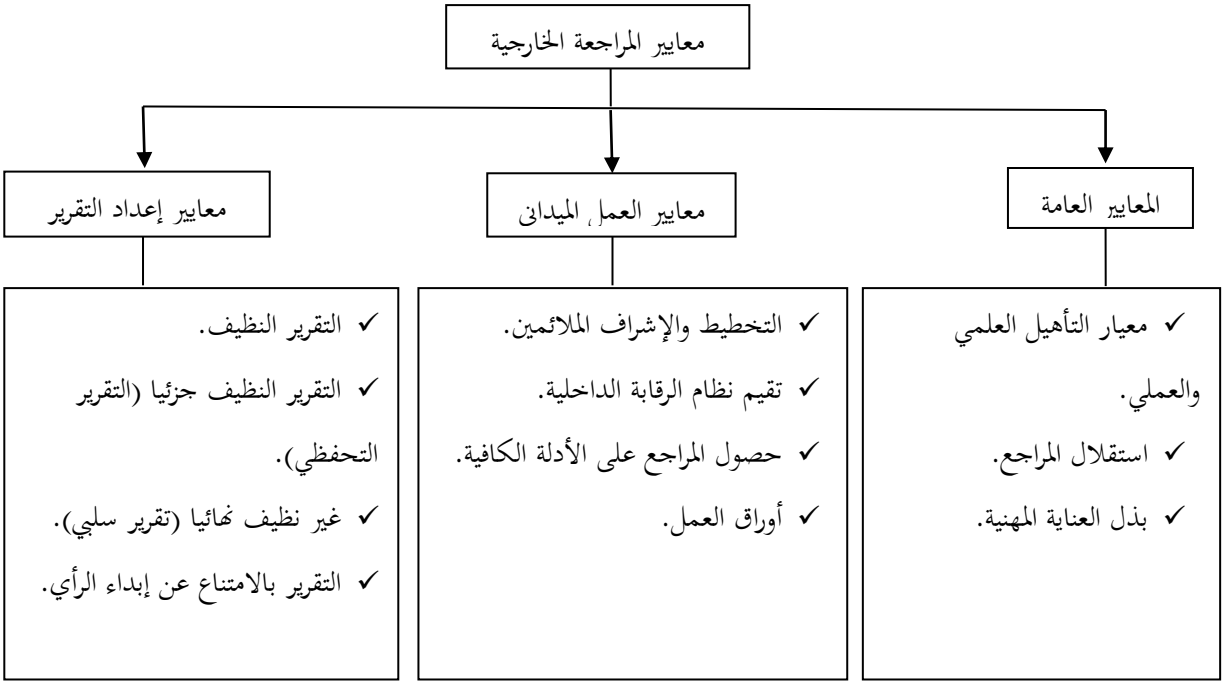
4. المعيار الجزائري للمراجعة رقم (540) "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

حيث يوضح هذا المعيار واجبات المراجع حول التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، ويهدف المراجع لجمع العناصر المقنعة والكافية من أجل هذه التقديرات مدرجة في الكشوفات. (وزارة المالية،المقرر رقم 77، 2018، الصفحات 2-3)

الفرع الخامس: معايير المراجعة الخارجية

ويمثل الشكل التالي معايير المراجعة الخارجية:

الشكل(1-4): معايير المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على: (بوعبيدة، 2021، صفحة 55)، (حولي، 2015، الصفحات 139-140)

من خلال الشكل تتمثل معايير المراجعة في: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير

أولا- المعايير العامة:

"تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء المهمة". (عبيد سعد و لطف حمود، 2011، صفحة 46)

وتتمثل المعايير العامة في العناصر التالية:

أ. معيار التأهيل العلمي والعملي: حيث ينص على أن المراجعة تتم من طرف شخص مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية ويمارسون المهنة كمراجعين (عبيد سعد و لطف حمود، 2011، صفحة 46)

1. التأهيل العلمي:

وهو أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعيا في المحاسبة والمراجعة وكذا الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة". (بوعبيدة، 2021، صفحة 55)

2. التأهيل العملي:

مهنة المراجعة كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، إذ يجب على الشخص الذي يرغب أن يصبح مراجعا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة. (بوعبيدة، 2021، صفحة 55)

ب.استقلال المراجع:

ويعتبر أساس عملية المراجعة الخارجية، وهو من أساسيات وركائز ممارسة المهنة، فالاستقلالية تتطلب من أن المراجع يتمتع باستقلال فعلي وظاهري، حيث يرتبط الاستقلال الفعلي بذهنية المراجع حيث يعتمد على ذات المراجع وأن لا يتأثر الحكم النهائي بأطراف أخرى بل على رأي المراجع دون ضغوط، أما الظاهري فيتحدد من خلال العلاقة بين العميل والمؤسسة محل المراجعة من خلال ما يطلع عليه الآخرون من حيادية في الرأي الفني وبدون وجود مصالح أخرى تخدم الطرفين. (قحموش، 2022، صفحة 489)

ج. بذل العناية المهنية:

في بداية عملية المراجعة على المراجع القيام بالتخطيط المناسب ودراسة أحوال المؤسسة محل المراجعة لإعداد خطة المراجعة بشكل مناسب، فبذل العناية المهنية المعقولة في الفترة الأولية يؤدي إلى سلامة النتائج المبنية، وخلال الاختبارات الجوهرية على المراجع القيام باختبارات مع بذل الحذر المطلوب في انتقاء الأدلة وجمعها وتقييمها، وخلال مرحلة الإعداد على المراجع الحذر والتيقظ عند تقييم الأدلة وعند تحديد النتيجة النهائية. (الذنيبات، 2015، صفحة 54)

ثانيا- معايير العمل الميداني:

وتنحصر في النقاط التالية:

أ. التخطيط والإشراف الملائمين:

يعني على المراجع وضع خطة مناسبة تتوافق وبيئة المؤسسة محل المراجعة، بالإضافة لتحديد الإطار الزمني لكل خطوة خلال عملية الفحص للوصول للغرض المنشود، مع احتمال تعديلها أثناء تطورات مراحل العمل، مع تحديد المسؤوليات لمساعديه ومتابعتهم من خلال متابعة أعمالهم وتقييم أدائهم لأنه يعتبر المسؤول الأول عن عملية المراجعة. (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 88)

ب. تقيم نظام الرقابة الداخلية:

يتم فيها دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة محل المراجعة بطريقة سليمة للاعتماد على النتائج المتحصل عليها وتكون كأساس يمكن الاعتماد عليه. (أحمد قايد، 2015، صفحة 26)

ج. حصول المراجع على الأدلة الكافية:

يقوم المراجع بجمع الأدلة وقرائن الإثبات لتبرير رأيه الفني المحايد الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة كالمستندات، الجرد المادي و المصادقات. (مختار رحماني، 2020/2019، صفحة 24)

د. أوراق العمل:

"تمثل أوراق العمل دليل ملموس على العمل الذي قام به المراجع وتشمل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والنتائج التي توصل إليها". (حولي، 2015، صفحة 139)

ثالثا- معايير إعداد التقارير:

"يعتبر التقرير الحلقة الأخيرة من أعمال المراجع، ويعتبر همزة وصل بينه وبين الأطراف المستخدمة له، وسعيا لتوحيد تقارير المراجعة وإعطائها نماذج نمطية فقد أصدرت مجموعة من المعايير في هذا الشأن نوجزها في": (حولي، 2015، صفحة 140)

1. توضيح التقرير إذا ما كانت الكشوف المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. توضيح التقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من دورة لأخرى، وفي حالة تغيرها يجب الإشارة إلى ذلك مع ضرورة تقديم الكشوف المالية بالطرق القديمة والجديدة وتبيان نقاط الشبه والاختلاف.
3. يجب أن تفصح الكشوف المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة.
4. يجب أن يشتمل التقرير على رأي المراجع عن الكشوف المالية كوحدة واحدة. (حولي، 2015، صفحة 140)

وتتضمن التقارير ما يلي:

أ. التقرير النظيف:

يشير إلى عدم وجود أي تحفظ في تقرير المراجع، والكشوف المالية تعبر عن صدق وعدالة وموضوعية الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة محل المراجعة. (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 89)

ب. التقرير النظيف جزئيا (التقرير التحفظي):

يعبر المراجع عن رأيه بتحفظ حالة اكتشافه لأخطاء جوهرية ولكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للكشوف المالية، وكذلك عدم حصول المراجع على كافة المعلومات والأدلة التي تسهل عليه عملية المراجعة وتكوين رأيه الفني المحايد. (زيادي، بوعافية، و سراي، 2020، صفحة 31)

ومن الأسباب التي تؤدي إلى إبداء الرأي بتحفظ نذكر ما يلي:

1. أن عملية الفحص للدفاتر والسجلات المحاسبية لم تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
2. الصعوبات التي يواجهها المراجع أثناء التزامه بإجراءات المراجعة وذلك من خلال مثلا الاستفسار والفحص والمراجعة...الخ.
3. وجود نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
4. إعداد الكشوف المالية استنادا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
5. استحالة إبداء الرأي فيما يخص مدى استمرارية المؤسسة موضوع المراجعة في النشاط الذي تمارسه نظرا لبعض للتحفظات المسجلة في تقريره. (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 89)

ج. غير نظيف نهائيا (تقرير سلبي):

يتم اللجوء لهذا النوع من التقارير عندما لا تعبر الكشوف المالية المنجزة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وعدم احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى المراجع ذكر أسباب إعداد هاذا النوع من التقارير، وأن التحفظ غير كافي للإفصاح عن النقص في الكشوف المالية والتضليل من طرف المحاسب. (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 89)

ومن أسباب اعتماد هاذا التقرير:

1. عدم اعتماد المراجع في إعداد تقريره على نظام الرقابة الداخلية لوجود مشاكل فيه.
2. وجود معوقات وعقبات من طرف إدارة المؤسسة محل المراجعة.
3. تقييم الأصول بأسس غير موضوعية، وعدم الثبات في السياسات المحاسبية من فترة لأخرى من طرف المؤسسة محل المراجعة ووجود العديد من المشاكل في الإفصاح المحاسبي عن الطرق المحاسبية المنتهجة يؤدي إلى عدم الموضوعية والموثوقية في نوعية المعلومات المالية. (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 89)

د. التقرير بالامتناع عن إبداء الرأي:

امتناع المراجع عن إبداء الرأي لعدم تحصله على كافة المعلومات والأدلة الكافية والمناسبة لاكتشاف الأخطاء وبناء رأيه الفني، ويتوصل أن الأخطاء الجوهرية المكتشفة أثرها واسع النطاق على الكشوف المالية وتؤثر بالسلب على عدالة ومصداقية المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة. (زيادي، بوعافية، و سراي، 2020، صفحة 31)

ومن أسباب امتناع المراجع على إعداد التقرير:

1. عدم السماح للمراجع بالتعامل ومراسلة الزبائن أو الموردين وكافة المتعاملين مع المؤسسة محل المراجعة للتأكد من صحة وسلامة الأرصدة الظاهرة في السجلات المحاسبية والدفاتر ويتنافى مع إجراءات المراجعة.
2. القيام بعمليات الجرد دون حضور المراجع المكلف بالمراجعة أو نائبه، وعدم تمكن الجهة القائمة بعملية المراجعة من مراجعتها وفحص الأرصدة في وقت لاحق.
3. عدم اقتناع المراجع بالعناصر المدرجة في الميزانية، وعدم قناعته بعمليات التقييم والقياس المحاسبي المستخدمة من طرف محاسبين المؤسسة محل المراجعة. (بن زعمة، بصري، و تقرارت، 2018، صفحة 90)

المطلب الثالث: جودة المراجع الخارجي

حيث يمثل رأيه الفيصل والحكم النهائي على مصداقية المؤسسة في إعداد كشوفها المالية وسنتطرق له في الفروع التالية:

الفرع الأول: تعريف المراجع الخارجي

يعرف أنه شخص خارجي مستقل يقوم بفحص الكشوف المالية التي تعدها إدارة المؤسسة بغرض إبداء الرأي في مدى عدالة ومصداقية تمثيل هذه الكشوف للمركز المالي للمؤسسة ولنتيجة أعمالها، ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تتم بمعرفة شخص على درجة كافية من الاستقلال عن الأشخاص الذين يخضع عملهم للفحص، فيجب ألاّ يكون المراجع خاضعا لنفوذ الإدارة أو سلطانها، أو متأثرا بآرائها أو متحيّزا لوجهة نظرها حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي يقوم به. (قحموش، 2022، الصفحات 487-488)

ويعرف أيضا ذلك المراجع الخارجي الذي توفرت فيه الشروط والصفات وذو كفاءة مهنية وعلمية للقيام بعملية المراجعة ونيل ثقة مستخدمي الكشوف المالية. ولكي يقوم المراجع بعمله على الوجه المطلوب فإن هناك حقوق معينة فرضتها التشريعات القانونية والمهنية، وعليه في المقابل واجبات ومسئوليات. (عبيد سعد و لطف حمود، 2011، صفحة 68)

ويعرف أيضا أنه الشخص الذي تقع تحت عاتقه مسؤولية وضع برنامج المراجعة و إبداء الرأي عن الكشوف المالية الخاضعة للمراجعة، وذلك سواء قام بتنفيذ إجراءات برنامج المراجعة بنفسه أو برفقة مساعديه. (منصور أحمد، حامد سمحي، و أحمد زمزم، دون تاريخ، صفحة 43)

ويعرف أيضا أنه هو شخص محترف ومسئول ومحايد، يكون مستقل عن المؤسسة الطالبة لخدماته والتي تخضع لعملية للمراجعة، حيث يقدم خدماته مقابل عقد لحسابه الخاص، وهو مطالب بتقديم تقرير مفصل عن مدى صدق وشرعية الكشوف المالية التي تخضع لفحصه، وعليه أن يتحلى بثلاث صفات أساسية وهي: (مختار رحماني، 2020/2019، صفحة 13)

أولا- الاستقلالية: حيث لا تربطه أي صلة بالمحاسبة

ثانيا- محايد: عليه توفير جميع الظروف لإعطاء رأي فني

ثالثا- سر المهنة.

ويعرف أيضا أنه يطلق عليه المراجع الخارجي، ويكون فردا أو جهة، ومهمته مراجعة الكشوف المالية وفحصها وإبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة الكشوف المالية وهل تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة محل المراجعة. (أحمر، 2016، صفحة 5)

ويعرف أيضا المراجع الخارجي الذي تستخدمه مؤسسة مراجعة الحسابات مع المؤسسات للتحقق من حساباتها ومعلوماتها المالية، وهو أيضا خبير في الإدارة والتسيير والمحاسبة. (School, 2023, p. 2)

ويطلق على المراجع الخارجي لقب محافظ الحسابات حسب القانون الجزائري المادة 22 من القانون 10-01 الصادر بالجريدة الرسمية ، العدد 42 بتاريخ 11 جوان 2010 المتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، "يعد محافظ حسابات (مراجع خارجي)، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010، صفحة 7)

ومنه نستنتج تعريف للمراجع الخارجي هو كل شخص معنوي مستقل يمارس بصفة عادية وتحت اسمه الخاص مراجعة وفحص الكشوف المالية للمؤسسة محل المراجعة وبشكل موضوعي ودون ضغوط لإعطاء رأيه الفني والمحايد على الكشوف المالية للمؤسسة محل المراجعة لإعطائها المصداقية وإمكانية الاعتماد عليها من أجل إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة.

الفرع الثاني: مهام المراجع الخارجي

حسب المادة 23 من القانون الجزائري 10-01 يضطلع محافظ الحسابات(المراجع الخارجي) بالمهام التالية:

أولا- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

ثانيا- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

ثالثا- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.

رابعا- يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

خامسا- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010، صفحة 7)

وحسب المادة 25 من القانون الجزائري 10-01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

أولا- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر،

ثانيا- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء،

ثالثا- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،

رابعا- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،

خامسا- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

سادسا- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،

سابعا- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،

ثامنا- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010، صفحة 7)

الفرع الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي

وتتمثل في ثلاث مسؤوليات وهي:

أولا- المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي:

إن مهمة المراجع الخارجي لاتهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم بطرق قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة، سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو سواء لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنون...الخ. إن كل هؤلاء ينتظرون من المراجع الخارجي أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك المراجع الخارجي أمام مسؤولية مدنية. (عباسي، دون تاريخ، صفحة 63)

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي يجب أن تتوفر ثلاث أركان وهي:

أ. حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع الخارجي في أداء واجباته المهنية.

ب. وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع الخارجي.

ج. وجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع الخارجي. (عباسي، دون تاريخ، صفحة 64)

ثانيا- المسؤولية الجزائية:

لا تقتصر مهمة المراجع الخارجي على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلقة (moralisation) الحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون الأخلاقيات وتشجيع شفافية المعلومة المالية، وبذلك فإن المراجع الخارجي له دور ضمان المصلحة العامة، وبالتالي فإن المراجع الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية.

إن المراجع كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم... إلخ، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة فقط بمهنة المراجعة، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة المراجعة قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجنائي كالاستعمال غير الشرعي لصفة المراجع الخارجي.

وفيما يخص العوامل المكونة للمسؤولية الجزائية للمراجع الخارجي، فإنه لا يمكن الحديث عن هذه المسؤولية إلا بتوفر ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

أ. العنصر القانوني: حيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة إلا بوجود نص قانوني.

ب. العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.

ج. العنصر الأخلاقي: يجب أن يحدث الخطأ عمدا وبشكل مفترض. (شريقي، 2012، صفحة 97)

ثالثا- المسؤولية التأديبية:

"تنشأ المسؤولية التأديبية نتيجة لارتباط المراجع في كل دولة بمنظمة مهنية تحدد واجباته المهنية، أو تضع إطار لأخلاقيات المهنة الواجب احترامها، بحيث تستطيع المنظمة مساءلة المراجع في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بآداب المهنة وسلوكها" (حميداتو و بوقفة، 2011، صفحة 54).

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورته، في:

أ. الإنذار.

ب. التوبيخ.

ج. التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،

د. الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010، صفحة 10)

المبحث الثاني: المعلومة المالية

لقد أصبحت المعلومات عنصرا هاما يلعب دوره في تحديد فعالية و كفاءة المؤسسة لذلك اتجهت المؤسسات إلى تصميم و بناء أنظمة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة، و ذلك لضمان وصول معلومة موثوقة و صحيحة و دقيقة إلى كافة المستويات الإدارية، لذا تبنى النظام المحاسبي المالي المعلومة المالية و المحاسبية حيث أصبحت تدعى المعلومة المالية.

المطلب الأول :ماهية المعلومة المالية:

حيث سنتطرق في هذا المطلب لتعريف وأنواع المعلومة المالية

الفرع الأول : تعريف المعلومة المالية

تعرف على أنها المعلومة التي تتعلق بالوضع المالي للمنظمات و الاقتصاديات المختلفة، إضافة للمعلومات حول الأحداث التي تؤثر على أمن الاستثمار و سلامته. (هباش و منازع، 2018، صفحة 630)

كما تعرف المعلومة المالية بأنها كافة المعلومات الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي في الكشوف المالية المقدمة لكافة مستخدمي الكشوف المالية". (ابراهيم الحبيطي و يحي السقا، 2003، صفحة 27)

وتعرف أيضا المعلومات على أنها "عبارة عن البيانات التي تم معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كامل يمكن من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات". (بوسلمة و عقاري، 2013، صفحة 46)

وتعرف أيضا أنها "تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة، و التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا و تفسيرا وشرحا و وصفا، لمعالجتها و إخراجها في شكل معلومات تمثل معطيات تفيد في اتخاذ القرار." (غروري و بن موسى، 2022، صفحة 224)

وتعرف أيضا المعلومات المالية التي تظهرها المؤسسة بشكل أساسي في حساباتها السنوية وتعبر عن التاريخ المالي الحديث للمؤسسة وتبيان تأثيرها على الكشوف المالية للمؤسسة فهي توفر معلومات قيمة تمثل إمكانات المؤسسة الحالية لتوقع الأداء المستقبلي لها. (CHERIFI, BACHOUNDA, & YAHIAOUI, 2017, p. 220)

ومن خلال ماسبق نصل إلى أن المعلومة المالية بصفة عامة هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها لاتخاذ مختلف القرارات سواء في الوقت الحالي أو المستقبلي. و إذا ما تعلقت تلك المعلومات بأوضاع القطاع المالي نطلق عليها بالمعلومة المالية و التي يجب أن تشمل هي الأخرى على جميع البيانات و المعلومات الكمية و كذا جميع البيانات و المعلومات الوصفية .

الفرع الثاني : أنواع المعلومة المالية :

تصنف المعلومة المالية إلى عدة أنواع و ذلك تبعا لمعايير مختلفة منها:

أولا- المعلومة المالية حسب معيار الإفصاح: و تصنف إلى نوعين: (سليماني، 2020، صفحة 145)

أ. معلومة مالية إجبارية: حيث تكون مطلوبة بقوة القانون من جهة أو إجبارية تستلزمها طبيعة العمل في المؤسسات من جهة أخرى، مثل المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية .

ب. معلومة مالية اختيارية: وهي عبارة عن معلومات غير إلزامية مثل الموازنات التقديرية و التقارير الخاصة المقدمة للإدارة.

ثانيا- المعلومة المالية حسب الغرض من الاستخدام: و تصنف إلى ثلاثة أنواع: (سليماني، 2020، صفحة 145)

أ. المعلومة التاريخية: وهي عبارة عن معلومات تختص بتوفير سجل الأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة عن العمليات المالية و الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، و لتحديد و قياس نتيجة نشاطها وذلك بتحديد ربح أو خسارة المؤسسة و عرض المركز المالي عن فترة مالية معينة وبيان سيولة الوحدة الاقتصادية و مدى الوفاء بالتزاماتها. (ابراهيم الحبيطي و يحي السقا، 2003، الصفحات 29-30)

ب.معلومة عن التخطيط والرقابة: وهي عبارة عن معلومات توجه اهتمام الإدارة إلى كافة المجالات و فرص تحسين الأداء وذلك من خلال تشخيص أوجه انخفاض الكفاءة وتحديد مجالاتها و اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، وذلك بوضع كافة التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، و ذلك من خلال بروز الوضع المالي للمؤسسة باستخدام الموازنات التخطيطية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد و مساءلتهم محاسبيا، أما التكاليف المعيارية تستخدم للتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل المستويات الموجودة في المؤسسة. (ابراهيم الحبيطي و يحي السقا، 2003، الصفحات 30-31)

ج. معلومة مالية لحل المشكلات: "وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات و الاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات مالية خاصة أو تقارير مالية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية". (ابراهيم الحبيطي و يحي السقا، 2003، صفحة 31)

ثالثا- المعلومات المالية حسب قابليتها للقياس: وتصنف لنوعين: (سليماني، 2020، صفحة 146)

أ. المعلومات الكمية: هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدات قياس أخرى والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي، الحاضر والمستقبل، كقيمة المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة، النقدية الموجودة في الصندوق، الإيرادات المتوقعة من استثمار معين.

ب. المعلومات الوصفية: فهي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها والتي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية، كنوع المادة، نوع وأهمية المنتج، آراء وانطباعات المستهلكين للمنتجات.

