

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في الرقابة على المؤسسة

مكان التريص: مكتب محافظ الحسابات والخبير القضائي

تحت إشراف الدكتور:

خليفة الحاج

مقدمة من طرف الطالبين:

بوكفة عبد المجيد

رقيق حسنية ستي

لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مقررا	خليفة الحاج	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	مقراد عبدالله	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في الرقابة على المؤسسة

مكان التريص: مكتب محافظ الحسابات والخبير القضائي

تحت إشراف الدكتور:

خليفة الحاج

مقدمة من طرف الطالبين:

بوكفة عبد المجيد

رقيق حسنية ستي

لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مقررا	خليفة الحاج	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	مقراد عبدالله	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022

تشكرات

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى و أهله ومن وفي

الحمد لله الذي و فقتنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد و النجاح بفضلته تعالى مهداة

إلى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي

كما أتقدم بأسمى معاني التقدير والعرفان إلى جميع أساتذتي دون أن ننسى كل الشكر لأستاذي بشني يوسف

الذي كان نعم الأساتذة

أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان لمحافظ الحسابات الأستاذ قودار الحراق



إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمين

أخوتي وأخواتي وأصدقائي

ولا يفوتنا أن نشكر كل الأساتذة، وإلى كل موظفي الجامعة وفي شتى الميادين

لكل من علمنا حرفاً.

وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد من أجل الوصول.



4-1	المقدمة
6	الفصل الأول الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات
7	مقدمة الفصل
8	المبحث الأول: مفهوم محافظة الحسابات و شروط ممارسة المهنة
8	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات
10	المطلب الثاني: شروط و موانع ممارسة المهنة
16	المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
16	المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات
17	المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات
17	المطلب الثالث: الأهداف العامة لمحافظة الحسابات
21	المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر
21	المطلب الأول: قبول المهمة وبداية العمل
22	المطلب الثاني: ملفات العمل
23	المطلب الثالث: المعايير المتعلقة بمحافظة الحسابات
24	المطلب الرابع: المعايير المتعلقة بالعمل الميداني
26	خاتمة الفصل
27	الفصل الثاني تقنيات محافظ الحسابات
28	مقدمة الفصل
29	المبحث الأول: الأسئلة الأساسية والمسلك العام لمحافظ الحسابات
29	المطلب الأول: الأسئلة الأساسية التي على محافظ الحسابات طرحها على نفسه وتلقي الإجابة عليها
31	المطلب الثاني المسلك العام
31	المطلب الثالث: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
32	المطلب الرابع: فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية
38	المبحث الثاني: الوسائل المستعملة في مهنة محافظة الحسابات
38	المطلب الأول: وسائل شرح وتقييم نظام المراقبة الداخلية
40	المطلب الثاني: وسائل فحص الحسابات وتقنيات السبر
45	المبحث الثالث: تجميع أدلة الإثبات وإعداد التقارير
45	المطلب الأول: تجميع أدلة الإثبات

49	المطلب الثاني: إعداد التقارير
53	خلاصة الفصل
54	الفصل الثالث دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات
55	مقدمة الفصل
56	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المكتب
58	المطلب الأول: تقرير شرح الحسابات المالية السنوية
65	المبحث الثاني: التقارير الخاصة
65	المطلب الأول: تقرير خاص من محافظ الحسابات حول تقرير الإدارة
65	المطلب الثاني: تقرير خاص من محافظ الحسابات حول التفاصيل عن أعلى خمسة رواتب
67	المطلب الثالث: تقرير خاص من محافظ الحسابات على تطور النتيجة المالية للسنوات الخمس السابقة
67	المطلب الرابع: تقرير خاص لمحافظ الحسابات عن الاتفاقيات المنظمة
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة العامة
76	المراجع المستعملة
78	الملاحق

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

عرفت المراجعة تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب فهمها يوماً بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل و التلاعبات أحياناً.

إن محافظة الحسابات ميدان هام واسع وشاسع وإن المهتم سواء كان طالب أو متخصصاً محترفاً يشتهي من الفراغ الشبه كامل والنقص الكبير للمراجع حول مراقبة ومراجعة الحسابات فرغم أن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته ورغم أن مراجعة الحسابات قديمة هي الأخرى قدم اكتشاف الأرقام وظهور النظام المحاسبي والتطور الكبير الذي صاحب تطور المنظمات والمؤسسات وتعدد عالم الأعمال اليوم، بالإضافة إلى الرغبة المتزايدة، كل سنة، للطلبة في فرع العلوم المالية والمحاسبة، نظراً لما تعرضه سوق العمل من مناصب لذوي الاختصاص وإمكانية تحضير شهادة الخبرة في المحاسبة ومزاولة المهنة لهؤلاء، فلم يول اهتمام، ولو متواضع للكتابة حوله.

إن الممارس المحترف منكم في مهماته منعزل، والجامعي، في انعزال لما لانعزال الجامعة عن المؤسسة البيروقراطية المنغلقة على نفسها.

إن الكتاب العربي حول هذا الميدان، في بلادنا، قديم تجاوزته الأحداث ومفقود، وأن الكتاب الأجنبي نادر إن لم نقل غير موجود كذلك لكل هذا ورغم كل هذا، حاولنا إنجاز وتقديم هذا العمل المتواضع، الذي نعتبره محمل يد من بحر محافظة الحسابات معتمدين في ذلك على أشهر الكتب الحديثة المتخصصة وعلى ما يجري في الميدان من الحياة الاقتصادية.

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع من منفعتها و قدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح في المجتمع لذا سنحاول التطرق في هذا العمل إلى محافظة الحسابات و كيفية تنظيم هذه

المهنة العريقة وتوفير الشروط العلمية والعملية اللازمة في محافظ الحسابات و تحديد الإجراءات الواجب اتباعها للخروج برأيه الفني المحايد و الذي يعتبر ثمرة المراجعة.

