جودة المراجعة الخارجية كآلية للكشف عن القوائم المالية المضللة: دراسة حالة مؤسسة أسيلي للتصدير والاستيراد-ثلاث دورات محاسبية (2017-2018-2019)

Quality of external audit as a mechanism for detecting misleading financial statements: A case study of Assili Export and Import organization-three accounting cycles (2017-2018-2019)

بلعيد مليزة
(مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية)
جامعة الجزائر3، الجزائر*
belaid.melisa@univ-alger3.dz

طويلب محمد
(مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية)
جامعة الجزائر3، الجزائر
touileb.mohamed@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام: 2023/04/22 ؛ تاريخ القبول : 2023/05/19

مستخلص:

تسعى هذه الدراسة إلى إبراز أهمية جودة المراجعة الخارجية باعتبارها آلية من آليات الرقابة الخارجية على المؤسسة. وتكمن أهميتها في دورها الفعال في إضفاء مصداقية القوائم المالية للأطراف المهتمة بها. فهي عملية تتصف بالحيادية والاستقلالية، يقوم بها فرد من خارج المؤسسة لا تربطه أي علاقة بها. كذلك تهدف إلى تبيان مدى مساهمة جودة المراجعة الخارجية في الكشف عن كافة الأخطاء والتضليلات في القوائم المالية التي تؤثر في النتيجة المالية للمؤسسة، لتأكيد صدق المعلومات المقدمة في القوائم. وهذا من خلال دراسة حالة مؤسسة أسيلي. وتم التوصل إلى أن الاستخدام والتطبيق السليم لمبادئ النظام المحاسبي المالي وتحلي المراجع بالمؤهلات العلمية والعملية وتمتعه بالاستقلالية يساهم في زيادة الثقة والشفافية في القوائم المالية مما يرفع من الاستفادة منها من طرف مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة الخارجية؛ قوائم مالية مضللة؛ المبادئ المحاسبية.

تصنيف JEL: M41؛ M42؛

Abstract:

This study seeks to highlight the importance of external audit quality as a mechanism of external control over the orgnization. Its importance lies in its effective role in giving the credibility of the financial statements to the interested parties. It is a process characterized by impartiality and independence, carried out by an individual from outside the organization who has no relationship. It also aims to show the extent to which the quality of external audit contributes to the detection of all errors and misleading financial statements affecting the organization's financial result, to confirm the authenticity of the statements' information. This is through a case study

* المؤلف المراسل بلعيد مليزة belaid.melisa@univ-alger3.dz

at Assili organization. It was concluded that the proper use and application of the principles of the financial accounting system and the auditor's scientific, pratical and independent qualifications contribute to increased confidence and transparency in the financial statements, thereby enhancing its utilization by its users.

Keywords: external audit quality; misleading financial statements; accounting principles.

Jel Classification Codes : M41; M42;

مقدمة

تعتبر القوائم المالية مصدرا هاما للمعلومات ووسيلة الإفصاح من خلال إيصال المعلومات إلى مختلف الأطراف ذات الصلة مع المؤسسة، كونها أساس اتخاذ القرارات فهي تقدم ملخص عن المركز المالي للمؤسسة، نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، حيث تعتمد العديد من الجهات في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات نظرا لأهمية وقيمة معلوماتها وللمكانة الهامة والمركزية التي تحتلها في المؤسسة ولهذا يجب أن تتصف بالمصداقية. مع الإشارة إلى أن هاته القوائم معرضة للتضليل نتيجة لتعدد المراحل التي يمر بها العمل المحاسبي حيث قد يقع المحاسب بسبب تقصيره أو سهوه محاسبيا ولهذا يعد مشكلة التضليل محل اهتمام وانتباه ومصدر قلق للمحاسبين والمراجعين لعدم إظهار الصورة الحقيقية عن المؤسسة، الأمر الذي يؤثر بشكل سلبي على شفافية وصحة المعلومات مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة، ويرجع ذلك بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية التي لا تعطي الصورة الصادقة عن الوضعية نتيجة عدم استقلاليتها التامة، مما أدى إلى ضرورة البحث عن آلية رقابية خارجية أكثر فعالية وجودة للتأكد بأن المعلومات المالية والمحاسبية ذات مصداقية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وتنظر إلى ما وراء الأرقام لتقديم تقرير عادل عن نتيجة وأداء المؤسسة، وهذا من خلال جودة المراجعة الخارجية حيث تسعى إلى إرضاء الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة وضمان ثقتهم في القوائم المالية.

واستنادا على ما تقدم، تتمثل **إشكالية** الدّراسة في السؤال الرئيسي التالي:

كيف تساهم جودة المراجعة الخارجية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والإبلاغ عنه؟

أهداف الدراسة:

- التعرف على أهمية جودة المراجعة الخارجية؛
- إبراز فعالية جودة المراجعة الخارجية في تحقيق سلامة وشرعية الحسابات، كشف الأخطاء والتضليل، وصدق القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها لاقت اهتماما كبيرا من قبل العديد من الباحثين والمهنيين لكونها من بين المواضيع المهمة لما لها من مكانة هامة وجوهرية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية من خلال تبني والتزام المراجع للمبادئ المحاسبية والأخلاقية للمهنة وهذا لتعزيز القدرة على اكتشاف أي انحراف في القوائم المالية وهو ما يضطلع إليه مستخدمو هذه القوائم.

منهج الدراسة:

تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف لعناصر الدراسة عن طريق تقديم المفاهيم الأساسية حول جودة المراجعة الخارجية ومعرفة مساهمة هذه الأخيرة في الكشف عن التضليلات في القوائم المالية. إضافة إلى دراسة حالة مؤسسة.

1- عموميات حول جودة المراجعة الخارجية

سيتم التطرق في هذا المحور إلى أهم ما يتعلق بجودة المراجعة الخارجية.

1-1 تعريف جودة المراجعة الخارجية

قبل التعرف على تعريف جودة المراجعة الخارجية يجب التعرف على مفهوم الجودة وذلك لكونها العنصر الأساسي لمفهوم للمراجعة.

