

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، ونتيجة تزايد العولمة الاقتصادية في نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم، والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا والتي باتت تتسم بمستويات مختلفة من التعقيد والصرامة، أصبح لزاما اليوم على أعضاء الجمعية العامة إدارة الشركات العاملة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري انتباها أكثر وحرصا متزايدا على ضبط نشاطاتها، لذا أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقديم الوضع المالي بصورة صادقة، من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم والتقارير التي يتم إعدادها، بحيث أن محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله.

وعلى هذا الأساس يمكن طرح الإشكالية الإشكالية التالية:

- ما هي مراحل المراجعة الخارجية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة؟

- ما هي مراحل المراجعة الخارجية؟

فرضيات البحث:

- المراجعة هي عملية فحص الحسابات، يقوم بها شخص محترف ومحيد، والغرض منه إبداء رأي فني محايد.

- هناك مراحل متبعة في عملية مراجعة الحسابات وأنها من الأفضل تكون بشكل متسلسل ومتربط

مبررات اختيار الموضوع:

- دور و أهمية المراجع الخارجي عند إصدار تقريره وأهميتها لمستخدمي القوائم المالية؛

- محاولة الإطلاع أكثر على الواقع العملي؛

- معرفة مدى إدراك مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم التي تواجههم في معاملاتهم أثناء أداء مهامهم.

أهداف الدراسة:

- التعرف على واقع مهنة المراجعة الخارجية.

- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز

بالدقة للجهات التي تطلبها.

- الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية المتعلقة بأداء مراجع الحسابات.

أهمية الدراسة:

- الاهتمام بموضوع المراجعة الخارجية بسبب دوره الفعال والرئيسي في خدمة أصحاب المشروع.
- توضيح أثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة وضرورة تبيان أهميته ب اعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح للبقاء.

المنهج المتبع:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات قمنا باعتماد المنهج الوصفي للجزء النظري لكونه أكثر المناهج أما المنهج الوصفي التحليلي للجزء التطبيقي والذي يقوم على منهج دراسة الحالة.

تقسيم البحث:

لمعالجة الإشكالات المطروح، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات أستهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث قسم البحث إلى فصلين كالتالي:

الفصل الأول: تناول الجانب النظري للمراجعة الخارجية، تضمن تمهيدا للفصل يليه مبحثين شمل الأول عموميات حول المراجعة الخارجية، تم التطرق فيه لماهية المراجعة الخارجية من حيث (تعريفها ومبادئها، أهميتها وأهدافها، صفات ومسؤوليات ومهام المراجع الخارجي)، أما المبحث الثاني فتم التطرق لمراحل المراجعة الخارجية من حيث (الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، إعداد التقرير النهائي).
الفصل الثاني: تناولنا دراسة حالة في مؤسسة الرواد، حيث تضمن في بدايته تمهيد يليه المبحث الأول التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات والذي تطرقنا فيه (التعريف بالشركة محل الدراسة، الهيكل التنظيمي للشركة)، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى الإطار العملي لمراجع الحسابات لشركة الرواد وتضمن كل من الحصول على معرفة عامة حول الشركة، تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، وعرض التقرير النهائي لشركة الرواد، وفي الأخير خاتمة للفصل.

الدراسات السابقة:

- دراسة حكيمة مناعي (2009) "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر" ووصلت هذه الدراسة إلى نتيجة تحسين جودة القوائم المالية تؤدي إلى تحسين جودة تقارير المراجع مع ضرورة تبني نماذج تقارير موحدة وإعطاء أشكال تصورية لهذه النماذج.

- دراسة فاتح سردوك (2004) "دور المراجعة الخارجية للحسابات في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المراجعة الخارجية للحسابات في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية وهذا من خلال توفير معلومات صادقة وموثوق فيها. ومن أهم النتائج المتوصل إليها: للمراجعة الخارجية دورا كبيرا في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.

صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت كون المدة الممنوحة من طرف الإدارة من 8 مارس إلى غاية منتصف ماي بعد تغيير الموضوع المختار مسبقا؛
- عدم التمكن من الحصول على المعلومات من قبل محافظ الحسابات المعتمد من طرف الشركة؛
- عدم التمكن من الحصول على المعلومات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للشركة؛
- التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف موظفي الشركة عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة الميدانية.

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، وقد جاءت بغية حماية ممتلكات الأفراد عن طريق مراقبة الأعمال ومنع الاختلاس بشتى أشكاله.

ولأن الملاك ليسوا دوما هم المسيرين، دعت الضرورة إلى وجود المراجعة لتقف بينهما في الحياد وتراقب عمل المسير، وتعمل على تأكيد مدى صحة البيانات المالية ومدى تصويرها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة. ويمكن التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين هما:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

- المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

تتماز بيئة الأعمال بالتطور المستمر في مختلف العمليات المالية الأمر الذي أضفى عليها مستويات مرتفعة من التحدي والتعقيد، نتيجة لتوسع العديد من الأنشطة الاقتصادية وكذا كبر حجم المنشأة، فبذلك أصبحت مهنة المراجعة الخارجية تلعب دوراً أساسياً في ترشيد الحياة الاقتصادية و لمتعاملاتها.

المطلب الأول: تعريف ومبادئ وأنواع المراجعة الخارجية.

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وأسس وخصوصيات المميزة لها وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية.

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، وفي ما يلي سنستعرض لبعض التعاريف:

1. تعرف المراجعة الخارجية على أنها " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"¹.
2. كما تم تعريفها بأنها "نظام يهدف إلى إعطاء رأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة"².
3. وكما عرفها آخرون على أنها " عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر وسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة البنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية"³. ومن خلال استعراضنا لمحمل التعاريف السابقة فإننا نخلص، إلى أن المراجعة الخارجية تعني بالتحقق الموضوعي الحيادي والمستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لمحمل عمليات ومهام المؤسسة، والتأكد من مدى مطابقتها مع الأهداف المستهدفة، من أجل تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان- الأردن، 2007، ص: 13.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2007، ص: 39.

³ يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2008، ص: 7.

يمكننا من خلال هذه التعاريف استنتاج أهم خصائص المراجعة الخارجية والتي يمكن إدراجها في ما يلي¹:

- المراجعة الخارجية عملية منتظمة أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة؛
- ضبط الحصول على قرائن و أدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛
- تشتمل على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم الرأي؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

الفرع الثاني: أسس (مبادئ) المراجعة الخارجية:

المراجعة كعلم، تقوم على مجموعة من الأسس (مبادئ) التي تمثل الإطار الفكري والنظري لها والمستخلصة من المؤلفات الأدبية والتطبيق العملي، كما وتعتبر هذه الأسس مرجع لعمل المراجع وتقوم أدائه، ومناطق التطور إلى الأفضل.

ومن أكثر الأسس المتعارف عليها في مختلف الأوساط المهنية ما يلي²:

1. **التعاقد (عقد الارتباط):** يجب توثيق العلامة بين المراجع والجهة التي كلفته بالمراجعة من خلال عقد الارتباط الذي يوضح فيه كافة الشروط بين الأطراف.
2. **التخطيط والبرمجة:** ويقصد بذلك ترجمة نطاق التعاقد في صورة خطة تنظيمية توضح ترتيب سياسات وأساليب وأعمال المراجعة بصورة منتظمة وتساعد المراجع على العمل بكفاءة عالية.
3. **الكفاءة المهنية:** ويقصد بذلك توفر مواصفات علمية وفنية معينة في من يقوم بعملية المراجعة وذلك للمحافظة على جودة الأداء المهني وهذا ما يتطلب أن يتوافر في المراجع معرفة علمية عامة، ومعرفة فنية والتي يكتسبها من خلال الممارسة.
4. **الموضوعية:** ويقصد بها الحصول على أدلة الإثبات الكافية لتوحيد عمله وسلامة رأيه، حتى يتجنب التقدير الشخصي في إبداء الرأي، كما يجب أن يستعين في عمله بأساليب التقنية المتطورة ونظم المعلومات وأساليب بحوث العمليات بدلا من الاعتماد الكلي على الحدس والتخمين.
5. **الحياد:** يلتزم مراجع الحسابات بالحياد التام في عمله، ولا ينحاز إلى طرف معين على حساب الطرف الآخر، وأن يكون مستقلا، غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته وتجدره مهما كانت هذه المصلحة.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2002/2003، ص-ص: 7-8.

² حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، بدون سنة نشر، ص-ص: 25-27.

6. المسؤولية: يعتبر المراجع مسؤولاً عن نفسه، وكذلك عن متبوعيه وشركائه عن أي تقصير أو إهمال أو تعدي في أداء العمل.
7. المصادقة: يلتزم مراجع الحسابات في كل تقاريره وآرائه بالمصادقية، أي أن تكون المعلومات الواردة بها تعبر عن الواقع الفعلي، وأن لا يتطرق إليها الشك بالتزوير.
8. السرية: يجب على المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من العمل أثناء قيامه بعمله وعدم إفشائها للغير بدون موافقة مسبقة من صاحبها.
9. الإفصاح: يجب على المراجع أن يبين في تقريره المعلومات الكافية والتي يترتب على كتمانها ضرر لمستخدمي تلك المعلومات.