الإشكالية:

هل يعتمد محافظ الحسابات كلياً على الوثائق المالية لإعطاء رأيه أم أن هناك طرق و أدلة أخرى يدعم به هذا الرأي ؟

✓ ما هي آليات و تقنيات محافظة الحسابات ؟

✓ ما هي الوسائل التي يستعملها محافظ الحسابات للمراجعة ؟

الفرضيات:

1. يعتمد عمل محافظ الحسابات عمل أساسياً يعتمد على مجموعة من الوثائق المالية

2. يعتمد عمل محافظ الحسابات على مجموعة من الوسائل لتأدية مهامه

أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها:

1- الأسباب الموضوعية:

✓ تعتبر دراسة المراجعة بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

✓ المؤسسة مليئة بالمخاطر مما أدى إلى الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال

نظام الرقابة الداخلية الفعال حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات

المالية.

2- الأسباب الذاتية:

✓ الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

✓ الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

✓ الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص "تدقيق محاسبي".

✓ الرغبة في مواصلة البحث في هذا الموضوع.

أدوات البحث

لكي نتناول هذه الدراسة، قمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة ولعل أبرز هذه الأدوات الاستعانة بالكتب المتخصصة في مجال التدقيق (عربية، فرنسية)، الرسائل المرتبطة بالموضوع، إضافة إلى موقع الانترنت، وكذا القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات، بالإضافة إلى ذلك إجراء تريبص في مكتب محافظ الحسابات.

المنهج المستخدم

من أجل الإجابة على التساؤلات يتم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة، إضافة إلى الأسلوب التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات و كذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات ، كما سنعتمد على منهج دراسة حالة من أجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

المقدمة:

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار و المبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من تنظيمها و عملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خالف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات إن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات

والسجلات و القوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات

مما سبق، تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: مفهوم محافظة الحسابات وشروط ممارسة المهنة

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: مفهوم محافظة الحسابات وشروط ممارسة المهنة

1-1 مفاهيم عامة حول محافظة الحسابات:

تعريف 1:

هي عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

تعريف 2:

هي عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم 1.

تعريف 3:

هي عملية فحص البيانات و المستندات و الحسابات فحصا انتقائيا منظما خاص بإعطاء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة 2.

2-1 خصائص محافظة الحسابات:

تتمثل خصائص محافظة الحسابات فيما يلي :

1-2-1 محافظة الحسابات عملية هادفة:

تهدف محافظة الحسابات بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية و التي أصبحت تتضمن قوائم الدخل قوائم المركز المالي و التغيرات فهو قوائم التدفقات النقدية و قوائم الأرباح المحتجزة وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة و يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المشروع هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات هو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أداؤها وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح و بالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية و نظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون إلى محافظ الحسابات بوصفه خبيرا و مؤهلا مهنيا و محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون التجاري مطبوعات بيرتي ، 2007 الجزائر، ص 188 .

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42 المادة 22 ص 7.

2-2-1-2 محافظة الحسابات عملية منظمة:

يتم ممارسة محافظة الحسابات وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة حيث يبدأ محافظ الحسابات في عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص و يقوم بعملية تقييم الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة و الضعف فيه وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمعاينة النهائية و يستكمل محافظ الحسابات عملية المراجعة بعمليات الفحص الميداني و هذا مع تجميع و تقييم الأدلة التي تؤكد رأيه و تنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

3-2-1-3 محافظة الحسابات يمارسها مراجع مستقل:

إضافة إلى ضرورة توافر اشتراطات التأهيل العلمي و العملي في محافظ الحسابات لا بد عليه أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا يكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه و عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير و تعتبر الحاجة لاستقلال محافظ الحسابات وليدة مسؤولية اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة و الكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به محافظ الحسابات من عمل و يمكن القول أنه إذا لم يكن محافظ الحسابات مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها و بالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

4-2-1-4 محافظة الحسابات عملية اتصال متكامل:

يعرف الاتصال بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة و معنى ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين أحدهما المرسل و الآخر المستقبل و تحتوي على رسالة و على قناة اتصال و بالنظر لعملية المراجعة نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محافظ الحسابات في تقريره و يحمله في طياته معلومة جديدة حول صدق و سلامة القوائم المالية و يمكن أن يستفيد منها مستقبلي التقرير و المستخدمين الخارجيين¹.

3-1-3 أهداف محافظة الحسابات:

إن الهدف العام لمحافظة الحسابات هو إبداء الرأي على مدى عدالة عرض القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمشروع و نتائج العمليات و التدفقات النقدية في ضوء المبادئ المحاسبية، و محافظ الحسابات يحدد الأهداف المرغوب تحقيقها من مراجعة كل حساب عن طريق ربط هذه الأهداف بمزاعم الإدارة و تلخص المزاعم الخمسة التي تربط بأهداف المراجعة فيما يلي²:

1- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية. ص 17 السنة 1993

2- محمد الفيومي، عوضليب، أصول المراجعة، المكتبة الجامعية الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 88.

1-3-1 الوجود والتحقق:

تعتبر الإدارة أن جميع حسابات الأصول والالتزامات و حقوق الملكية الظاهرة في الميزانية موجودة و أن جميع الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر الظاهرة في قائمة الدخل قد تحققت خلال السنة التي تغطيها القوائم المالية، لذلك يكون الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والآلات موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها لإبداء الرأي فيها و أن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة مجال المراجعة.