1-1-1 تعريف الجودة

يتم تعريف الجودة وفقا لـ **ISO***، على أنها: "قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية المتطلبات المحددة" (ACHOURI & al, 2022, p. 05) . تشير الجودة إلى مجموعة السياسات والإجراءات والطرائق التي يمكن صياغتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية في نوعية المنتج المقدم أو في طبيعة الخدمة المقدمة (علي الجوهر و عبد الأمير حسين، 2019، صفحة 16). مما سبق نستنتج أن الجودة هي مجموعة من المميزات والسمات التي تتميز بالدقة والإتقان الخاصة بمنتج أو خدمة ولها القابلية على الوفاء بالمتطلبات المرغوبة لتحقيق قبول ورضا العملاء عن الأداء أو العمل. تعد الجودة بمثابة رمز الدقة والامتياز في المؤسسة.

بعد التعرف على مفهوم الجودة لاَ بد لتعريف مهنة المراجعة الخارجية على النحو التالي:

1-1-2 تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بأنها: "الفحص المنهجي للحالة من قبل شخص مستقل ومختص يؤكد صحة العناصر التي يجب عليه مراقبتها، والذي يتحقق من مطابقة معالجة هذه الحقائق لقواعد ومعايير وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، بهدف إبداء رأي معلل بشأن التوافق

* **ISO** المنظمة الدولية للمعايير (للتقييس).

العام لهذا الوضع مع المعايير" (AYACHI, 2019, p. 05). ولذلك فإن هدف مراجع الحسابات هو "الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية، ككل، خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ" (DRISSI EL-BOUZAIDI, 2018-2019, p. 26). من التعاريف السابقة تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية هي فحص انتقادي للحسابات الواردة في القوائم المالية يؤديها مراجع حسابات من خارج المؤسسة محل المراجعة ذو خبرة واسعة في الميدان استنادا إلى أدلة إثبات قوية وتقييمها بشكل موضوعي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين المعمول بها لإبداء رأي فني محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية لتعطي صورة فعلية وعادلة عن وضعية المؤسسة المالية من أجل تلبية متطلبات مستخدمي هذه القوائم المالية الختامية.

1-1-3 تعريف جودة المراجعة الخارجية

يمكن تعريف جودة المراجعة الخارجية على أنها: "مدى نجاح مكتب المراجعة في الكشف عن التحريفات المادية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، وإن اكتشاف هذه التحريفات يعكس كفاءة المراجع، في حين أن الإبلاغ عنها يعكس أخلاقيات ونزاهة المراجع وخاصة الاستقلالية" (SAPUTRA, 2015, p. 349). وبتعريف آخر: "تشير جودة المراجعة إلى المراجع الذي يقوم بمهمة مراجعة الحسابات وفقا لمعايير مراجعة الحسابات، من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية قد أعدت وفقا للإطار المحاسبي المعمول به وأنها خالية من الأخطاء الجوهرية" (RIGHA, 2021, p. 572). من خلال هذه التعاريف يمكن إعطاء تعريف شامل لجودة المراجعة الخارجية وهي إجراء عملية المراجعة بمستوى عالي من الكفاءة والفعالية على اكتشاف التضليلات الجوهرية في القوائم المالية بناءا على أدلة إثبات ملائمة وكافية مع استقلالية المراجع في الإفصاح عن ما تم اكتشافه وذلك بمراعاة لمعايير المراجعة المهنية وآداب وأخلاقيات المهنة لتنفيذ المراجعة بأفضل جودة ممكنة من أجل إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية على تقارير مستخدميها لتحسين إتخاذ القرارات.

2-1 أهداف جودة المراجعة الخارجية

تتمثل أهداف جودة المراجعة الخارجية فيما يلي (بابكر، 2022، صفحة 55):

- وجود نظام محاسبي فعال للرقابة على عمليات المشروع؛

- خدمة مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية التي تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة الخارجية بتحقيق مستوى عال من الجودة، من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها؛
- التقليل من الأخطاء والتلاعب وتوفير نظام محاسبي فعال لإنتاج المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة؛
- تكوين موضوعية في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع العملاء؛
- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة؛
- أداء عملية المراجعة الخارجية بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تم اكتشافها في القوائم المالية؛
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

2- مساهمة جودة المراجعة الخارجية في الكشف عن القوائم المالية المضللة

نظرا للأهمية البالغة التي تتميز بها جودة المراجعة الخارجية سنحاول التعرف على تقنياتها في الكشف عن التضليلات المحاسبية في القوائم المالية.

2-1 التضليل في القوائم المالية

إن التضليل في القوائم المالية يكون ناتج عن فعل غير مقصود أي خطأ عادي أو قد يكون ناتجاً عن فعل مقصود وهذا الأخير يكون إما في إطار المبادئ والمعايير أو خارج المبادئ والمبادئ فيتحول إلى احتيال (سوياد، 2016-2017، صفحة 11). كذلك هو محاولة متعمدة من الاحتيال المالي من قبل المؤسسات لخداع أو تغليط مستخدمي البيانات المالية المنشورة، وخاصة المستثمرين والدائنين، من خلال إعداد ونشر قوائم مالية تشوبها أخطاء مادية (مشيد، 2007، صفحة 20). وعليه يمكن القول أن القوائم المالية المضللة تقوم بإخفاء الحقيقة للوضعية الاقتصادية، فهي لا تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة وتؤدي إلى تغليط أصحاب المصلحة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة وبالتالي فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية والمالية الواردة في التقارير المالية.

يتضمن التضليل المالي على النقاط التالية (مشيد، 2007، صفحة 20):

- تزييف أو تغيير أو التلاعب في السجلات المادية المالية والوثائق الداعمة، أو المعاملات؛
- الأخطاء المتعمدة، أو الحذف، أو تحريف الأحداث والمعاملات والحسابات أو المعلومات الهامة الأخرى التي يتم إعداد القوائم المالية بها؛

- التطبيق الخاطئ لمعايير المحاسبة والمبادئ والسياسات والأساليب المستخدمة لقياس والاعتراف، وتقديم تقرير مضلل عن الأحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية؛
- تقرير معلومات غير كافية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة والمبادئ وإعداد القوائم المالية؛
- استخدام تقنيات المحاسبة من خلال إدارة الأرباح غير المشروعة.