الفرع الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

يمكن تحديد عدة أنواع للمراجعة الخارجية كما هي في الواقع، وتتمثل في ثلاثة أنواع وهي¹:

1. المراجعة القانونية : هي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية يقوم بها محافظ الحسابات.
2. المراجعة التعاقدية : التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تحديدها سنوياً.
3. الخبرة القضائية: هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعي الجزائر، 2006، ص: 28.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

سنترج في هذا المطلب إلى الأهمية التي ترمي إليها المراجعة الخارجية وأهدافها والمتمثلة في ما يلي:

الفرع الأول: أهمية المراجعة الخارجية

إن أهمية المراجعة تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع خارجي مستقل لتلبية احتياجاتها الواسعة التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها ومن أهم هذه الفئات ما يلي:

أولا: إدارة المؤسسة: إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات الصحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد؛

ثانيا: المساهمين: تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثل وبكفاءة عالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة¹.

ثالثا: الدائنون (الموردون): حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليه

رابعا: الجهات الحكومية: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركة ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي².

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الخارجية

يمكن تحديد أهدافها بمجموعتين، التقليدية والحديثة أو المتطورة:

1. الأهداف التقليدية: وتتفرع بدورها إلى³:

أ - أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

ب - أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص: 11.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 115.

³ زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة حسابات التدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص- ص: 19-20.

- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف والانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم النتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع¹؛
- التأكد من الصحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ من التأكد من صحة النظم.

المطلب الثالث: صفات و مسؤوليات ومهام مراجع الخارجي

يعتبر محافظ الحسابات الشخص المؤهل والمستقل لإنجاز مراجعة يحمل الكشوفات المالية من أجل تقديم تقرير حولها وإيصاله إلى الجهات المعنية.

الفرع الأول: صفات محافظ الحسابات

هناك العديد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة منها²:

- أن يكون محافظا على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
- أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛
- أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما إلى الملل؛
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛

¹ غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

² نفس المرجع السابق، ص: 81.

- أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح؛
- أن يكون أميناً واقعياً وأن يكون مستقل في رأيه؛
- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي.

لا شك في أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية هي:

1. المسؤولية المدنية:

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وحسب المادة 682 من القانون التجاري الجزائري والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93/08 المؤرخ في 25 أبريل 1993م، توضح مدى آثار ومسؤولية محافظي الحسابات تجاه المؤسسة. وبالتالي فهي تأخذ شكلين اثنين¹:

- الشكل التعاقدي: عقدية تقوم على الإخلال بالالتزام عقدي، فالمدين والدائن في المسؤولية العقدية كانا مرتبطين بعقد قبل تحقق المسؤولية؛
- الشكل التقصيري: تقوم على الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الأضرار بالغير ، إذا فالمدين قبل تحقق هذه المسؤولية كان أجنبياً عن الدائن.

2. المسؤولية الجنائية:

وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالإعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية التي تم اكتشافه؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب خاصة بالمؤسسة.²

¹- NACER- EDDINE SADI & ALI MAZOUZ, LA PRATIQUE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE, TOME1, EDITION SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE, ALGER, 1993, P : 83.

² طارق صباد، دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب الإبداعية، مذكرة ليل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2013، ص: 22.

3. المسؤولية التأديبية:

وهي مسؤولية الناتجة عن الإخلال بالأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي :

- إخفاء المراجع الحقائق مادية معينة عند المراجعة؛
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في مستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله؛
- إذا أبدى رأي معينا غير الحقيقة لمناققة أحد المسؤولين؛
- إذا لم يتضمن تقريره كل الانحرافات التي شف عنها.

الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية¹:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصوص، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها.
- يعلم الميسيرين والجمعية العامة والهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته إن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة دون التدخل في التسيير.

¹ القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 42 الجزائر، 2010، ص: 08.

المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية.

إن مسعى المراجع الخارجي من تنفيذ المهمة المسندة إليه، هو الوصول إلى تقرير سليم ولملم بجميع الإيضاحات حول حالة للمؤسسة موضع المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف عليه إتباع هذه المراحل لضمان النجاح في مهمته.

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

يجب على المراجع أن يتعرف على المؤسسة الذي أسند إليه مراجعة حساباتها، ومن هذه الناحية تختلف المؤسسات باختلاف الشكل القانوني لها¹. ومن المهم جدا معرفة عمل العميل فعلى المراجعين أن يفهموا المحيط الاقتصادي الواسع الذي يعمل به العميل، بما في ذلك أثر السياسة الاقتصادية العامة والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها العميل وظروفها الاقتصادية، وتطور نظام الضرائب والتنظيمات المحلية والصفات الخاصة بالصناعة التي يزاولها العميل، فيجب التعرف على الأشخاص، والمنتجات وطرائق الإنتاج والطرق المحاسبية المطبقة². وعليه فإن المراجع الخارجي يقوم في هذه المرحلة بمجموعة من الخطوات الفرعية والمتمثلة في³:

الفرع الأول: أعمال أولية واتصالات أولي مع المؤسسة.

وهي خطوة الفرعية التي يقوم بها المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية وذلك من خلال قيامه بالآتي:

1. الاطلاع ودراسة الكشوفات المالية لعدد كافي من السنوات السابقة؛
2. دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛
3. الاطلاع ودراسة بعض الكشوفات المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط؛
4. دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها؛
5. دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات؛
6. دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
7. دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛
8. الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة؛

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص: 150 .

² حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن، 1999، ص-ص: 121-122.

³ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010 ص-ص: 77-78.

9. القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة؛

10. محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

الفرع الثاني: انطلاق الأعمال.

بعد الانتهاء من المرحلة السابقة الذكر، فإنه يكون قد تحصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن "خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه"¹.

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

قبل أن نخوض في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية يجدر بنا أن نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية .

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على المحافظة السير وفقا للسياسات المرسومة"

الفرع الأول: دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية²:

يجب على المراجع الخارجي أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية، ويجب أن يتم ذلك لإحدى السببين التاليين:

أ. للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية؛

¹ بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2014، ص: 31.

² مجلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012، ص- ص: 218-219.

ب. لمساعدة المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية في الاعتماد عليها.

ولاكتساب المعرفة المناسبة والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية، على المراجع أن يكمل الاستقصاءات حول الرقابة الداخلية، ويعد خرائط التدفق للأنظمة، ويقوم بالوصف الدقيق المحدد لعناصر هذا النظام ومع ذلك قد يتعرف المراجع في هذه المرحلة أنه لا يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لكونه ضعيفا جدا. فيلجئ المراجع إلى فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات، ويمكن أن يتضمن تفهم البيئة الرقابية بمعرفة العناصر التالية:

• الهيكل التنظيمي:

✓ الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية؛

✓ الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة الداخلية.

• أما بالنسبة لتدفق المعلومات فيتضمن معرفة ما يلي:

✓ أنواع العمليات التي تنجر في المؤسسة؛

✓ طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

الفرع الثاني: إعداد تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

بعد حصول المراجع الخارجي على فهم كافي وكامل لهيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة تكون الخطوة التالية وهي تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أي تقييم ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر التي تهدد أهداف الرقابة¹. ويقوم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على جوانب الضعف أو الخلل فيعمل على تحديد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، وتهدف هذه الاختبارات لتحديد ما إذا كان الإخلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا².

الفرع الثالث: إجراءات اختبارات الالتزام.

تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه استقصاء نظام الرقابة الداخلية³. وحصول المراجع على معلومات كافية عن نظام

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية- مصر، 2013، ص: 15.

² جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص: 219.

³ نفس المرجع والصفحة سابقا

الرقابة الداخلية وبالتقييم المبدئي للنظام، يمكن أن يصل إلى استنتاج أن النظام مرضي في بعض النقاط (المقبوضات، الأجور... الخ)، وإذا ما وصل إلى ذلك يمكنه الاعتماد عليه¹.

الفرع الرابع: تقييم نتائج الدراسة واختبار النظام

بعد انتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه تقييم نهائي لما توصل إليه والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة². فالغرض من تقييم المراجع للرقابة الداخلية هو تحديد أثر ذلك في اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة بالنسبة لطبيعة الاختبار قد يرى المراجع مثلاً إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فعليه أن يحصل على كشف الحساب مباشرة من البنك وأن يقوم بنفسه بإعداد مذكرة التسوية بدلاً من الاعتماد التسوية التي أعدها العميل، وبالنسبة للتوقيت فإذا كانت الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات جيدة و يمكن الاعتماد عليها فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من حسابات الزبائن والمبيعات قبل نهاية السنة المالية وبالعكس إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فيجب تحقيق أرصدة الزبائن في نهاية السنة المالية³. ويمكن للمراجع الخارجي أن يقوم باختبار المستندات والكشوفات المحاسبية لمعرفة مدى اكتمالها وتطابقها مع ما هو وارد بالسجلات⁴.