المطلب الثاني: تعريف جودة المعلومة المالية وأهدافها و الجهات المستفيدة منها:

حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف وأهداف والخصائص النوعية للمعلومة المالية والجهات المستفيدة منها في الفروع الآتية:

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومة المالية:

تعرف على أنها "مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة." (مشري، تمرابط، و بن عباس، 2022، صفحة 71)

وتعرف أيضا بأنها "الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية". (بن الدين، عوماري، و عوماري، 2017، صفحة 102)

و تعرف أيضا " ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها." (أحمد قايد و هلايلي، 2019، صفحة 247)

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن جودة المعلومة المالية يقصد بها مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها حتى تمكن مستخدميها من استعمالها بشكل جيد في اتخاذ القرارات، غالبا هذه الخصائص تتمثل في الخصائص النوعية للمعلومة المالية كالملائمة و الموثوقية و غيرها من العوامل التي تضفي على المعلومة مصداقية و فعالية أكبر تمكن من جعلها تحقق الأهداف المرجوة منها .

الفرع الثاني : أهداف جودة المعلومة المالية:

تهدف جودة المعلومة المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها: (مامون، 2020، الصفحات 262-263)

أولا- اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد الخاصة بالمؤسسات

ثانيا- توفير معلومة تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات و التخطيط و الرقابة و توفير هذه المعلومة إلى الجهات داخل المؤسسة وخارجها .

ثالثا- توفير معلومة مفيدة لمن يتخذون القرارات الاستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون و الدائنون

رابعا- تهدف جودة المعلومة المالية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية، و المالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على السداد و المساعدة في عملية اتخاذ القرارات السليمة.

خامسا- توفر جودة المعلومة المالية بيانات مالية كافية من حيث النوعية و الكمية ذات أهمية و تستفيد منها المؤسسات

سادسا- اشتمال نظم المعلومة المالية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية و رقابة المعايير

سابعا- توفر جودة المعلومات بيانات و معلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة و التوقيت المناسب

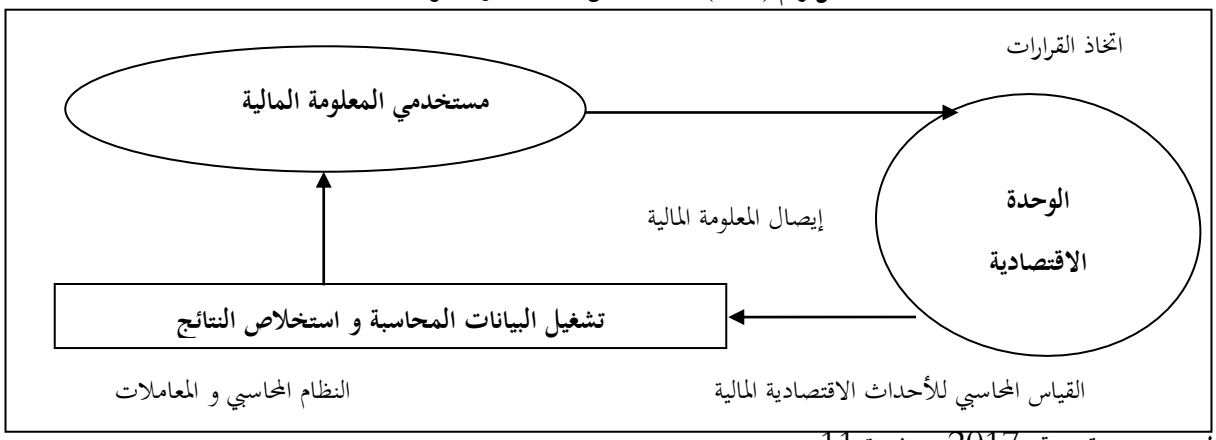
ثامنا- تساعد جودة المعلومة المالية على تقويم أساليب الرقابة .

الفرع الثالث: الجهات المستفيدة من جودة المعلومة المالية :

إن المحاسبة عموما تمارس وظيفة القياس المحاسبي للأحداث التي تمارسها الوحدات الاقتصادية و تكملها بممارسة وظيفة الاتصال المحاسبي من خلال تقديم المعلومة المالية إلى مستخدميها لاتخاذ القرارات الخاصة بالوحدات الاقتصادية. (بوقندورة، 2017، صفحة 10)

و يمكن تصوير تلك العلاقة بالشكل الآتي :

الشكل رقم (1-5) : العلاقة بين المحاسبة والمعلومة المالية



المصدر: (بوقندورة، 2017، صفحة 11)

من خلال الشكل وضحنا العلاقة بين المحاسبة والمعلومة المالية.

تحتاج العديد من الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة إلى معلومات مالية مفيدة تلبي احتياجاتهم وتعتمد كأساس في اتخاذ القرارات، وتشمل فئة الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية أطرافا داخلية وأطرافا خارجية، وتتمثل في : (صحراوي، 2020، صفحة 24)

أولا- الأطراف الداخلية: "و تتضمن كافة الأفراد من داخل المؤسسة الذين يقومون بتخطيط و تنظيم و إدارة المؤسسة، أي كل الأطراف التي لها علاقة بإدارة المؤسسة (كل الأطراف التي لها مصالح مالية مباشرة)." و تتمثل هذه الأطراف في :

أ. المديرون (المدراء):

تشمل فئة المديرين بكافة مستوياتهم: المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة، مدير التسويق، مشرفو الإنتاج، المدير المالي، موظفو المؤسسة. و تحتاج هذه الفئة إلى المعلومات التالية:

1. معلومات حول التخطيط و تحديد الاستراتيجيات و تخصيص موارد المؤسسة و مراقبتها.
2. معلومات حول الاحتياجات النقدية للمؤسسة خلال الأشهر القادمة.
3. معلومات حول الديون المستحقة على المؤسسة.
4. معلومات حول الأرباح التي حققتها المؤسسة .

ب. الموظفون:

وهم المستخدمون الدائمون أو المؤقتون للمؤسسة، حيث يهتمون كذلك بالوضعية المالية للمؤسسة، وقدرتها على الاستمرار و النمو نظرا لارتباط ذلك باستمرار حصولهم على الأجر والذي يمثل المصدر الأساسي لهم لإعالة عائلاتهم، كما يهتمون كذلك بقدرة المؤسسة على دفع الأجور في وقتها، وإمكانية رفع أجورهم في المستقبل. (بغريش، 2022، صفحة 20)

ثانيا- الأطراف الخارجية:

وتتضمن كافة الأطراف من خارج المؤسسة الذين يريدون معلومات مالية عن المؤسسة كالمستثمرين والدائنين، ويمكن تقسيمهم إلى نوعين: فئات لها مصالح مباشرة في المؤسسة، وفئات لها مصالح مالية غير مباشرة. (صحراوي، 2020، الصفحات 25-26)

و تتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف التالية:

أ. المستثمرين: "وهي الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال، وهم الطرف الأكثر تحملا للمخاطر، وبالتالي فإن تزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها، سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستعملي المعلومات المالية" (سليماني، 2020، صفحة 147)

ب. المقرضون: وهم فئة مقرضي المؤسسة سواء قروض طويلة أو قصيرة الأجل واهتمامهم ينصب فقط حول قدرة المؤسسة على تسديد قروضهم مع الفوائد. (بن زاف، 2019، صفحة 121)

ج. الموردون: يحتاج الموردون إلى المعلومات المالية لتقييم مدى قدرة المؤسسة على تسديد أو سداد ديونهم قبل تاريخ الاستحقاق. (بن زاف، 2019، صفحة 122)

د. الزبائن (العملاء): الزبائن في حاجة إلى معلومات حول استمرار المؤسسة، خاصة عندما يكون لديهم ارتباطات طويلة الأجل مع المؤسسة. (بن زاف، 2019، صفحة 122)

هـ. العاملون الحاليون والمحتملون: يحتاج العاملون إلى معلومات حول المركز المالي للمؤسسة و استقرار و ربحية المؤسسة، لتقدير قدرة المؤسسة على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين و دفع رواتبهم و تحسين مستوى معيشتهم. (صحراوي، 2020، صفحة 26)

و. الهيئات الحكومية: تحتاج الهيئات الحكومية للمعلومة المالية لمعرفة مدى التزام المؤسسة للقوانين الخاضعة لها، كما تساعدها المعلومة المالية لتقدير الضرائب المختلفة على المؤسسة ومدى قدرتها على تسديد الضرائب. (سليماني، 2020، صفحة 148)

ز. مصلحة الضرائب: "سلطة الضرائب تستعمل المعلومات المالية المتصلة بالسياسات الضريبية، وقوانين الضرائب، والوعاء الضريبي وذلك من أجل معرفة مدى التزام المؤسسات بالقواعد الضريبية المدفوعة من عدمه، وكذا قدرتها على دفع الضريبة التي تستند على التقارير المحاسبية المالية في حسابها." (بن زاف، 2019، صفحة 122)

ويوضح الجدول التالي كل فئات الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية.

الجدول رقم(1-3): الأطراف المستخدمة (المستفيدة) للمعلومة المالية

الأطراف الداخلية	**الأطراف الخارجية**	
لهم مصالح مالية مباشرة	**لهم مصالح مالية مباشرة**	**لهم مصالح مالية غير مباشرة**
✓ الفريق الإداري في المؤسسة بكافة مستوياته ✓ رئيس و أعضاء مجلس الإدارة ✓ مدراء (التسويق، الإنتاج، المالية...) ✓ مشرفو الإنتاج ✓ موظفون و عاملون	✓ المستثمرون الحاليون والمحتملون ✓ المقرضون الحاليون و المحتملون ✓ الموردون والدائنون التجاريون ✓ الزبائن ✓ العاملون الحاليون و المحتملون ✓ النقابات العمالية	✓ السلطات الضريبية ✓ السلطات القضائية ✓ المخططون الاقتصاديون ✓ الجمهور
المحاسبة المعتمدة: محاسبة إدارية ومحاسبة التكاليف للاستخدام الداخلي.	**المحاسبة المعتمدة:** محاسبة مالية تختص بقياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة للاستخدام الخارجي.	

المصدر: (صحراوي، 2020، صفحة 27)

الفرع الرابع: الخصائص النوعية للمعلومة المالية :

يجب على المعلومة المالية أن تتسم بمجموعة من الخصائص حتى تمكن من القيام بمهمة الحكم، و هذه الخصائص هي كالآتي:

أولا- الخصائص الرئيسية:

و هي الخصائص التي يجب أن تكون متوفرة في المعلومة المالية بشكل أساسي، و هي :

أ. الملائمة :

وتعني أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات بناءا على ذلك، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وعندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات والصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة. (شيخ و خشعي، 2021، الصفحات 80-81)

ب. الموثوقية :

"وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجد بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها." (شيخ و خشعي، 2021، صفحة 81)

ج. القابلية للفهم :

يجب تقديم المعلومات، بحيث يستطيع الأفراد ذوو المعرفة المعقولة بأنشطة الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات، وفهمها والقدرة على استخدامها، ومع ذلك يجب عدم حجب المعلومات المعقدة لمجرد أنها معقدة جدا، بحيث يمكن لبعض المستخدمين ألا يفهمها.

د. القابلية للمقارنة:

عمل النظام المحاسبي المالي على ضرورة الحصول على كافة المعلومات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة من خلال الإفصاح عن جميع المعلومات التي تفسر الكشوف المالية. (سلامي، بلخيري، و هوام، 2022، صفحة 956)

ثانيا- الخصائص الثانوية :

و نذكر من هذه الخصائص ما يلي:

أ. الثبات :

هذه الخاصية تكمن في التماثل والاستمرار في استخدام وسائل وأساليب والطرق المحاسبية للقياس في المؤسسة مثل طرق الاهتلاك أو تقييم المخزونات...الخ (غروري و بن موسى، 2022، صفحة 226)

ب. التوقيت الملائم :

ويقصد به توفير المعلومة المالية الملائمة في الوقت المناسب لمستخدميها، فتوفرها في الوقت المناسب لا يكون له تأثير في عملية اتخاذ القرار والتأثير بالقرار. (مشري، تمرابط، و بن عباس، 2022، صفحة 71)

ج. الحيادية:

المعلومة المالية الحيادية لا ينتج عند اختيارها تفضيل جهة على أخرى وقائمة على قياس الأحداث الاقتصادية بموضوعية. (مشري، تمرابط، و بن عباس، 2022، صفحة 71)

د. الشمول: يقصد بهذه الخاصية أن تتضمن كافة المعلومات عن حقوق المؤسسة والتزاماتها ومواردها...الخ (كحول، 2022، صفحة 609)

هـ. الدقة: أي خلو المعلومة الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية من الأخطاء. (كحول، 2022، صفحة 609)

و. الوضوح: أي خلوها من الغموض والتعقيد. (كحول، 2022، صفحة 609)

المطلب الثالث :معايير قياس جودة المعلومة المالية و العوامل المؤثرة عليها:

حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى معايير قياس جودة المعلومة المالية و معايير قياس جودة المعلومة المالية

الفرع الأول: معايير قياس جودة المعلومة المالية

أولا- معايير تحقيق جودة المعلومة المالية:

تتمثل هذه المعايير في: (هوام و لعشوري، 2010، الصفحات 17-18)

أ. معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية و تحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات و قوانين واضحة و منظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم هذه الأخيرة بالإفصاح الكافي عن أدائها .

ب. معايير رقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة و المستثمرين، و يتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل لجان المراجعة و أجهزة الرقابة المالية و الإدارية في تنظيم المعالجة المالية و كذلك دور المساهمين و الأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحكومة بواسطة أجهزة رقابية لتأكد من أن سياستها و إجراءاتها تنفذ بفعالية و أن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة و تقييم للمخاطر و تحليل للعمليات و تقييم الأداء الإداري و مدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

ج. معايير مهنية :

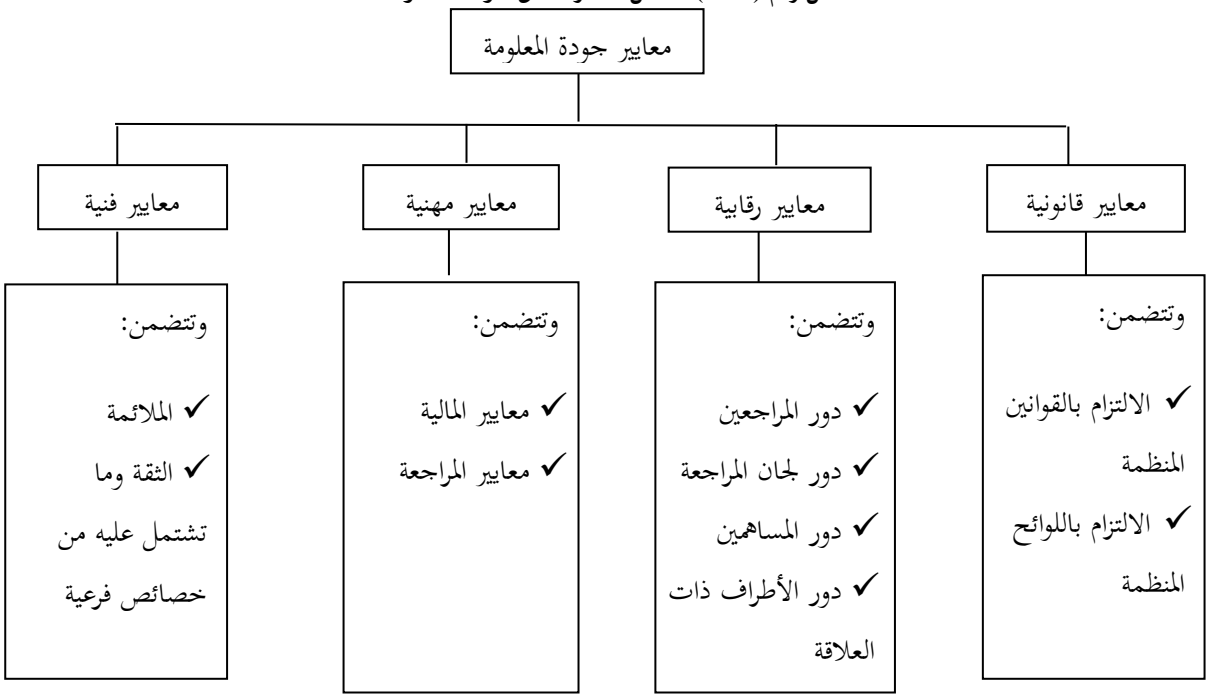
تهتم الهيئات و المجالس بإعداد معايير المالية بإعداد معايير المحاسبة و المراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك على استثماراتهم و التي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة إلى إعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة و الأمانة .

د. معايير فنية :

"إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومة المالية مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية و يزيد ثقة المساهمين والمستثمرين و أصحاب المصالح بالمؤسسة و يؤدي إلى رفع و زيادة الاستثمار."

من خلال ما سبق يمكن تلخيص معايير تحقق جودة المعلومة المالية في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1–6) : يمثل معايير تحقق جودة المعلومة المالية



المصدر: (حمداوي، 2020، صفحة 28)

يوضح الشكل معايير تحقيق جودة المعلومة بأنها هي معايير قانونية، رقابية، مهنية، فنية.

أ. معايير قياس جودة المعلومة المالية:

يمكن تحديد معايير لقياس جودة المعلومة المالية كالتالي: (حمداوي، 2020، صفحة 29)

الدقة كمقياس لجودة المعلومة المالية: يمكن التعبير عن جودة المعلومة بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي درجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي و الحاضر و المستقبل و لا شك انه كلما زادت دقة المعلومات، زادت جودتها و زادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية، و بالرغم من أهمية هذا القياس في التعبير عن جودة المعلومة فإنه لا يمكن تحقيقه و ذلك لكون المعلومة التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل و بالتالي فهي على درجة من عدم التأكد، لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند التوفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات .

1. المنفعة كمقياس لجودة المعلومة المالية: و تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة و سهولة استخدامها و يمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية: (حمداوي، 2020، صفحة 29)

✓ المنفعة الشكلية: و تعني تجانس الشكل مع احتياجات المستخدمين لتكون قيمة هذه المعلومة عالية. (قلقول و عزايزية، 2022، صفحة 453)

✓ المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومة كلما أمكن الحصول عليها وقت الحاجة. (قلقول و عزايزية، 2022، صفحة 453)

✓ المنفعة التصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومة على تقييم القرارات المتخذة. (قلقول و عزايزية، 2022، صفحة 453)

2. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومة المالية:

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، و على ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومة من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومة لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، و من ثم فإن فاعلية المعلومة هي مقياس لجودة المعلومة. (حمداوي، 2020، صفحة 29)

3. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومة المالية:

يقصد به انه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن المؤكد إن جودة المعلومة إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية. (حمداوي، 2020، صفحة 29)

4. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومة المالية:

"يقصد بها تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، و يرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات المحاسبية و يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات." (مشري، تمرابط، و بن عباس، 2022، صفحة 72)

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على قياس جودة المعلومة المالية

تتأثر درجة جودة المعلومة المقدمة للتقارير المالية بعدة عوامل و يمكن توضيح أهم العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للتقارير فيما يلي: (كحول، 2022، الصفحات 612-613)

أولا- العوامل الاقتصادية:

تختلف المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على ضرورة توفير المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المالية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

ثانيا- العوامل الاجتماعية:

" تتأثر الخصائص النوعية للمعلومة المالية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في الكشوف المالية و الوقت ...الخ فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع و نشر المعلومة المالية."

ثالثا- العوامل القانونية:

العوامل القانونية والقواعد والقوانين تؤثر على مهنة المحاسبة والرقابة بشكل مباشر وغير مباشر خاصة بعد ظهور مؤسسات المساهمة حيث تتميز بانفصال ملكيتها عن الإدارة مما أدى إلى خضوعها للقوانين الضريبية منذ نشأتها إلى غاية تصفيتها مما ينعكس على كيفية إعدادها وعرضها للتقارير المالية.

المبحث الثالث : علاقة جودة المعلومة المالية و دور المراجعة الخارجية في تحسينها

لعل الهدف الرئيسي من وراء مهمة المراجعة الخارجية هو إضافة تأكيد معقول عن مدى خلو المعلومة المالية من التحريفات، والمتمثلة في كل من الأخطاء والغش والتلاعب وغيرها من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بهدف خدمة طرف ثالث، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض في مقام أول للعناصر المحرفة للمعلومة المالية ليتم بعد ذلك التطرق لمسؤولية المراجع الخارجي اتجاه هذه الأخيرة.

المطلب الأول : مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه العناصر المحرفة للمعلومة المالية:

حيث سنتطرق في هذا المطلب للأخطاء والغش و مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الأخطاء و الغش والمحاسبة الابداعية.

الفرع الأول: الأخطاء

" يقصد به تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل الخطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح." (سوياد، 2017، صفحة 11)

وتصنف الأخطاء إلى ما يلي: (حولي، 2017، الصفحات 341-342)

أولا- أخطاء الحذف أو السهو:

وهي الأخطاء الناتجة عن عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها بدفتر اليومية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو أحدهما إلى حساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ كليا أو جزئيا، والسهو أو الحذف الكامل للقيد لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة مما يجعل اكتشافه صعبا بسبب حذف الطرفين المدين والدائن، أما عن الحذف الجزئي فمن الطبيعي أن يكون اكتشافه سهلا لما يترتب عليه من عدم التوازن في ميزان المراجعة، وأن عملية الترحيل كفيلة باكتشاف مثل هذا الخطأ.

ثانيا- أخطاء ارتكابية:

وهي الأخطاء التي تنتج عن العمليات الحسابية أو نتيجة إجراء القيود المحاسبية بطريقة غير صحيحة إما كليا والتي لا يتأثر بها ميزان المراجعة، أو جزئيا والتي قد يتأثر أو لا يتأثر بها ميزان المراجعة، ويتم اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عند إجراء المراجعة المستندية أو المصادقات الخارجية.

ثالثا- أخطاء فنية:

وتنتج هذه الأخطاء عن عدم فهم المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها، أو الجهل بها وبطرق تطبيقها، وهذا النوع من الأخطاء لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، لذا يتطلب على المراجع الخارجي بذل العناية اللازمة حتى يستطيع اكتشافها عن طريق الرجوع إلى المستندات وتحليل الأرقام ومقارنتها مع أرقام السنوات السابقة وغير ذلك من الطرق.

رابعا- أخطاء متكافئة أو معوضة:

ويقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها، بمعنى الخطأ الذي يرتكب قد يحدث خطأ آخر بنفس القيمة وبالجانب المعاكس للخطأ الأول مما يؤدي إلى تكافؤ الخطأين، بالتالي ينتج عنه عدم التأثير على توازن ميزان المراجعة، وهو ما يجعل اكتشافهما صعبا، ولا يستطيع المراجع الخارجي اكتشافهما إلا إذا بذل عناية تامة في عملية المراجعة المستندية والمحاسبية.

رابعا- أخطاء كتابية:

ويقصد بها تلك الأخطاء الناتجة عن عملية ترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر، أو ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن لجانب آخر.

الفرع الثاني: الغش

وفي هذا الصدد يعرف الغش أنه فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، و أولئك المكلفون بالرقابة و الموظفون، أو أطراف خارجية، و يتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة عادلة أو غير قانونية، و الذي ينتج عنه تحريف في الكشوف المالية. (تمارة موفق، 06، صفحة 291)

ويتخذ الغش الشكلين الآتيين: (حولي، 2017، صفحة 343)

أولا- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش:

و تشمل تحريفات مقصودة أو حذف مبالغ أو إفصاحات في الكشوف المالية من أجل خداع مستخدميها، التزوير أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية، التمثيل الخاطئ للكشوف المالية، أو سوء استعمال متعمد للمبادئ المحاسبية.