2-2 صفات ومؤهلات المراجع الخارجي

يجب أن يتمتع المراجع الخارجي بمجموعة من المؤهلات الشخصية والأخلاقية فيلتزم بها لتحقيق الرضا في أدائه والثقة في رأيه المهني ولتعكس جودة في مهنة المراجعة، تتمثل هذه الصفات المميزة في (MESSEKDJI, 2019, pp. 11-12):

- **الموضوعية / الشك المهني:** الشك المهني هو موقف من التساؤل الذي قد تشير إلى أخطاء محتملة ناتجة عن خطأ أو احتيال، ويؤدي إلى تقييم نقدي للأدلة.
- **الكفاءة المهنية:** يجب أن يمتلك فريق المراجعة بشكل جماعي المهارات والخبرات المطلوبة: التدريب الفني الكافي والخبرة المهنية الكافية. يمكن للمساعدين المشاركة في مهمة المراجعة، لكن يجب أن يكونوا على دراية جيدة بالمعايير، وأن يخضعوا للإشراف والرقابة. يجب على المراجع إكمال تدريبه الأولي بمعلومات مستمرة تساهم في تعزيز كفاءته.

- **الحكم المهني:** الحكم المهني ضروري لإجراء المراجعة بشكل صحيح. تكمن الخصائص المميزة للحكم المهني المتوقع من المراجع في حقيقة أن هذا الحكم قد تم من قبل شخص كان تدريبه ومعرفته وخبرته أساسا لاكتساب المهارات اللازمة لممارسة الأحكام المعقولة.
- **الاستقلالية:** يحدد قانون **IESBA*** أن الاستقلال يشمل استقلالية في إبداء الآراء دون أي ضغط أو تأثير من قبل أي جهة كانت؛
- **السر المهني:** واجب المحافظة على السرية في استخدام أي معلومات يتعرفون عليها في سياق مهمتهم.

3-2 المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

* **IESBA** مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين.

تمسك المحاسبة المالية على أساس مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذا من أجل إعداد وعرض القوائم المالية لتقديم صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، يؤدي عدم تطبيق هذه المبادئ بشكل صحيح إلى الحصول على قوائم مالية خاطئة، وتضليل مستعملها:

- **مبدأ الأهمية النسبية:** وفقًا لمجلس معايير المحاسبة الدولية "تكون المعلومات مهمة إذا كان إغفالها أو عدم دقتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية"(RICHARD & al, 2018, p. 76) .
- **مبدأ الحيطة والحذر:** في ظل شروط عدم التأكد، ولتفادي الأخطار المستقبلية يصبح من المنطقي الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر تفاديا للتأثير السلبي على الذمة المالية والنتيجة. فالأصول والنواتج لا تقيم بأكبر من قيمتها، أما الخصوم والأعباء فلا تقيم بأقل من قيمتها (شناي و أمزال، 2022، صفحة 415) .
- **مبدأ تغليب الو اقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى وعرضها في القوائم المالية وفقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط في شكلها القانوني. وهذا يضمن قراءة موضوعية للقوائم المالية لتحقيق هدف الرؤية الحقيقية والعادلة(BOURSALI, 2010, p. 18).كقرض الإيجار الذي يتم تسجيله في عناصر الميزانية.
- **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية (المادة 15 من القانون 07-11، 2007، صفحة 04) .
- **مبدأ الصورة الصادقة:** يجب أن تستجيب القوائم المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان (المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، صفحة 13) .
- **مبدأ مقابلة الإيرادات:** من خلال هذا المبدأ، يتم تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يجري الفصل بين إيرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة من دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد، تطبيقا لأساس الاستحقاق المحاسبي (طويلب، 2015-2016، صفحة 35) .

4-2 الدراسة التطبيقية

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة جزائرية ذات المسؤولية المحدودة " أسيلي" الخاصة بنشاط الاستيراد والتصدير لثلاث دورات محاسبية متتالية (2017-2018-2019) على مستوى مكتب محافظ الحسابات بولاية الجزائر. حيث سنحاول دراسة وتحليل التقارير المالية. وتنفيذا للمهمة الموكلة إلى محافظ الحسابات من الجمعية العامة للشركة، تم تقديم تقرير عن الحسابات السنوية للدورات المحاسبية.

◈ **تقرير الرقابة والشهادة:** بعد قيام محافظ الحسابات بمراجعة الحسابات السنوية للشركة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تتوافق الوثائق المحاسبية التي وضعتها الشركة **مع أحكام نظام المحاسبة المالية الجديد.**
- تم توفير الوثائق الداعمة المنصوص عليها في **أحكام المادة 716 من المرسوم المتعلق بالقانون التجاري** وهي: - الميزانية - جدول حسابات النتائج. - ميزان المراجعة العام للحسابات. - قوائم جرد الاستثمارات والمخزونات. - جميع الوثائق المحاسبية.

● **السجلات القانونية والسجلات الإلزامية:** قامت المؤسسة بإعداد أهم السجلات حيث أنها مرقمة ومؤشرة من طرف المحكمة المختصة التابعة لولاية الجزائر: **سجل دفتر اليومية العامة** هو الدفتر الاجباري الأول، أصر محافظ الحسابات على تتبعه يوميا وبانتظام. **وسجل الجرد** حيث تم تقديمه حيث أكد محافظ الحسابات على القيام بتحيينه. وتم تقديم **سجل الأجور** وألح محافظ الحسابات على ضرورة تحديثه.

◈ **تحليل الحسابات السنوية لسنة 2017:**

● **تحليل الأصول الثابتة:** يمكن توضيح تطور الأصول الثابتة مقارنة بسنة 2017.

الجدول رقم (01): تطور عناصر الأصول الثابتة لسنة 2017

اسم الحساب	الوضعية في 2016/12/31	تحركات 2017		الوضعية في 2017/12/31
		مدين	دائن	
التثبيتات العينية	1 592 543,92	416 151,26	-	2 008 695,18
الودائع والكفالات المدفوعة	300 000,00	300 000,00	-	600 000,00
اهتلاك التثبيتات	- 707 380,00	-	388 093,82	- 1 095 473,82
المجموع	**1 185 163,92**	**716 151,26**	**388 093,82**	**1 513 221,36**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ من الجدول أعلاه زيادة في التثبيتات العينية خلال السنة المالية 2017 مقارنة برصيد نهاية سنة 2016، تبرر هذه الزيادة بحيازة تثبيتات جديدة بقيمة يقدر بـ **151,26 416 دج** .

مع الإشارة إلى أن معدلات الاهتلاك المطبقة هي تلك المقبولة عموما في المهنة، وهي:

معدات الكمبيوتر: 33,33%. معدات النقل: 20%.