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي.

تتفق معظم التعاريف على أن المراجعة هي الفحص والتحقق والتقرير، إذ أن التقرير بلورة لنتائج الفحص والتحقق، فهو العملية الأخيرة التي تمر بها المراجعة.

الفرع الأول: إجراءات إعداد تقرير مراجع الحسابات

وبمجرد استكمال فحص أوراق المراجعة، يقوم المراجع المسئول عن الفحص بإعداد التقرير، وعادة ما يتم تحديد نوع التقرير الواجب إعداده عند ابتداء الفحص، ويكون ذلك موضحاً في برنامج المراجعة وفي مذكرة الفحص المبدئي لها، ومن خلال أوراق المراجعة يتأكد الفاحص من الكشوفات المالية الضرورية لإعداد تقارير موجودة في أوراق العمل بشكل يسهل إعداده، وبالإضافة إلى ذلك فإنه يتحقق من أن تلك البيانات مدعومة بأوراق العمل والكشوفات والبيانات التحليلية والمذكرات الملائمة، وإذا كان هناك بعض المشاكل المتعلقة بهذه البيانات، فإنه يحتاج إلى مناقشة أو تغيير شكل أو محتويات التقرير الخاص بالسنة الحالية عن التقرير الخاص بالسنة السابقة، أو

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 1998، ص: 228.

² نفس المرجع السابق، ص: 228.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات- الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص: 308.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص: 157.

أي أمور أخرى تتطلب اهتماما خاصا، فإنه يجب عليه مناقشة هذه المشاكل مع المراجع المسئول، والانتهاء منها قبل إعداد التقرير.¹

ولتقارير المراجعة الخارجية عدة أنواع ويختلف رأي المراجع في الكشوفات المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية المراجعة، يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي، ويتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه المؤسسة لنشاط المؤسسة ومركزها المالي².

الفرع الثاني: العناصر الرئيسية لتقرير المراجعة الخارجية

يتضمن تقرير مراجع الحسابات العناصر الرئيسية التالية³:

أ - عنوان التقرير: حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات).

ب- الموجه إليهم التقرير: يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب المؤسسات أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تمت مراجعة كشوفاتها المالية.

ت الفقرة الإفتاحية: تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:

1. أن يحدد تقرير المراجع حسابات الكشوفات التي تمت مراجعتها؛

2. وجود عبارة تفيد بأن الكشوفات المالية هي مسؤولية إدارة المؤسسة، وعبارة أخرى تفيد أن مسؤولية مراجع الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناءً على مراجعته لها.

ث فقرة النطاق: وتشمل مايلي:

1. وصفا لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء اللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراجع الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة؛

2. تضمين التقارير عبارة تفيد أن المراجعة خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو الكشوفات المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية؛

3. وصفا لعملية المراجعة متضمنا:

- أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، والإفصاحات الواردة بالكشوفات المالية؛

¹ جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 333.

³ وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013، ص: 14-15.

- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوفات المالية؛
 - تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد الكشوفات المالية؛
 - تقييم عرض الكشوفات المالية ككل.
4. فقرة تفيد أن مراجع الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة وكذلك بيانا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسا مناسباً لإبداء الرأي على عدالة الكشوفات المالية.

ج - فقرة الرأي: تتضمن ما يلي:

1. رأياً صريحاً عما إذا كانت الكشوفات المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛
2. رأياً عن مدى تماشي الكشوفات المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها.

ح - تاريخ التقرير - عنوان مراجع الحسابات - توقيع مراجع الحسابات.

الفرع الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية

إن اختلاف رأي المراجع في الكشوفات المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية المراجعة، بحيث يتفق كل من الأنواع مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه المؤسسة لنشاط المؤسسة ومركزها المالي¹.

وهناك عدة أنواع وتقسيمات لتقارير المراجعة الخارجية فنجد²:

- من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى: تقارير عامة، تقارير خاصة؛
- من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى: تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة؛
- من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى: التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي؛
- حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى: تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكاملة.

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص: 333.

² وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص: 12.

خلاصة:

المراجعة كعلم له أسس ومبادئ وقواعد ومعايير متعارف عليها تحكمها في تنظيم المهنة، فدور مهنة المراجعة تبدأ عندما تنتهي مهمة المحاسبة وذلك لإضفاء الثقة في صحة وعدالة ومصادقية الكشوفات حيث أن أهمية المراجعة تخدم بالدرجة أولى الأطراف الطالبة لها، وللمراجعة الخارجية دور هام في تقليل من التلاعب في صحة الكشوفات المالية النهائية، وتضليل مستعمليها، إذ أن الكشوفات المالية تعتمد عليها الأطراف الخارجية عند اتخاذ القرارات.

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج النقاط التالية:

- المراجعة الخارجية للحسابات، تتم وفق منهجية منظمة، تقوم بها جهة خارجية متخصصة، لتحسين جودة المعلومات وإيصالها لمستخدمي القرارات، فالذي يقوم بالمراجعة الخارجية شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية، فهو مسئول مسؤولية مدنية وجنائية وانضباطية، وفي المقابل خول له القانون صلاحيات المتمثلة في حقوقه أثناء تأدية مهامه.
- منهجية القيام بالمراجعة الخارجية تتم وفق الخطوات ومراحل منتظمة تتمثل في الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وإجراء الاختبارات اللازمة، وذلك قصد إصدار رأي على الوضعية المالية للمؤسسة، المتضمن شرعية وصدق الحسابات المدعمة بالأدلة و قرائن الإثبات.

تمهيد:

بغرض تدعيم الدراسة النظرية التي طرحت حول عموميات المراجعة الخارجية التي تطرقنا إليها مسبقاً، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي لمراحل المراجعة الخارجية (محافظ الحسابات) بحيث يعمل محافظ الحسابات على تأكيد مدى صحة ومصادقية القوائم المالية لشركة الرواد للصناعة.

وقد تم التطرق في هذا الفصل وفقاً لما هو متوفر لدينا من معلومات مقدمة تخص السنة المالية

2015، من طرف الشركة موضوع الدراسة حيث تناولنا فيه مبحثين أساسيين هما:

المبحث 1: بطاقة تعريفية عن شركة الرواد.

المبحث 2: مراحل المراجعة الخارجية في شركة الرواد.

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذم م.

سوف نسلط الضوء في هذا المبحث بالتعرف على شركة الرواد للصناعة والخدمات ذم م. ، كما سنتطرق إلى تقديم الهيكل التنظيمي و دراسة مختلف الأنشطة التي تقوم بها.

المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة

شركة الرواد للصناعة والخدمات ذم م. ، من الشركات الخاصة التي تنشط خاصة في مجال إنتاج الدقيق ، ومن خلال هذا المطلب سوف نقوم بالتعرف أكثر عليها.

أولاً: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذم م.

- إن شركة الرواد للصناعة والخدمات هي شركة إنتاجية وخدمتية ذات مسؤولية محدودة (SARL)، وتنتج كل من الدقيق (الفرينة) والنخالة.

- وتعتبر شركة الرواد للصناعة والخدمات من المؤسسات الرائدة في هذا المجال، على مستوى الجهة حيث انبثقت عن عقد تأسيسي بتاريخ: 2001/04/22 تحت رقم 001281 وقد قدر رأسمالها حسب هذا القانون الأساسي ب: 220.000,00 دج وذلك بمساهمة أربعة شركاء وتم تعديل هذا العقد في 2007/08/13 ليصبح رأس مال الشركة 20.000.000,00 دج ولتأخذ التسمية الجديدة: شركة الرواد للصناعة والخدمات ، بعدما كانت تسمى: شركة مطاحن الرواد.

- وتخضع الشركة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول في القانون الأساسي ، ويمكنها فتح فروع عبر كامل تراب الوطن، ويمكن تحويلها إلى أي مكان آخر في التراب الوطني بمجرد قرار من الجمعية العامة.

- مدة انقضاء العقد التأسيسي :

حدد عمر هذه الشركة بـ 99 سنة ابتداءً من تاريخ قيدها بالسجل التجاري ما عدا في حالتي الحل المسبق أو التمديد المنصوص عليه في القانون الأساسي.

- الموقع الجغرافي:

يقع مقر شركة الرواد للصناعة والخدمات بالمنطقة المتعددة النشاطات بكونين ولاية الوادي ، على الطريق الرابط بين ولايتي الوادي وبسكرة، ويحدها من الجنوب بلدية الوادي ومن الشمال بلدية قمار.

- الهياكل و التركيبات: تحتوي الشركة على الهياكل والتركيبات التالية:

✓ الأرضية و المساحة:

- تقدر مساحتها الإجمالية ب: 2000 م².