2-3-1 الشمولية والكمال:

تعتبر الإدارة أن القوائم المالية تشمل على جميع الأصول والالتزامات و حقوق الملكية والإيرادات والمكاسب و الخسائر فمثلا تزعم الإدارة أنه لا توجد أية عناصر غير مسجلة من المخزون والحسابات الدائنة و أن جميع المبيعات والمصروفات التشغيلية التي تحققت ظاهرة في القوائم المالية، و بالتالي يكون هدف محافظة الحسابات هنا هو التحقق من الاكتمال أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله و إظهاره في القوائم المالية.1

3-3-1 التقييم أو التخصص:

تعتبر الإدارة أن الأصول والالتزامات و حقوق الملكية و المصروفات و الإيرادات ظاهرة في القوائم المالية بالتقييم الملائمة و هي تلك القيم التي تتخذ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فمثلا تزعم الإدارة على أنه تم تقييم المخزون على أساس تكلفة الوارد أولا او الصادر أولا، و أنه تم تخصيص تكلفة المباني والآلات في شكل مصروفات إهلاك بالقيم الملائمة على فترات و بالتالي هذا يجعل الهدف من محافظة الحسابات في هذه الحالة هو التحقق من صحة التقييم و أنه تم تخصيص تكلفة المباني والآلات للأصول و الالتزامات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للتزول كالعملاء والمخازن...الخ.2

4-3-1 الملكية والمديونية:

تعتبر الإدارة أن الوحدة تملك الأصول و أنها مدينة بالالتزامات الظاهرة بالميزانية فمثلا تدعي الإدارة أن الوحدة لها حق شرعي غير متنازع عليه في المخزون و أن حسابات الدائنين مستحقة فعلا لأطراف أخرى، و يكون هدف محافظة الحسابات هو التحقق من الملكية و أن الأصول الظاهرة هي ملك للمؤسسة و أنه لا توجد عليها أي حقوق للغير.

1-مجدا الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص89

2-كمال الدين مصطفى الدهراوي، .، المحاسبة المتوسطة وفقا للمعايير المحاسبية المالية 2008، ص189.

5-3-1 العرض و الإفصاح:

تعتبر الإدارة أن القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها و تبويبها بصورة سليمة و أن طرق الإفصاح تتماشى و تلك التي تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة فمثلا تدعي الإدارة أن المخزون السلعي تم تضييعه كأخذ الأصول المتداولة المتوقع أن تُباع خلال سنة أو دورة التشغيل العادية و أن أي رهن على المخزون كضمان لِدَيْن تم الإفصاح عنه إفصاحا كافيا و بالتالي يكون هدف محافظة الحسابات هو فحص القوائم المالية في المؤسسة من أجل إعطاء محافظ الحسابات لرأي موضوعي في التقارير للأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة، إضافة للتحقق من سلامة و تبويب و تصنيف الحسابات المختلفة و الإفصاح عن كل المعلومات اللازمة و المهمة عن الأصول.

و مما سبق نستطيع القول أن الهدف من محافظة الحسابات هو إبراز النتائج الصحيحة و الحقيقية للمؤسسة و إعطاء صورة حقيقية عن مركزها المالي للأطراف المعنية وإبداء الرأي حول صحة و سلامة التقارير و كذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا عن طريق الفحص الدقيق للمستندات و الحسابات و الاستدلالات بالأدلة.

أما الهدف الفرعي لمحافظة الحسابات هو اكتشاف الأخطاء و التقليل منها إضافة إلى اكتشاف عمليات الغش و التزوير من خلال إيصال ما توصل إليه للسلطات المعنية و لكن هذا لا يعني أن محافظ الحسابات يجب أن يبحث وراء كل عملية و يتحقق من كلما يجري في المنشأة لاكتشاف الأخطاء و الاختلاسات¹.

2- مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات:

1-2 مفهوم محافظ الحسابات:

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر⁴ على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة و صحة ذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".

✓ حسب قانون 01-10 المؤرخ في 29-07-2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا و عمليا لمراجعة و تدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، و يقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية و السجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء أريه في عدالة المركز المالي.

1- كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 190.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42 المادة 22 ص 7.

3- شروط و موانع ممارسة المهنة.

1-3 شروط ممارسة المهنة:

حسب المواد 16، 18، من القانون رقم 91-19 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعدم موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كصفات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-31 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:

- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس إدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ✓ ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- ✓ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- ✓ نموذج رسالة الترشح.
- ✓ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- ✓ المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- ✓ تنظيم الكيان وفروعه.
 - ✓ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
 - ✓ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعترمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

✓ الموارد المرصودة.

✓ المؤهلات المهنية للمتدخلين.

✓ برنامج عمل مفصل.

✓ التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.

✓ آجال ايداع التقارير.

- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(3)سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

- يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتهي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

- في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات غير أنه يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي 2/3 سلم التنقيط الإجمالي. تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

✓ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا؛

✓ غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث3مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية 8 أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

- طبقا لأحكام المادة 818مكرر 1 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

2-3 موانع تعيين محافظ الحسابات:

المادة 818 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة¹.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر 1/10 رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر 1/10 رأس مال هذه المؤسسات².

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين منحهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم. وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي:

- ✓ كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
 - ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
 - ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
 - ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.
 - ✓ كل عهدة برلمانية.
 - ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتهي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

1 - المادة 818 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري.

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون التجاري، مرجع سابق، ص 1

ويمنع محافظ الحسابات من:

- ✓ قيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
 - ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإناابة عن المسييرين.
 - ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
 - ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
 - ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.
 - ✓ شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3)سنوات من انتهاء عهدته.
- زيادة على حالات التنافي والموانع:

- أ) يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ب) إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين(1)للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات.
- ج) إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.
- د) يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

المبحث الثاني : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

1- مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:¹

أ) يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

ب) يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

ج) يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

د) يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

هـ) يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير. وعندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير

محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

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

✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.

✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.

✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس رواتب.

✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار نشاط المؤسسة.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات:

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

1- نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص

2-1 المسؤولية المدنية:

تتعقد المسؤولية المدنية بنوعها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توفر ثلاث أركان وهي :

- ✓ حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية.
- ✓ وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- ✓ رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

2-2 المسؤولية الجزائية:

هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه

التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:

- ✓ تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.
- ✓ تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- ✓ تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- ✓ إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.
- ✓ عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

2-3 المسؤولية التأديبية:

يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد

استقلالهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم وتمثل

العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار.
- ✓ التوبيخ.
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- ✓ الشطب من الجدول.

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

بها.

3- الأهداف العامة لمحافظة الحسابات:

تعرف محافظة الحسابات على أنها الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج

والجداول الملحق بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة¹. فهدف المراجع

1- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 88

الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن محافظ الحسابات ، حسب جمعية المحاسبين الأمريكية (AICPA) يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية للوضع المالية ، نتائج العمليات، تطور تلك الوضعية احتراماً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها فيني محافظ الحسابات مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحايد المدعم بأدلة في تقرير عام كما سنرى.

2-1 شرعية وصدق الحسابات:

يتأكد المراجع في نهاية المطاف من توفر أو عدم توفر المفهومين، الشرعية والصدق، في الحسابات التي تم تدقيقها، فما المقصود من كل منهما ؟

❖ شرعية الحسابات:

إن القوائم المالية التي يولمها محافظ الحسابات الفحص الانتقادي هي الجداول الشاملة الأربعة : (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفق الأموال و جدول التغيرات في رأس المال) بالإضافة إلى كل الجداول المالية الأخرى والجداول المحتمل أن تتضمنها تقارير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة، إن توفر الشرعية يعني إثبات أن القوائم المالية سابقة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

❖ صدق الحسابات:

إن الاحتمال في علم الإحصاء أصغر من الواحد دائما، وإذا كانت النسبة تساوي الواحد فإنه لم يصبح هناك احتمال بل يقينا رياضيا أي الحقيقة وعليه مادام أنه لا يمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل استعمال عبارة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات ، الأمر الذي يتعذر الوصول إليه في الواقع ، بتعبير آخر فإن الصحة المطلقة أي الحقيقة تعني أن محافظ الحسابات قد فحص العمليات وتأكد من عدم وجود أي خطأ وهذا مستحيل في حالة المؤسسات الكبيرة والمتوسطة إذ كيف يمكن له التأكد من حقيقة آلاف المخزونات أحيانا ؟فهو مضطر أن يتبع فنيات السبر ويدرس العينة الممثلة للمجتمع الإحصائي كما أنه تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر ، تكون مؤونات لمواجهة أخطار المستقبل ، لا يمكن للمراجع القول بأن المؤونة المكونة تمثل الحقيقة ، بل قوله بعد مراجعتها بأنها صادقة أي أن الأخطار قد حددت بصفة موضوعية .

2-2 الأهداف الخاصة :

سعيًا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر ، يجد المراجع نفسه أمام أوضاع ثانوية ، مما قد يؤدي

به إلى إنجاز أهداف خاصة مثل اكتشاف أعمال الغش والتزوير وتحسين التسيير

❖ اكتشاف أعمال الغش والتزوير:

كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف محافظ الحسابات قديما وغاية في حد ذاتها غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات ، أي أن محافظ الحسابات قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفه على أعمال غش كالتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها غير الشرعي أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعيه غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها ، إن التلاعب بالأموال لدليل على ضعف نظام المراقبة الداخلية ومهما يكن فعلى المسؤولين اكتشاف ذلك ، وهذا دور المراجع الداخلي و على محافظ الحسابات ، في هذه الحالة جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات.

إن تزوير المعلومات بهدف إظهار الصورة غير الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة إذا محافظ الحسابات اكتشفها وأخذ ذلك في حسابان الإمكانيات المتاحة له مع عدم التقصير في العمل . بتعبير آخر أنه إذا كانت الإمكانيات المحدودة غير كافية لاكتشاف التزوير المرتكب فإنه غير مطالب بالوقوف عليه، ومسئوليته لا تتعدى إمكانيته، فعليه أن يتصرف كمحترف على اعتبار أن الكل بريء ونزيه في المؤسسة موضوع المراقبة ما لم تثبت إدانته ومهما يكن ففي حالة الوقوف على التزوير فإن رفض المصادقة على الحسابات المدعم بأدلة هو الرأي النهائي لمحافظ الحسابات ، وعلى هذا الأخير الإدلاء به في أقرب وقت إلى كل من وكيل الجمهورية ومجلس الإدارة ومهما يكن فإن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش والتزوير نتيجة وليست غاية في حد ذاتها.

❖ المراجعة وتحسين التسيير:

يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة ويقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف وكذا الأخطاء المكتشفة، مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراح حلول وله أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مراقبته.

إن الأخذ بكل هذا سيؤدي إلى تحسين التسيير، لكن يبقى الهدف الرئيسي هو الرأي حول شرعية وصدق الحسابات لا غير وعلى محافظ الحسابات عدم التدخل في التسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير ، كما لا يمكنه الحصول على أجرة أو علاوة أو أية مكافأة ماعدا أنعابه المحددة قانونا ، بعكس ما هو عليه الحال لدى المراجع التعاقدى ، فلهذا الأخير حق التدخل في التسيير وله أن يعوض بعض الأعضاء في المؤسسة وأن يتقاضى علاوات ومكافآت، مما يجعله يبتعد شيئا فشيئا عن المراجع المالي الذي يهدف إلى إعطاء الرأي حول الحسابات ، مما قد يمس بحيادته واستقلالته. لا شك أن من نتائج محافظة الحسابات تحسين إجراءات المنظمة المراجعة ، على اعتبار أن المراجعة بناءة وأن على محافظ الحسابات أثناء انجازه للمهمة أن يصرح بالعيوب والسلبيات التي اكتشفها إلى الإدارة. وفي هذا الإطار هناك من يرى أنه لمحافظة الحسابات هدفان ، هدف مباشر يتمثل في إعطاء الرأي حول القوائم المالية ومدى مصداقيتها، وأهداف للمدى الطويل تتمثل، هي الأخرى ، في تقديم دليل حول

القرارات المستقبلية للإدارة حول القضايا ذات الطابع المالي مثل الرقابة التقديرية، التحليل وإعداد تقارير حولها مع العلم أن هذه الأهداف غايتها تحسين النتائج.