✦ الجرد المادي: وفي نهاية كل دورة محاسبية، يجب أن تخضع التثبيتات للجرد.

● **تحليل الأصول المتداولة:** يمكن توضيح تطور الأصول المتداولة مقارنة بسنة 2017.

الجدول رقم (02): تطور عناصر الأصول المتداولة لسنة 2017

اسم الحساب	الوضعية في 2016/12/31	تحركات 2017		الوضعية في 2017/12/31
		مدين	دائن	
المخزونات	1 429 940,00	393 614 374,80	357 101 535,82	37 942 778,98
الزبائن	37 593 592,37	515 779 132,32	545 165 102,87	8 207 621,82
الضرائب	-455 359 ,08	73 504 524,28	73 042 008,00	7 157,20
البنوك	75 361 303,65	1 213 617 133,11	1 225 723 071,25	63 255 365,51
الصندوق	14 004 166,23	9 015 803,39	21 736 214,36	1 265 060,56
المدينون الآخرون	3 441 106,66	3 817 171,84	293 106,66	6 965 171,84
المجموع	**131 830 108,91**			**117 643 155,91**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **حساب المخزون:** ويبلغ إلى غاية 31 ديسمبر2017 مقدار **37 942 778,98** دج مقارنة بالسنة المالية 2016، هناك زيادة ب: **36 512 838,93** دج.

(37 942 778,98 - 1 429 940,00 = 36 512 838,98 دج). كما هو الحال مع الأصول الثابتة، تم اجراء جرد مادي للمخزونات، ولم يلاحظ أي فرق.

- **حساب الزبائن:** يقدم رصيدا مدينا إلى غاية 2017/12/31 قدره **8 207 621,82** دج.
- **حساب الضرائب:** يقدم رصيدا مدينا في 2017/12/31 قدره **7 157,20** دج. وهو يمثل قيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات.
- **حساب البنك:** يمثل رصيدا مدينا بقيمة **63 255 870,95** دج، تم فيها للمقاربة البنكية.
- **حساب الصندوق:** يجب أن يكون هذا الحساب موضوع تقرير نقدي P.V يصدر عن 2017/12/31 يوقعه المسؤول والمحاسب.

- **حساب المدينون الآخرون:** يتم تفصيل فيه على النحو التالي:

الجدول رقم (03): مكونات حساب المدينون الآخرون لسنة 2017

456000	الشركاء، العمليات على رأس المال	80 000,00
486000	الأعباء المعاينة مسبقا	6 885 171,84
المجموع		**6 965 171,84 دج**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

أوصى محافظ الحسابات بالزامية ترصيد حساب 456000 الشركاء، العمليات على رأس المال بمبلغ **80 000,00 دج.**

- **تحليل الأموال الخاصة:** تبلغ الأموال الخاصة التي تحملها الميزانية في 2017/12/31 مبلغا **112 155 384,70 دج**، كما يلي:

الجدول رقم (04): تطور عناصر الأموال الخاصة لسنة 2017

رقم الحساب	اسم الحساب	الوضعية في 2016/12/31	تحركات 2017		الوضعية في 2017/12/31
			م	د	
101	رأس المال الصادر	39 400 000,00	-	-	39 400 000,00
11	الترحيل من جديد	12 179 700,52	-	-	46 642 737,70
12	نتيجة السنة المالية	34 463 037,18	-	-	26 112 647,00
	المجموع	**86 061 432,40**			**112 155 384,7**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

ح101: رأس المال الصادر: يمثل رأس مال الشركة. ح11: الترحيل من جديد: يحتوي هذا الحساب على نتيجة سنة 2016. ح12: نتيجة السنة: يمثل النتيجة بعد ضريبة على أرباح الشركات للسنة المالية الحالية 2017.

- **تحليل الخصوم الجارية:** يمكن توضيح تطور في الخصوم الجارية مقارنة بسنة 2017.

الجدول رقم (05): تطور عناصر الخصوم الجارية لسنة 2017

اسم الحساب	الوضعية في 2016/12/31	تحركات 2017		الوضعية في 2017/12/31
		مدين	دائن	
الموردون	20 909 473,79	500 236 918,20	480 234 561,45	907 117,04
الضرائب	24 390 126,42	29 731 887,42	10 330 264,60	4 988 503,60

ديون أخرى	1 198 836,64	620 406,00	526 941,29	1 105 371,93
الخزينة السلبية		505,44		505,44
المجموع	**46 498 436,85**			**7 001 498,01**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **حساب المورد:** يمثل رصيد دائن في 2017/12/31 بـ **907 117,04** دج.
- **حساب الضريبة:** بقيمة إجمالية **4 988 503,60** دج. تمثل كل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني مستحقة الدفع.
- **حساب الديون الأخرى:** بمبلغ اجمالي **1 105 371,93 دج.** يمثل مبلغ الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الاجمالي.

● **تحليل حسابات الأعباء والمنتوجات:** تبلغ الأعباء لسنة 2017 بمبلغ اجمالي قدره **382 595 596,67** دج. وتقدر المنتوجات لـ 2017 بـ **408 708 243,64** دج. وبعد الفحص والمراقبة لم نكتشف أي شيء غير عادي فيه حيث تم التصريح بكل الأعباء والمنتوجات.

- **تقرير خاص بالاتفاقيات المنظمة:** وفقا للمادة 628 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993)، شهد محافظ الحسابات خلال مهمته أنه لم يكن على علم بأي اتفاق مبرم، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، بين الشركة وأحد مديريها خلال السنة المالية 2017.
- **تقرير خاص بنتائج السنوات المالية الخمس الماضية:** تنفيذا للمادة 678 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993)، يقوم محافظ الحسابات بعرض نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة كما يلي:

الجدول رقم (06): نتائج السنوات الخمس الأخيرة

دورة	النتيجة الصافية للدورة المحاسبية
2013	- 734 621,46
2014	1 294 273,50
2015	11 829 074,31
2016	34 481 731,88
2017	26 112 647,00

المصدر: من تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة حققت أرباحا متتالية في 2014، 2015، 2016 و2017 عكس سنة 2013 التي حققت فيها الشركة خسارة، مع العلم أنه تم إنشاء الشركة سنة 2013.