ثانيا- التحريفات الناتجة عن سوء التخصيص للأصول:

وتشمل سرقة أصول الشركة، مثل سرقة المقبوضات (كما في حالة اختلاس تحصيلات الذمم المدينة)، أو سرقة أصول (كما في حالة سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو البيع)، سداد دفعات لبائعين وهميين.

ومن الملاحظ أن مخاطر عدم اكتشاف معلومات خاطئة جوهرية ناتجة عن الغش تكون أكبر من مخاطر عدم الاكتشاف الناتجة عن الخطأ، و السبب في ذلك يرجع إلى أن الغش يضم خطط متقدمة و مصممة لإخفائه مثل التزوير، و الإخفاء المتعمد في تسجيل المعاملات، أو المعلومات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها للمراجع، و تكون هذه المحاولات أكثر صعوبة عندما تصاحبها عملية تواطؤ، و لذلك فإن هناك بعض العوامل التي تؤثر في مدى اكتشاف مراجع الحسابات للاحتيال هي:

أ. براعة مرتكب الغش: فكلما كان مرتكب الغش بارعا في ارتكاب الاحتيال فإنه من الممكن أن يعمل على اختيار أمور احتيالية يصعب على مراجع الحسابات اكتشافها بسهولة و العكس صحيح.

ب. مدى تكرار و نطاق التلاعب: فكلما زاد تكرار و حجم التلاعب، فإن المراجع الخارجي يستطيع اكتشافه و العكس.

ج. درجة التواطؤ المعينة: فكلما زادت درجة التواطؤ كلما كان من الصعب على المراجع الخارجي اكتشاف الغش و العكس.

د. الحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، و ما لها من تأثير على المراجع الخارجي في اكتشاف الغش و الاحتيال و إتمام عملية المراجعة.

هـ. المناصب العليا التي يشتغلها أولئك الأفراد المتورطين في الاحتيال، و أثارها في اكتشاف المراجع الخارجي للغش و إتمام عملية المراجعة، حيث أنه كلما كان هذا المتورط ذات مسؤولية عليا كلما كان هناك صعوبة في اكتشاف الغش و الاحتيال.

ثالثا- الفرق بين الغش والخطأ: من خلال مفاهيم الغش والخطأ التي تم التطرق لها سابقا نستنتج أن كل منهما يؤدي إلى تحريف على مستوى الكشوف المالية، ويتمثل الفرق بينهما في السبب أو الهدف أو مدى توفر حسن أو سوء نية القائمين بارتكاب الخطأ أو الغش، وعموما فطنة و انتباه المراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة كفيلة باكتشاف أوجه الخطأ والغش في الحسابات، رغم ذلك عليه أن يتحرى الدقة الكاملة أثناء عملية المراجعة لاحتمال وجود أخطاء لا يمكن اكتشافها بسهولة. لكون الغش يؤدي إلى سلسلة من التحريفات المتعمدة والتي يصعب اكتشافها بصورة تلقائية، فإنه يجب بذل مجهودات إضافية تجعل عملية المراجعة تصمم لكشف الاثنين. (عراب و زيدان، 2018، صفحة 484)

الفرع الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الأخطاء و الغش

لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على الكشوف المالية التي يشملها تقريره إلا إذا تحصل على معلومات أكيدة تفيد بأن تلك الكشوفات قد تأثرت بأخطاء وغش جوهرية، ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك الكشوف. وفي هذه الحالة يجب على المراجع القيام بما يلي: (عراب و زيدان، 2018، صفحة 495)

أ. يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي للخطأ والغش على الكشوف المالية.

ب. ضرورة القيام بتعديل الكشوف المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلائم مع الأخطاء والغش الموجودة.

ج. على المراجع الخارجي اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب

ولكن في حالة رفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة فيجب على المراجع أن يعلم كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، بأنه نتيجة لعدم قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقديره مستقبلاً وهي: (عراب و زيدان، 2018، الصفحات 495-496)

أ. إعلام إدارة المؤسسة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط ببين تقرير المراجع والكشوف المالية.

ب. إعلام الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المؤسسة لسلطاتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً.

ج. إعلام كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على الكشوف المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

الفرع الرابع : المحاسبة الإبداعية

بسبب تعرض مستخدمي الكشوف المالية بسبب الفضائح المالية والضغوطات ظهر مصطلح "المحاسبة الإبداعية"، وبهذا أصبحت المحاسبة الإبداعية سمة من سمات المؤسسات التي تسير بطريق الإخفاق.

حيث تعرف على أنها "مجمل الإجراءات التي تمارسها مؤسسات الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي يتم تشكيلها و التلاعب بها بشكل هادئ و بطريقة خفية للتغطية على المخالفات و الجرائم باعتبارها عملية خداع كبرى." (ساعد بخوش و بوطلاعة، 2021، صفحة 201)

كما تعرف "بأنها التغيير في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية للتأثير على المعلومات المالية الظاهرة في الكشوف المالية وبما يحقق أهداف فئة معينة". (تمار، رماش، و نويري، 2006، صفحة 295)

كما يمكن تعريفها على أنها " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب المعدون من خلاله الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها". (ساعد بخوش و بوطلاعة، 2021، صفحة 254)

من خلال التعاريف السابقة نصل إلى أن انه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة من الإجراءات و الأساليب التي يستخدم فيها محاسبو الشركات معرفتهم للتلاعب بالأرقام المالية و إظهار الكشوف المالية بصورة التي يرغبون بها مستغلين بذلك الثغرات في القوانين و البدائل المحاسبية المتاحة في المعايير المحاسبية.

المطلب الثاني: علاقة المراجع الخارجي بمصداقية وثقة المعلومة المالية

حيث سنتطرق لذلك في العناصر التالية:

الفرع الأول: المراجع الخارجي ومصداقية المعلومة المالية

لزيادة المصداقية والثقة حول المعلومة المالية يجب أن تخضع للمراجعة الخارجية لتأكيد مدى مصداقيتها، لذا وجب مراجعة الكشوف المالية للمؤسسة والتأكد من سلامتها .

أولا- عوامل زيادة الحاجة لمراجعة الكشوف المالية:

أ. الحاجة لإيصال المعلومة المالية:

أوضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA أن توليد المعلومات المالية وظيفة نظام المعلومات المحاسبي، إلا أن المظهر الأساسي لهذه الوظيفة هو عملية الاتصال، والتي تتضمن توصيل وتوزيع المعلومات المالية وتفسير مستخدمي المعلومات المالية لمحتوياتها من أجل اتخاذ القرار، إلا أن نظام الرقابة الداخلية هو المسؤول عن التقاط جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وتوصيلها إلى الأطراف الداخلية(العليا والسفلى)والأطراف الخارجية المناسبة. (بغريش، 2022، صفحة 45)

1. ضرورة مراجعة المعلومة المالية:

"وهي المعلومات المستعملة في تقييم أداء المسيرين بما فيهم المدير العام، ابتداء من الجمعية العامة العادية للمساهمين التي تلي الدورة المالية، وفيها تتخذ القرارات المتعلقة بنتائج الدورة وما يترتب عنها من إجراءات المعاقبة والتوقيف أو المكافأة والتمديد". (دادي عدون و تلاهوبري، 2008، صفحة 64)، لذا لابد من مراجعتها حيث تتأثر بمجموعة من العوامل:

- ✓ تعارض المصالح:

يعمل المراجع على توصيل المعلومات لمستخدمي الكشوف المالية بغرض مقابلة توقعات كل المساهمين و المحللين الماليين لغرض اتخاذهم قرارات فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية، و نظرا لحدوث تعارض بين مصالح مستخدمي المعلومة و معديها فلا بد على المراجع من مراجعة هذه المعلومة من حيث مجالها و خصائصها، فمراجعة هذه المعلومة تقوم بمساعدة الإدارة (معدي المعلومات) على تأكيد أن تلك المعلومات قد أعدت بصورة صحيحة و دقيقة. (شدري، 2015، الصفحات 84-85)

- ✓ الأثر المتوقع:

تهدف المحاسبة لإحداث أثر في قرارات مستخدمي الكشوف المالية، حيث كلما زادت أهمية القرارات ازداد تخوف مستخدميها من الإعتماد عليها وعلى معلومات مضللة، لذا الحاجة للمراجع الخارجي ضرورية من أجل إعطاء مدى الثقة في معلومات الكشوف المالية، لذا تستمد المراجعة أهميتها من متخذي القرارات ، وكذلك من خلال الثقة التي تضفيها في نفوس مستخدميها، ويركز مستخدمي الكشوف المالية على صحة ومصداقية الكشوف المالية في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية، لذا يتحصل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات التي تبرر رأيه وتزيد في قناعتهم بصحتها. (ديلي، 2009، صفحة 104)

- ✓ التعقيد:

يتمثل التعقيد هنا في مسألة عدالة الإفصاح في الكشوف المالية، و الذي يجعل من الصعب أن يقوم المستخدم العادي بهذه المهمة لوحده، و بالتالي تزداد إمكانية وجود الأخطاء و الغش كلما كانت هذه المعلومات المقدمة أكثر تعقيدا، و عليه تزداد الحاجة أكثر إلى وجود مراجع خارجي يقوم بفحص و التأكد من صحة تلك العمليات. (شدري، 2015، صفحة 85)

- ✓ البعد:

حتى و لو توفرت رغبة التحقق المباشر من درجة صحة المعلومات المالية الموجودة في الكشوف المالية لدى المستخدمين، و كانت لديهم قابلية استيعاب العملية المعقدة التي تمر بها فإن هناك أبعادا تفصل بينهم و بين إدارة المؤسسة التي تعد تلك المعلومات، و تتخذ هذه الأبعاد عدة أشكال هي: البعد المكاني، البعد الزماني، التكلفة، البعد القانوني. (شدري، 2015، صفحة 85)

1. أهمية مراجعة الكشوف المالية: (خنيش، 2020، صفحة 146)

تعتبر الكشوف المالية الوسيلة التي من خلالها يتم إيصال المعلومة المالية للمستخدمين، لذلك الحاجة للمراجعة الخارجية أصبحت أكثر من ضرورة لإضفاء المصداقية عليها، حيث تكمن دور المراجعة الخارجية من خلال:

- ✓ زيادة المصداقية وعدالة وموثوقية الكشوف المالية وصحة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة.
- ✓ زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة مع نظيراتها وذلك من خلال موثوقية كشوفها المالية وينعكس ذلك على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات.
- ✓ زيادة الثقة مع المتعاملين في البورصة
- ✓ كفاءة الكشوف المالية تعبر عن جودة المراجع وجودة عملية المراجعة من خلال الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

2. المراجع ومصداقية الكشوف المالية:

تعتبر المعلومة المالية الأساس المعتمد عليه في اتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف مستخدميها، لذا وجب تأكيد موثوقية ومصداقية هذه المعلومة، فمراجعة المعلومة المالية من أهم الحاجات التي يركز عليها مستخدمي المعلومة المالية والجهات المستفيدة منها، فالمراجع الخارجي يقدم نتائجه في شكل تقرير رسمي من خلال عرض الأعمال المطبقة والمنفذة بطريقة دقيقة من قبل مجموعة من العاملين ذوي كفاءة مهنية في هذا المجال، باعتبار المراجع الخارجي شخص مستقل عن المؤسسة بإعطائه رأيه الفني المحايد عن

عدالة ومصداقية المعلومة المالية، ففي حالة عدم وجود مراجع خارجي فالإدارة مسؤولة عن كافة المعلومات المالية المقدمة وما تحتويه ويتطلب من الإدارة أخذ قرارات وإجراءات رقابية صارمة. (ديلي، 2009، صفحة 108)

الفرع الثاني: دور المراجع الخارجي في زيادة الثقة في المعلومة المالية

يقدم المراجع الخارجي رأيه الفني المحايد حول عدالة المعلومة المالية وشرعيتها، ففي حالة المصادقة على ذلك فهو يشهد خلوها من الأخطاء والغش والتلاعب، لذا وجب عليه التأكد من عدالة المعلومات التي تحتويها المعلومة المالية ودرجة الاعتماد عليها وكذلك التأكد من تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وتعزيز شفافية المعلومة المالية، بحيث تخلق هذه المصادقة للمؤسسة قيمة مضافة متمثلة في زيادة فعاليتها وقيمتها الاستعمالية من خلال الثقة التي يمنحها رأي المراجع الخارجي لمتخذي القرارات وهم مستخدمي المعلومة المالية من خلال ترشيد قراراتهم الاقتصادية على معطيات صحيحة وليست مضللة. (عوماري و حميمش، 2017، الصفحات 648-649)

المطلب الثالث: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية

تهدف المراجعة الخارجية لتقديم رأي فني محايد عن مصداقية وعدالة المعلومة المالية وإضفائها المصداقية لترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومة المالية، حيث تمثل الكشوف المالية المعلومات المحتواة في المعلومة المالية، فيقوم المراجع الخارجي بمراجعة كافة الكشوف المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش والاحتيال وكذلك التأكد من صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، حيث تساهم المراجعة في اكتشاف الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في الدفاتر والسجلات للحصول على معلومة مالية خالية من الأخطاء ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتعمل المراجعة على حماية المؤسسات من التلاعب والاحتيال في المعلومة المالية من خلال التحقق وفحص كافة المعلومات والبيانات المالية وزيادة مصداقيتها وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويسعى المراجع الخارجي إلى تأكيد رأيه الفني والمنطقي على صحة وعدالة المعلومة المالية وذلك من خلال التأكد من أن المعاملات المالية الواجب تسجيلها في المعلومة المالية قد تم تسجيلها في التقارير الملحقة بالمعلومة المالية، والتحقق من كافة الموجودات والمطلوبات مدرجة بتاريخ الميزانية، وأن أصول المؤسسة مملوكة لها، والإفصاح عن المبالغ ووضعها بصورة مناسبة وتسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث المصداقية في المعلومة المالية تتحقق إذا قامة المراجع بإتباع مجمل هذه العناصر وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة. (سردوك، 2004، صفحة 22)

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية تهدف أساسا لإعطاء رأي فني محايد على مصداقية وصحة وعدالة الكشوف المالية الموجودة في المعلومة المالية لتمكن مستخدمي المعلومة المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، حيث يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقريره الفني يوضح من خلاله صحة وعدالة المعلومة المالية وذلك وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة، ويشهد بخلو الكشوف المالية من الغش والأخطاء والاحتيال المتعمدة وغير متعمدة والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية، حيث يكون بناء القرارات انطلاقا من معلومات صحيحة وليست مضللة، مع اشتراط استقلالية المراجع الخارجي، وبهذا يقدم المراجع الخارجي خدمة لكافة الجهات المستفيدة والمستخدمين المستفيدين من المعلومة المالية التي تعتمد بشكل خاص عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية على محتوى المعلومة المالية نتيجة فحصه الشامل والدقيق لها.

الفصل الثاني: دراسة جودة المعلومة المالية لمؤسسة تصدير التمور

SARL AGRODAT

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية، سيتم في هذا الفصل إسقاط ما تم التطرق له للدراسة ميدانية لتحديد كيفية تحسين جودة المعلومة المالية بواسطة المراجعة الخارجية وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT بسكرة وأخذ صورة شاملة عنها كونها المؤسسة محل الدراسة وكون المراجعة الخارجية تتطلب التعرف الكامل على كل جوانب المؤسسة محل المراجعة، وكذا عرض الكشوف المالية للمؤسسة محل الدراسة وعرض تقرير المراجع الخارجي، ومدى تفاعل القائمين على المؤسسة مع المراجع الخارجي، ومن ثم استخلاص النتائج والاقتراحات لتعميمها.

لذا قسمنا هذا الفصل لمبحثين أساسيين ، حيث سيتم التطرق لعموميات حول مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT بسكرة أما في المبحث الثاني سينطوي على عرض الكشوف المالية للمؤسسة وعرض تقرير المراجع الخارجي لسنة 2020 و2021.

المبحث الأول: نبذة حول مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

حيث سنتناول في هذا المبحث، الذي يعتبر مدخلاً للدراسة الميدانية، عرض و تقديم عام لمؤسسة تصدير التمور **SARL AGRODAT.**

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

حيث سيتم الإحاطة بنشأتها وتطورها والمرور على الأهداف التي تسعى لتحقيقها .

الفرع الأول: نشأة مؤسسة تصدير التمور **SARL AGRODAT**

يقوم نشاط مؤسسة SARL AGRODAT على معالجة وتكييف وتصدير التمور، حيث تقع بمنطقة التجهيزات شمال بلدية بسكرة، حيث تم اختيار هذا الموقع بناء على توجيهات وتقسيم الوكالة العقارية لولاية بسكرة، بموجب عقد موثق رقم 68 بتاريخ 12/01/2006 .

يتم تصنيف هذه المؤسسة ضمن المؤسسات المتوسطة، ومن الناحية القانونية هي مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة، تأسست بتاريخ 20 سبتمبر 2006 برأس مال قدره 40.000.000,00 دج، حيث تعتبر هذه المؤسسة استثمارا خاصا، وفي بداية نشاطها انحصرت ملكيتها ملكيته الأولى لأربعة أفراد من عائلة واحدة و هم الأعضاء المؤسسين لها، وخلال سنة 2008 تعرضت المؤسسة للإفلاس و التوقف عن النشاط سنة 2008، ليتم شراؤها من المسير الحالي لها السيد قدور عبد العزيز و شركاؤه بعقد إشهار مؤرخ بتاريخ 25 جانفي 2011،مع الإبقاء على نفس التسمية الأولى للمؤسسة، و يتغير رأسمالها التأسيسي و نسبة مساهمة الشركاء الجدد لها و البالغ عددهم ثمانية (08) من بينهم (05) من عائلة واحدة، حيث بلغ رأس مالها الجديد 81.200.000.00 دج، و حددت نسبة مساهمة اثنين (02) من الشركاء بـ 20 % أي مبلغ 16.240.000.00 دج لكل واحد منهما، أما باقي المبلغ فكان نسب المساهمة متساوية قدرت بـ 10 % أي مبلغ 8.210.000.00 دج .

و قدرت القيمة الإجمالية للمشروع بـ 76.000.000.00 دج وفي الجدول التالي نوضح تقسيمها:

الجدول رقم (2–1) :العناصر المكونة للقيمة الإجمالية لمشروع مؤسسة SARL AGRODAT

التعيين	المبلغ
المباني	34.314.787.00 دج
تجهيزات وحدة التكييف	7.370.000.00 دج
الأرض	29.250.000.00 دج
غرف التبريد	5.000.000.00 دج
أشغال التوصيل للماء و الغاز و الكهرباء	65.213.00 دج

المصدر: وثائق مؤسسة تصدير التمور **SARL AGRODAT**

وكان الانطلاق الفعلي لعملية الإنتاج في شهر أكتوبر سنة 2011 ببطاقة إنتاجية قدرت ب 138.124 طن/السنة من كمية التمور المصدرة نحو الخارج، لتصل أقصى حد سنة 2015 بتصدير 612 طن/السنة، و يعدد عدد عمالها ثابت يصل إلى 90

عامل في السنة، و تهدف المؤسسة للوصول إلى تحقيق طاقة إنتاجية تقدر ب 1500 طن/السنة حيث تبلغ مساحة المؤسسة 3.250 م^2، و المزودة بجميع المرافق الضرورية، شبكة الطرقات الموصلة إليه، ماء، كهرباء، غاز و شبكة قنوات صرف المياه، تحتوي الوحدة على المكونات الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(2-2): مكونات مؤسسة SARL AGRODAT

الرقم	التعيين	المساحة	ملاحظات أخرى
01	مستودع للتكييف	600م^2	هيكل و سقف معدني
02	غرف للتبريد	400م^2	حجم 2000م3
03	مستودع التحضير	240م^2	مجهز بمسخن مركزي
04	جناح إداري	27م^2	منجز بالعناصر الجاهزة
05	وحدة التخزين		حجم 1000م3
06	مرفقات: غرف تغيير الملابس 70م^2+مركز حراسة 14م^2+محول كهربائي+ مساحة مهيئة و جدار تصوين		مجهزة بصنابير و دورة المياه
07	معدات و تجهيزات أخرى		

المصدر: وثائق مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

الفرع الثاني: أهداف مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

ولمؤسسة SARL AGRODAT العديد من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و المتمثلة في:

أ. تحسين العمل والأداء.

ب. دعم وتطوير المهارات.

ج. ضمان نمو منتظم للمؤسسة.

د. الاستجابة لمعايير المطابقة الدولية (IFS-ISO9001-HACCP) وذلك بوضع نظام إدارة متكامل لجودة ونظافة وسلامة المحيط وهذا في إطار سياسة شاملة للمؤسسة.

هـ. الاستماع الدائم للزبائن.

و. الصرامة والالتزام في ممارسة نشاطها.