- تقدر المساحة المبينة ب: 1900 م².

✓ التركيب الصناعي :

مطحنتين: من صنع صيني شركة **Caifen Moeching** بطاقة إنتاجية تقدر بـ: 1100 قنطار من القمح اللين بالنسبة للأولى، و2000 قنطار من القمح اللين بالنسبة للمطحنة الثانية.

- مطامير التخزين للمادة الأولية: يوجد مطمور معدني سعته 1000 قنطار، ومطمور إسمنتي سعته 700 قنطار.

- مطامير تخزين المنتجات التامة: ستة مطامير لتخزين مادة الفرينة سعة كل واحد منهم تقدر بـ: 400 قنطار، وأربعة مطامير لتخزين مادة النخالة تقدر سعته بـ: 250 قنطار. وتعتبر هذه التجهيزات حديثة ، حيث دخلت الوحدة الأولى في الاستغلال سنة 2010، أما الوحدة الثانية فدخلت في الاستغلال سنة 2013.

✓ **مخازن الإنتاج:** لدى الشركة مخزين لتخزين المنتجات تامة الصنع ، إضافة إلى الفضلات والمهملات حيث تقدر مساحة الأول بـ: 600 م²، أما الثاني فتقدر مساحته بـ: 400 م² وهو مستغل عن طريق الإيجار.

✓ ملحقات وهياكل أخرى:

- مبنى إداري من ثلاثة طوابق؛
- ورشات العمل؛
- مبنيين خاصين بوحدي الإنتاج.

ثانيا : منتجات الشركة و المواد المستعملة.

- **المواد المستعملة:** تستعمل الشركة مادة القمح اللين كمادة أولية لإنتاج الفرينة إضافة إلى أكياس التعبئة من مادي البلاستيك والورق.

- **المنتجات :** تتمثل منتجات هذه المؤسسة في:

دقيق (فرينة) : 50 كغ، 25 كغ، 10 كغ، 05 كغ، 01 كغ.
النخالة : 25 كغ.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة.

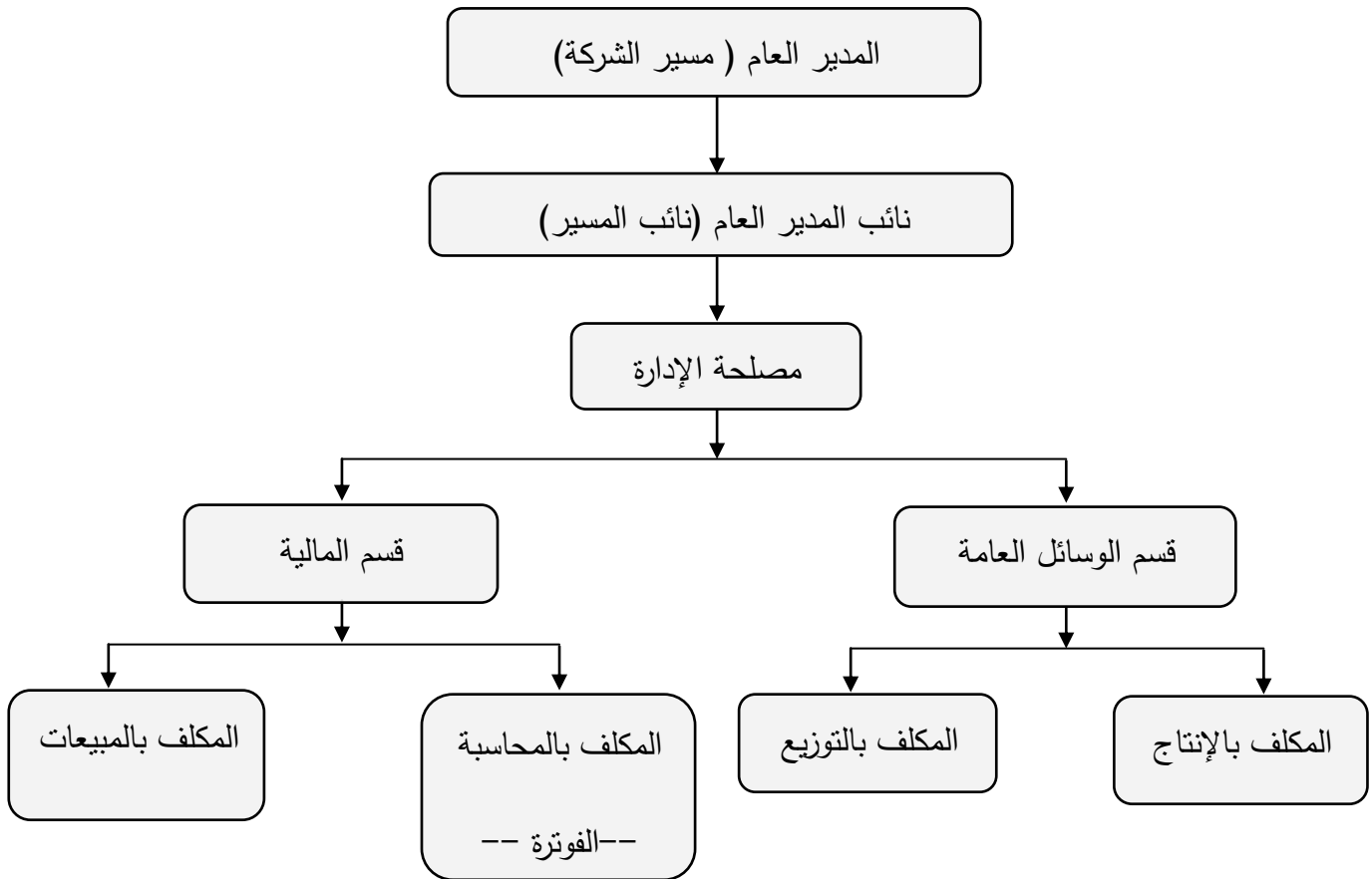
حسب العقد التأسيسي للشركة المقيد بالسجل التجاري الصادر بالوادي تحت رقم فإن مسيرها السيد: بالنور إسماعيل ، ونائب المسير السيد: بالنور محمد الساسي ، المقيدة بالسجل التجاري الصادر بالوادي تحت رقم 0542380/B/01.

وتقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بعقد جمعية عامة ، وذلك لمناقشة الوضعية المالية للمؤسسة ، والنتائج المتحصل عليها خلال السنة المالية ، وكذلك تخصيص النتيجة إما لإعادة استثمارها أو توزيعها على الشركاء حسب الحصة، كما تقوم الشركة بعقد اجتماعات دورية كل شهر لمناقشة سيرورة العمل وتقييم الأداء والوقوف على نقاط الضعف والقوة، ودراسة الجوانب المتعلقة بالتمويل، والمبيعات...الخ.

أولا : الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة، ونظرا لأن الشركة يغلب عليها الطابع العائلي للشركاء ، لم يتم وضع هيكل تنظيمي بصورة جيدة وواضحة. ويمكن إدراجه كما يلي:

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.



المصدر : مصلحة الإدارة في الشركة

ثانيا : شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.

■ **المدير العام (مسير الشركة):** ويتمثل دوره في الإشراف العام على الشركة وتسييرها وذلك من خلال التنسيق بين مختلف المصالح والأقسام ، والحفاظة على السير الحسن لها ، كما يقوم بإمضاء الوثائق الإدارية وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة ، كما يقوم بالعلاقات الخارجية ، من حضور لمختلف التفاعلات من ملتقيات وصالونات.

■ **نائب المدير العام (نائب المسير):** ودوره يتمثل في مساعدة المدير العام ، فهو يسهر على سيرورة العملية الإنتاجية، كما أنه ينوب المدير العام في حالة غيابه.

■ **قسم الوسائل العامة:** ويتضمن هذا القسم قسمين هما:

1. **القسم المكلف بالإنتاج :** وتتمثل مهمته في الإشراف على العمليات الإنتاجية إبتداء من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في شكلها النهائي.

2. **القسم المكلف بالتوزيع :** ويقوم هذا القسم بتسيير حركة المخزونات من المنتجات و العمل على التوزيع الجيد للعملاء كذلك توفير وسائل النقل، القيام بمتابعة المخزون من الورشات إلى المخازن، ومن ثم إلى العملاء، ويقوم هذا القسم بتطبيق كل المسائل المالية بالاعتماد على الأقسام التالية:

✓ **المكلف بالمحاسبة:** ويقوم بما يلي :

- استقبال الوثائق المتعلقة بالحسابات البنكية للشركة؛
- الحسابات المقدمة من طرف كل المصالح؛
- مراجعة عملية التسديد وتحصيل الفواتير المختلفة؛
- العمل على إعداد التقارير الخاصة بنشاط الشركة؛
- تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية (فواتير، إيصالات استلام،... الخ)؛
- إعداد الرواتب و الأجور.