- **تقرير خاص بالمبلغ الإجمالي للموظفين الخمسة الأعلى أجرا:** تم تأكيده في المادة 680 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل1993) شهد وصادق محافظ الحسابات على المبلغ الإجمالي للأشخاص الخمس المتحصلين على أجور مرتفعة لسنة 2017 بـ **887 473,11 دج** أي يقدر ب: "ثمانمائة وسبعة وثمانون ألف وأربعمائة وثلاثة وسبعون دينار وأحد عشر سنتيم".

◈ **تحليل الحسابات السنوية لدورة 2018:**

- **تحليل الأصول الثابتة:** يمكن توضيح تطور الأصول الثابتة مقارنة بالسنة 2018:

الجدول رقم (07): تطور عناصر الأصول الثابتة لسنة 2018

اسم الحساب	الوضعية في 2017/12/31	تحركات 2018		الوضعية في 2018/12/31
		مدين	دائن	
التثبيتات العينية	2 008 695,18	4 783 277,31	-	6 944 972,49
الودائع والكفالات المدفوعة	600 000,00	-	600 000,00	
اهتلاك التثبيتات	- 1 095 473,82	-	1 190 272,24	- 2 285 746,76
المجموع	**1 513 221,36**	**4 783 277,31**	**1 790 272,24**	**4 659 225,73**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ من الجدول أعلاه زيادة في قيمة التثبيتات العينية خلال السنة المالية 2018 مقارنة برصيد نهاية سنة 2017، تبرر هذه الزيادة باقتناء تثبيتات جديدة بقيمة إجمالية تقدر بـ **4 783 277,31دج**.

الجرد المادي (مبلغ البطاقة) : **4 750 000,00 دج**. الجرد المحاسبي: **4 783 277,31 دج**. تبين أن هناك فرق بين المحاسبة وبطاقة التثبيت بـ **33 277,31 دج**، يجب أن تخضع للتسويات. مع العلم أن هذا الفرق صغير.

- **تحليل الأصول المتداولة:** يمكن توضيح تطور الأصول المتداولة مقارنة بالسنة المالية 2018

الجدول رقم (08): تطور عناصر الأصول المتداولة لسنة 2018

اسم الحساب	الوضعية في 2017/12/31	تحركات 2018		الوضعية في 2018/12/31
		مدين	دائن	
المخزونات	37 942 778,98	292 426 536,61	236 691 611,46	93 677 704,13
الزبائن	8 207 621,82	317 868 095,76	326 075 717,58	-
الضرائب	7 157,20	92 288 365,13	81 567 085,00	10 728 437,33
البنوك	63 255 365,51	735 404 207,74	787 689 322,28	10 970 250,97
الصندوق	1 265 060,56	9 680 924,37	10 551 082,83	394 902,10
المدينون الآخرون	6 965 171,84	900 000,00	80 000,00	7 785 171,84
المجموع	**117 643 155,91**			**123 556 466,37**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **حساب المخزون:** ويبلغ إلى غاية 31 ديسمبر 2018 مقدار **93 677 704,13** دج مقارنة بالسنة المالية 2017، هناك زيادة ب: 55 734 925,15 دج.

(93 677 704,13 - 37 942 778,98 = 55 734 925,15 دج). تم اجراء جرد مادي للمخزونات، ولم يلاحظ أي فرق.

- **حساب الزبائن:** يقدم حسابا مرصدا في 2018/12/31.
- **حساب الضرائب:** يقدم رصيدا مدينا في 2018/12/31 قدره **10 728 437,33 دج**. والذي يتعلق بقيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات.
- **حساب البنك:** يمثل رصيدا مدينا بقيمة **10 970 250,97 دج** والتي تم المقاربة البنكية.
- **حساب الصندوق:** يجب أن يكون هذا الحساب موضوع تقرير نقدي P.V يصدر عن 2018/12/31 يوقعه المسؤول والمحاسب.
- **حساب المدينون الآخرون:** يتم تفصيل فيه على النحو التالي:

الجدول رقم (09): مكونات حساب المدينون الآخرون لسنة 2018

486000	الأعباء المعاينة مسبقا	7 785 171,84

المجموع	**7 785 171,84 دج**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ أن المؤسسة قامت بتطبيق توصيات محافظ الحسابات الخاصة بالدورة السابقة **بترصيد** حساب 456000 الشركاء، العمليات على رأس المال، لهذا لم يظهر في السنة الحالية.

- **تحليل الأموال الخاصة:** تبلغ الأموال الخاصة التي تحملها الميزانية في 2018/12/31 مبلغا **122 062 006,98 دج**، كما يلي:

الجدول رقم (10): تطور عناصر الأموال الخاصة لسنة 2018

رقم الحساب	اسم الحساب	الوضعية في 2017/12/31	تحركات 2018		الوضعية في 2018/12/31
			مدين	دائن	
101	رأس المال الصادر	39 400 000,00	-	-	39 400 000,00
11	الترحيل من جديد	46 642 737,70	-	-	72 755 384,70
12	نتيجة السنة	26 112 647,00	-	-	9 906 622,28
	المجموع	**112 155 384,70**			**122 062 006,98**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

أوصى محافظ الحسابات بضرورة تكوين الاحتياطات القانونية وفقا **للمادة 728** من القانون التجاري، عن طريق وضع حساب 11 الترحيل من جديد مدينا وحساب الاحتياطات 106 دائنا.

- **تحليل الخصوم الجارية:** يمكن توضيح تطور في الخصوم الجارية مقارنة بسنة 2018.

الجدول رقم (11): تطور عناصر الخصوم الجارية لسنة 2018

اسم الحساب	الوضعية في 2017/12/31	تحركات 2018		الوضعية في 2018/12/31
		مدين	دائن	
الموردون	907 117,04	352 058 283,09	356 703 909,05	5 552 743,00
الضرائب	4 988 503,60	9 905 199,48	5 320 078,00	403 382,12
ديون أخرى	1 105 371,93	1 748 885,64	841 073,71	197 560,00
الخزينة السلبية	505,44	505,44	-	-
المجموع	**7 001 498,01**			**6 153 685,12**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **حساب المورد:** يمثل رصيد دائن في 2018/12/31 بـ **5 552 743,00 دج.**

- **حساب الضريبة**: بقيمة إجمالية **403 382,12 دج** الذي يطابق قيمة الرسم على النشاط المهني المدفوع.
- **حساب الديون الأخرى**: بمبلغ اجمالي **197 560,00 دج** يمثل مبلغ الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الاجمالي.
- **خزينة الخصوم**: لسنة 2018 معدومة.