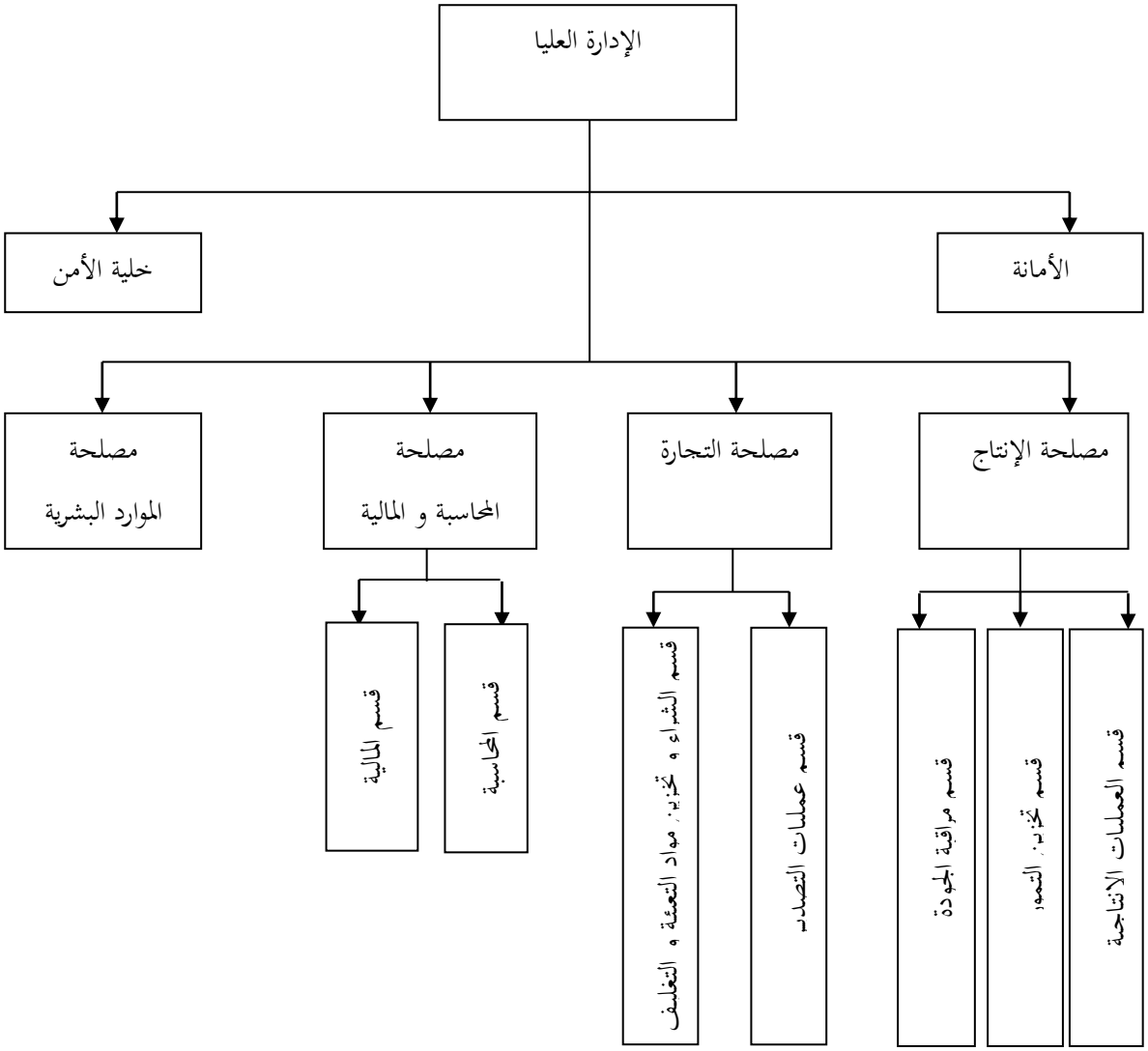
ز. الجمع بين التقاليد و الابتكار.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT:

يتم توزيع الأنشطة داخل المؤسسة وذلك وفق هيكل تنظيمي يمكنها من ممارسة مختلف وظائفها بشكل يتلائم مع طبيعة نشاطها وخصوصيته. وعليه فالتنظيم الداخلي لإدارة المؤسسة يتبع الأساس الوظيفي، الذي يستند على الوظائف التي تمارسها المؤسسة،

حيث خصص لكل مصلحة وظيفة، ولكل مصلحة عدة أقسام تابعة لها، ويتم الإشراف على كل مصلحة على يد شخصين أو ثلاثة لطبيعة المؤسسة فهي حديثة النشأة و من المؤسسات والمتوسطة، حيث تم اعتماد الهيكل التنظيمي التالي :

الشكل رقم (2–1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL AGRODAT



المصدر: وثائق مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

وفيما يلي شرح لمكونات هذا الهيكل:

أولا: الإدارة العليا: حيث تهدف لمساعدة رؤساء المصالح في مراقبة مصالح المؤسسة وتنفيذهم لمخططها الاستراتيجي الذي يتم تحديده من طرف لجنة الإدارة، وبتفويض من الشركاء تقوم الإدارة العليا بالمهام الآتية:

أ. تمثل المؤسسة مع كافة متعامليها و الإدارات كالبنوك، مديرية الضرائب...، وغيرها، إلى جانب التوقيع على الشيكات والفواتير.

ب.تجتمع دوريا بالشركاء و رئيس مصلحة المحاسبة والمالية لتحديد سياسة المؤسسة اتجاه مورديها، زبائنها، وممولها مع متابعة تنفيذ القرارات المتخذة.

ج. تجتمع دورياً مع باقي الشركاء مرتين في السنة لوضع الخطوط العريضة لمخطط أعمال المؤسسة و إمكانية طلب قروض والمصادقة عليه ومتابعة حصيلة الميزانية السنوية و توزيع المستحقات و الحصص من الأرباح، وقد يكون هناك اجتماعات أخرى غير مبرمجة في الحالات الطارئة و المستعجلة.

د. استقطاب العمالة الماهرة.

هـ. استلام المداخيل سواء كانت في صورة نقدية أو حسابات جارية أو بنكية.

و. تسديد الأعباء والمصاريف.

ز. الاجتماع مع المراجع الخارجي بهدف المتابعة القانونية لأعمالها ومستحقاتها و ديونها و إعداد ميزانياتها والإشراف على حل نزاعاتها مع مختلف الأطراف ذات العلاقة (المصالح الجبائية، الزبائن...،الخ).

ثانيا: الأمانة: توفر المعدات المكتبية، وتسيير كافة العمليات الروتينية المتعلقة بمراسلة المتعاملين مع المؤسسة والاطلاع على ردودهم خاصة مع استخدام المؤسسة لتكنولوجيا الإعلام والاتصال الحديثة كالإنترنت، وتسهيل اتصالهم بالمدير.

ثالثا: خلية الأمن: حيث تتمثل مهمتها في حماية الممتلكات والأفراد من خلال تشديد الحراسة خاصة أثناء الليل وكذا التدخل لمنع دخول أي فرد أو وسيلة نقل ليست ملكاً للمؤسسة، وعدم خروج المنتج إلاّ بإذن من المسير.

رابعا: مصلحة الإنتاج: تنقسم هذه المصلحة إلى :

أ. قسم العمليات الإنتاجية: يتم على مستوى هذا القسم القيام بـ:

1. دراسة برامج استقبال التمور ووضع برنامج لعمليات المعالجة والتوضيب بالتعاون مع مصلحة التجارة ومصلحة التموين.
2. تسيير مراحل العملية الإنتاجية.
3. الرقابة على أداء عمال الإنتاج.
4. تحديد حجم الفائض أو العجز في عدد العمال وتبليغه إلى مصلحة المحاسبة والمالية لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

ب. قسم مراقبة الجودة: تقوم هذه المصلحة بتوفير يد عاملة خبيرة ومؤهلة وكذلك مراقبة النوعية للتمور من خلال توفرها على مخبر للتحاليل الفيزيو كيميائية للتمور ومواد التغليف والتعبئة باستخدام مواد كيميائية لمعالجة الأمراض في التمور بالإضافة إلى المعالجة بالبرودة للحفاظ على المنتوج، أما التحاليل البيولوجية فهي تعتمد على مخبر خارجي خاص.

ج. قسم تخزين التمور: تتمثل مهمته في المحافظة على التمور المخزنة سواء كانت تمور خام أو منتوجات تامة الصنع إلى غاية استلامها من طرف قسم عمليات التصدير بمصلحة التجارة.

خامسا: مصلحة التجارة: تتكون هذه المصلحة من قسمين (02) فرعيين :

أ. قسم الشراء وتخزين مواد التعبئة والتغليف: وتتمثل مهمته في إبرام عقود الشراء مع موردي التمور الخام، والتفاوض معهم حول الحجم والنوعية والسعر وآجال استلام التمور، هذا ويقوم القسم بشراء مواد التعبئة و التغليف بناء على تعليمات قسم التصدير.

ب. قسم عمليات التصدير: مهمته الأساسية في الحفاظ على الزبائن الحاليين، والبحث عن إبرام صفقات جديدة من خلال طرق تغليف متنوعة، ويتكفل القسم بتسيير مختلف الإجراءات المتعلقة بعمليات البيع والتصدير.

سادسا: مصلحة المحاسبة والمالية: من بين المهام التي تتكفل بها هذه المصلحة بقسميها (قسم المحاسبة وقسم المالية) نجد:

التسجيل المحاسبي لكل العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة والاحتفاظ بالوثائق المبررة لها.

أ. إعداد كشوفات الجرد مع نهاية كل دورة استغلال.

ب. متابعة العمليات المتعلقة بالصندوق والبنك والحساب الجاري.

ج. إعداد الميزانيات المحاسبية مرفقة بجدول حسابات النتائج.

د. تحديد حجم الموارد المالية اللازمة لكل مصلحة بناء على نتائج الميزانيات التقديرية.

هـ. يقدم رئيس مصلحة المحاسبة والمالية الاستشارة إلى مسير المؤسسة دون الحق في اتخاذ القرار، إلى جانب تمثيله لمسير المؤسسة أمام الهيئات العمومية كالبنوك والمصالح الجبائية.

سابعا: مصلحة الموارد البشرية: حيث تعمل المؤسسة بصفة دائمة على تطوير الموارد البشرية و الكفاءات والمهارات رغم أن عددهم ليس كبيرا، كما تعمل على امتصاص البطالة خاصة في منطقة بسكرة من خلال توظيف اليد العاملة النسوية المهنية لعدة اعتبارات، ومن أهمها هو استعداد المرأة للعمل في هذا المجال مقارنة بالرجل خاصة فيما يتعلق بمرحلة الفرز للتمور من العملية الإنتاجية، حيث تتطلب مهارات خاصة ومحددة في الممارسة للنشاط، كما تتولى هذه المصلحة إنجاز المهام التالية:

أ. السهر على انضباط العمال أثناء العمل وتسجيل الغيابات.

ب. استقبال ملفات طلبات العمل وترتيبها حسب الأولوية.

ج. تحديد العطل وتقديم رخص التغيب وتأمين العمال وضمان حقوقهم مقابل الصرامة في العمل والمهام و انضباطهم.

وعملياً يمكن القول بأن هناك تناسق كبير بين الهيكل التنظيمي للمؤسسة وحجمها، بحيث يشجع هذا الهيكل على الاتصال الفعال بين مختلف المصالح، كما يساعد في تحديد المسؤوليات، ومساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة .

المطلب الثالث: التعريف بمنتجات مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

تقوم مؤسسة SARL AGRODAT بإنتاج أربعة منتجات رئيسية بأشكال ومواد تغليف مختلفة، بالإضافة إلى التمور التالفة التي تباع إلى مربي المواشي كأعلاف للحيوانات، وبيع نواة التمور أيضا والتي يعاد استخدامها من الخواص في صناعات أخرى كبن القهوة أو غذاء للأسماك، و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2 –3): منتجات مؤسسة SARL AGRODAT

تشكيلة المنتجات	الشكل	النوعية	مادة التغليف	الأوزان
تمور رطبة "لينة"	العرجون "Règime"	رفيعة	كيس من السيلوفان	من (3)كلغ إلى (5) كلغ
	شمروخ "Branchettes"	رفيعة	علب "كرتون"	(1)كلغ
		جيدة		(2)كلغ (5)كلغ
تمور جافة	تمور بدون نواة	جيدة	علب شفافةPET	(200)غ (220)غ (400)غ (800)غ
			كرتون	(5)كلغ (09)كلغ
فرينة التمر	/	/	كرتون	(10)كلغ
عجينة التمر	طرية	متوسطة	كيس من السيلوفان	(1)كلغ
			علب (كرتون)	
التمور التالفة ونواة التمور	/	/	أكياس	أوزان مختلفة

المصدر: وثائق مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT

كما تقوم المؤسسة بتجربة لإنتاج عصير التمر "الرب" معبئة في قارورات زجاجية وهو سوق واعد جديد تطمح المؤسسة إلى دخوله.

المبحث الثاني: عرض الكشوف المالية للمؤسسة وتقرير المراجع الخارجي

في هذا المبحث سنحاول عرض الكشوف المالية وتقرير المراجع الخارجي التي تحصلنا عليها من طرف المؤسسة محل الدراسة وقراءة التغيرات التي حدثت في هاته الكشوف المالية من انخفاض أو ارتفاع في القيم، وذلك من خلال مقارنة الكشوف المالية لسنة 2020 مع الكشوف المالية لسنة 2021 حيث تعتبر هي سنة الأساس لهذه المقارنة، مع مقارنة النتائج المتحصل عليها من طرف المؤسسة مع النتائج المتحصل عليها في تقرير المراجع الخارجي.

المطلب الأول: عرض الكشوف المالية للمؤسسة لسنوات 2020 و 2021

الفرع الأول: عرض جدول الميزانية لسنتي 2020 و 2021

حيث سيتم عرض الميزانية الخاصة المؤسسة لسنة 2020 وهي كالتالي:

أولا- جانب الأصول

الجدول رقم (2-4): جدول جانب الأصول لميزانية المؤسسة الوحدة: دج

الأصل	2020 إجمالي	2020 اهتلاكات/أرصدة	2020 صافي	2019 صافي
الأصول غير الجارية				
فارق بين الاقتناء- المنتوج الإيجابي أو السلبي				
التثبيتات المعنوية				
التثبيتات العينية				
الأراضي	32 803 600		32 803 600	32 803 600
المباني	35 116 787	27 049 428	8 067 358	10 452 370
التثبيتات العينية الأخرى	56 571 093	40 769 533	15 801 560	18 598 949
التثبيتات في شكل امتياز				
التثبيتات الجاري إنجازها				
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع معادلة				
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	876 000		876 000	476 000
الضرائب المؤجلة على الأصل				
مجموع الأصول غير الجارية	**125 367 480**	**67 818 962**	**57 548 518**	**62 330 920**
الأصول الجارية				
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ	105 306 943		105 306 943	112 444 956
الحسابات الدائنة -الاستخدامات المماثلة				
الزبائن	35 838 988		35 838 988	8 704 378
المدينون الآخرون	23 587 930		23 587 930	19 987 710

الضرائب	19 384 239		19 384 239	17 133 384
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات و ما شابهها				
توظيفات و أصول مالية جارية				
الخزينة	182 387 941		182 387 941	175 377 006
مجموع الأصول الجارية	**366 506 043**		**366 506 043**	**333 647 437**
المجموع العام للأصول	**491 873 523**	**67 818 962**	**424 054 561**	**395 978 357**

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT ، الملحق رقم (1)

ثانيا- عرض الميزانية جانب الأصول لسنة 2021 وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-5): جدول جانب الأصول لميزانية المؤسسة الوحدة: دج

الأصل	**2021 إجمالي**	**2021 اهتلاكات/أرصدة**	**2021 صافي**	**2020 صافي**
الأصول غير الجارية				
فارق بين الاقتناء- المنتوج الإيجابي أو السلبي				
التثبيتات المعنوية				
التثبيتات العينية				
الأراضي	32 803 600		32 803 600	32 803 600
المباني	35 116 787	28 765 167	6 351 619	8 067 358
التثبيتات العينية الأخرى	56 816 393	45 425 366	11 391 026	15 801 560
التثبيتات في شكل امتياز				
التثبيتات الجاري إنجازها				
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع معادلة				
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	1 231 000		1 231 000	876 000
الضرائب المؤجلة على الأصل				
مجموع الأصول غير الجارية	**125 967 780**	**74 190 534**	**51 777 245**	**57 548 518**
الأصول الجارية				
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ	117 222 992		117 222 992	105 306 943
الحسابات الدائنة -الاستخدامات المماثلة				
الزبائن	21 838 919		21 838 919	35 838 988
المدينون الآخرون	25 758 349		25 758 349	23 587 930
الضرائب	21 092 694		21 092 694	19 384 239
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة				

الموجودات و ما شابهها				
توظيفات و أصول مالية جارية				
الخزينة	153 233 724		153 233 724	182 387 941
مجموع الأصول الجارية	**339 146 680**		**339 146 680**	**366 506 043**
المجموع العام للأصول	**465 114 461**	**74 190 534**	**390 923 926**	**424 054 561**

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT، الملحق رقم (6)

نلاحظ من خلال جدول ميزانية الأصول حدوث عدة تغيرات في صافي ميزانية المؤسسة لسنة 2020 وكذلك لسنة 2021، من بينها صافي أصول ارتفعت قيمتها وأصول انخفضت قيمتها حيث نوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–6) تغيرات في صافي ميزانية الأصول لسنتي 2020 و 2021

الأصل	التغير في صافي الميزانية 2020/2019	التغير في صافي الميزانية 2021/2020
الأراضي	–	–
المباني	-2 385 012	-1 715 739
التثبيتات العينية الأخرى	-2 797 389	-4 410 534
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	400 000	355 000
مجموع الأصول غير الجارية	**– 4 782 402**	**– 5 771 273**
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ	-7 138 013	11916049
الزبائن	27 134 610	– 14 000 069
المدينون الآخرون	3 600 220	2170419
الضرائب	2 250 855	1708455
الخزينة	7 010 935	-29 154 217
مجموع الأصول الجارية	32 858 606	**– 27 359 363**
المجموع العام للأصول	**28 076 204**	**–33 130 635**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الكشوف المالية لمؤسسة تصدير التمور AGRODAT

من خلال الجدول حدوث عدة تغيرات في صافي الأصول لسنة 2021 مقارنة بسنة 2021 بخصوص الأصول الجارية حيث نلاحظ انخفاض في مجموع الأصول غير الجارية لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020 بما في ذلك القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية و التثبيتات العينية الأخرى وارتفاع في قيمة المباني.

أما الأصول الجارية فنلاحظ انخفاض أيضا في مجموع الأصول الجارية بما في ذلك الزبائن و المدينون الآخرون و الضرائب الخزينة وارتفاع في قيمة المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ.

مما يؤدي ذلك لتسجيل انخفاض في المجموع العام للأصول لسنة 2021 مقارنة ب 2020

ثالثا- عرض جانب الخصوم من الميزانية لسنتي 2020 و 2021.

حيث سيتم عرض ميزانية الخصوم للمؤسسة لسنتي 2020 و 2021 كالتالي:

الجدول رقم(2–7): جدول جانب الخصوم لميزانية المؤسسة الوحدة: دج

الخصوم	2021	2020	2019
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	81 200 000	81 200 000	81 200 000
رأس المال غير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات	293 842	293 842	293 842
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية / (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	16 215 640	17 083 487	4 337 486
رؤوس الأموال الخاصة أخرى / ترحيل من جديد	142 030 785	124 947 298	120 609 811
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
مجموع رؤوس الأموال الخاصة I	**239 740 268**	**223 524 628**	**206 411 140**
الخصوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية	107 998 521	163 192 719	148 000 000
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)			
الديون الأخرى غير الجارية			
المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا			
مجموع الخصوم الغير جارية II	**107 998 521**	**163 192 719**	**148 000 000**
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة	28 586 282	27 283 905	30 994 416
الضرائب	222 610	150 830	150 830
الديون الأخرى	14 376 243	9 902 477	10 391 970
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية III	**43 185 136**	**37 337 213**	**41 537 216**
المجموع العام للخصوم	**390 923 926**	**424 054 561**	**395 978 357**

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT، الملحق رقم (2+7)

نلاحظ من خلال جدول ميزانية الخصوم حدوث عدة تغيرات في ميزانية المؤسسة لسنة 2020 وكذلك لسنة 2021، من بينها خصوم ارتفعت قيمتها وخصوم انخفضت قيمتها حيث نوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–8) تغيرات في ميزانية الخصوم لسنة 2020 و سنة 2021

الخصوم	التغير في ميزانية الخصوم 2020/2019	التغير في ميزانية الخصوم 2021/2020
رأس المال الصادر	-	-
العلاوات والاحتياطات	-	-
النتيجة الصافية / (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12 746 001	– 867 847
رؤوس الأموال الخاصة أخرى / ترحيل من جديد	4 337 487	170 834 87
مجموع رؤوس الأموال الخاصة I	**17 083 488**	**162 156 40**
القروض و الديون المالية	15 192 719	-55 194 198
مجموع الخصوم الغير جارية II	**15 192 719**	**–551 941 98**
الموردون و الحسابات الملحقة	-3 710 511	1 302 377
الضرائب	150 830	71 780
الديون الأخرى	-489 493	4 473 766
مجموع الخصوم الجارية III	**– 4 200 003**	**5 847 923**
المجموع العام للخصوم	**28 076 204**	**–33 130 635**

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT

من خلال الجدول حدوث عدة تغيرات في قيمة الخصوم لسنة 2021 مقارنة بسنة 2021 بخصوص رؤوس الأموال الخاصة نلاحظ ارتفاع في مجموع رؤوس الأموال الخاصة لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020 بما في ذلك الترحيل من جديد ويقابله انخفاض في النتيجة الصافية لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020 .

أما الخصوم الغير الجارية فنلاحظ انخفاض في مجموع الخصوم الغير الجارية لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020 بما في ذلك القروض و الديون المالية.

أما الخصوم الجارية فنلاحظ ارتفاع في مجموع الخصوم الجارية بما في ذلك الموردون و الحسابات الملحقة والضرائب و الديون الأخرى.

مما يؤدي ذلك لتسجيل انخفاض في المجموع العام للخصوم لسنة 2021 مقارنة ب 2020.

الفرع الثاني: عرض جدول حسابات النتائج لسنتي 2020 و 2021

حيث سيتم عرض جدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنتي 2020 و 2021 وهو كالتالي:

الجدول رقم(2–9) : جدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسة لسنة 2021 الوحدة: دج

البيان	2021	2020	2019
المبيعات والمنتجات الملحقة	118 883 733	148 354 964	88 872 133
الإنتاج المخزن	3 341 983	-79 781 235	81 258 789
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال	72 000	5 450 850	2 242 643
1- إنتاج السنة المالية	**122 297 716**	**74 024 579**	**172 373 566**
المشتريات المستهلكة	57 789 925	17 574 352	123 341 953
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	23 694 638	20 025 752	15 138 243
2- استهلاك السنة المالية	**81 484 563**	**37 600 104**	**138 480 196**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1–2)	**40 813 152**	**36 424 475**	**33 893 370**
أعباء المستخدمين	19 117 430	19 828 261	22 397 981
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	164 965	70 913	113 402
4- إجمالي فائض الاستغلال	**21 530 757**	**16 525 300**	**11 381 987**
المنتجات العملياتية الأخرى		3 438 516	735 443
الأعباء العملياتية الأخرى	233 647	766 195	628 000
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	6 371 572	6 742 464	7 152 759
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية	**14 925 537**	**12 455 158**	**4 336 671**
المنتوجات المالية	3 428 821	5 126 782	608 862
الأعباء المالية	2 077 161	488 452	594 897
6- النتيجة المالية	**1 351 659**	**4 638 329**	**13 965**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**16 277 197**	**17 093 487**	**4 350 636**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	61 557	10 000	13 150
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**16 215 640**	**17 083 487**	**4 337 486**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)			
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)			
9- النتيجة الغير عادية			
10- صافي نتيجة السنة المالية	**16 215 640**	**17 083 487**	**4 337 486**

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT، الملحق رقم (3+8)

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج المؤسسة حدوث عدة تغيرات لسنة 2020 وكذلك لسنة 2021، حيث نوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–10) تغيرات في جدول حسابات النتائج لسنتي 2020 و 2021

البيان	التغير في حسابات النتائج 2021/2020	التغير في حسابات النتائج 2020/2019
إنتاج السنة المالية	48 273 119	– 98 348 98
استهلاك السنة المالية	43 884 459	- 100 880 092
القيمة المضافة للاستغلال (1–2)	4 388 677	2 531 105
إجمالي فائض الاستغلال	5 005 457	5 143 313
النتيجة العملياتية	2 470 379	8 118 487
النتيجة المالية	– 3 286 670	-106 445
صافي نتيجة السنة المالية	– 867 847	12 746 001دج

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT

من خلال الجدول وبعد دراسة التغير في نتائج سنة 2020/2019 و نتائج سنة 2021/2020، تم مقارنة التغير الحاصل بين السنتين حيث نلاحظ ارتفاع في إنتاج السنة المالية و استهلاك السنة المالية و القيمة المضافة للاستغلال (1–2) يقابله انخفاض في صافي نتيجة السنة المالية بما في ذلك الانخفاض في إجمالي فائض الاستغلال و النتيجة العملياتية و النتيجة المالية.