✓ **المكلف بالمبيعات:** ويقوم بما يلي :

- القيام بعمليات التسويق لمنتجات الشركة؛
- عمليات الإشهار؛
- دراسة تقلبات السوق؛
- تنفيذ القرارات التسويقية للإدارة العليا؛
- تنفيذ عمليات البيع.

المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية لشركة الرواد.

شركة الرواد كغيرها من الشركات، ملزمة قانونيا باعتماد مراجع خارجي تعينه الإدارة العامة، وذلك لتأكيد مصداقية تعاملات هذه الشركة واحترامها للالتزامات المترتبة عنها، وتعتبر معلومات القوائم المالية المؤكدة من طرف مراجع مستقل وسيلة إثبات تجاه مختلف العاملين. بحيث يقوم هذا الأخير بالإجراءات التالية:

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول شركة الرواد للصناعة والخدمات

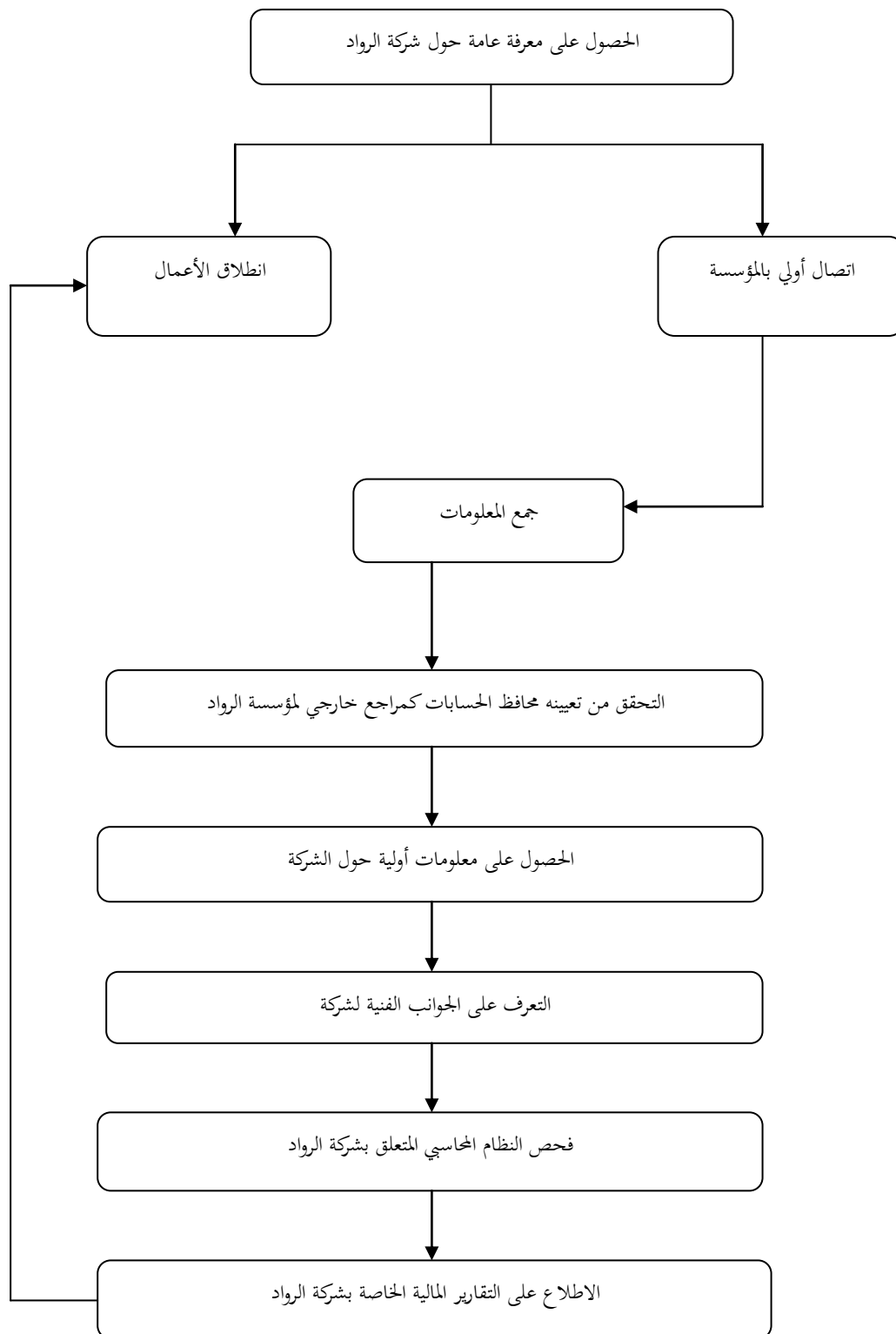
عملا بما نص عليه القانون إلزامية تغيير محافظ الحسابات بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة على أن يتم التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للشركة، قامت شركة الرواد بتعيين محافظ حسابات لمراجعة القوائم المالية الختامية، والتأكد من صحتها وتطبيقها لما نص عليه القانون.

وفي اجتماع الجمعية العامة العادية تم تعيين محافظ الحسابات، وبعد إبلاغ السيد المحافظ الحسابات من طرف إدارة الشركة وإعلامه بقرار تعيينه كمحافظ حسابات، حيث قام هذا الأخير بالتأكد من أن تعيينه قد تم بصورة قانونية وأنه لا يوجد أي مانع من موانع القانونية تمنعه من تأدية العمل الموكل إليه، وبعد التحقق من صحة تعيينه اتصل بمحافظ الحسابات السابق لشركة الرواد مستفسرا إياه عن سبب التوقف فعلم أن السبب هو انتهاء وكالته القانونية، بعدها أرسل محافظ الحسابات إلى إدارة الشركة رسالة قبول الوكالة ليتم بعد ذلك الاتفاق على حدود ونطاق العمل المطلوب، والأتعاب المستحقة وتحديد مهلة إيداع التقرير، في حين أرسل رسالة إلى المنظمة الوطنية التابع لها يعلمهم فيها بتعيينه محافظ حسابات لشركة الرواد.

بعدها قام محافظ الحسابات بزيارة لشركة الرواد للتعرف على نشاط الشركة والوقوف على الظروف التي تعمل بها الشركة بغية الاتصال المباشر ببعض المسؤولين في الشركة. كما طلب منهم السجل التجاري والقانون الأساسي للشركة واطلع على الكشوفات المالية لعدد من السنوات السابقة وكذلك القوانين والأنظمة الداخلية للمؤسسة..... إلخ. تحصل محافظ الحسابات على المعلومات اللازمة التي تخص شركة الرواد.

ويمكننا عرض هذه المرحلة الخاصة بشركة الرواد بشكل مختصر كما يلي:

الشكل (02-02): يوضح مرحلة الحصول على معرفة عامة حول شركة الرواد



المصدر: من اعداد الطالبات.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة الرواد للصناعة والخدمات.

يتضمن هذا المطلب الجانب الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة بالإضافة إلى تحليل حسابات العناصر الموجودة بالمؤسسة، ومدى احترام تطبيق الأحكام القانونية في إنجاز العملية المحاسبية وذلك على أساس ما أقره المشرع في المادة 715 مكرر في الفقرة 10 من القانون التجاري ، وبعد المعاينة التي تمت على نظام الرقابة الداخلية الذي تم باستخدام أسلوب العينات توصلنا إلى ما يلي:

أولاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الرواد:

يتمحور دور نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الرواد في احترام النقاط التالية:

- متابعة العمليات المالية اليومية في المؤسسة ويقصد بها من نقطة البداية إلى غاية التسجيلات المحاسبية في دفاتر المؤسسة؛
 - احترام مبدأ الفصل بين مختلف النشاطات والوظائف وذلك كي لا تقع المؤسسة في حالات منافية ومعارضة للقانون؛
 - احترام عمليات الجرد ويقصد بها أن عمليات الجرد تتم في أوقاتها المحددة؛
 - احترام متابعة ومراقبة المخزون الخاصة بالمؤسسة حسب الطرق العلمية، وحسب أسلوب المحاسب المتبع.
- ومن المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات فحص صحة الحسابات السنوية لشركة الرواد.

فحص وتحليل القوائم المالية لشركة الرواد

الميزانية المختصرة لشركة الرواد 2015 والموضحة فيما يلي:

الجدول رقم (01-02): يوضح الميزانية المختصرة لـ 201/12/31

الوحدة: دج.

الخصوم	الأصول	البيـن
	48721364.00	الاستثمارات
	185707.00	الأصول غير المتداولة
	1328868.00	المخزونات
	71998661.00	الذمم مدينة
	1278208.00	الضرائب وما شابهها
	46719041.00	الخزينة
20000000.00		أموال خاصة
19097294.00		أسهم
13581530.00		نتائج السنة
18864828.00		القروض
15171814.00		الموردون
3283191.00		ضرائب
80233192.00		الديون الأخرى
170231849.00	170231849.00	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على تقرير المراجع الخارجي.

لقد عرفت الميزانية تطورا ب: 36673473.00 دج مقارنة بما كان عليه في 2014/12/31 التي كانت بقيمة 133558376.00 دج *.