● **تحليل حسابات الأعباء و المنتوجات:** تبلغ الأعباء المحققة في سنة 2018 بمبلغ اجمالي قدره **257 341 556,96**دج. وتقدر المنتوجات لدورة 2018 بـ **267 248 179,24** دج. وبعد عملية الفحص والمراقبة لم نكتشف أي شيء غير عادي، حيث تم التصريح بكل الأعباء و المنتوجات.

➢ **تقرير خاص بالاتفاقيات المنظمة:** وفقا للمادة 628 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993)، شهد محافظ الحسابات خلال مهمته أنه لم يكن على علم بأي اتفاق مبرم، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، بين الشركة وأحد مديريها خلال السنة المالية 2018.

➢ **تقرير خاص بنتائج السنوات المالية الخمس الماضية:** تنفيذا للمادة 678 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993)، يقوم محافظ الحسابات بعرض نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة كما يلي:

الجدول رقم (12): نتائج السنوات الخمس الأخيرة

دورة	النتيجة الصافية للدورة المحاسبية
2014	1 294 273,50
2015	11 829 074,31
2016	34 481 731,88
2017	26 112 647,00
2018	9 906 622,00

المصدر: من تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة حققت نتائج إيجابية طيلة السنوات الخمسة الأخيرة. وتبين لنا في هذه السنة 2018 أرباح أقل مقارنة بأرباح السنوات الثلاثة السابقة.

➢ **تقرير خاص بالمبلغ الإجمالي للموظفين الخمسة الأعلى أجرا:** تم تأكيده في المادة 680 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993) شهد وصادق محافظ الحسابات على المبلغ الإجمالي للأشخاص الخمس المتحصلين على أجور مرتفعة

للسنة المالية 2018 بـ **1 762 020,00 دج**، أي يقدر ب: "مليون وسبعمائة واثنان وستون ألف وعشرون دينار".

◈ **تحليل الحسابات السنوية لسنة 2019:**

● **تحليل الأصول الثابتة:** يمكن توضيح تطور الأصول الثابتة مقارنة بسنة 2019.

الجدول رقم (13): تطور عناصر الأصول الثابتة لسنة 2019

اسم الحساب	الوضعية في 2018/12/31	تحركات 2019		الوضعية في 2019/12/31
		مدين	دائن	
التثبيتات العينية	6 944 972,49	372 833,02	-	7 317 805,51
الودائع والكفالات المدفوعة		1 600 000,00	1 569 849,01	30 150,99
اهتلاك التثبيتات	- 2 285 746,76	-	1 410 518,32	- 3 696 305,08
المجموع	**4 659 225,73**	**1 972 833,02**	**2 713 990,09**	**7 347 956,50**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ من الجدول ارتفاع في قيمة التثبيتات العينية خلال السنة المالية 2019 مقارنة برصيد نهاية سنة 2018، يبرر هذا الارتفاع في حيازة تثبيتات جديدة بقيمة **372 833,02 دج**.

● **تحليل الأصول المتداولة:** يمكن توضيح تطور الأصول المتداولة مقارنة بالسنة المالية 2019.

الجدول رقم (14): تطور عناصر الأصول المتداولة لسنة 2019

اسم الحساب	الوضعية في 2018/12/31	تحركات 2019		الوضعية في 2019/12/31
		مدين	دائن	
المخزونات	93 677 704,13	457 248 714,16	411 255 139,92	139 671 278,37
الزبائن	-	551 759 158,34	551 759 158,34	-
الضرائب	10 728 437,33	89 507 309,54	91 832 456,50	5 605 232,37
البنوك	10 970 250,97	909 401 635,21	918 834 081,47	1 157 486,55
الصندوق	394 902,10	20 389 144,80	15 585 806,73	5 198 240,17
المدينون الآخرون	7 785 171,84	10 467 461,37	3 540 000,00	14 712 633,21
المجموع	**123 556 466,37**			**166 344 870,67**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **حساب المخزون:** ويبلغ إلى غاية 31 ديسمبر2019 مقدار **139 671 278,37 دج** مقارنة بالسنة المالية 2018، هناك زيادة بـ: **45 993 574,24 دج**.
(139 671 278,37 - 93 677 704,13 = 45 993 574,24 دج).
- **حساب الزبائن:** يقدم حسابا مرصدا في 2019/12/31.
- **حساب الضرائب:** يقدم رصيدا مدينا في 2019/12/31 قدره **5 605 232,37** دج. يطابق قيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات.
- **حساب البنك:** يمثل رصيدا مدينا بقيمة **1 157 486,55** دج والتي تم فيها المقاربة البنكية.
- **حساب الصندوق:** يجب أن يكون هذا الحساب موضوع تقرير نقدي P.V يصدر عن 2019/12/31 يوقعه المسؤول والمحاسب.
- **حساب المدينون الآخرون:** بمبلغ اجمالي **14 712 633,21 دج**

- **تحليل الأموال الخاصة:** تبلغ الأموال الخاصة التي تحملها الميزانية في 2019/12/31 مبلغا **140 918 777,71 دج**، كما يلي:

الجدول رقم (15): تطور عناصر الأموال الخاصة لسنة 2019

رقم الحساب	اسم الحساب	الوضعية في 2018/12/31	تحركات 2019		الوضعية في 2019/12/31
			م	د	
101	رأس المال الصادر	39 400 000,00	-	-	39 400 000,00
106	**الاحتياطات**	-	-	-	**495 331,11**
11	الترحيل من جديد	72 755 384,70	-	-	82 166 675,87
12	نتيجة السنة	9 906 622,28	-	-	18 856 770,73
	المجموع	**122 062 006,98**			**140 918 777,71**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

يتضح من الجدول أن المؤسسة قامت بتكوين الاحتياطات ح **106** بناء على ما أوصى عليه المراجع في تقريره السابق بمقدار 5% من الأرباح الصافية على أن لا يتعدى 10% من رأس المال.

- **تحليل الخصوم الجارية:** يمكن توضيح تطور في الخصوم الجارية مقارنة بسنة 2019.