صحيح أن محافظ الحسابات خاصة، يسهر على الحفاظ على ذمة المؤسسة وحماية المساهمين وكل المتعاملين معها ومراجعته تتصف بالدوام ويهمه بدون شك أن تتحسن الوضعية ولم لا أن تزدهر المؤسسة لكن ينبغي عدم المبالغة وعدم الذهاب بعيدا والحذر كل الحذر والعمل على عدم المساس بمبدأ الاستقلالية والحياد أثناء أداء المهمة وذلك احتراما للقوانين والأخلاقيات.

المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

بقرار من وزير الاقتصاد رقم SPM/02/94/103 بتاريخ 1994/02/02 تم تحديد توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه، تنقيحها أو إثرائها حسب ما تقتضيه الظروف وتطور تقنيات المحاسبة و المعايير الدولية حول المراجعة القانونية نوردها باختصار، فيما يلي¹:

1- قبول المهمة وبداية العمل:

على محافظ الحسابات في بادئ الأمر التأكد من:

- ✓ سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- ✓ كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- ✓ إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه.
- ✓ إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه،
- ✓ إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب.
- ✓ عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.
- ✓ التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.
- ✓ يعين من طرف الجمعية التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة وقديعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعيا مع عبارة 'قبولا لمهمة' ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية
- ✓ ومهما يكن عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيميا.
- ✓ يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين برسالة مسجلة عن تعيينه.
- ✓ يشعر مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم
- ✓ يرسل رسالة إلى مسؤولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي ستنجز بها المهمة (مسؤوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)
- ✓ عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته
- ✓ على الزميل السابق تضامنا أن يسهل مهمة زميليه الجديد.
- ✓ في حالة تعدد محافظي الحسابات، في المؤسسة المعين فيها، على كل واحد احترام هذه الشروط، وكأنه موجود بمفرده.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص 5

- ✓ في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية، أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما
- ✓ إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه ، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

2- ملفات العمل:

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي ، ولولاهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي ، المدعم بالأدلة ، حوله الحسابات التي فحصها ووجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على اتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

1-2الملفالدائم:

إن محتوى هذا الملف وتنظيمه ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع يمكن أن يتضمن الفصول التالية:

- ✓ عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة).
 - ✓ نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استثمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع...الخ).
 - ✓ معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية ، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية ، حجم العمليات بحسب طبيعتها ، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات ، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة ، السياسة المالية ، وضعية الخزينة والتمويل ، النسب المالية ذات المعنى).
 - ✓ معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه ، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم ، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة ، محاضر اجتماع مجالس الإدارة و الجمعيات العامة ، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية.
 - ✓ خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).
 - ✓ معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).
- وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2-2 الملف السنوي:

يتضمن هذا الملف، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم ، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة ، ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:

- ✓ تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام ، قائمة المتدخلين ، الرزنامة الزمنية و متابعة الأشغال ، جدول أوقات المتدخلين ، تاريخ فترة الزيارات ومكانها ، تواريخ تقديم التقارير).
- ✓ تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة ، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية ، تقييم المراقبة الداخلية (نظام ، إجراءات طرق المحاسبة) ،... أوراق العمل (العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات).
- ✓ مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق (أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة و الخاتمة العامة حول المصادقة).
- ✓ تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على ال 5 أو ال 10 الأجور الأعلى الأولى ، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث (العمليات) ما بعد الميزانية الختامية ، وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة ، نوبات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها أثرها على حسابات الدورة ، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعاملين نسخ من المحاضر). إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المراجع، حسب المادة 301 من قانون العقوبات. كما ينص القانون التجاري (المادة 12) من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

3- المعايير المتعلقة بمحاسبة الحسابات:

إن محافظة الحسابات مهنة حرة تحكمها قوانين، قواعد ومعايير ومحافظ الحسابات شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى و ذلك راجع لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعدد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص وعليه ينبغي مراعاة معايير بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته ، حتى لا يكون مقصرا وما ينجر على ذلك من عواقب.

على محافظ الحسابات احترام نصوص العقد الذي يربطه في المؤسسة التي يراجعها وأن يبذل في إنجاز المهمة المسطرة عناية الرجل المعتاد وترتيب الأخطاء بحسب الأهمية ، فهناك الخطأ التافه وهناك التقصير:

1- الخطأ التافه: إن الإنسان خطأ بطبعه، وعليه فإن الخطأ التافه هو ما يرتكبه الشخص الحريص على شؤونه مثل ارتكاب أخطاء حسابية ، الترحيل.

2- التقصير: ويفرق بين التقصير اليسير ، وهو خطأ يرتكبه الرجل العادي عند قيامه بشؤونه الخاصة (مثل الاكتفاء بتصريحات المسؤولين دون مراجعة قوائم الجرد) والتقصير الجسيم ، الذي لا يفترض أن يرتكبه

الشخص العادي وأقل الناس اهتماما بشؤونه (مثل توزيع أرباح خيالية ، الاكتفاء بمراجعة العمليات الحسابية فقط...)...

فإذا كان محافظ الحسابات غير مسؤول عن الخطأ التافه فهو مسؤول عن كل تقصير.