* أنظر الملحق رقم 01.

أولاً: تحليل حسابات الأصول:

أ. الاستثمارات: وتنقسم الاستثمارات الشركة محل الدراسة إلى استثمارات بالقيمة الإجمالية واستثمارات بالقيمة الصافية.

– القيمة الإجمالية للاستثمار : ارتفعت القيمة الإجمالية للاستثمارات بقيمة 103848156 لاقتنائها

تثبيات الخاصة بالسنة المالية 2015 والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(02-02): يوضح الاستثمارات بالقيمة الإجمالية في سنة 2015.

الوحدة: دج.

القيمة نهاية السنة	ممارسة الحركة		القيمة بداية السنة	رقم الحساب	تعيين الاستثمارات
	التنازل	اقتناء			
1 052 112			1 052 112	208	التثبيات المعنوية الأخرى
211 874			211 874	211	أراضي
13 807 259			13 807 259	213	المباني
57 237 433			57 237 433	215	المنشآت التقنية
8 515 132		4000000	4 515 132	2184	معدات نقل
10 135 596		314530	699 066	2185	معدات مكتب
14 401 850			14 401 850	2187	تجهيزات مكتب
7 608 899		7 608 998		238	التثبيات و الحسابات المدفوعة
103 848 156		11 923 429	91 924 726		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على تقرير المراجع الخارجي.

- القيمة الصافية للاستثمارات:

ظهرت القيمة الصافية للاستثمارات في ميزانية المؤسسة ارتفاعا بقيمة: 48 907070.90 دج والموضحة كما يلي:

الجدول رقم (03-02): يوضح الاستثمارات بالقيمة الصافية في 2015/12/31.

الوحدة: دج.

البيان	الاستثمارات الإجمالية	الاهتلاك	الاستثمارات الصافية
الثبتات المعنوية الأخرى	1052111.92	1052111.92	0
أراضي	211874.38	0	211874.38
مباني	13807259.50	6052990.42	7754269.08
المنشآت التقنية	57237433.08	37270202.30	19967230.78
معدات نقل	8515132.48	4082653.85	4432478.63
معدات مكتب	1013595.72	730518.79	283076.93
تجهيزات مكتب	14401849.85	5938315.00	8463534.85
تثبيات ودفعات عن طلبات تثبيات	7608898.79	0	7608898.79
قروض وضمانات	185707.46	0	185707.46
المجموع	104033863.18	55126792.28	48907070.90

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على تقرير المراجع الخارجي.

قيمة الاستثمارات الواردة في الميزانية 2015/12/31 قد رت بمبلغ 48907070.90 دج تطورت بمبلغ 1733590.00 دج (مبلغ الزيادة في الاستثمارات قدرت 11983428 دج مطروح منه مبلغ المخصصات 10189838 دج).

مخصصات الإهلاك: وقد شهدت انخفاض بقيمة 49534.00 دج (الفرق بين مخصصات الإهلاك سنة 2015 وقدر ب: 189838.00 دج ومخصصات سنة 2014 والذي قدر ب: 10687372.00 دج).

ب. الأصول غير المتداولة: لم يطرأ عليها أي تغيير وبقيت بقيمة ثابتة 185707.00 دج.

ت. المخزونات: سجل في نهاية سنة 2015 بقيمة: 1328868.00 دج، ولا توجد مخصصات انخفاض قيمة المخزون.

ث. الذمم المالية: نلاحظ أن المستحقات في 2015/12/31 تم تسجيلها برصيد 71998661.00 دج حيث شهدت تطور بفارق قيمة: 16869980.00 دج بالمقارنة برصيد السنة السابقة: 55128680.00 دج.

ج. المتاحات: رصيد البنك في نهاية السنة قدر ب: 46719041.00 دج.

ثانيا: تحليل حسابات الخصوم

أ. الأموال الخاصة: والموضحة كما يلي:

الجدول رقم (02-04): يوضح التغير في حسابات الأموال الخاصة في سنة 2015 مقارنة لسنة 2014.

الوحدة: دج.

التغير		أعمال 2015	أعمال 2014	رقم الحساب	البيان
(-)	(+)				
0	0	39097294	39097294	10	رأس المال
0	4000886.00	13581530	9580644	12	نتيجة السنة
0	4000886.00	52678824	48677938		المجموع
400886.00		4000886.00			التغير

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على تقرير المراجع الخارجي.

تحليل من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول السابق يتضح لنا ما يلي:

ح/ 10 رأس المال: لم يطرأ عليه أية تغيرات لسنة 2015 مقارنة للسنة الماضية 2014 وبقاء نفس المبلغ المقدر

39097294 دج. وهذا راجع لسياسة المؤسسة في دمج رأس المال.

ح/ 12 نتيجة السنة: نجد أن الشركة سجلت ارتفاع ملحوظ مقارنة بسنة 2014 حيث قدرت

ب 4000886.00 دج.

ب. الديون: وهي مختلف الديون التي تلتزم بها الشركة اتجاه الغير والمتمثلة فيما يلي:

الجدول رقم (02-05): يوضح التغير في حسابات الديون في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014.

الوحدة: دج.

التغير		سنة 2015	سنة 2014	طبيعة الديون
(-)	(+)			
1512856.00		15171814.00	16684670.00	الموردين
	314584.00	3283191.00	2968607.00	الضرائب
	15306033.00	80233192.00	64927159.00	الديون الأخرى
1512856.00	15620617.00	98688197.00	84580346.00	المجموع
14107761.00		14107761.00		التغير

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على تقرير المراجع الخارجي.

تحليل حسابات الديون: وهي كالتالي:

الضرائب: سجلت بقيمة: 3283191.00 دج وتنقسم إلى:

الضريبة على أرباح الشركات: 3185791.00 دج والضريبة على النشاط المهني: 62400.00 دج

و دفع على الطوابع: 35000.00 دج .

الديون الأخرى: شملت مبالغ مستحقة: 279095.11 دج، ضريبة الدخل: 40442.00 دج، الحسابات الجارية

للشركاء: 39688894.62 دج، تقدم الزبائن: 40224760.27 دج.

1. تحليل حسابات التسيير

أولاً: مصاريف التشغيل

ظهرت تغيرات في الحسابات التشغيلية وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-06): يوضح التغير في مصاريف التشغيل في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014.

الوحدة: دج.

التغير		القيمة الصافية 2015	القيمة الصافية 2014	رقم الحساب	طبيعة النفقات
(-)	(+)				
297991733.00	37055155.00	335046888.00	297991733.00	60	المشتريات المستهلكة
4450066.00	1553214.00	6003280.00	4450066.00	61	الخدمات الخارجية
509953.00	904476.00	1414429.00	509953.00	62	الخدمات الخارجية الأخرى
6424338.00	972259.00	7396597.00	6424338.00	63	أعباء المستخدمين
	60741.00	768173.00	707432.00	64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
1087735.00		5526273.00	6614008.00	65	الأعباء العمليانية الأخرى
4595423.00		577172.00	5172595.00	66	الأعباء المالية
497534.00		10189838.00	10687372.00	68	مخصصات الاهتلاكات
	324040.00	3185791.00	2861751.00	69	الضرائب على الدخل
6180692.00	40869885.00	370108441.00	335419248.00		المجموع
34689193.000		34689193.00			التغير

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على تقرير المراجع الخارجي.

تحليل المصاريف التشغيلية كما يلي:

ارتفعت المصاريف التشغيلية إلى 335046888.00 دج شملت كل من: (محتويات القمح الخام:

319030888.00 دج. و تكاليف النقل: 16016000.00 دج).

ورصيد الخدمات الخارجية: 6003280.00 دج.

أما الخدمات الخارجية فسجلت بمبلغ: 628990.00 دج وشملت (صيانة وإصلاح: 12280.00 دج. أقساط

التأمين: 193450.00 دج. توثيق: 423260.00 دج). وشملت أيضاً خدمات أخرى بمبلغ إجمالي قدر

ب: 785439.77 دج.

أما فيما يخص أعباء المستخدمين فسجلت بـ: 7396597.00 دج.

أما الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة فتضمنت (ضريبة على النشاط المهني: 764520.00 دج و ضرائب ورسوم أخرى: 3653.00 دج). تحليل هذا الحساب لا يدعو إلى تصريح أو تعليق.

الأعباء العملياتية الأخرى والتي تعتبر جزءاً من الأنشطة العادية للمؤسسة ورصيدها 5526273.00 دج. والموضحة كما يلي: (مصرفات تشغيلية: 5519915.00 دج و نفقات إدارية أخرى: 6358.00 دج).

الأعباء المالية: وتتمثل في فوائد البنك برصيد: 577172.45 دج. وهذا الجزء لا يدعو إلى أي تعليق أو تقرير.

مخصصات الإهلاك سجلت برصيد: 10185791.00 دج، هذا الجزء لا يدعو لملاحظات هامة.

أما ضريبة الدخل فتتمثل في الضريبة على أرباح الشركات وتقدر ب: 3185791.00 دج.