الفرع الثاني: عرض جدول تدفقات الخزينة لسنتي 2020 و 2021

تعتمد المؤسسة على الطريقة المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة ، حيث سيتم عرض جدول تدفقات الخزينة لسنتي 2020 و 2021 وهو كالتالي:

الجدول رقم (2 –11): جدول تدفقات الخزينة الخص بالمؤسسة لسنة 2021 الوحدة: دج

البيان	السنة المالية 2021	السنة المالية 2020	السنة المالية 2019
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	138 037 385 .05	121 220 355 .18	135 906 261.14
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين	-109 591 868 .48	-133 573 706 .22	-88 436 882.19
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة	-3 096 695 .84	-1 788 358 .65	-1 398 092.29
الضرائب عن النتائج المدفوعة	-14 502 .00	-34 506 .00	-39 454.00
تدفقات الخزينة قبل العناصر الغير عادية	25 334 318 .73	-14 176 215 .69	46 031 832.66
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير عادية	-205 507.00	-744 860.25	- 600 000.00
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**25 128 811.73**	**–14 921 075.94**	**45 431 832.66**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-1 079 999.96	-1 240 000.00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-355 000.00	-400 000.00	
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	3 274 753.54	5 126 782.29	608 862.98
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)	**2 919 753.54**	**3 646 782.33**	**–631 137.02**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض	34 805 801.30	65 192 719.89	50 000 146.17
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	-92 045 855.82	-52 172 071.64	-53 782 661.66
إعانات الاستثمار المستلمة	72 000.00	5 450 850.55	2 242 643.76
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	**–57 168 054.52**	**18 471 498.80**	**–1 539 871.73**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	**–29 119 489.25**	**7 197 205.19**	**43 260 823.91**
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	**182 387 941.84**	**175 377 006.88**	**132 653 977.91**
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية	**153 233 724.59**	**182 387 941.84**	**175 377 006.88**
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**–29 154 217.25**	**7 010 934.96**	**42 723 028.97**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**–45 369 857.36**	**–10 072 552.54**	**38 385 542.40**

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT، الملحق رقم (4+9)

نلاحظ من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021 عدة تغيرات حيث نوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–12) تغيرات في جدول تدفقات الخزينة لسنتي 2020 و 2021

البيان	التغير في تدفقات الخزينة – 2020	التغير في تدفقات الخزينة–2021
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	– 60 352 908.6	40 049 887.67
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	4 277 919.35	-727 028.79
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	20 011 370.53	-75 639 553.32
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	42 723 028.97	7 010 934.96
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية	7 010 934.96	-29 154 217.25
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**– 48 458 094.94**	**–36 165 152.21**

المصدر : (من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من مؤسسة SARL AGRODAT

من خلال الجدول وبعد دراسة التغير في تدفقات الخزينة لسنة 2020 و تدفقات الخزينة لسنة 2021، تم مقارنة التغير الحاصل بين السنتين حيث نلاحظ ارتفاع في صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية و تغير أموال الخزينة خلال الفترة، يقابله انخفاض في صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية و أموال الخزينة معادلاتها عند افتتاح السنة المالية و أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية.

المطلب الثاني: عرض تقرير المراجع الخارجي لسنوات 2020 و 2021

في هذا المطلب سيتم عرض تقرير المراجع الخارجي الخاص بالمؤسسة للسنة المالية 2020 وسنة 2021 ومقارنة النتائج المتحصل عليها من طرف المراجع الخارجي مع الكشوف المالية الخاصة بالمؤسسة لسنة 2020 وسنة 2021 وميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة لسنة 2020 وسنة 2021 ماعدا جدول تدفقات الخزينة الذي لا يخضع لعملية المراجعة.

الفرع الأول: تقرير المراجع الخارجي سنة 2020

حيث قسم إلى ثلاث أجزاء: تقرير الشهادة، الوضع المالي، التعليقات.

أولا– تقرير الشهادة:

أ. يتضمن تقرير المصادقة من طرف المراجع الخارجي إلى إدارة المؤسسة والشركاء حيث قدم فيها تقريره عن السنة المالية 2020 وكذلك بين صدق وعدالة وشرعية الكشوف المالية حيث تعكس بشكل منتظم شرعيتها وعدالتها وفق النظام المحاسبي المالي وأنه قسم التقرير لثلاث أجزاء، حيث جاء في رسالته:

1. تنفيذ المهمة الموكلة اليه وذلك بتقديم تقرير عن السنة المالية التي تغطي الفترة من 1جانفي إلى 31 ديسمبر 2020، مع الابلاغ بالملاحظات الرئيسية التي لوحظت أثناء العمل المنفذ.

2. الشروع في أخذ العينات لفحص المستندات الداعمة للتأكد من صدقها وشرعيتها وضبطها وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي المطبقة من قبل "SARL AGRODAT" بتاريخ12/31/ 2020 بميزانية إجمالية 561 054 424 دج ونتيجة ربح 17.083.487 دج.

3. وفقا لهذه الملاحظات الواردة في هذا التقرير، يشهد أن الحسابات المقدمة تعكس بشكل منتظم وصدق الوضع المالي والمحاسبي لمؤسسة "SARL AGRODAT" وفقا لمبادئ النظام المحاسبي والمالي.

4. حيث يتكون هذا التقرير من ثلاثة أجزاء تقرير الشهادة، تحليل الكشوف المالية خلال 2020/12/31، التعليقات، مصحوبا بتاريخ التقرير في بسكرة خلال 2021/12/5، بالإضافة إلى تحديد طبيعة وظيفته كمحافظ الحسابات (مراجع خارجي) وخبير قضائي معتمد لدى الدولة بن سمينة مهدي، و مصحوبا بختمه وتوقيعه.

وانطلاقا مما ورد في تقرير المراجع الخارجي فهناك تطابق في مجموع الميزانية 561 054 424دج والنتيجة الصافية للسنة المالية ربح بقيمة 487 083 17دج مع الكشوف المالية للمؤسسة الخاص بالسنة المالية 2020، وكذلك بين المراجع الخارجي صدق المعلومة المالية وذلك من خلال شهادته بأن المعلومة المالية المقدمة من طرف المؤسسة والنتائج المتوصل إليها في الكشوف المالية التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة بشكل منتظم وصادق وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي المتعارف عليه.

ثانيا- الكشوف المالية للسنة المالية 2020:

حيث قسم المراجع الخارجي الكشوف المالية لعدة أجزاء:

أ. حسابات الميزانية: وقسمت لثلاث أجزاء:

1. التثبيتات لسنة 2020: حيث قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة والتعليق في عناصر:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي ما يلي:

- تطابق قيمة حساب 211 الأراضي بقيمة 600 803 32 دج مع ما هو مسجل في ميزانية أصول المؤسسة.
- تطابق قيمة حساب 213 المباني بقيمة 787 116 35 دج مع ما هو مسجل في ميزانية أصول المؤسسة.
- تطابق مجموع التثبيتات في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة بقيمة 480.64 491 124دج.
- تطابق قيمة الإهتلاك الموجودة في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية الأصول بقيمة 962 818 67 دج.
- تطابق قيمة مجموع التثبيتات العينية بالصافي في تقرير المراجع الخارجي بقيمة 518.64 672 56دج مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة ماعدا التثبيتات العينية الأخرى لوجود خطأ عن طريق السهو.
- تثبيتات مالية أخرى: تطابق في قيمة التثبيتات المالية الأخرى الموجودة في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية الأصول بقيمة 000 876دج.

✓ عمليات الرقابة المنجزة: قام المراجع الخارجي بفحص حسابات التثبيتات أو الأصول حيث جاء في تقريره أنه يتكون فحص حسابات الأصول الثابتة من الإجراءات التالية:

- تسوية عمليات الاقتناء المختلفة للسنة المالية مع المستندات الداعمة المقابلة.
- التحقق من وجود مخزون مادي في نهاية العام واستخدامه الصحيح والتحقق من مسك ملف الأصول الثابتة وتسجيلها وإعادة تعديلها على أساس الجرد المادي.

- مراقبة الإهتلاك للسنة المالية.
- التحقق من محاسبة الأصول وفقا لمبادئ النظام المحاسبي والمالي المقبول عموما.

من خلال ما جاء في التقرير تتم تسوية عمليات اقتناء الأصول الثابتة للسنة المالية بالاعتماد على كل الوثائق الثبوتية والمستندات الداعمة و التحقق من محاسبة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي المتعارف عليه، ونلاحظ من عملية المراقبة التي يقوم بها المراجع الخارجي للتأكد من صحة عمليات الاقتناء وصحة تسجيلها محاسبيا والتقدير الصحيح للمخزون تمثل صحة المعلومة المقدمة وإمكانية الاعتماد عليها.

✓ التعليق:

- الأصول الثابتة المتاحة للمؤسسة بتاريخ 2019/12/31 بلغت 122 931 417.65 دج وفي عام 2020 ارتفعت قيمتها إلى 124 491 480.64دج.
- زيادة في المقتنيات بقيمة قدرها 1 560 062.99 دج.
- يتم تبرير عمليات الاقتناء وبالشكل المطلوب من خلال المستندات والوثائق.
- بلغ الإهتلاك المتراكم الخاص بالمؤسسة في 2020/12/31 قيمة 67 818 962دج.
- توصيات:

يتم التسجيل المحاسبي المتعلق بالتسبيقات عند الشراء بشكل خاطئ على الحساب 409 بدلا من الحساب 408 مع عدم استلام الفاتورة بمبلغ 684 639.02 دج.

من خلال ما ورد في التقرير تطابق مجموع التثبيتات لسنة 2020 و 2019 مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة، وحدد المراجع الخارجي قيمة الإهتلاك المتراكم الخاص بالمؤسسة وهو مطابق للقيمة المسجلة في ميزانية المؤسسة.

2. المخزونات لسنة 2020: حيث قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة والتعليق في عناصر:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي ما يلي:

- التمور: 76 966 030.18 دج
- الأغلفة المحلية غير قابلة للاسترجاع: 4 705 060.11دج
- الأغلفة المستوردة: 14 640 788.17دج
- المواد واللوازم : 6 305 211.03 دج
- اللوازم القابلة للاستهلاك: 1 212 299.48دج
- المهملات والفضلات: 1 477 553.98 دج
- المجموع: 105 306 943.22دج

تطابق قيمة مجموع المخزونات في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة.

✓ عمليات الرقابة المنجزة: حيث قام المراجع الخارجي بفحص حسابات المخزونات كما يلي:

- وجود جرد مادي في نهاية العام واستخدامه الصحيح.
- تقييم مخزونات المواد واللوازم.
- التحقق من المشتريات للسنة.
- عدم التحقق من كمية المخزونات.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي تم فحص ومراجعة حسابات المخزون وذلك من خلال التأكد والتحقق من وجود جرد مادي في نهاية العام واستخدامه الصحيح، والتحقق من تقييم مخزونات المواد واللوازم والتحقق من مشتريات السنة.

✓ التعليق:

- في 2019/12/31 بلغت مخزونات المؤسسة 112 444 956.54دج.
- أما بسنة 2020 تجاوزت مخزونات المؤسسة 105 306 943.22 دج، مع انخفاض بنحو 7 138 013.3 دج مقارنة بالسنة المالية لسنة 2019 وبنسبة 6٪.

نلاحظ تطابق مجموع المخزونات لسنتي 2019 وسنة 2020 في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة، مع تقديم تأكيد بدقة حسابات المخزون وأنها لا تتطلب ملاحظات معينة بعد مراجعة المستندات الداعمة.

3. الديون أو الذمم المدينة لسنة 2020: قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة والتعليق في عناصر:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي قيمة الحسابات المدينة وهي كالتالي:

- الزبائن: 35 838 988.50دج
- المدينون الآخرون: 23 587 930.67دج
- الضرائب و ما شابهها: 19 384 239دج
- أصول نقدية:182 387 941.84 دج
- المجموع: 261 199 100.01 دج

نلاحظ تطابق مجموع الحسابات المدينة ومجموعها في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة بقيمة 261 199 100دج.

✓ عمليات الرقابة المنجزة: حيث قام المراجع الخارجي بما يلي:

- فحص صحة أرصدة الذمم المدينة.
- تسوية الحسابات المصرفية وتحليل المبالغ.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي تم فحص ومراجعة أرصدة الذمم المدينة، وكذلك تسوية الحسابات المصرفية وتحليل المبالغ والتأكد من صحتها. تمتلك المؤسسة ما يعادل 35 838 988.50 دج ذمم مدينة على زبائنها للسنة المالية 2020.

✓ التعليق:

- الزبائن:
- الزبون(1): 884.68 247 9 دج
- الزبون(2):704.59 305 5 دج
- الزبون(3): 945.43 138 9 دج
- الزبون(4): 561.07 863 2 دج
- الزبون(4): 981.52 282 9 دج
- الزبون(5): 1.21 دج
- المجموع : 988.50 838 35دج.

ملاحظة: تم إخفاء وأسماء وعناوين الزبائن لأسباب المنافسة وغيرها.

- المدينون الآخرون:
- المستخدمون- التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة: 661.64 20 دج
- التسبيقات لموردي الخدمات والمخزونات: 689.16 103 7دج .
- الحسابات الانتقالية: 054.74 49دج.
- النفقات المسجلة مسبقا: 032 54 دج.
- الحساب الجاري للشركاء: بنهاية سنة 2020 بلغ رصيد الحساب 689.16 360 16دج.
- الضرائب و ما شابهها: الضرائب والمدفوعات المماثلة تقدر بمبلغ 239 384 19دج.
- الأصول النقدية وما شابه: حيث عرض الحسابات على النحو التالي:
- بنك البدر دج: 552.65 187 25دج
- بنك البدر بعملة الأورو 30%: 933.30 203دج
- بنك البدر بعملة الدولار الأمريكي 30%: 072.10 257 6دج
- بنك البدر بعملة الدولار الأمريكي 20%: 900.65 284 6 دج
- بنك البدر بعملة الأورو 20%: 783.34 798 2 دج
- بنك الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي دج: 595.38 5 دج
- بنك البدر دج استيراد دج: 139.75 5 دج
- الصندوق دج: 964.67 644 141 دج
- المجموع دج: 941.84 387 182دج

بنهاية سنة 2020 كان للمؤسسة 7 حسابات بنكية، وهذه الحسابات خاضعة للتسوية بالإضافة إلى المراقبة الدورية مع كشوف الحسابات البنكية على أساس منتظم، أما فيما يتعلق بالصندوق فبنهاية سنة 2020، يظهر الحساب رصيدا محاسبيا قدره 141 644 964.67دج، مع عدم فحص الرصيد المادي من طرف المراجع الخارجي.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي حول القيم المتحصل عليها في الزبائن و المدينون الآخرون و الضرائب و ما شابهها و أصول نقدية حيث قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات والقيم بالتفصيل وبعد الاطلاع على ميزانية المؤسسة، نلاحظ تطابق كل القيم المسجل في تقرير المراجع الخارجي.

4. الخصوم لسنة 2020: حيث قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة بالإضافة إلى التعليق:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي في تقريره قيم الخصوم الجارية:

- الموردون و الحسابات الملحقة:27 283 905.99 دج
- المستخدمون-الأجور المستحقة: 1 356 995.02 دج
- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: 373 601.28 دج
- الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: 36 881.21 دج
- الحساب الجاري للشركاء: 8 135 000 دج
- الضرائب الأخرى والرسوم: الضرائب الأخرى والرسوم: 150 830.12 دج
- المجموع: 37 337 213.62 دج

من خلال تقرير المراجع الخارجي نلاحظ تطابق مجموع الخصوم الجارية مع ما هو مسجل في ميزانية الخصوم وميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة لسنة 2020 حيث بلغ مجموع الخصوم الجارية 37 337 213 دج.

✓ عمليات الرقابة المنجزة: حيث جاء في تقرير المراجع الخارجي

- فحص أرصدة حسابات الالتزامات.
- الامتثال للتشريعات الضريبية وشبه الضريبية.

من خلال تقرير المراجع الخارجي تم فحص أرصدة الالتزامات حيث تبين أن المؤسسة امتثلت للتشريعات الضريبية وشبه الضريبية من خلال التحقق في حسابات وتسجيلات المؤسسة.

✓ التعليق:

المبلغ الإجمالي لحساب الموردون والحسابات الملحقة في الميزانية المغلقة بتاريخ2020/12/31 يبلغ 27 283 905.99دج، وبالتالي يتم توزيع هذا المبلغ بين فئات الموردين المختلفة.

- الموردون و الحسابات الملحقة:
- موردو المخزونات والخدمات: 24 884 005.28دج

- موردو التثبيتات: 600 973 1دج
- موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها: 300.71 426دج
- المجموع: 27.283.905.99 دج

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي تطابق مجموع حساب الموردون و الحسابات الملحقة مع ما هو مسجل في ميزانية خصوم وميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة لسنة 2020.

وعرض المراجع الخارجي قيم الخصوم الغير جارية حيث جاء في تقريره:

- القروض: وهي تتجاوز مدة استحقاقها وسدادها اثني عشر شهرا:
- قرض من شخص طبيعي: 000 000 8 دج
- قروض بنكية: 719.89 192 155 دج
- المجموع: 719.89 192 163 دج

ملاحظة: تم إخفاء أسماء أصحاب القروض وعناوينهم لأسباب المنافسة وغيرها.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي حول القروض نلاحظ تطابق قيمة القروض مع ما هو مسجل في ميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة لسنة 2020، وفي ختام تطرقه للقروض في تقريره أنه لم يفحص الوثائق والمستندات الخاصة بالقروض.

5. حسابات الأعباء: وقسمت إلى عنصرين:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي في تقريره قيم حسابات الأعباء:

- المشتريات المستهلكة: 352.88 574 17 دج
- الخدمات الخارجية: 693.29 847 1 دج
- خدمات خارجية أخرى: 058.62 178 18 دج
- أعباء المستخدمين: 261.07 828 19 دج
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: 913 70 دج
- الأعباء العملياتية الأخرى: 195 766 دج
- الأعباء المالية: 452.92 488 دج
- المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة: 464.45 742 6 دج
- الضرائب على النتائج وما يماثلها: 000 10 دج
- 5المجموع: 391.23 506 65 دج

من خلال تقرير المراجع الخارجي نلاحظ تطابق قيم حسابات الأعباء ومجموع حسابات الأعباء 391.23 506 65 دج، مع ما هو مسجل في جدول حسابات وميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة لسنة 2020.

✓ التعليق:

- استهلكت المؤسسة عام 2020 بما يعادل 104.79 600 37 دج من المواد والمستلزمات.
- انخفض هذا الاستهلاك مقارنة بالسنة المالية 2019، وربما يرجع ذلك إلى وضع السوق.
- يمثل المبلغ 286.44 906 27 دج الأتعاب والخدمات للسنة المالية.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع حول مجموع قيمة حسابات الأعباء حيث تناقصت قيمتها ب 104.79 600 37 دج، مقابل سنة 2019، حيث يرجح المراجع الخارجي ذلك لوضع السوق.

6. حسابات المنتوجات لسنة 2020:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي في تقريره حسابات المنتجات:

- مبيعات المنتجات النهائية: 964 354 148دج
- الإنتاج المخزن:235 781 79- دج
- إعانات استغلال أخرى: 850 540 5 دج
- منتجات مالية:782 126 5 دج
- المجموع:877 589 82 دج

من خلال تقرير المراجع الخارجي نلاحظ تطابق حسابات المنتجات ومجموعها 877 589 82 دج مع ما هو مسجل في جدول حسابات النتائج لسنة 2020.

وفي نهاية تقريره عرض المراجع الخارجي تقويم للنتائج النهائية الصافية للسنوات الخمس الأخيرة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2020 حيث مثلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-13): النتائج الصافية للخمس سنوات الأخيرة

السنة المالية	النتيجة الصافية
2016	17 577 768
2017	27 442 690
2018	22 603 977
2019	4 337 486
2020	17 083 487

المصدر: تقرير المراجع الخارجي لسنة 2020 لمؤسسة SARL AGRODAT

حيث يمثل الجدول النتائج الصافية للخمس سنوات الأخيرة انطلاقا من سنة 2016 وحتى سنة 2020 حيث نلاحظ زيادة في النتيجة الصافية لتبلغ أعلى قيمة لها سنة 2017 حيث بلغت 690 442 27 دج، ثم انخفضت في سنتي 2018 و 2019، وبلغت أضعف قيمة لها سنة 2019 حيث بلغت 486 337 4 دج لأسباب تنافسية.

بعد أن تم عرض تقرير المراجع الخارجي لسنة 2020 كاملا وبعد إدلائه بشهادته حول صحة المعلومات المالية المقدمة من المؤسسة وأنها تتوافق نع النظام المحاسبي المالي ودراستها تفصيليا، وبعد مقارنتنا لتقرير المراجع الخارجي لسنة 2020 والكشوف

المالية للمؤسسة إضافة لميزان المراجعة لسنة 2020 تبين لنا أن المعلومة المالية المقدمة من طرف المؤسسة صحيحة وصادقة ماعدا التناقض في المبلغ للأعباء العملياتية الأخرى لسنة 2019 ناتج عن السهو ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة من طرف مستخدميها، وأن للمراجعة الخارجية دور كبير في إظهار صحة هذه القوائم وكشفها وأنها خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على عدالة المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الثاني: تقرير المراجع الخارجي سنة 2021

حيث قسم إلى ثلاث أجزاء: تقرير الشهادة، الوضع المالي، التعليقات.

أولا- تقرير الشهادة:

أ. يتضمن تقرير المصادقة من طرف المراجع الخارجي إلى إدارة المؤسسة والشركاء حيث قدم فيها تقريره عن السنة المالية 2020 وكذلك بين صدق وعدالة وشرعية الكشوف المالية حيث تعكس بشكل منتظم شرعيتها وعدالتها وفق النظام المحاسبي المالي وأنه قسم التقرير لثلاث أجزاء ، حيث جاء في رسالته:

1. تنفيذ المهمة الموكلة إليه وذلك بتقديم تقرير عن السنة المالية التي تغطي الفترة من 1جانفي إلى 31 ديسمبر 2020، مع الابلاغ بالملاحظات الرئيسية التي لوحظت أثناء العمل المنفذ.
2. الشروع في أخذ العينات لفحص المستندات الداعمة للتأكد من صدقها وشرعيتها وضبطها وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي المطبقة من قبل "SARL AGRODAT" بتاريخ 2020/12/31 بميزانية إجمالية 926 923 390دج ونتيجة ربح 640 250 16 دج.
3. وفقا لهذه الملاحظات الواردة في هذا التقرير، يشهد أن الحسابات المقدمة تعكس بشكل منتظم وصدق الوضع المالي والمحاسبي لمؤسسة "SARL AGRODAT" وفقا لمبادئ النظام المحاسبي والمالي.
4. حيث يتكون هذا التقرير من ثلاثة أجزاء تقرير الشهادة، تحليل الكشوف المالية خلال 2021/12/31، التعليقات، مصحوبا بتاريخ التقرير في بسكرة خلال 2021/10/5، بالإضافة إلى تحديد طبيعة وظيفته كمحافظ الحسابات (مراجع خارجي) وخبير قضائي معتمد لدى الدولة بن سمينة مهدي، و مصحوبا بختمه وتوقيعه.

من خلال هذه الرسالة عرض المراجع الخارجي مجموع الميزانية قدرها 926 923 390 دج والنتيجة الصافية للسنة المالية ربح بقيمة 640 215 16 دج، مع الكشوف المالية للمؤسسة الخاص بالسنة المالية 2021، وكذلك بين المراجع الخارجي صدق المعلومة المالية وذلك من خلال شهادته بأن المعلومة المالية المقدمة من طرف المؤسسة والنتائج المتوصل إليها في الكشوف المالية التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة بشكل منتظم وصادق وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي المتعارف عليه.