الجدول رقم (16): تطور عناصر الخصوم الجارية لسنة 2019

اسم الحساب	الوضعية في 2018/12/31	تحركات 2019		الوضعية في 2019/12/31
		مدين	دائن	
الموردون	5 552 743,00	541 740 140,23	563 309 529,03	27 112 131,80
الضرائب	403 382,12	88 408 517,00	89 485 374,66	1 612 139,78
ديون أخرى	197 560,00	968 416,00	968 416,00	197 560,00
الخزينة السلبية	-	168 966 333,56	169 983 519,77	145 912,80
المجموع	**6 153 685,12**			**29 077 744,38**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

- **حساب المورد:** يمثل رصيد دائن في 2019/12/31 بـ **27 112 131,80** دج. ويحتوي على الموردون المحليون والأجانب.
- **حساب الضريبة:** بقيمة إجمالية **1 612 139,78 دج** على النحو التالي: ويمثل كل من الرسم على القيمة المضافة، الرسم العقاري، والرسم على النشاط المهني الواجبة للدفع.
- **حساب الديون الأخرى:** بمبلغ اجمالي **197 560,00 دج** والذي يمثل الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الاجمالي.

- **تحليل حسابات الأعباء والمنتوجات:** تبلغ أعباء لسنة 2019 بمبلغ اجمالي قدره **445 604 905,97 دج.** وتقدر المنتوجات المنجزة لـ 2019 بـ **464 461 676,70 دج.** وبعد الفحص والمراقبة لم نكتشف أي شيء غير عادي فيه حيث تم التصريح بكل الأعباء والمنتوجات.

- **تقرير خاص بالاتفاقيات المنظمة:** وفقا للمادة 628 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993)، شهد محافظ الحسابات خلال مهمته أنه لم يكن على علم بأي اتفاق مبرم، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، بين الشركة وأحد مديريها خلال السنة المالية 2019.
- **تقرير خاص بنتائج السنوات المالية الخمس الماضية:** تنفيذا للمادة 678 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993)، يقوم محافظ الحسابات بعرض نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة كما يلي:

الجدول رقم (17): نتائج السنوات الخمس الأخيرة

دورة	النتيجة الصافية للدورة المحاسبية
2015	11 829 074,31
2016	34 481 731,88
2017	26 112 647,00
2018	9 906 622,00
2019	18 856 770,73

المصدر: من تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة حققت نتائج إيجابية متتالية في الخمس السنوات الأخيرة. وفي سنة 2019 تضمن أرباح أكبر من سنة 2018.

- **تقرير خاص بالمبلغ الإجمالي للموظفين الخمسة الأعلى أجرا:** تم تأكيده في المادة 680 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أفريل 1993) شهد وصادق محافظ الحسابات على المبلغ الإجمالي للأشخاص الخمس المتحصلين على أجور مرتفعة لسنة 2019 بـ **1 872 000,00دج** أي ب: "مليون وثمانمائة واثنان وسبعون ألف دينار".
- **تقرير عام عن المصادقة على الحسابات:** نظرا للعناية الواجبة التي قام بها المراجع وفقا لتوصيات المهنة، صادق على الحسابات السنوية، كما هي مرفقة بهذا التقرير، مع التحفظ على شرح للحسابات وتحليلها للشركة.

الخلاصة:

تمثل جودة المراجعة الخارجية أداة رقابية واستشارية جدّ مهمة تخدم عدة أطراف في الحكم المهني على مدى مطابقة البيانات وفقا للقوانين والتشريعات المنصوصة عليها مع واقع نشاط المؤسسة. تلزم المؤسسة بالعمل بها بناءا على ما أمر به المشرع الجزائري قانونيا. فالمراجع يعتبر من أهم الأطراف الفاعلة في المؤسسة للبحث عن الحقيقة من خلال نظرته الناقدة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا مازاد الطلب على خدماته المهنية من خلال إصدار المراجع الخارجي قيمة مضافة مميزة في تقريره لبناء القرارات برأيه الفني المحايد والغير متحيز الذي يعتبر موضع ثقة حول عدالة القوائم المالية، ودوره الحاسم الاستكشافي يلزمه بالكشف والتبليغ عن أي تضليل في القوائم المالية والوقائي للحد من ارتكاب التضليل بتوفير أدلة الإثبات الكافية واللازمة لتنفيذ المراجعة الخارجية بجودة أداء عالية كنقطة مهمة لكي تتصف معلومات بقدر عال من المصداقية والموثوقية حيث تشكل جودة المراجعة

الخارجية المرآة العاكسة للتحقق من دقة تعبير القوائم لحقائق مالية عن المؤسسة. من خلال تمسك المراجع بقواعد وآداب السلوك المهني والأخلاقي والتزامه باحترام معايير المراجعة الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. فجودة المراجعة الخارجية تعتبر مصدر للمعلومات الموثوقة وأكبر ضمان لتحسين جودة القوائم المالية لدعم اتخاذ قرارات اقتصادية إستراتيجية ورشيدة.

وعليه يمكن حصر أهم **النتائج** المستخلصة من هذه الدراسة، نذكر أهمها كما يلي:

- تحرص المؤسسة على التنظيم المحاسبي السليم والتسجيل الدقيق لكل المعلومات المالية والمحاسبية مع الشفافية في المعاملات استنادا إلى أدلة وبراهين الاثبات، وإن التقيد بالتطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي من المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم. مما يضفي على المعلومات المحاسبية مصداقية أكثر مع ما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سيتولد عنه معلومة مالية تتصف بالصدق والعدالة المطلوبة. حيث تمكن جودة المراجعة الخارجية من الكشف عن التضليل في أي عملية وتصحيحه.
- تقوم المؤسسة بأعمال الجرد القانونية والإجبارية للتحقق من الوجود الفعلي للأصول من خلال مقارنة الجرد المادي والمحاسبي بالأرقام التسلسلية لتسهيل العملية.
- يلتزم المراجع الخارجي باتباع تطبيق معايير المراجعة الدولية التي هي قواعد متفق عليها دوليا في تنفيذ عملية المراجعة وهي الدعامة الأساسي لترشيد المراجعين على إكتشاف التضليل في القوائم المالية والإبلاغ عنه. الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل مهمته وتطوير من جودة وكفاءة الأداء المهني لدى المراجع، مما ينتج معلومة مالية ذات مصداقية، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير المراجعة على اتخاذ قرارات.
- تعتبر استقلالية المراجع الخارجي ظاهريا وفكريا عن المؤسسة محل المراجعة من أبرز عوامل المراجعة التي تساعده من اكتشاف أكبر عدد من التضليلات في القوائم المالية، ليستطيع من أداء عمله بنزاهة وأمانة، وفي إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية وشفافة.
- نص المشرع الجزائري على ضرورة أن يبلغ المراجع عن الأخطاء ذات الأهمية النسبية.
- لكي يمارس المراجع الخارجي عملية المراجعة بالمؤسسة الجزائرية لا بد له من أن يكون على الإلمام الكافي والوافي عن طبيعة عمل المؤسسة ولتقنيات المحاسبة والمراجعة والجباية وتكنولوجيا المعلومات. ويطلع على كل مواد للقوانين السارية بالقانون التجاري، في تنظيم

المحاسبة وإعداد القوائم المالية. من أجل المحافظة على حقوق المؤسسة وأصحاب المصالح فيها. ورفع وتحسين من مصداقية وعدالة النتائج المالية في المؤسسة.