✓ إن احترام المراجعة سواء كانت إلزامية قانونا أم لا ضروري، في الغالب، وذلك تفاديا لكل تقصير. وهي نوعان :
معايير متعلقة بشخص المراجع ومعايير متعلقة بأعمال المراجعة.
1-3 المعايير المتعلقة بشخص المراجع :

باعتباره شخص في محترف وخارجي يشترط في محافظ الحسابات توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة والاستقلالية. وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن يحصل عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات وإلا فكيف يمكنه، إذا انعدم فيه هذا العنصر، أن يحيي المساهمين والغير وكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقه أثناء القيام بالمهمة ؟ وكيف يحافظ على استقلاليته تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفرادا قد يكونوا أكفأ منه ؟
أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج محافظ الحسابات وتمتعته بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة.

كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، أن لا يشاركونهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل وفيما يخص المراجعة القانونية محافظ الحسابات فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية محافظ الحسابات.

2-3 المعايير المتعلقة بالعمل الميداني :

- إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى محافظ الحسابات غير كاف للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما ما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات غير أنه من الصعوبة بإمكانه وضع نظام معايير تنطبق على مختلف المؤسسات ومختلف مراحل تطورها ومن هذه المعايير نذكر أنه على محافظ الحسابات:

- وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها، وله أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم وهو مسؤول المسؤولية الكاملة
- جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد:

يبرر محافظ الحسابات الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها، مثلا المستندات، الجرد المادي ، المصادقات، الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرهما .

فإن المراجع يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في سجل (أوراق عمل) تمهيدا لكتابة التقرير النهائي.

- تقييم نظام المراقبة الداخلية:

على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها ، في مرحلة ثانية ، وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة وأخيرا كما سنرى غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، كما سبق أن رأينا وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله نطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي،

- كتابة تقرير:

تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي محافظ الحسابات النهائي حول شرعية وصدق الحسابات وبصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن:

- ✓ ينص عن تطبيق أو عدم تطبيق مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها.
- ✓ فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى،
- ✓ إن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي وأن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة تكلم المعايير الأساسية العامة للأداء المهني للمراجع وقد تنسج أو تضيق كما قد تحدد قانونا ، كما هو عليه الحال لدى محافظ الحسابات في الجزائر.

الخاتمة:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة

الفصل الثاني:

تقنيات محافظ الحسابات

المقدمة:

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة و تقييم من نظام الرقابة الداخلية تعتبر نقطة الانطلاق الذي يتركز عليها محافظ الحسابات عند إعدادة لبرنامج التدقيق ، ويتحقق من الأهداف الذي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها و ضمان صحة بياناتها المالية مع كل هذا فلا بد من فهم نظام الرقابة الداخلية و التطرق إلى الإجراءات و مقاوماتها و لدراسة تشمل فما تم ذكره ارتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: الأسئلة الأساسية و المسلك العام كمحافظ الحسابات

المبحث الثاني: الوسائل المستعملة في مهنة محافظ الحسابات

المبحث الثالث: تجميع أدلة الإثبات وإعداد التقارير

المبحث الأول: الأسئلة الأساسية والمسلك العام لمحافظ الحسابات

1- الأسئلة الأساسية التي على محافظ الحسابات طرحها على نفسه وتلقي الإجابة عليها:

حتى يتسنى لهذا الأخير إعطاء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات هناك 7 أسئلة أساسية يطرحها المراجع على نفسه وعليه تلقي الإجابة عليها وهي¹:

❖ أسئلة تخص التسجيلات تتمثل في:

1- هل أن كل العمليات الواجبة التسجيل تم تسجيلها في الحسابات؟

يتحقق المراجع من خلال هذا السؤال من شمولية التسجيلات أي هل الفعلي ليس أكبر من المحاسبي؟

مثال: حسابات الزبائن هي: الفواتير، المستحقات التسديدات.

يقصد بالتسجيلات الشاملة أن كل العمليات المحاسبية قد سجلت ولم ينس ولا تناسى المحاسب أية عملية من عمليات الدورة التي نحن بصددنا فنقول عن حساب مورد من الموردين، على سبيل المثال، أنه شامل إذا تضمن كل فواتير الشراء ثم التسديدات التي تمت دون نسيان العمليات الأخرى (تسبيقات، تخفيضات تجارية خارج الفاتورة، تخفيضات مالية، مردودات مشتريات...)

2- هل أن كل التسجيلات التي تم تسجيلها في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية؟

يتحقق المراقب في هذه الحالة من حقيقة التسجيلات أي: هل المحاسبي ليس أكبر من الحقيقي؟

وهذا في حالة الجواب بنعم دليل على احترام مبادئ المحاسبة مثال: دخول استثمار يعني الفاتورة صحيحة، التسجيل صحيح، الأصل يمكن اعتباره استثمارا، ملكية المؤسسة للاستثمار، الرسم على القيمة المضافة (TVA) لم يدخل في القيمة الأصلية في حالة كونه قابلا للاسترجاع. بتعبير آخر القول أن كل التسجيلات حقيقية يعني أنها ناتجة عن عمليات حقيقية وأن هذه الأخيرة سجلت حقيقة.

3- هل أن العمليات التي تم تسجيلها خلال الدورة موضوع المراجعة تخص هذه الدورة فقط وهل أن ليس هناك

عمليات تخص الدورة المعنية وسجلت على دورة أخرى؟

يتحقق المتدخل في الحالة هذه من مدى احترام مبدأ استقلالية الدورات مثال:

المبيعات: لم تسجل أي عملية بيع للدورة (ن) في الدورة (ن+1) وهذا تعبير عن الشمولية ولم تسجل أي عملية بيع للدورة (ن-1) في الدورة (ن) وهذا الآخر تعبير عن حقيقة التسجيلات وباختصار يمكن القول فيما يخص

1- الأسئلة : يوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية، الجزائر

التسجيلات "أن شمولية التسجيلات تعني أن الموجود هو المسجل في المحاسبة ولا يختلف عنه، وأن الحقيقة تعني أن المسجل في المحاسبة هو الموجود حقيقة ولا يختلف عنه".