ثانيا- الكشوف المالية للسنة المالية 2021:

حيث قسم المراجع الخارجي الكشوف المالية لعدة أجزاء:

أ. حسابات الميزانية: وقسمت لثلاث أجزاء:

1. التثبيتات لسنة 2021: حيث قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة والتعليق في عناصر:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي ما يلي

- تطابق قيمة حساب 211 الأراضي 600 803 32دج مع ما هو مسجل في ميزانية أصول المؤسسة.
- تطابق قيمة حساب 213 المباني بقيمة787 116 35 دج مع ما هو مسجل في ميزانية أصول المؤسسة.
- تطابق قيمة مجموع التثبيتات في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة لسنة 2021 بقيمة 480.64 491 124دج .
- تطابق قيمة الإهتلاك الموجودة في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية الأصول بقيمة 534 190 74 دج.
- تطابق قيمة مجموع التثبيتات العينية بالصافي في تقرير المراجع الخارجي بقيمة 246.64 546 50دج مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة.
- تثبيتات مالية أخرى: تطابق في قيمة التثبيتات المالية الأخرى الموجودة في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية الأصول بقيمة 000 231 1دج

✓ عمليات الرقابة المنجزة: قام المراجع الخارجي بفحص حسابات التثبيتات أو الأصول حيث جاء في تقريره أنه يتكون فحص حسابات الأصول الثابتة من الإجراءات التالية:

- تسوية عمليات الاقتناء المختلفة للسنة المالية مع المستندات الداعمة المقابلة.
- التحقق من وجود مخزون مادي في نهاية العام واستخدامه الصحيح والتحقق من مسك ملف الأصول الثابتة وتسجيلها وإعادة تعديلها على أساس الجرد المادي.
- مراقبة الإهتلاك للسنة المالية.
- التحقق من محاسبة الأصول وفقا لمبادئ النظام المحاسبي والمالي المقبول عموما.

✓ التعليق:

- الأصول الثابتة المتاحة للمؤسسة بتاريخ 2020/12/31 بلغت 480.64 491 124دج، وبنهاية سنة 2021 ارتفع هذا المبلغ إلى 780.64 736 124 دج.

من خلال ما جاء في التقرير تتم تسوية عمليات اقتناء الأصول الثابتة للسنة المالية بالاعتماد على كل الوثائق الثبوتية والمستندات الداعمة و التحقق من محاسبة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي المتعارف عليه، ونلاحظ من عملية المراقبة التي يقوم بها المراجع الخارجي للتأكد من صحة عمليات الاقتناء وصحة تسجيلها محاسبيا والتقدير الصحيح للمخزون تمثل صحة المعلومة المقدمة وإمكانية الاعتماد عليها.

2. المخزونات لسنة 2021: حيث قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة والتعليق في عناصر:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي ما يلي:

- التمور: 548.81 266 80دج
- الأغلفة المحلية غير قابلة للاسترجاع: 323.37 928 6دج

- الأغلفة المستوردة: 125.07 210 16 دج
- المواد و اللوازم: 931.37 917 4 دج
- اللوازم القابلة للاستهلاك: 203.22 955دج
- المهملات والفضلات: 241.64 825 7دج
- المنتج المتبقي أو مواد الاسترداد: 619 119دج
- المجموع: 992.48 222 117 دج

بعد الاطلاع على حسابات المؤسسة نلاحظ تطابق قيم المخزونات مع ما هو مسجل في تقرير المراجع الخارجي بقيمة 992.48 222 117 دج مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة.

✓ عمليات الرقابة المنجزة: حيث قام المراجع الخارجي بفحص حسابات المخزونات كما يلي:

- وجود جرد مادي في نهاية العام واستخدامه الصحيح.
- تقييم مخزونات المواد واللوازم.
- التحقق من المشتريات للسنة.
- عدم التحقق من كمية المخزونات.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي تم فحص ومراجعة حسابات المخزون وذلك من خلال التأكد والتحقق من وجود جرد مادي في نهاية العام واستخدامه الصحيح، والتحقق من تقييم مخزونات المواد واللوازم والتحقق من مشتريات السنة.

✓ التعليق:

- في 2020/12/13 بلغت مخزونات المؤسسة 943.22 306 105 دج.
- أما بسنة 2021 تجاوزت مخزونات المؤسسة 992.48 222 117 دج، مع زيادة بنحو 049.26 916 11دج مقارنة بالسنة المالية لسنة 2020.

نلاحظ تطابق مجموع المخزونات لسنتي 2020 وسنة 2021 في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة، مع تقديم تأكيد بدقة حسابات المخزون وأنها لا تتطلب ملاحظات معينة بعد مراجعة المستندات الداعمة.

حيث بين صحة حسابات المخزون ولا توجد أي ملاحظة أو حالات مشبوهة تهدد صحتها.

3. الديون أو الذمم المدينة لسنة 2021: قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة والتعليق في عناصر:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي قيمة الحسابات المدينة وهي كالتالي:

- الزبائن: 919 838 21دج
- المدينون الآخرون: 349 758 25دج
- الضرائب و ما شابهها: 694 092 21دج
- أصول نقدية: 724 233 153 دج

- المجموع: 686 923 221 دج

نلاحظ تطابق قيم الحسابات المدينة ومجموعها في تقرير المراجع الخارجي مع ما هو مسجل في ميزانية المؤسسة بقيمة 686 923 221دج .

✓ عمليات الرقابة المنجزة: حيث قام المراجع الخارجي بما يلي:

- فحص صحة أرصدة الذمم المدينة
- تسوية الحسابات المصرفية وتحليل المبالغ

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي تم فحص ومراجعة أرصدة الذمم المدينة، وكذلك تسوية الحسابات المصرفية وتحليل المبالغ والتأكد من صحتها، تمتلك المؤسسة ما يعادل 21 838 919.70دج ذمم مدينة على زبائنها والتي تعد حديثة نسبيًا للسنة المالية 2021.

- الزبائن:
- الزبون(1): 2 163 614.40 دج
- الزبون(2): 4 693 604.10 دج
- الزبون(3): 14 981 700.09دج
- الزبون(4): 1.21دج
- المجموع : 21 838 919.70دج.

ملاحظة: تم اخفاء أسماء وعناوين الزبائن لأسباب المنافسة وغيرها.

- المدينون الآخرون:
- المستخدمون- التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة : 20 661.64 دج
- التسبيقات لموردي الخدمات والمخزونات 6 396 006.11دج .
- الضرائب و ما شابهها: الضرائب والمدفوعات المماثلة تقدر بمبلغ 21 092 694دج.
- الأصول النقدية وما شابه: حيث عرض الحسابات على النحو التالي
- بنك البدر دينار: 1 892 368.51دج
- بنك البدر بعملة الأورو 30% : 163 129.58دج
- بنك البدر بعملة الدولار الأمريكي 30% : 100 656.37دج
- بنك البدر بعملة الدولار الأمريكي 20% : 5 523 502.86دج
- بنك البدر بعملة الأورو 20% : 147 532.31دج
- بنك الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي: 5 595.38دج
- بنك البدر دج استيراد: 5 139.75 دج

- الصندوق: 145 395 799.83دج
- المجموع: 182 387 941.84دج
- البنك:

بنهاية سنة 2021 كان للمؤسسة 7 حسابات بنكية، وهذه الحسابات خاضعة للتسوية بالإضافة إلى المراقبة الدورية مع كشوف الحسابات البنكية على أساس منتظم، أما فيما يتعلق بالصندوق فبنهاية سنة 2021 يظهر الحساب رصيدا محاسبيا قدره 145 395 799.83 دج مع عدم فحص الرصيد المادي من طرف المراجع الخارجي.

4. الأموال الخاصة لسنة 2021:

✓ عرض الحسابات: الأموال الخاصة للمؤسسة بلغ مجموعها في 2021/12/31 المبلغ268 740 239 دج على النحو التالي:

- رأس المال: 81 200 000دج
- الاحتياطات 842 293دج
- النتيجة الصافية:16 215 640 دج
- الترحيل من جديد:142 030 786 دج
- المجموع: 239 740 268 دج

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي حول قيم حسابات رؤوس الأموال الخاصة ومجموعها الذي بلغ 239 740 268 دج فنلاحظ تطابق هذه القيم مع ما هو مسجل في ميزانية الخصوم وميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة لسنة 2021.

حيث شهد المراجع الخارجي على صحة النتيجة الصافية وبقية حسابات الأموال الخاصة الأخرى ولا تتطلب أي ملاحظة.

5. الخصوم لسنة 2020: حيث قام المراجع الخارجي بعرض الحسابات وعمليات الرقابة المنجزة بالإضافة إلى التعليق:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي في تقريره قيم الخصوم الجارية:

- الموردون و الحسابات الملحقة:28 586 282 دج
- عملاء: حسابات دائنة: 4 545 850 دج
- المستخدمون-الأجور المستحقة: 1 048 387دج
- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: 362 638دج
- الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: 8 645دج
- الحساب الجاري للشركاء: 8 135 000 دج
- الضرائب الأخرى والرسوم: الضرائب الأخرى والرسوم:222 610 دج
- المجموع: 43 185 136دج

من خلال تقرير المراجع الخارجي نلاحظ تطابق قيم الخصوم الجارية ومجموع الخصوم الجارية مع ماهو مسجل في ميزانية الخصوم لسنة 2021 حيث بلغ مجموع الخصوم الجارية 136 185 43دج.

✓ عمليات الرقابة المنجزة: حيث جاء في تقرير المراجع الخارجي:

- فحص أرصدة حسابات الالتزامات
- الامتثال للتشريعات الضريبية وشبه الضريبية.

من خلال تقرير المراجع الخارجي تم فحص أرصدة الالتزامات حيث تبين أن المؤسسة امتثلت للتشريعات الضريبية وشبه الضريبية من خلال التحقق في حسابات وتسجيلات المؤسسة.

وعرض المراجع الخارجي قيم الخصوم الغير جارية حيث جاء في تقريره:

- القروض:
- قرض من شخص طبيعي: 000 000 8 دج
- قروض بنكية: 521.19 998 99دج
- المجموع: 521.19 998 107دج

ملاحظة: تم إخفاء أسماء أصحاب القروض وعناوينهم لأسباب المنافسة وغيرها.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع الخارجي حول القروض نلاحظ تطابق قيمة القروض مع ما هو مسجل في ميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة لسنة 2021، وفي ختام تطرقه للقروض في تقريره أنه لم يفحص الوثائق والمستندات الخاصة بالقروض.

6. حسابات الأعباء: وقسمت إلى عنصرين:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي في تقريره قيم حسابات الأعباء:

- المشتريات المستهلكة: 923 789 57دج
- الخدمات الخارجية: 035 854 12دج
- خدمات خارجية أخرى: 605 840 10دج
- أعباء المستخدمين: 430 117 19دج
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: 966 164دج
- الأعباء العملياتية الأخرى: 647 233دج
- الأعباء المالية: 161 077 2دج
- المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة: 572 371 6دج
- الضرائب على النتائج وما يماثلها: 558 61دج
- المجموع: 897 510 109دج

من خلال تقرير المراجع الخارجي نلاحظ تطابق قيم حسابات الأعباء ومجموع حسابات الأعباء 897 510 109دج، مع ما هو مسجل في جدول حسابات النتائج وميزان المراجعة لسنة 2021.

✓ التعليق:

- استهلكت المؤسسة عام 2021 بما يعادل 923 789 57 دج من المواد والمستلزمات.
- انخفض هذا الاستهلاك مقارنةً بالسنة المالية 2020، وربما يرجع ذلك إلى وضع السوق
- يمثل المبلغ 974 720 51 دج الأتعاب والخدمات للسنة المالية.

من خلال ما جاء في تقرير المراجع حول مجموع قيمة حسابات الأعباء حيث تناقصت قيمتها ب 923 789 57 دج، مقابل سنة 2020، حيث يرجح المراجع الخارجي ذلك لوضع السوق.

7. حسابات المنتوجات لسنة 2021:

✓ عرض الحسابات: حيث بين المراجع الخارجي في تقريره حسابات المنتجات:

- مبيعات المنتجات النهائية: 733 883 118دج
- الإنتاج المخزن: 983 341 3دج
- إعانات استغلال أخرى: 000 72 دج
- منتجات مالية: 821 428 3دج
- المجموع: 537 726 125دج

من خلال تقرير المراجع الخارجي نلاحظ تطابق حسابات المنتجات ومجموعها 537 726 125دج مع ما هو مسجل في جدول حسابات النتائج وميزان المراجعة لسنة 2021.

وفي نهاية تقريره عرض المراجع الخارجي تقويم للنتائج النهائية الصافية للسنوات الخمس الأخيرة من سنة 2017 إلى غاية سنة 2021 حيث مثلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–14): النتائج الصافية للخمس سنوات الأخيرة

السنة المالية	النتيجة الصافية
2017	27 442 690
2018	22 603 977
2019	4 337 486
2020	17 083 487
2021	16 215 640

المصدر: تقرير المراجع الخارجي لسنة 2020 لمؤسسة SARL AGRODAT

حيث يمثل الجدول النتائج الصافية للخمس سنوات الأخيرة انطلاقا من سنة 2017 إلى غاية سنة 2021 حيث نلاحظ بلوغ النتيجة الصافية أعلى قيمة لها سنة 2017 حيث بلغت 690 442 27 دج، ثم انخفضت في سنتي 2018 و 2019 و بلغت أضعف قيمة لها سنة 2019 حيث بلغت 486 337 4 دج لأسباب تنافسية.

بعد أن تم عرض تقرير المراجع الخارجي لسنة 2021 كاملا وبعد ادلائه بشهادته حول صحة المعلومات المالية المقدمة من المؤسسة وأنها تتوافق نع النظام المحاسبي المالي ودراستها تفصيليا، و بعد مقارنتنا لتقرير المراجع الخارجي لسنة 2021 والكشوف المالية للمؤسسة إضافة لميزان المراجعة لسنة 2021 تبين لنا أن المعلومة المالية المقدمة من طرف المؤسسة صحيحة وصادقة ماعدا التناقض في المبلغ التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2021 و مبلغ صافي المجموع العام للأصول لسنة 2021 ومبلغ المشتريات المستهلكة لسنة 2021 ناتج هذا الخطأ عن السهو، حيث أمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة من طرف مستخدميها، وأن للمراجعة الخارجية دور كبير في إظهار صحة هذه القوائم وكشفها وأنها خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على عدالة المركز المالي للمؤسسة.

المبحث الثالث: المساهمة في تقييم تقرير المراجع الخارجي

سيتم في هذا المبحث تقييم تقرير المراجع الخارجي للسنة المالية 2020 و2021 للمؤسسة محل المراجعة فيما يتعلق بالالتزام بمعايير تقارير المراجع الخارجي و معايير المراجعة الجزائرية.

المطلب الأول: تقييم تقرير المراجع الخارجي فيما يتعلق بالالتزام بمعايير تقارير المراجع الخارجي في الجزائر

حيث سيتم تقييم تقرير المراجع الخارجي للسنة المالية 2020 و2021 للمؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال الإشارة للنقائص الموجودة في التقرير وتثمين الجوانب التي تطرق إليها المراجع الخارجي والتي تساهم في توصيل المعلومات المالية إلى مختلف المستخدمين للكشوف المالية.

أولا– تقييم تقرير المراجع الخارجي فيما يتعلق بالالتزام بمعايير تقارير المراجع الخارجي في الجزائر:

من خلال الاطلاع على تقارير المراجع الخارجي المعدة لسنة 2020 و 2021 ومقارنة هذه التقارير بما نص عليه القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات تم تسجيل ما يلي:

أ. **المعيار الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي:** من خلال التطرق إلى تقرير المراجع الخارجي لسنتي 2020 و 2021 فقد عبر فيه عن رأيه يبين فيه أداء مهمته وإرساله لإدارة المؤسسة والشركاء عن صحة الكشوف المالية وصورتها الصحيحة، كما تم فحص وتقييم العناصر المثبتة المتحصل عليها، وكذلك تأكده من صحة الحسابات السنوية المتمثلة في صحة الميزانية وجدول حسابات النتائج وأنه تم إعدادها وفقا للقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، حيث انتهى هذا التقرير بالمصادقة بدون تحفظ وأنه مقبول، كما يجب الإشارة إلى وجود نقص في الجوانب الشكلية لإعداد التقرير وهي كما يلي:

1. عدم تطرق المراجع الخارجي إلى ورق اعتماده ورقم التسجيل في الجدول وتم ذكر اسمه وعنوانه فقط.
2. عدم التطرق إلى التقسيم الصحيح للتقرير والوارد في القرار والذي فرض على المراجع تقسيمه لجزئين وهما:

✓ الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي: والذي يتضمن مقدمة والرأي حول القوائم المالية وفقرة الملاحظات.

✓ الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.

لكن تم تقسيم التقرير لثلاث أجزاء وهم تقرير الشهادة والوضع المالي والتعليقات. وإسقاطا على ما جاء في القرار ما يلي:

✓ لم تتضمن المقدمة التذكير بطريقة تعيينه أو التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وكذلك لم يحدد مسؤولية المؤسسة في إعداد الكشوف المالية أو مسؤوليته في التعبير عن رأيه في الكشوف المالية حيث لم يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة و جدول الأموال الخاصة والملاحق لعدم مراجعتها في عملية المراجعة.

✓ وفي فقرة التعبير عن الرأي تضمنت أهداف وطبيعة عملية الرقابة وأنه تم انجازها طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية حيث عبر عنها في تقريره بالقبول

✓ وتضمنت الملاحظات عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه ولم تتضمن المخالفات والشكوك ولم يتطرق لمدة التقرير وكذلك تم إعداد التقرير من طرف المراجع الخارجي فقط دون تعدد المراجعين الخارجيين.

ب. **المعيار الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:** بحيث لم يقم المراجع الخارجي بإعداد هذا التقرير ويعود ذلك إلى عدم وجود مؤسسات فرعية تسيطر عليها المؤسسة.

ج. **المعيار الثالث: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:** بحيث لم يقم المراجع الخارجي بإعداد هذا التقرير ويعود ذلك إلى عدم وجود اتفاقيات منظمة وخاصة للمؤسسة بالرغم من إلزامية الإشارة إليه في تقرير المراجع الخارجي حتى في عدم وجود اتفاقيات خاصة بالمؤسسة.

د. **المعيار الرابع: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس(5) أو عشر(10) تعويضات:** بحيث لم يقم المراجع الخارجي بإعداد هذا التقرير ويعود ذلك إلى عدم وجود تعويضات قامت بها المؤسسة في الفترتين 2020 و2021 بالرغم من إلزامية الإشارة إليه من طرف المراجع الخارجي في التقرير حتى في حالة عدم وجود التعويضات بالمؤسسة.

هـ. **المعيار الخامس: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** بحيث لم يقم المراجع الخارجي بإعداد هذا التقرير ويعود ذلك إلى عدم وجود الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة للمستخدمين في المؤسسة بالرغم من إلزامية الإشارة إليه في تقرير المراجع الخارجي حتى في عدم وجود هذه الامتيازات الممنوحة

و. **المعيار السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس(5) الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة في الشركة المؤسسة):** بحيث لم يتم التطرق للنتيجة قبل الضريبة والضريبة على الأرباح ولم يتم التطرق أيضا لحصص الشركة (المؤسسة) المكونة لرأس المال والنتيجة حسب حصة الشركة ومساهمات العمال في النتيجة بالرغم من إلزامية التطرق إليها في التقرير حتى في حالة عدم وجودها بالمؤسسة.

ز. **المعيار السابع :معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية** : لم يتم ذكره في التقرير رغم الزاميته، والذي كان من المفترض أن يطلب هذا التقييم.

ح. **المعيار الثامن: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:** لم يتم تقييم الاستمرارية للمؤسسة والذي كان من المفترض أن يطلب هذا التقييم من طرف المراجع الخارجي ولم يتم ذكر المعيار في التقرير رغم الزاميته.

ط. **المعيار التاسع :معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:** ويتعلق هذا المعيار بمؤسسة المساهمة أما المؤسسة محل المراجعة فهي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة لذا لم يتم ذكرها في تقرير المراجع الخارجي بالرغم من إلزامية الإشارة إليه في تقرير المراجع الخارجي حتى في حالة عدم إمكانية تطبيق هذا المعيار في مؤسسة ليست ذو شكل قانوني مساهمة.

ي. **المعيار العاشر :معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:** لم يتم التطرق إليه في تقرير المراجع الخارجي لأنه لا يوجد رفع في رأس المال وهذا لا يبرر عدم التطرق إليه في التقرير من طرف المراجع الخارجي.

ك. **المعيار الحادي عشر :معيار التقرير بعملية تخفيض رأس المال:** لم يتم التطرق إليه في تقرير المراجع الخارجي لأنه لا يوجد تخفيض في رأس المال وهذا لا يبرر عدم التطرق إليه في التقرير من طرف المراجع الخارجي.

ل. **المعيار الثاني عشر :معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:** لم يتم التطرق إليه في تقرير المراجع الخارجي لأنه لا يوجد أي إصدار للقيم المنقولة للتوظيف لسنتي 2020 و2021 وهذا لا يبرر عدم التطرق إليه في التقرير من طرف المراجع الخارجي

م. **المعيار الثالث عشر :معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:** المؤسسة محل المراجعة هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة لذا لم يتم ذكرها في تقرير المراجع الخارجي بالرغم من إلزامية الإشارة إليه في تقرير المراجع الخارجي حتى في حالة عدم إمكانية تطبيق هذا المعيار في مؤسسة ليست ذو شكل قانوني مساهمة

ن. **المعيار الرابع عشر :معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:** المؤسسة محل المراجعة هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة لذا لم يتم ذكرها في تقرير المراجع الخارجي بالرغم من إلزامية الإشارة إليه في تقرير المراجع الخارجي حتى في حالة عدم إمكانية تطبيق هذا المعيار في مؤسسة ليست ذو شكل قانوني مساهمة.

س. **المعيار الخامس عشر :معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:** أما المؤسسة محل المراجعة هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة لذا لم يتم ذكرها في تقرير المراجع الخارجي بالرغم من إلزامية الإشارة إليه في تقرير المراجع الخارجي حتى في حالة عدم إمكانية تطبيق هذا المعيار في مؤسسة ليست ذو شكل قانوني مساهمة.

المطلب الثاني: تقييم تقرير المراجع الخارجي فيما يتعلق بالالتزام بمعايير المراجعة الجزائرية

حيث سيتم تقييم تقرير المراجع الخارجي لسنتي 2020 و 2021 للمؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال الإشارة للنقائص الموجودة في معايير المراجعة وتثمين الجوانب التي تطرق إليها المراجع الخارجي والتي تساهم في توصيل المعلومات المالية إلى مختلف المستخدمين للكشوف المالية.

أولا– تقييم تقرير المراجع الخارجي فيما يتعلق بالالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية:

وفقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

من خلال الاطلاع على تقارير المراجع الخارجي المعدة لسنة 2020 و 2021 ومقارنة هذه المعايير بما نص عليه المقرر وفق كل إصدار تم تسجيل ما يلي:

وفقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

أ. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (210) "اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة":** حيث نلاحظ تطبيق هذا المعيار في تقرير المراجع الخارجي وتقديم رسالة الشهادة دون ذكر نظام الرقابة الداخلية ومسؤوليات المراجع والإدارة، حيث يلزم على المراجع الخارجي ذكرهم في تقريره.

ب. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (505) "التأكيدات الخارجية"**: حيث نلاحظ عدم تطبيق هذا المعيار في تقرير المراجع الخارجي لإمكانية ثقته الكاملة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة ولا تحتاج لتأكيدات خارجية.