ثانياً: المصاريف غير التشغيلية: فلاحظ محافظ الحسابات عدم وجود هذه المصاريف في سنة 2015.

2. تحليل حساب الإيرادات

أولاً: الدخل التشغيلي: وكان تحليل المنتجات على النحو التالي:

- رقم الأعمال لشركة الرواد في هذه السنة قدرت ب: 383688500.00 دج وينطوي على بيع المنتجات النهائية والموزع على النحو التالي (مبيعات الطحين: 319932500.00 دج أما مبيعات النخالة فقد قدرت ب: 63756000.00 دج).

- المنتجات المالية: عدم ظهور المنتجات المالية في هذه السنة.

ثانياً: دخل غير تشغيلي: لم يتم تسجيل دخل غير تشغيلي خلال سنة 2015.

وعليه وبعد عملية الاختبار والفحص بالنسبة لدفاتر القانونية للمؤسسة قيم محافظ الحسابات بالتقييم المبدئي على مدى التزامها بمبادئ والمعايير الدولية المتعارف عليها، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن دفاتر المؤسسة قانونية وتحترم تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية عند القيام بتسجيلات مختلفة للعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.

المطلب الثالث: عرض التقرير النهائي لمراجع الحسابات لشركة الرواد

في بداية هذه المرحلة يتوجب على محافظ الحسابات أن يضع رسالة يفتتح بها يشكر فيها إدارة الشركة والعمال على المساعدات التي قدموها، حيث يذكر فيه أهم ما سيتطرق إليه في تقريره وذلك كما يلي *

في البداية قدم المراجع نفسه كمراجع داخل الشركة وفترة المراجعة وطريقة العمل فيها من خلال العبارات التالية: " في إطار المهمة التي كلفنا بها، والمتمثلة في محافظ حسابات شركة الرواد للصناعة والخدمات شركة ذات مسؤولية محدودة، قمنا بفحص للبيانات المالية وحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج وبعض الوثائق التي أنشأت في شكل وثائق و خلاصات التي يقدمها النظام المحاسبي المالي قد تمت مراجعتها وفقا للمعايير المراجعة المقبولة عموما، وبالتالي يمكننا المشاركة في استطلاعات رأي المحاسب فضلا عن تطبيق أي إجراءات أخرى من خلال المراقبة التي رأيناها ضرورية فيما يتعلق بالقواعد الاجتهاد العادي". وذلك من خلال:

● مراجعة مجمل الحسابات السنوية؛

● مراجعة المعلومات الخاصة بالمؤسسة والمنصوص عليها قانونا.

مصالح المؤسسة وضعوا تحت تصرفنا كل المعلومات والوثائق اللازمة لإكمال مهمتنا وكذلك أجرينا فحص لنظام الرقابة الداخلية من جهة ، ومن جهة أخرى على مختلف الوثائق الأدلة والإثبات (اليومية ، دفتر الأستاذ ، الميزانية، جدول حسابات النتائج...) من أجل إنجاز مهمتنا خلال السنة المالية 2015.

لقد قمنا بتدقيق الحسابات السنوية الخاصة بالمؤسسة ، وذلك من خلال التحقق من صحة ودقة المعلومات والحسابات المتعلقة بالوضع المالية وفقا للمعايير المهنية".

حيث أنعكس نتائج عملنا في تقرير عام للحسابات السنوية للمؤسسة.

وقدم محافظ الحسابات بعد مراقبة النتائج ملاحظات وتوجيهات فيما يخص:

1. الجرد المادي للاستثمارات:

فيما يتعلق بالجرد المادي للاستثمارات نحن لاحظنا عدم وجود إجراءات إدارية لتحقيق المخزون المادي أو عدم وجود نظام الترميز الاستثماري في مجال المحاسبة.

2. الجرد المادي للمخزونات:

سياسة الإمدادات التي اعتمدها المؤسسة تظهر حقيقة المبيعات بقيمة: 1328869 دج، وهو مطبق الأنواع الجافة الغير مستهلكة، ومن خلال هذا نوصي المسؤول عن هذه المهمة من أجل ضمان وجود مخزون أمن ، كما

* أنظر إلى الملحق رقم 02.

يمكننا أيضا أن نقرر على صدق القيم المتعلقة بالمشتريات المستهلكة كما هو مسجل في ح / 60 مشتريات مستهلكة.

3. الضريبة على القيمة المضافة (TVA):

قيمة الضريبة على المشتريات شهدت تطور بقيمة: 1278208.46 دج في نهاية السنة 2015 وذلك مقابل: 1000472.06 دج في 2014/12/13. والتي كان سببها أن معظم المشتريات التي تمت معفاة من الضريبة (سجلت بـ TTC).

4. توزيعات الأرباح بقيمة: 9580644.85 دج (أرباح محققة خلال سنة 2014) والموضحة فيما يلي:

الجدول رقم (02-07): يوضح النتائج المحققة خلال سنة 2014 وفقا لمحضر المداولات.
الوحدة: دج.

النسبة	القيمة	البيان
90%	8,622,580.85	جزء الخاص بالشركاء
10%	958,064.00	الضريبة على الأرباح (IRG)
100.00%	9,580,644.85	المجموع

المصدر: تقرير محافظ الحسابات، ص: 04.

5. الأجور: وجدنا أن الرواتب والأجور والإبلاغ في الضمان الاجتماعي لا تشوبها أي أخطاء مادية ، وهكذا بالنسبة لضريبة الدخل الإجمالي على الرواتب والأجور.

أيضا تم التطرق إلى التقرير الخاص بنتائج الشركة التي تشملها المادة 678 مكرر 6 المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 1975/09/26 من القانون التجاري. وبتطبيق المادة 678 مكرر 6 يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف شركة الرواد للصناعة والخدمات الواقعة بمنطقة النشاطات بكوينين ولاية الوادي للسنوات الخمس السابقة. وكما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-08): يوضح نتائج المؤسسة خلال الخمس سنوات.

الوحدة: دج.

السنة	طبيعة النتائج	كمية النتائج
2011	ربح	8587342.00
2012	ربح	9032117.00
2013	ربح	13545934.00
2014	ربح	9580644.00
2015	ربح	13581530.00

المصدر: تقرير محافظ الحسابات 2015 ص 27.

كذلك تطرق إلى التقرير الخاص بالاتفاقية المنظمة وهي كالتالي:

بمقتضى المادة 628 من القانون التجاري المعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 "لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإرادتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا أو شريكا، مسيرا أو قائما بالإدارة أو مدير للمؤسسة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة".

نعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة.

في الأخير ختم المراجع التقرير التي تعبر عن مدى التزام الشركة بكل المعايير الشرعية خلال إعداد التقرير وقد صيغت كما يلي*:

"ونظرا للاجتهادات التي قمت بها لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة الرواد للصناعة والخدمات شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيه ومخلصة حول نتائج نظام الرقابة الداخلية والوضعية المالية في 2015/12/31 والمطابق للمبادئ المحاسبية ونظام المحاسبة المالية".

إمضاء محافظ الحسابات

خلاصة:

يتضمن الفصل التطبيقي على دراسة حالة لشركة الرواد للصناعة والخدمات (SARL) والقيام بالمراجعة الخارجية وتطبيقها على الشركة محل الدراسة ومع محاولة تطبيق الجانب النظري الذي تم التطرق إليه في الفصل الأول، لهذا كانت الدراسة التطبيقية حول معرفة عامة بالشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بفحص الحسابات السنوية والتقرير النهائي الخاص بشركة الرواد لسنة 2015.

حيث اتضح لنا أن المراجعة الخارجية لها أهمية بالغة في تطور واستمرار شركة الرواد حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال من المحافظة على مصالحهم وأموالهم بحيث يتطلب هذا الأمر وجود أشخاص مؤهلين علميا وعمليا ويعتبر المراجع الخارجي الشخص المؤهل لذلك، حيث يقوم بتقرير كتابي إلى الجمعية العامة العادية لشركة الرواد وتضمن رأي حول المستندات والقوائم المالية التي قام بمراقبتها.

وتم هذا بالتأكد والتحقق من القيم والمبالغ المسجلة بالقوائم المالية أنها تعبر بصدق عن شرعية التسجيلات المحاسبية وأنها محل ثقة تامة لما هو مسجل عليه من قيم مالية مختلفة. لنصل في الأخير إلى أن القوائم المالية التي تخص الشركة محل الدراسة أنها تتميز بالمصداقية التامة.

عرفت المراجعة الخارجية تطوراً نظراً لأهميتها البالغة في توليد اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم وذلك من خلال الإدلاء بحكم انتظام وصدق الحسابات السنوية وإعطاء الصورة الوافية للحالة المالية للشركة، ومن ذلك فإنها الأكثر فاعلية والتي تساعد الإدارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي السليم لسياسة الشركة، إلا أن الهدف الأساسي هو إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية الذي يعده محافظ الحسابات (من خلال إعطاء رأيه الفني حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي تخص المؤسسة محل المراجعة)، بالاعتماد على مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة عموماً والتقرير يعتبر كسند في بناء قرارات المالية للشركة حيث تعتبر هذه الأخيرة أهم نشاطات المؤسسة فالقرار الناجح والصائب يحقق أهداف المؤسسة.