- تعد جودة المراجعة الخارجية أحد أهم الآليات الرقابية الفعالة التي يعتمد عليها الأطراف المستفيدة من خدماتها بهدف حماية ممتلكات وأموال المؤسسة من السرقة.. وتتعلق أهمية جودة المراجعة الخارجية بجودة الخدمات التي يقدمها المراجع للمستفيدين من خدماته من أجل إصدار تقرير موضوعي للقوائم المالية.

من خلال النتائج، يمكن اقتراح جملة من **التوصيات** التي نرى بأنها ضرورية وهي كالآتي:

- ✓ التأكيد على إعداد كل القوائم المالية وفقا ما نص عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية تطبيقا حرفيا ودقيقا وكاملا.
- ✓ الزامية اتباع المؤسسة على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع الإفصاح عن أي تغير في طريقة المحاسبية والاعتماد على العمل وفق برمجيات محاسبية مناسبة للقوائم المالية ذو المستوى العالي من الجودة.
- ✓ على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار أهمية ملاحظات وإرشادات وتوصيات المراجع الخارجي، ويتوجب عليها القيام بالتصحيحات لكافة الأخطاء المرتكبة التي قدمها لها المراجع.
- ✓ المتابعة الدائمة والمستمرة في تحديث وتطوير لمعايير المراجعة الجزائرية وتنقيحها ليتوافق مع بيئة المراجعة الدولية لإضفاء المصداقية على التقارير المالية بغية رفع ثقة للأطراف المستفيدة منها خاصة المستثمرين الأجانب في جلبهم مع الاشتراكات الأجنبية.
- ✓ الاهتمام أكثر بتوعية المؤسسات بأهمية لجان المراجعة التي تقوم بتعيين المراجع الخارجي وتساهم في استقلاليته، للحصول على أفضل الأداء في الممارسة المحاسبية بالمؤسسة.
- ✓ تفعيل تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة لرقابتها المحكمة والفعالة من خلال الالتزام بالشفافية والافصاح عن جميع المعلومات المقدمة وفقا لما تنص عليه من قواعد ومبادئ وكذا يساعد في منع التضليل في القوائم المالية بهدف حماية حقوق كل الأطراف.
- ✓ تكثيف تنظيم وعقد ملتقيات ودورات علمية تكوينية متخصصة للمراجعين الخارجيين ليواكبوا التطورات المعمول بها دوليا.

وفي ختام هذه الدراسة، يفتح **الآفاق** لمواضيع بحث أخرى في المستقبل تساهم في إثراء ميدان الدراسة، نذكر البعض منها:

- مساهمة جودة أداء المراجع الخارجي في اتخاذ القرارات المالية في إطار حوكمة الشركات.
- رقمنة المراجعة وأثره على أداء المراجع والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

- أثر معايير المراجعة الجزائرية على أخلاقيات المراجعين الخارجيين.

قائمة المصادروالمراجع

أولا: باللغة العربية

1- بابكر، بشير بكري عجيب، 2022، أثر محددات جودة المراجعة الخارجية في التنبؤ باستمرارية منشآت الأعمال، **مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية**، المجلد 11- العدد 02، 50-67، السودان.

2- سوياد، أمينة، 2016-2017، **دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية: دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات بولاية سطيف** (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

3- شناي، عبد الكريم، أمزال، فريدة، 2022، مساهمة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية، **مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية**، المجلد 16- العدد 01، 408-424، الجزائر.

4- طويلب، محمد، 2015-2016، **عولمة المعايير الدولية للمحاسبة وإستراتيجيات توفيق المعايير الوطنية** (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

5- علي الجوهر، كريمة، عبد الأمير حسين، فراس، 2019، تأثير ممارسات التدقيق الدولي في جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في العراق، **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العدد 45، 13-25، العراق.

6- المادة 15 من **القانون 07-11**، 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر .2007

7- المادة 19 من **المرسوم التنفيذي 08-156**، 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادرة في 28 ماي .2008

8- مشيد، محمد، 2007، دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية، **دراسات اقتصادية**، المجلد 01- العدد 02، 19-38، الجزائر.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1- ACHOURI, Sarah, et al**,** 2022, La qualité d'audit: pilier de bonne gouvernance et de performance financière des entreprises, **Moroccan Journal of Research in Management and Marketing**, V°14-N°3, 01-42, MAROC.

2- AYACHI, Fela, 2019, Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes: une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, **Revue Algérienne d'economie de gestion**, Vol 12-N° 02, 52-68, ALGERIE.

3- BOURSALI, Rachida, 2010, **Les normes comptables du SCF**, Les éditions Aloulfia talita, ALGERIE.

4- DRISSI El-BOUZAIDI, Yasmine, 2018-2019, **Limites et facultés de contribution de l'auditeur externe dans la détection des fraudes à**

l'information financière, Louvain School of Management, Université Catholique de Louvain, FRANCE.
5- MESSEKDJI, Chafik, 2019, **Cours D'audit Financier,** EDITIONS HOUMA, ALGERIE.
6- RICHARD, Jacques, et al, 2018, **Comptabiité financière**, 11eme édition, DUNOD, FRANCE.
7- RIGHA, Ahmed Seghir, 2021, L'adoption des normes internationales de l'audit en Algérie: Peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit?, **Revue des Recherches Economique et Financière**, Vol 8-Issue1, 569-592, ALGERIE.
8- SAPUTRA, Wali, 2015, The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality: A Theoretical Approach, **International Journal of Scientific Technology Research**, Vol 4-N°12, 348-353, INDIA.