ج. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (560) "الأحداث اللاحقة"**: حيث لم يستخدم المراجع الخارجي الأحداث اللاحقة في تقريره رغم إلزامية ذكرها فبي التقرير.

د. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (580) "التصريحات الكتابية"**: حيث لم يستخدم المراجع الخارجي التصريحات الكتابية في تقريره لعدم حصوله على التصريحات الكتابية من طرف المؤسسة رغم شهادته بمصداقية المعلومات المعدة من طرف المؤسسة.

وفقا للمقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

أ. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (300) "تخطيط مراجعة الكشوف المالية"**: حيث لم يستخدم المراجع الخارجي التخطيط لمراجعة الكشوف المالية لقيامه بعملية المراجعة بمفرده مع ذكره لإجراءات المراجعة في تقريره.

ب. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (500) "العناصر المقنعة"**: حيث استخدم المراجع الخارجي العناصر المقنعة في تقريره لإعداد الكشوف المالية وإبداء رأيه.

ج. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (510) "مهام المراجعة الأولية– الأرصدة الافتتاحية"**: حيث استخدم المراجع الخارجي لمهام المراجعة الأولية–الأرصدة الافتتاحية وتأكيد صحة الكشوف المالية في بداية السنة ومقارنتها مع السنة محل المراجعة.

د. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (700) " تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية"**: حيث شهد بصحة الكشوف المالية والعناصر المقنعة التي تم جمعها وأن الكشوف المالية تمت وفق النظام المحاسبي المالي وعبر عن رأيه وفق تقرير كتابي.

وفقا للمقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن ثالث إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

أ. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (520) "الإجراءات التحليلية"**: استخدم المراجع الخارجي هذه الإجراءات من خلال تحليله للكشوف المالية ومعرفة نسب الزيادة والنقصان لمختلف بنود الميزانية.

ب. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (570) " استمرارية الاستغلال"**: حيث لم يستخدم المراجع الخارجي في تقريره حول استمرارية الاستغلال لعدم حصوله على أية عناصر لتقييم قدرة المؤسسة على استمرارية الاستغلال، حيث يلزم المراجع الخارجي بالإشارة إليه حتى ولو لم يتحصل على المعلومات.

ج. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (610) "استخدام أعمال المراجعين الداخليين"**: حيث لم يستخدم المراجع الخارجي لاستخدام أعمال المراجعين الداخليين في تقريره، لعدم اعتماده على أعمالهم أثناء عملية المراجعة.

د. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (620) "استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع"**: حيث لم يستخدم المراجع الخارجي لاستخدام أعمال خبير معين في تقريره لعدم استعانته بأي خبير أثناء عملية المراجعة.

وفقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن رابع إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة حيث تمثلت في أربعة (4) معايير:

أ. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (230) "وثائق التدقيق"**: حيث لم يستخدم المراجع الخارجي وثائق المراجعة في تقريره حيث عبر عن صحة الكشوف المالية دون التطرق لوثائق المراجعة.

ب. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (501) " العناصر المقنعة–اعتبارات خاصة"**: حيث استخدم المراجع الخارجي للمعايير الكافية التي تخص المخزونات ولم يتطرق للنزاعات والقضايا التي تخص المؤسسة لعدم وجود نزاعات ضد المؤسسة رغم ذلك وجب على المراجع الخارجي ذكرها في تقريره.

ج. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (530) "السبر في المراجعة"**: حيث لم يستخدم المراجع للسبر في المراجعة واكتفى فقط بأساليب بسيطة في المراجعة.

د. **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (540) "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "**:حيث لم يستخدم المراجع الخارجي في تقريره حول هذه التقديرات حيث يلزم المراجع بذكرها.

من خلال ما تطرقنا إليه حاولنا تسجيل ملاحظات حول كافة النقائص الموجودة في تقرير المراجع الخارجي في معايير تقارير المراجعة الخارجية ومعايير المراجعة الجزائرية وتثمين ما تم ذكره فيهما من طرف المراجع الخارجي، إضافة لهذا سجلنا ملاحظة تخص أساليب المراجعة حيث نلاحظ اعتماد المراجع الخارجي على أساليب مراجعة بسيطة مع عدم الاعتماد على أساليب حديثة كالمراجعة التحليلية والتحليل المالي الساكن والمعاينة الإحصائية في عملية المراجعة.

خلاصة

شمل هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، حيث تم إسقاط الجانب النظري الذي تم تناوله في الفصل السابق على المؤسسة محل الدراسة ومعرفة دور المراجعة الخارجية فيها وفي كشوفها المالية لدراسة مدى مصداقيتها ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وقد كانت هذه الدراسة للتوفيق بين الجانب النظري الذي يدرس المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومة المالية والجانب التطبيقي والعملي وذلك من خلال عرض الكشوف المالية لسنة 2020 وسنة 2021 وقرائتها وإجراء مقارنة بين نتائجها ومعرفة الزيادة والانخفاض في كافة عناصر الكشوف المالية، وكذلك تم عرض تقرير المراجع الخارجي لسنة 2020 وسنة 2021 حيث تم قراءة التقرير وعرض كافة محتوياته ودراستها من خلال التعرف على النتائج المتحصل عليها من طرف المراجع الخارجي ومقارنتها مع نتائج المؤسسة لمعرفة مدى صحة ومصداقية الكشوف المالية وكذلك التعرف على رأي وشهادة المراجع الخارجي عنها بأنها تعكس الوضعية المالية للمؤسسة وأنها تطبق النظام المحاسبي المالي المتعارف عليه وهذه الشهادة تثبت مصداقيتها.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا للمراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومة المالية اتضح مكانة وأهمية المراجعة الخارجية لدى مستخدمي المعلومة المالية وعلاقتهم بالمؤسسة ، وتعتبر أداة تواصل بين المؤسسة ومستخدمي المعلومة المالية باختلاف أنواعهم، حيث تعتبر من الضروريات في وقتنا الحالي لإعطاء الشفافية و الموثوقية للمعلومة المالية فتضمن المراجعة الخارجية الحصول على معلومات أكثر صحة ودقة وذات جودة عالية حيث تساهم في إضفاء المصداقية والعدالة على المعلومة المالية لاستعمالها في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستخدميها، حيث يساهم المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال عمله بمجموعة من المعايير تمكنه من تحقيق مختلف الخصائص النوعية للمعلومة المالية وبذلك إعداد تقرير يتضمن رأيه الفني الموضوعي والمحايد حول عدالة وصدق المعلومة المالية.

وفي هذا الصدد جاءت دراستنا لتحديد مدى مساهمة المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومة المالية لإظهار مكانة المعلومة المالية وأهميتها في المؤسسات الاقتصادية والدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودتها ومدى الاعتماد عليها، لأن هذه المعلومات المالية معرضة لأخطاء متعمدة أو غير متعمدة بحيث قد يتم التعديل فيها والتلاعب بنتائجها لذا وجب مراجعتها من طرف مستقل عن المؤسسة ومحايد ليؤكد على صحتها أو يبين التلاعبات الحاصلة ويكشفها، وعليه قد تم في الفصل الأول تحديد الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية للإلمام بمفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها وأهميتها وإجراءاتها ومعاييرها وكذلك القائم بعملية المراجع الخارجي والتطرق لمفهومه وأخلاقياته التي تحدد جودته، تلاه في الفصل الثاني الدراسة الميدانية في المؤسسة محل الدراسة لمعرفة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال قراءة الكشوف الخاصة بالمؤسسة المالية لسنتي 2020و2021 وعرض تقرير المراجع الخارجي لسنتي 2021 و2021.

ومن خلال هذه الدراسة وما تم التطرق إليه نظريا وتطبيقيا تم التوصل للعديد من النتائج والتي يمكن توضيحها كما يلي:

- تتطلب المراجعة الخارجية عدة إجراءات، بدايتها بالتعرف على المؤسسة محل المراجعة وقبول التكليف وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقرير النهائي للمراجع الخارجي.
- للمراجعة الخارجية دور هام في التعرف والكشف على الانحرافات والتلاعبات والتعرف على أسبابها والتعرف على نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- المراجعة الخارجية هي وسيلة من الوسائل التي تخدم مصالح مستخدمي المعلومة المالية لاعتمادهم على هاته المعلومات في قراراتهم الاقتصادية.
- اعتماد المؤسسة على نظام رقابة داخلية محكم وقوي يضمن لها تحقيق أهدافها المسطرة من خلال تقليص احتمالات الغش والأخطاء ويؤدي الى اقتصاد الوقت والتكلفة أثناء عملية المراجعة.
- تحلي المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة بالالتزام بمبادئها وقواعدها الأخلاقية وآدابها العامة والحفاظ على كرامة وشرف المهنة سببا في إعطاء الصورة الحقيقية والمثالية لمهنة المراجعة وتشجيع شفافية المعلومة المالية وضمان المصلحة العامة.

- تعرض المراجع الخارجي لعقوبات مدنية أو تأديبية أو جزائية جراء الإخلال بالتزاماته والتقصير في أداء مهامه الموكلة إليه وهي الكشف عن الغش والأخطاء والتلاعبات في الكشوف المالية وإعدادها في تقرير وعرضه على مستخدمي المعلومة المالية لإعطائهم الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- المؤسسة هي المسؤولة مسؤولية كاملة على إعداد الكشوف المالية، أما المراجع الخارجي فهو مسؤول حسب حدود عمله.
- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية من خلال جودة معلومتها المالية التي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومن خلالها يتم اتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف مستخدميها.
- يواجه النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات تؤثر بشكل كبير على الكشوف المالية رغم اعتماده على تكنولوجيا المعلومات.
- الشفافية في إعداد الكشوف المالية في مؤسسة تصدير التمور AGRODAT أدت إلى إعطاء صورة صادقة على الوضعية المالية للمؤسسة.
- التأثر الكبير لمؤسسة تصدير التمور AGRODAT بالموسم الأول لجائحة كورونا أدى بها إلى خسائر كبيرة وتراجع في نتيجتها الصافية كأضعف وأقل نتيجة تصلها المؤسسة في الست سنوات الأخيرة.
- ساهمت المراجعة الخارجية بشكل كبير في المؤسسة في جودة معلومتها المالية وتوافقها مع النتائج المتحصل عليها من طرف المراجع الخارجي حيث كان شاهدا على صحتها.
- قبول المؤسسة للمراجعة الخارجية يبينه التعاون بين أفراد المؤسسة والقائمين عليها مع المراجع الخارجي والذي يبرر العلاقة الوطيدة بين المراجعة الخارجية والمؤسسة.
- حصول المراجع الخارجي على كافة المعلومات المطلوبة من طرف المؤسسة والسهولة في جمعها وفحصها لإعطاء رأيه الفني.

اختبار الفرضيات:

من خلال النتائج المتحصل عليها وهذا ما مكننا من قبول أو رفض أي فرضية وفيما يلي تلخيص لهذه النتائج:

- للمراجعة الخارجية منهجية تتبعها خلال عملية المراجعة وتتمثل في الحصول على معرفة شاملة حول المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، اعداد التقرير النهائي.
- يحدد القانون الجزائري 10-01 حسب المادة 23 و25 مهام المراجع الخارجي التي تسهل عليه مهمة فحص وتقييم وثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها لإعطاء رأيه الفني عن صحة وثائق والكشوف المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة مع تعرضه لمسؤوليات مدنية أو جزائية أو تأديبية أثناء الإخلاء بالتزاماته المهنية كلا حسب جرمه، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة فعالة في تحسين جودة المعلومة المالية حيث تقوم بإضفاء المصداقية على المعلومة المالية وتساهم في موثوقيتها وخلوها من الأخطاء والتحيز وإعطاء الصورة الصادقة والسليمة على الوضعية المالية للمؤسسة لإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية وقناعة المستويات الإدارية للمؤسسة بأهمية المراجعة الخارجية ومدى تطبيقها بجميع مقوماتها

داخل المؤسسة يبين نزاهة المؤسسة والقائمين عليها من كافة التلاعبات والغش والتحايل وتسهيل عمل المراجع الخارجي بتزويده بكافة المعلومات المطلوبة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة..

التوصيات

بناءا على النتائج السابقة، يمكننا تقديم بعض التوصيات وتتمثل في:

- العمل على التأهيل العلمي الكفء في المؤسسات الجامعية حول مهنة المراجعة الخارجية ومهنة المراجع الخارجي لتكوين إطارات مستقبلية لها تأهيل علمي ذو كفاءة في المحاسبة والمراجعة.
- تنمية الوعي لدى المؤسسات الاقتصادية على ضرورة المراجعة الخارجية للقضاء على كافة التلاعبات والغش والاحتيال والسرقة لسلامة ومصداقية المعلومة المالية وإعطاء الصورة الحقيقية على الوضعية المالية للمؤسسات.
- محاولة الربط بين الجانب الأكاديمي والمهني للمراجعة الخارجية، لسد النقص التي تعاني منه المهنة سواء من الناحية المهنية أو الأكاديمية.
- بالنسبة للمراجعين الخارجيين ضرورة تنويع استخدام وسائل الدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها بما يكفل سلامة الحكم على نظام الرقابة الداخلية.
- إقامة العديد من الدورات التدريبية للمراجعين الخارجيين لزيادة مهاراتهم وتحديث معلوماتهم فيما يخص المراجعة الخارجية.
- ضرورة التزام المراجعين الخارجيين بقواعد السلوك المهني وآداب وسلوكيات المهنة، لإعطاء صورة شريفة على المهنة مما يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية.
- حث المؤسسات الاقتصادية على فتح أبوابها للباحثين وتسهيل عملهم وتزويدهم بكافة المعلومات المطلوبة لتسهيل عملية البحث.
- على المراجعين الخارجيين الاعتماد في إعداد تقريرهم على معايير المراجعة الجزائرية ومعايير إعداد التقارير الخمسة عشر، واستعمال أساليب حديثة لعملية المراجعة.

آفاق الدراسة

إن النتائج المتوصل إليها فتحت أمامنا بابا جيدا لاستمرار مناقشة المتغيرين ومن الضروري توجيه الباحثين لدراسات مستقبلية نوجزها فيما يلي:

- دور المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين مهنة المراجع الخارجي.
- دور المعايير الجزائرية للمراجعة في تحسين جودة المعلومة المالية.
- أثر نزاهة المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المالية.
- أثر تطبيق المراجعة لخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	
إهداء	
ملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة	أ – و
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	7
تمهيد	8
المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية	9
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وأهميته	16 – 9
المطلب الثاني: إجراءات ومعايير المراجعة الخارجية	31 – 16
المطلب الثالث: جودة المراجع الخارجي	35 - 31
المبحث الثاني : المعلومة المالية	36
المطلب الأول :ماهية المعلومة المالية	37 – 36
المطلب الثاني : تعريف جودة المعلومة المالية و أهدافها و الجهات المستفيدة منها	42 – 37
المطلب الثالث :معايير قياس جودة المعلومة المالية و العوامل المؤثرة عليها	44 - 42
المبحث الثالث : علاقة جودة المعلومة المالية و دور المراجعة الخارجية في تحسينها	45
المطلب الأول : مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه العناصر المحرفة للمعلومة المالية	48 - 45
المطلب الثاني: علاقة المراجع الخارجي بمصداقية وثقة المعلومة المالية	48 - 50
المطلب الثالث: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية	50
خلاصة	51
الفصل الثاني: دراسة جودة المعلومة المالية لمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT	52
تمهيد	53
المبحث الأول: نبذة حول مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT	54
المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT	55 – 54
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT	58 - 55
المطلب الثالث: التعريف بمنتجات مؤسسة تصدير التمور SARL AGRODAT	59
المبحث الثاني: عرض الكشوف المالية للمؤسسة وتقرير المراجع الخارجي	60

المطلب الأول: عرض الكشوف المالية للمؤسسة لسنوات 2020 و 2021	68 – 60
المطلب الثاني: عرض تقرير المراجع الخارجي لسنوات 2020 و 2021	83 - 68
المبحث الثالث: المساهمة في تقييم تقرير المراجع الخارجي	84
المطلب الأول: تقييم تقرير المراجع الخارجي فيما يتعلق بالالتزام بمعايير تقارير المراجع الخارجي في الجزائر	86 - 84
المطلب الثاني: : تقييم تقرير المراجع الخارجي فيما يتعلق بالالتزام بمعايير المراجعة الجزائرية	88 – 86
خلاصة	89
الخاتمة	93 – 90
فهرس المحتويات	96 – 94
المراجع	104 – 97
الملاحق	123 - 105

قائمة المراجع

أولا- المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. اياد رشيد القريشي. (2011). *التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا*. بغداد، العراق: دار الكتب والوثائق.

2. تامر مزيد رفاعه. (2017). *أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة*. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

3. شريم عبيد سعد، و بركات لطف حمود. (2011). *أصول مراجعة الحسابات*. صنعاء، اليمن: دار الكتب بصنعاء.

4. علي عبد القادر حسن الذنيبات. (2015). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية* (الإصدار ط 5). عمان، الأردن: الجامعة الأردنية.

5. قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، و زياد هاشم يحي السقا. (2003). *نظام المعلومات المحاسبية*. الموصل، كلية الحدباء، جامعة الموصل، العراق: وحدة الحدباء للطباعة والنشر..

6. محمد إبراهيم منصور أشرف، عبد العاطي حامد سمحي، و أحمد أبو بكر أحمد زمزم. (دون تاريخ). *مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة* (الإصدار جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي). حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، مصر: جامعة حلوان، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي.

7. محمد بوتين. (2003). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

8. نور الدين أحمد قايد. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية*. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

ب. المقالات العلمية

1. اسماعيل خنيش. (2020). مدى استقلالية المراجع الخارجي وأثره على جودة القوائم المالية. *مجلة قضايا معرفية ، المجلد 02* (العدد 05)، الجلفة، الجزائر، جامعة زيان عاشور الجلفة.

2. امحمد بن الدين، عائشة عوماري، و فاطمة عوماري. (2017). اثر تطبيق التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية في المؤسسات البنكية – دراسة لمجموعة من البنوك في الجزائر-. *مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، المجلد 02* (العدد 04)، المسيلة، الجزائر، جامعة المسيلة.

3. التكريتي تمارة موفق. (2019). دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الإحتيالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان. *مجلة إقتصاد المال و الأعمال ، المجلد 03* (العدد 02)، المسيلة، الجزائر، المركز الجامعي المسيلة.

4. توفيق تمار، ياسين رماش، و ساكر نويري. (2006). مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبة الابداعية على القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من الاكاديمين و المهنيين-. *مجلة الاصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي ، المجلد 15* (العدد 02)، الجزائر، المدرسة العليا للتجارة.

5. جمعة هوام، و نوال لعشوري. (2010). دور حكومة الشركات في تحقيق جودة المعلومة. *الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة* ، ام بواقي، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي.

6. حسناء مشري، زينب تمرابط، و ريان بن عباس. (2022). دور نظام تخطيط الموارد (ERP) في تحسين جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف–. *مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية ، العدد 01*،تبسة، الجزائر، جامعة العربي تبسي.

7. حسينة ساعد بخوش، و محمد بوطلاعة. (2021). دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية. *مجلة اقتصاد المال و الاعمال ، المجلد 05* (العدد 03)،المسيلة، الجزائر،جامعة المسيلة.

8. حسينة ساعد بخوش، و محمد بوطلاعة. (2021). دور خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية – دراسة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر. *الباحث الاقتصادي ، المجلد 08* (العدد 01)،برج بوعريريج، الجزائر، جامعة برج بوعريريج.

9. حكيمة بوسلمة، و مصطفى عقاري. (2013). اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 06* (العدد 09)، مسيلة، الجزائر، جامعة المسيلة .

10. خالد غروري، و كمال بن موسى. (2022). أثر لجان المراجعة على جودة المعلومات المحاسبية المالية في المؤسسات الاقتصادية. *مجلة أبحاث ودراسات التنمية ، المجلد 09* (العدد 01)،برج بوعريريج، الجزائر، جامعة برج بوعريريج.

11. خديجة بن يحي، و عبد الرحمان بابنات. (2022). أثر إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني. *مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال ، المجلد 05* (العدد 02)،تبسة، الجزائر، جامعة العربي تبسي.

12. دليلة بوقرن، و محمد الصالح بلول. (2020). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي ، المجلد 04* (العدد 01)، مسيلة، الجزائر، جامعة مسيلة.

13. سارة عراب، و محمد زيدان. (2018). مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية ، المجلد 05* (العدد 01)،أم البواقي، الجزائر،جامعة العربي ابن مهيدي .

14. سامي زيادي، سمير بوعافية، و صالح سراي. (2020). منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية. *مجلة العلوم الإدارية والمالية ، المجلد 04* (العدد 01)،وادي سوف، الجزائر، جامعة حمه لخضر.

15. سليمة بن زعمة، ريمة بصري، و يزيد تقرارت. (2018). التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية، دراسة نظرية تحليلية. *مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية ، المجلد 02* (العدد 02)،الجلفة، الجزائر، جامعة زيان عاشور.

16. سمية قحموش. (2022). دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح. *مجلة العلوم الإنسانية ، المجلد 22* (العدد 01)، بسكرة، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة.

17. سيد احمد محمد مامون شرين. (2020). أثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، المجلد 07* (العدد 01)، أم البواقي، الجزائر، جامعة العربي ابن مهيدي.

18. شريف إسماعيل عثمان. (2021). تكنولوجيا المعلومات ودورها في تطوير نظام الرقابة الداخلية. *مجلة الباحث للعلوم الرياضية والإجتماعية ، المجلد 04* (العدد 07)،الجلفة، الجزائر، جامعة زيان عاشور.

19. صالح حميداتو، و علاء بوقفة. (2011). واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي. *مجلة الأبحاث الاقتصادية ، المجلد 05* (العدد 01)،البليدة، الجزائر، جامعة البليدة 2.

20. صديقة قلقول، و سارة عزايزية. (2022). دور الافصاح المحاسبي البيئي في تعزيز جودة المعلومة المالية – دراسة استطلاعية في شركة صوميفوص تبسة-. *مجلة اقتصاد المال والأعمال ، المجلد 07* (العدد 02)،وادي سوف، الجزائر، جامعة حمه لخضر.

21. صورية كحول. (2022). دور النظام المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال ، المجلد 11* (العدد 01)،بسكرة، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة.

22. عائشة عوماري، و نرجس حميمش. (2017). أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية،دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفيةBADR. *مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 10* (العدد02)،غرداية، الجزائر، جامعة غرداية.

23. عبد القادر شيخ، و عفاف خشعي. (2021). دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الكشوفات المالية. *المجلد 02* (العدد 02)،مغنية، الجزائر، المركز الجامعي مغنية.

24. علي سايح جبور. (2022). التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات. *مجلة المنهل الإقتصادي ، المجلد 05* (العدد 01)، وادي سوف، الجزائر، جامعة حمه لخضر.

25. عمر شريقي. (2012). مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المجلد 12* (العدد 12)،سطيف، الجزائر، جامعة فرحات عباس.

26. عمرو خلاصي، و سليم بدر الدين بن لولو. (2020). فعالية التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في حوكمة المؤسسات العمومية، دراسة حالة لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري تلمسان. *دفاتر MECAS ، المجلد 16* (العدد 02)،تلمسان، الجزائر، جامعة أبو بكر بلقايد .

27. فارس هباش، و ريمة مناع. (2018). اثر المعلومات المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق عمان المالي. *مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية ، المجلد 05* (العدد 01)،أم البواقي، الجزائر، جامعة العربي ابن مهيدي.