وانطلاقاً من الإشكالية المطروحة وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات:

نتائج اختبار الفرضيات : بعد ما تم عرضه في دراسة الموضوع من جوانبه النظري و التطبيقي ف إن اختباراتنا للفرضيات المقدمة سابقاً كما يلي:

- الفرضية الأولى: "المراجعة هي عملية فحص الحسابات، ويقوم بها شخص محترف ومحايد ومستقل تماماً عن الشركة والغرض منه إبداء رأيه الفني المحايد"، ثبتت صحة الفرضية الأولى، من خلال أن المراجعة هي عملية إنتقادية للعمل المحاسبي، يقوم بها المراجع الذي يتمتع بالكفاءة والحياد، وبغرض إبداء رأيه حول عدالة صدق وشرعية الحسابات.

- الفرضية الثانية: "هناك مراحل متبعة في عملية المراجعة الخارجية وأنها من الأفضل تكون بشكل متسلسل ومترابط"، ثبتت صحة الفرضية الثانية، كون المراحل التي يتبعها محافظ الحسابات يجب أن تكون متسلسلة ومتراطة، من جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة للحصول على المعرفة العامة للمؤسسة والتي تدعمه في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلى فحص الحسابات معتمداً في ذلك على أدلة كافية، لإبداء رأيه الفني المحايد حول هذه الحسابات والتي تكون بصيغة تقرير والذي يعد هذا الأخير آخر مرحلة من مراحل المراجعة الخارجية ليضم النتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي أثناء عمله.

نتائج الدراسة: ومن خلال موضوعنا لمراحل المراجعة الخارجية تم الخروج بجملة من النتائج تمثلت أهمها في ما يلي:

- المراجعة الخارجية هي هيئة رقابية حيادية يعتمد عليها ملاك المؤسسات والمساهمين في الوقوف على مدى صحة وسلامة القوائم المالية وبناءا على تقرير هذه الهيئة يمكنهم اتخاذ القرارات المناسبة؛
- يبدي محافظ الحسابات رأيه الفني المحايد فقط حول الحالة المالية للمؤسسة محل المراجعة ولا يتدخل في أي شيء آخر إلا بموافقة مجلس إدارة الشركة وهذا ما أكدناه في شركة الرواد؛
- للمراجع الخارجي دور مهم وفعال في تحقيق صدق القوائم المالية من خلال فحص الحسابات السنوية؛
- تعتبر مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات من بين المؤسسات المسيطرة على السوق، وهذا نتيجة جودة منتجاتها وكذلك سعيها دوما إلى تقديم منتجات وخدمات جديدة ومتنوعة؛
- تسعى مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات من خلال المراجع الخارجي إلى زيادة الرقابة وذلك للحد من الغش والتزوير.

التوصيات: بناء على النتائج المذكورة أعلاه والتي توصلنا إليها يمكننا أن نقدم الاقتراحات التالية:

- ضرورة اعتماد نظام لرقابة داخلية وذلك لما يقدمه من قيمة مضافة لمؤسسة؛
- ضرورة التوسع في إستخدام المعلومات المحاسبية في عملية التخطيط بكافة أنواعها ورسم سياسة مستقبلية للشركة؛
- ضرورة تبني نظام معلومات متكامل ومتناسق يزيد من تدفق للمعلومات بين مختلف مصالح شركة الرواد؛
- ضرورة وضع قوانين صارمة للحد من الأخطاء المدرجة في ال قوائم المالية سواء أكانت بقصد أو عن غير قصد كونها ستؤدي بالضرر بالشركة؛
- ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان، فثقة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه قد يسبب فقدان هذه الثقة. وبالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله.
- أفاق الدراسة: في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى في مجال المراجعة الخارجية:
- تقييم عمل المراجع الخارجي والإجراءات المتبعة للتأكد من صدق عمله؛
- دور محافظ الحسابات في كشف الغش والأخطاء.

التقييم الشخصي:

من خلال دراستنا الميدانية لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م. بكونين، الوادي. وبعد التعرف على الواقع العملي لمهنة لمراجعة الخارجية، فقد اكتسبنا معارف متنوعة حو الحياة المهنية وخاصة في مجال المراحل التي يقوم عليها المراجع في تقديم رأيه الفني ومدى تعبير رأي هذا الأخير عن الوضعية المالية الصادرة للمؤسسة محل المراجعة.

وبناء على الدراسة التطبيقية تم خروجنا بجملة من النتائج تعتبر من أهم النقاط قوة تقوم عليها الشركة:

- أهمية نظام الرقابة الداخلي المعتمد من قبل المؤسسة وماله من انعكاسات إيجابية حول سيرورة العمل بالمؤسسة؛

- المتابعة المستمر والتنسيق بين مختلف أنشطة ومصالح إدارة الشركة؛

- أن المؤسسة محل الدراسة استطاعة من تحقيق أهدافها المالية بنسبة جيدة؛

- الدور الذي يلعبه المراجع الخارجية في مساعدة ملاك الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة وفي

الوقت المناسب، وكذا مساعدتهم في النجاح وتحقيق الأهداف المثلى التي يسعون إليها ملاك مؤسسة

الرواد؛

- توضيح المراجعة الخارجية المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يوضع

تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها؛

- يعمل محافظ الحسابات على فحص وتحليل جميع حسابات المؤسسة والتحقق من سلامتها ومدى تمثيلها

للوضعية المالية للمؤسسة الرواد؛

- يعمل محافظ الحسابات على زيادة وتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية وهذا ما

أكدناه في دراستنا للمؤسسة الرواد؛

- دور التقرير النهائي و حيادية المراجع في تشخيص الصورة الصادرة للمؤسسة؛

وعلى الرغم من هذه النتائج المدعمة على ضمان البقاء والاستمرارية الشركة والمعبرة عن الصورة الصادرة للمؤسسة

إلا أن هناك بعض النقائص لبعض الجوانب يمكن أن نذكرها في ما يلي:

- ضرورة وضع قوانين ومعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في

الاحتياجات المرجعة؛

- على مراجع الحسابات أن يكون دائما على علم أنه هو المسئول الأول عن نتائج عمله حتى ولو اعتمد في ذلك على المراجع الداخلي؛
- ضرورة تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بمهام ومسؤوليات مراجعي الحسابات؛
- ضرورة تقييم الإجراءات والمهام والمسؤوليات التي يقوم بها محافظ الحسابات لتأكد من صدق وسلامة عمله.

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
أ-ج	مقدمة عامة
19-05	الفصل الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية
05	تمهيد الفصل
06	المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية
06	المطلب الأول: تعريف ومبادئ وأنواع المراجعة الخارجية
09	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية
10	المطلب الثالث: صفات ومسؤوليات ومهام المراجع الخارجي
13	المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية
13	المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
14	المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
16	المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي
19	خلاصة الفصل
40-21	الفصل الثاني: دراسة حالة لشركة الرواد للصناعة و الخدمات (SARL)
21	تمهيد الفصل
22	المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م
22	المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة
24	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
27	المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية في شركة الرواد
27	المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول شركة الرواد للصناعة والخدمات
29	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة الرواد للصناعة والخدمات
37	المطلب الثالث: عرض التقرير النهائي لمراجع الحسابات لشركة الرواد
40	خلاصة الفصل
42	خاتمة عامة
44	التقييم الشخصي
47	قائمة المصادر والمراجع
50	الملاحق

أولاً: المراجع باللغة العربية

• الكتب:

1. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات - الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009.
2. حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، بدون دار وسنة النشر.
3. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ط1، مؤسسة الوراق، عمان - الأردن، 1999.
4. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الأردن، 2007.
5. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر والتوزيع الأردن، 1998.
6. زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة حسابات التدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
7. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة سيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة دار التعليم الجامعي، الإسكندرية - مصر، 2013.
8. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
9. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية - مصر، 2007.
10. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية - مصر 1998.
11. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعي - الجزائر، 2006.
12. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
13. يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008.

• الرسائل والأطروحات:

14. بقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خيضر، 2014.
15. طارق صياد، دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب الإبداعية ، مذكرة تدخل لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2013.
16. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.
17. وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013.

• المجالات:

18. جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012.

• القوانين:

19. القانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهني خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 42، 2010.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية

21.- NACER- EDDINE SADI & ALI MAZOUZ, **LA PRATIQUE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE**, TOME1, EDITION SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE, ALGER, 1993.

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
27	التغير الملحوظ في الميزانية لسنة 2015 بالمقارنة بسنة 2014	الملحق 01
33	الفقرة الافتتاحية لمحافظة الحسابات	الملحق 02
35	الفقرة الختامية لمحافظة الحسابات	الملحق 03