28. فتيحة عبد النبي، و بوحفص رواني. (2022). تقييم نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية في ظل معيار تقرير محافظ الحساباتNRCAC07 ،دراسة حالة وكالة البنك الوطني الجزائري. *مجلة إضافات إقتصادية ، المجلد 06* (العدد 02)، غرداية، الجزائر، جامعة غرداية.

29. محمد بوعبيدة، بلقاسم بلقاضي، و طاهر لمين بلقاضي. (2019). تقارير المراجعة الخارجية من منظور التشريع الجزائري. *مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ، المجلد 08* (العدد 02) ،البليدة، الجزائر، جامعة البليدة 2.

30. محمد حولي. (2017). مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء و الغش في القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة في مراجعي الحسابات في الجزائر. *مجلة رؤى اقتصادية ، مجلد 07* (العدد 02)، وادي سوف، الجزائر، جامعة حمه لخضر.

31. محمد حولي. (2015). معايير المراجعة الدولية: المفهوم، المضمون وكيفية التبني. *مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة ، المجلد 02* (العدد 01)،باتنة، الجزائر، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر.

32. منير سلامي، عايدة بلخيري، و جمعة هوام. (2022). السبر المالي وعلاقته بجودة المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية –دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات لولاية عنابة–. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، المجلد 09* (العدد 02)،أم البواقي،الجزائر، جامعة العربي ابن مهيدي.

33. ناصر دادي عدون، و رابح تلاهوبري. (2008). نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية. *مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج للإقتصاد العالمي ، المجلد 02* (العدد 04)،الجزائر، المدرسة العليا للتجارة.

34. نور الدين أحمد قايد، و اسلام هلايلي. (2019). دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية. *مجلة إقتصاد المال والأعمال ، المجلد 04* (العدد 01)، وادي سوف، الجزائر، جامعة حمه لخضر.

ج. رسائل وأطروحات

1. اسيا هيري. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معومات تقرير المدقق،دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه. أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, علوم التسيير، تسيير محاسبي وتدقيق، الجزائر: جامعة أحمد دراية.

2. أمينة سوياد. (2017). دور مراجع الحسابات في إكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية دراسة إستقصائية لاراء مراجعي الحسابات بولاية سطيف. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة سطيف.

3. ايمان صحراوي. (2020). اثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على اعداد القوائم المالية في الجزائر دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم،أطروحة دكتوراه. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص ادارة مالية ومحاسبية، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

4. حورية بوقندورة. (2017). جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس –ام البواقي– شهادة ماستر أكاديمي. أم البواقي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، الجزائر: جامعة أم البواقي.

5. عبد الحكيم سليماني. (2020). دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الإستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد دراسة حالة مؤسسة إقتصادية، أطروحة دكتوراه. بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

6. عمر ديلي. (2009). أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة من خلال الإستبيان،شهادة ماجيستار. باتنة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص محاسبة، الجزائر: جامعة الحاج لخضر.

7. عمر شريقي. (2013). التنظيم المهني للمراجعة،دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, علوم اقتصادية، الجزائر: جامعة سطيف 1.

8. فاتح سردوك. (2004). دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL، شهادة الماجيستير. المسيلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.

9. كهينة بن عمارة. (2013). المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية،شهادة ماجستير. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير, علوم التسيير، مالية المؤسسات، الجزائر: جامعة الجزائر.

10. لبنى بن زاف. (2019). دور اللإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية دراسة عينية من المؤسسات الإقتصادية. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

11. محمد بغريش. (2022). جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح في القوائمIAS/IFRS دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، أطروحة الدكتوراه. المسيلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.

12. محمد بوعبيدة. (2021). دور المراجعة الخارجية في اضفاء المصداقية على القوائم المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة،أطروحة دكتوراه. بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،علوم التسيير،محاسبة وتدقيق، الجزائر: جامعة أحمد بوقرة.

13. معمر سعاد شدري. (2015). التقارير المالية للمراجع و آثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية حالة تقرير المراجع حول سونلغاز، أطروحة دكتوراه. بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، الجزائر: جامعة بومرداس.

14. وئام حمداوي. (2020). جودة المعلومة المحاسبية بين معايير التقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي، دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية، أطروحة دكتوراه. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية،تخصص محاسبة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

د. محاضرات

1. بلقاسم بلقاضي. (2017/2016). محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، ماستر1 محاسبة وتدقيق. بومرداس: جامعة أحمد بوقرة.

2. حكيمة مختار رحماني. (2020/2019). محاضرات في مقياس المراجعة المالية، السنة الثالثة محاسبة ومالية. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

3. صابر عباسي. (دون تاريخ). مطبوعة في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، اولى ماستر محاسبة وتدقيق. بسكرة: جامعة محمد خيضر.

4. فاتح سردوك. (2021-2022). محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية، أولى ماستر محاسبة وتدقيق. الوادي: جامعة حمه لخضر.

هـ. إصدارات وقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24. (2014). العدد 24 المؤرخ في 30 أفريل سنة 2014م/ الموافق 30 جمادى الثانية 1435هـ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434هـ الموافق 24 جوان 2013م. *يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، العدد* (24)

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42. (2010). العدد 42 المؤرخ في 11 يوليو سنة 2010 م/ الموافق28 رجب 1431هـ قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق 29 يونيو 2010 م. *يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد (42) ،*

3. المجلس الوطني للمحاسبة وزارة المالية، المقرر رقم 002. (2016). المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016. *متضمن المعايير الجزائرية للتدقيق* .

4. المجلس الوطني للمحاسبة وزارة المالية، المقرر رقم 150. (2016). القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016. *متضمن المعايير الجزائرية للتدقيق*

5. المجلس الوطني للمحاسبة وزارة المالية، المقرر رقم 23. (2017). قرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017. *متضمن معايير التدقيق الجزائرية* .

6. المجلس الوطني للمحاسبة وزارة المالية،المقرر رقم 77. (2018). قرار رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018. *متضمن معايير التدقيق الجزائرية* .

و.المواقع الالكترونية

1. بوابة أحمر. (10, 2016). *بوابة أحمر*. تاريخ الاسترداد 2023، من عالم المال والإقتصاد والتجارة:
https://a7mar.blogspot.com/2016/10/Definition-References.html

ثانيا- المراجع باللغة الاجنبية

1. Ermelinda, S. (2017). Internal and External Audit in the Function of the Management of the Trade companies. *14* (6).

2. Khaled, R., & OUDDANE, B. (2022). The impact of the risk of electronically processing accounting data on the quality of the auditor's. *Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies , 09* (01).

3. CHERIFI, B., BACHOUNDA, R., & YAHIAOUI, S. (2017). Le contexte contemporain de la sincérité de l'information financière. *AL-MOASHEER Journal of Economic Studies , 1* (4).

4. School, K. B. (2023). (groupe d'écoles et de formations en management de Bordeaux) Consulté le 4 9, 2023, sur https://etudiant.kedge.edu/actualites-etudiant/tout-savoir-sur-le-metier-d-auditeur-externe

الملاحق

الملحق رقم (1): ميزانية الأصول لسنة 2020

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0|0|0|6|0|7|0|2|4|2|6|9|7|0|6| | | | |

Désignation de l'entreprise: SARL AGRODAT

Activité: CONDITIONNEMENT DE DATTES ET EXPORTATION

Adresse: 95, zone des équipements BISKRA

Exercice clos le 31/12/20

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2020			2019
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	32 803 600		32 803 600	32 803 600
Bâtiments	35 116 787	27 049 428	8 067 358	10 452 370
Autres immobilisations corporelles	56 571 093	40 769 533	15 801 560	18 598 949
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	876 000		876 000	476 000
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	125 367 480	67 818 962	57 548 518	62 330 920
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	105 306 943		105 306 943	112 444 956
Créances et emplois assimilés				
Clients	35 838 988		35 838 988	8 704 378
Autres débiteurs	23 587 930		23 587 930	19 987 710
Impôts et assimilés	19 384 239		19 384 239	17 133 384
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	182 387 941		182 387 941	175 377 006
TOTAL ACTIF COURANT	366 506 043		366 506 043	333 647 437
TOTAL GENERAL ACTIF	491 873 523	67 818 962	424 054 561	395 978 357

الملحق رقم (2): ميزانية الخصوم لسنة 2020

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 6 0 7 0 2 4 2 6 9 7 0 6

Désignation de l'entreprise: SARL AGRODAT

Activité: CONDITIONNEMENT DE DATTES ET EXPORTATION

Adresse: 95, zone des équipements BISKRA

Exercice clos le 31/12/20

BILAN (PASSIF)

	2020	2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	81 200 000	81 200 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	293 842	293 842
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	17 083 487	4 337 486
Autres capitaux propores - Report à nouveau	124 947 298	120 609 811
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**223 524 628**	**206 441 140**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	163 192 719	148 000 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**163 192 719**	**148 000 000**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	27 283 905	30 994 416
Impôts	150 830	150 830
Autres dettes	9 902 477	10 391 970
Trésorerie passif		
TOTAL III	**37 337 213**	**41 537 216**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**424 054 561**	**395 978 357**

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

الملحق رقم (3): جدول حسابات النتائج لسنة 2020

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 6 0 7 0 2 4 2 6 9 7 0 6

Désignation de l'entreprise: SARL AGRODAT

Activité: CONDITIONNEMENT DE DATTES ET EXPORTATION

Adresse: 95, zone des équipements BISKRA

Exercice du 01/01/20 au 31/12/20

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2020 DEBIT (en Dinars)	2020 CREDIT (en Dinars)	2019 DEBIT (en Dinars)	2019 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		148 354 964		88 872 133
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			148 354 964		88 872 133
Production stockée ou déstockée		79 781 235			81 258 789
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation			5 450 850		2 242 643
I-Production de l'exercice			74 024 579		172 373 566
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		14 878 244		123 056 239	
Autres approvisionnements		1 219 521		285 714	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		1 476 587		1 091 028	
Rabais; remises; ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	583 193			
	Entretien, réparations et maintenance	155 000		345 000	
	Primes d'assurances	1 109 500		1 283 850	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	779 137		2 152 409	
	Publicité	30 110		720 682	
	Déplacements, missions et réceptions	374 617		1 808 633	
Autres services		16 994 194		7 736 639	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		37 600 104		138 480 196	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			36 424 475		33 893 370
Charges de personnel		19 828 261		22 397 981	
Impôts et taxes et versements assimilés		70 913		113 402	
IV-Excédent brut d'exploitation			16 525 300		11 381 987
Autres produits opérationnels			3 438 516		735 443
Autres charges opérationnelles		766 195		628 000	
Dotations aux amortissements		6 742 464		7 152 759	
Provision					
Pertes de valeur					
Reprise sur pertes de valeur et provisions					
V-Résultat opérationnel			12 455 158		4 336 671
Produits financiers			5 126 782		608 862
Charges financières		488 452		594 897	
VI-Résultat financier			4 638 329		13 965
VII-Résultat ordinaire (V+VI)			17 093 487		4 350 636
Eléments extraordinaires (produits) (*)					
Eléments extraordinaires (charges) (*)					
VIII-Résultat extraordinaire					
Impôts exigibles sur résultats		10 000		13 150	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire					
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			17 083 487		4 337 486

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (4): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020

SARL AGRODAT
95, zone des équipements BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:000607024269706

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		121 220 355,18	135 906 261,14
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-133 573 706,22	-88 436 882,19
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 788 358,65	-1 398 092,29
Impôts sur les résultats payés		-34 506,00	-39 454,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-14 176 215,69	46 031 832,66
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-744 860,25	-600 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**-14 921 075,94**	**45 431 832,66**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 079 999,96	-1 240 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-400 000,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		5 126 782,29	608 862,98
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**3 646 782,33**	**-631 137,02**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		65 192 719,89	50 000 146,17
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-52 172 071,64	-53 782 661,66
Subventions (74;131;132)		5 450 850,55	2 242 643,76
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**18 471 498,80**	**-1 539 871,73**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**7 197 205,19**	**43 260 823,91**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**175 377 006,88**	**132 653 977,91**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**182 387 941,84**	**175 377 006,88**
Variation de la trésorerie de la période		**7 010 934,96**	**42 723 028,97**
Rapprochement avec le résultat comptable		**-10 072 552,54**	**38 385 542,40**
*** Erreur *** Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie		186 270,23	537 794,94

الملحق رقم (5): تقرير المراجع الخارجي 2020

SARL AGRODAT

95. ZONE D'EQUIPEMENTS

BISKRA

RAPPORT
COMMISARIAT AUX COMPTES
EXERCICE 2020

COMMISSAIRE AUX COMPTES BENSMINA MED LARBI
HAI EL OUED BISKRA

LETTRE DE CERTIFICATION

MESSIEURS LES ACTIONNAIRES

De la SARL AGRODAT

Biskra

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes de l'exercice couvrant la période du 1er janvier au 31 décembre 2020.

Nous vous communiquons ci-après les principales observations et anomalies relevées aux cours des travaux effectués dans le cadre de l'exercice de notre mandat de commissariat aux comptes.

Nous avons également procédé par sondage à l'examen des pièces justificatives pour s'assurer de la sincérité, de la légalité et de la saisie conformément aux principes du S.C.F appliqué par la « SARL AGRODAT BISKRA » arrêté au 31/12/2020 avec un total du bilan de 424.054.561.00 DA et un résultat bénéficiaire de 17.083.487.00 DA eu égard aux règles de diligences normales.

Ceci étant et sous ces observations contenues dans le présent rapport nous attestons que les comptes qui vous sont présentés reflètent régulièrement et sincèrement la situation financière et comptable de la « SARL AGRODAT BISKRA » conformément aux principes du système comptable et financier.

Fait à Biskra le 05/12/2021

Le commissaire aux comptes

بن سمينة محمد العربي
محافظ حسابات وخبير قضائي
معتمد لدى المجالس

Le Commissaire aux Comptes

M^ed Larbi Bensmina

Hai el oued Biskra

MESSIEURS LES ACTIONNAIRES

DE LA SARL AGRODAT

BISKRA

En exécution de la mission qui nous a été confiée, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre société « SARL AGRODAT » pour l'exercice clos le 31/12/2020

Le présent rapport comporte trois (03) parties:

-Le rapport de certification
-Les états financiers au 31/12/2020.
-Commentaires sur les principaux postes du bilan

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Veuillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes

بن سمينة محمد العربي
محافظ حسابات وخبير قضائي
معتمد لدى المجالس

الملحق رقم (6): ميزانية الأصول لسنة 2021

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 6 0 7 0 2 4 2 6 9 7 0 6

Désignation de l'entreprise: SARL AGRODAT

Activité: **CONDITIONNEMENT DE DATTES ET EXPORTATION**
Adresse: **95, zone des équipements BISKRA**

Exercice clos le **31/12/21**

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	32 803 600		32 803 600	32 803 600
Bâtiments	35 116 787	28 765 167	6 351 619	8 067 358
Autres immobilisations corporelles	56 816 393	45 425 366	11 391 026	15 801 560
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 231 000		1 231 000	876 000
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**125 967 780**	**74 190 534**	**51 777 245**	**57 548 518**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	117 222 992		117 222 992	105 306 943
Créances et emplois assimilés				
Clients	21 838 919		21 838 919	35 838 988
Autres débiteurs	25 758 349		25 758 349	23 587 930
Impôts et assimilés	21 092 694		21 092 694	19 384 239
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	153 233 724		153 233 724	182 387 941
TOTAL ACTIF COURANT	**339 146 680**		**339 146 680**	**366 506 043**
TOTAL GENERAL ACTIF	**465 114 461**	**74 190 534**	**390 923 926**	**424 054 561**

LEGOUERA MOSTEFA
Comptable Agree Tolga

الملحق رقم (7): ميزانية الخصوم لسنة 2021

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 6 0 7 0 2 4 2 6 9 7 0 6

Désignation de l'entreprise: SARL AGRODAT

Activité: **CONDITIONNEMENT DE DATTES ET EXPORTATION**
Adresse: **95, zone des équipements BISKRA**

Exercice clos le **31/12/21**

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	81 200 000	81 200 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	293 842	293 842
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	16 215 640	17 083 487
Autres capitaux propores - Report à nouveau	142 030 785	124 947 298
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**239 740 268**	**223 524 628**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	107 998 521	163 192 719
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**107 998 521**	**163 192 719**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	28 586 282	27 283 905
Impôts	222 610	150 830
Autres dettes	14 376 243	9 902 477
Trésorerie passif		
TOTAL III	**43 185 136**	**37 337 213**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**390 923 926**	**424 054 561**

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

LEGOUERA MOSTEFA
Comptable Agree Tolga

الملحق رقم (8): جدول حسابات النتائج لسنة 2021

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 6 0 7 0 2 4 2 6 9 7 0 6

Désignation de l'entreprise: SARL AGRODAT

Activité: **CONDITIONNEMENT DE DATTES ET EXPORTATION**
Adresse: **95, zone des équipements BISKRA**

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2021		2020	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		118 883 733		148 354 964
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			118 883 733		148 354 964
Production stockée ou déstockée			3 341 983	79 781 235	
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation			72 000		5 450 850
I-Production de l'exercice			122 297 716		74 024 579
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		55 357 959		14 878 244	
Autres approvisionnements		908 203		1 219 521	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		1 523 760		1 476 587	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	10 911 423		583 193	
	Entretien, réparations et maintenance	750 000		155 000	
	Primes d'assurances	1 192 610		1 109 500	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 247 032		779 137	
	Publicité	330 110		30 110	
	Déplacements, missions et réceptions			374 617	
Autres services		9 263 463		16 994 194	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		81 484 563		37 600 104	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			40 813 152		36 424 475
Charges de personnel		19 117 430		19 828 261	
Impôts et taxes et versements assimilés		164 965		70 913	
IV-Excédent brut d'exploitation			21 530 757		16 525 300
Autres produits opérationnels					3 438 516
Autres charges opérationnelles		233 647		766 195	
Dotations aux amortissements		6 371 572		6 742 464	
Provision					
Pertes de valeur					
Reprise sur pertes de valeur et provisions					
V-Résultat opérationnel			14 925 537		12 455 158
Produits financiers			3 428 821		5 126 782
Charges financières		2 077 161		488 452	
VI-Résultat financier			1 351 659		4 638 329
VII-Résultat ordinaire (V+VI)			16 277 197		17 093 487
Eléments extraordinaires (produits) (*)					
Eléments extraordinaires (charges) (*)					
VIII-Résultat extraordinaire					
Impôts exigibles sur résultats		61 557		10 000	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire					
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			16 215 640		17 083 487

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (9): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2021

SARL AGRODAT
95, zone des équipements BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:000607024269706

EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		138 037 385,05	121 220 355,18
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-109 591 868,48	-133 573 706,22
Intérêts et autres frais financiers payés		-3 096 695,84	-1 788 358,65
Impôts sur les résultats payés		-14 502,00	-34 506,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		25 334 318,73	-14 176 215,69
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-205 507,00	-744 860,25
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**25 128 811,73**	**-14 921 075,94**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			-1 079 999,96
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-355 000,00	-400 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		3 274 753,54	5 126 782,29
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**2 919 753,54**	**3 646 782,33**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		34 805 801,30	65 192 719,89
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-92 045 855,82	-52 172 071,64
Subventions (74;131;132)		72 000,00	5 450 850,55
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**-57 168 054,52**	**18 471 498,80**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-29 119 489,25**	**7 197 205,19**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**182 387 941,84**	**175 377 006,88**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**153 233 724,59**	**182 387 941,84**
Variation de la trésorerie de la période		**-29 154 217,25**	**7 010 934,96**
Rapprochement avec le résultat comptable		**-45 369 857,36**	**-10 072 552,54**
*** Erreur *** Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie		34 728,00	186 270,23

الملحق رقم (10): تقرير المراجع الخارجي 2021

SARL AGRODAT

95. ZONE DES EQUIPEMENTS

BISKRA

& RAPPORT COMMISSARIAT AUX COMPTES &

EXERCICE 2021

COMMISSAIRE AUX COMPTES BENSMINA MED LARBI

HAI EL OUED BISKRA

Le Commissaire aux Comptes

M^ed^ Larbi Bensmina

Hai el oued Biskra

Biskra le 05/10/2022

MESSIEURS LES ACTIONNAIRES

DE LA SARL AGRODAT

BISKRA

En exécution de la mission qui nous a été confiée, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre société « SARL AGRODAT » pour l'exercice clos le 31/12/2021

Le présent rapport comporte trois (03) parties:

-Le rapport de certification
-Les états financiers au 31/12/2021.
-Commentaires sur les principaux postes du bilan

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Veuillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes

Cabinet de C.A.C Bensmina Med larbi Hai el oued Biskra

LETTRE DE CERTIFICATION

Dans le cadre de notre commissariat aux comptes de la **SARL AGRODAT BISKRA** nous avons l'honneur de venir par le présent rapport vous rendre compte de l'accomplissement de notre mission de l'exercice clos le 31/12/2021

Au cours de cette mission nous avons examiné les journaux comptables ainsi que les différents états financiers, le bilan, les comptes de résultat et les tableaux annexes.

Nous avons également procédé par sondage à l'examen des pièces justificatives pour s'assurer de la sincérité, de la légalité et de la saisie conformément aux principes du S.C F.

Les travaux de notre mission ont été effectués dans les conditions prévues par la réglementation en vigueur, conformément aux normes de la révision comptable et les règles de la diligence recommandées par la profession.

Ceci étant et sur la base de ces observations, notre appréciation est en mesure de certifier les comptes de l'exercice clos le 31/12/2021 de la **SARL AGRODAT BISKRA**, avec un total du bilan de **390.923.926.00** et un résultat bénéficiaire de **16.215.640.00** tels qu'ils sont arrêtés dans le présent rapport sont réguliers et conformes aux règles comptables généralement admises.

Le commissaire aux comptes

MED LARBI BENSMINA

بن سمينة محمد العربي
محافظ حسابات وخبير قضائي
معتمد لدى المجالس

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 320 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في :09 - 04 - 2023
إلى السيد : مدير مؤسسة AGRODAT
لتجهيز وتصدير التمور - بسكرة -

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – **لقويرة محمد حسام الدين**

2 – **عبد ربه سمية**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة وتدقيق**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية "

تحت إشراف : **د/ نوبلي نجلاء**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

SARL AGRODAT BISKRA RC N°: 13B0242697 KADDOUR Tayeb

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د . غربي وهيبة

نائب العميد المكلف بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر-بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسمالعلوم المالية والمحاسبة

بسكرة في: 2023/6/14

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): ..... رتيلي نجلاء .....

الرتبة: ..... أستاذ محاضر أ .....

قسم الارتباط : ..... العلوم المالية والمحاسبة .

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة :1- أقومي محمد حسام الدين 2- عجري سمية .....

الشعبة: **العلوم المالية والمحاسبة**

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية

.....

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

الأستاذ المشرف

رتيلي نجلاء

رئيس القسم

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ماي 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،
السيد(ة): لقور محمد صلاح الدين الصفة: طالب، أستاذ، باحث ... طالب .....
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 200165409 والصادرة بتاريخ 2016-11-14
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والتجارية قسم العلوم المالية والمحاسبة
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)، وعلوم التسيير
عنوانها: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023.06.06

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ديسمبر 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،
السيد(ة): عبد الله سمية ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة .....
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 109169219 والصادرة بتاريخ 13.09.2021
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المالية

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 23/06/06

توقيع المعني (ة)