❖ أسئلة تخص الأرصدة:

4- هل الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول وعناصر الخصوم موجودة في الواقع؟

لابد من تحقق المراجع من الوجود الفعلي للأرصدة المعنية في الواقع مثال: المخزون موجود وجودا ماديا، حق المؤسسة تجاه الزبون موجود.

5- هل عناصر الأصول وعناصر الخصوم مقيمة كما يجب؟

يتحقق المدقق في هذه الحالة من حقيقة تقييم الأرصدة مثال:

المؤونات مقيمة كما يجب ترجمة الحقوق والديون بالعملة الصعبة بالعملة المحلية كما يجب.

❖ أسئلة تخص الوثائق المالية:

6- هل تم إعداد الوثائق المالية على حسب ما يرام؟

يتأكد محافظ الحسابات عند تصفحه لهذه القوائم من حيث الشكل خاصة مثال:

هل هناك أخطاء في الترتيب أو جمع أصناف مالية، عن غير حق في الميزانية مثلا.

7- هل القوائم المالية التي تم إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضريبية لفهمها؟

يتحقق المتدخل هنا من أن المعلومات المتضمنة في الوثائق المالية والمحاسبية مرفقة بمعلومات خارج المحاسبة تفصيلية مفسرة لها مثال:

كيفية تقييم المخزونات، تغيير الطرق المحاسبية، العمليات ما بعد الميزانية...الخ.

تجدر الملاحظة إلى أن:

✓ مراقبة التسجيلات لا تعوض مراقبة الأرصدة لأنها لا تكتشف كل الأخطاء والانحرافات خاصة فيما يخص الأرصدة الآتية من دورات سابقة.

✓ مراقبة الأرصدة لا تعوض مراقبة التسجيلات لأنها لا تكتشف النسيان وكل أنواع الإلغاء غير المبررة.

✓ على المراجع إذن التأكد من وجود هذه القوائم التفصيلية ومحتوياتها بالإضافة إلى التأكد من وجود معلومات أخرى تفسر، ترشد وتساعد على فهم القوائم المالية، وكل الذي ينبغي الإشارة إليه: كإشارة إلى الطرق المحاسبية المتبعة (الطريقة أو الطرق المتبعة في تقييم إخراجات

✓ مختلف أنواع المخزون).

كما ينبغي الإشارة إلى تغيير طرق التسجيل إن كان هناك تغيير للطرق أو بعضها، من الطرق التي كانت

متبعة في الدورات السابقة وكل هذا ينير طريق المستعمل للوثائق ويجنبه ارتكاب أخطاء عند مقارنة الدورة المعنية بالدورات الأخرى.

كما ينبغي، من جهة أخرى تسهيل ما أمكن مهمة المطلع على الوثائق، وذلك بالإشارة إلى كل ما هو غير عادي كذكر أن رصيد حساب الزبائن الإجمالي هو رصيد زبون واحد أو أن رصيد هؤلاء يمثل نسبة مئوية عالية، وكذا الإشارة إلى العقود والاتفاقيات الخاصة بالمبرمة وإلى العمليات ما بعد الميزانية.

2- المسلك العام:

إن تحقيق الأهداف المشار إليها من طرف محافظ الحسابات يفرض عليه اتباع ثلاث مراحل ضرورية ومتمكاملة، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لا بد من القيام بها حسب تسلسلها حيث يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. 1

وهي مراحل سبقت الإشارة إليها عند تناولنا الشروط المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر مشتركة بين المراجعين القانونية والتعاقدية يحصل المراجع على نوعين من العناصر وهي عناصر الفهموعناصرالإثبات.

تعطى الأهمية لعناصر الفهم في مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة أكثر من عناصر الإثبات إذ على المراقب في هذه المرحلة الفهم والاطلاع على القوانين وقيود المحيط المباشر لها ليبدأ أكثر فأكثر في المرحلتين الثانية والثالثة فيجمع ما أمكن من عناصر الإثبات يدعم بها حكمه النهائي وحتى يتأكد المراجع ويطمئن من الأخطار المحتملة التي سبق له حصرها وحتى يستطيع الحصول على أجوبة الأسئلة السبعة السابقة عليه اتباع مسلكا عاما متكونا من ثلاث مراحل كبرى ضرورية، ولولاها لما تمكن من فهم المؤسسة التي يراجعها وتلك هي المرحلة الأولى ولما تمكن من فهم نظامها الإداري الذي تدير عليه وما يتضمنه من ضمانات، من خلال تقييم نظام المراقبة الداخلية، في مرحلة ثانية. ولما استطاع، في الأخير، فهم محتوى الحسابات والطرق المتبعة ولما تمكن من تدقيقها وإعطاء رأي صائب مدعم بأدلة حولها إذا لم يقم بفحص تلك الحسابات والوثائق المالية، في مرحلة

ثالثة.

2-1 الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

قد يظن البعض أنه بإمكان محافظ الحسابات فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها، لكن كيف يتسنى له ذلك مهما كانت تجربته وكفاءته أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات، في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها؟

لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة،

قيودها وعملياتها. ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتهي إليه، قوانينه، ومعايير، المقارنة ما بين مؤسساته إن هذه المرحلة كغيرها من المراحل، تتضمن خطوات، كما يلي :

❖ الأشغال الأولية:

خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحيانا مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

❖ الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة:

يتعرف محافظ الحسابات من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها وعليه أن يفتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

❖ انطلاق الأشغال:

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

2-2 فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية

إن نظام المراقبة الداخلية هو مجموعة ضمانات في التحكم في المؤسسة وعليه، لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية¹:

- ليس في استطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدفق (داخل، خارج) لا بد أن يسجل.

- لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ويمكن لجزء منها فقط، وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.

1- محمد بوتين سابق ذكره ص 44

- يقوم المراجع بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة (مستندات داخلية) أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا، أو لا تبرر العمليات المسجلة.

وفي تقييمه للنظام، في خطوات لا بد أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية:

- ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟

- هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟

- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

إن فحص وتقييم إجراءات نظام المراقبة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن 5 خطوات، نستعرضها بإيجاز كما يلي:

❖ جمع الإجراءات:

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

❖ التقييم الأولي لنظام المراقبة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئيا، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

❖ اختبارات الفهم:

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات. ففي المثال

المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية.

إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكيد المراقب من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

❖ اختبارات الاستمرارية:

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

❖ التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية :

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن محافظ الحسابات من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم محافظ الحسابات حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات

قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية وبتعبير آخر أن جودة هذا النظام تجعل محافظ الحسابات يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

✓ وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا ومفهوم من طرف الجميع.

❖ نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.

ينبغي، لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

2- فحص الحسابات والقوائم المالية :

تنجز المرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة هي الأخرى في عدة خطوات فبعد التقييم النهائي للنظام في برنامج المراجعة يحذف أجزاء منه في حالة سلامته أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف وتجدر الملاحظة إلى أنه1:

- ✓ في حالة جودة الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف ولا بد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فعليا ؟ يكتفي محافظ الحسابات في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من:
- ✓ عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام المراقبة الداخلية اكتشافه فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ.
- ✓ يتضمن البرنامج الأدنى القيام بمراجعة تحليلية كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى وكذا القيام باختبارات السريانية عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها محافظ الحسابات مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة وعن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك.
- أما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل و عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية فإن على المراقب:
- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام.
- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.
- ومهما يكن على المراجع أن يتأكد دائما أنه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات والاكتفاء فقط بما له تأثير على الوثائق المالية
- تنتهي عملية المراجعة بقيام المراجع بـ:

✓ إعادة النظر في اختبارات المؤسسة المراجعة من حيث مبادئ المحاسبة.

✓ التأكد من عدم وجود أحداث وقعت ما بعد الميزانية الختامية

– فحص الحسابات:

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات؛ تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية، القيام باختبارات السريانية والتطابق وإنهاء عملية المراجعة.

1-بوتينمحمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر 1998، ص48

❖ تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية:

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية له قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

❖ اختبارات السريانية والتطابق :

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس وتطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية والمعلومات في الميدان؛ إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية:

✓ لاطلاع على موازين المراجعة

✓ فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق للعمليات الممركزة

والاطلاع كذلك على المعلومات خارج المحاسبة:

✓ الموازنات.

✓ الإحصائيات التجارية.

✓ العقود.

✓ محاضر الاجتماعات... الخ.

دون نسيان من جهة أخرى القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية:

✓ تطور الهامش الإجمالي.

✓ نفقات المستخدمين.

✓ اهتلاكات الاستثمارات.

✓ النفقات المالية... خال

وكذا القيام بمراجعة قياسية من سنة إلى أخرى مثلا تدخل كل هذه الفحوص في إطار المراجعة التحليلية أما

اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

- الرجوع إلى الوثائق الداخلية: الفواتير، سندات الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال... الخ.

- إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي

تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين والبنوك.

كما يقوم محافظ الحسابات بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلبا

لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير،

المستخدمين، ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات.

إن تقنية طلبات المصادقة محبذة وتستعمل كثيرا من أجل التأكد من سريانية الأرصدة.

❖ إنهاء عملية المراجعة

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، كما سبق القول ، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قدتم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافية لتبرير الرأي النهائي لمحافظ الحسابات ولميبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.

المبحث الثاني: الوسائل المستعملة في مهنة محافظة الحسابات

المطلب الأول: الوسائل المستعملة في محافظة الحسابات

لكي يدلي المراجع برأيه حول شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للقوائم المالية لا بد من اتباع منهجية كما سبق أن رأينا ولا بد من توفر وسائل تقنية يفهم بواسطتها الوضعية ويجمع أدلة إثبات يبرر بها رأيه و تتمثل تلك الوسائل فيما يلي:¹

1. وسائل شرح وتقييم نظام المراقبة الداخلية:

لقد سبق لنا تعريف المراقبة الداخلية على أنها مجموع ضمانات متمثلة في طرق وإجراءات العمل، المكتوبة وغير المكتوبة وتعليمات الإدارة، الموجودة والمعمول بها على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة، تلك الضمانات تساهم في التحكم فيها عن طريق الحفاظ على الذمة وحمايتها والسهر للحفاظ على نوعية المعلومات المتدفقة وكذا تطبيق سياسات الإدارة، عن طريق التعليمات، بهدف تحسين الأداءات ولا يتسنى ذلك إلا إذا كان هناك مخطط تنظيمي و مستخدمون ذوو كفاءة عالية وواعون مع وجود الوثائق اللازمة.

1-1 وصف الإجراءات المعمول بها:

يقوم المراجع بالاطلاع على الإجراءات المكتوبة أو غير مكتوبة ويلخصها بإحدى الطريقتين:

إما إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة أي حوصلة كوصف عملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة أو وصف تلك الإجراءات عن طريق ما يسمى بخرائط التتابع حيث يتم وصف تلك الإجراءات عن طريق أشكال مختلف أنواع الرقابة التي تخضع بها من طرف موظفي تلك المصالح أثناء مرورها بها ومعرفة عيوب ومزايا ذلك (جمع أو عدم جمع وظائف متعارضة في شخص واحد ووجود قيمة مضافة أو عدم وجودها نتيجة تدخل المتدخلين في العملية). مثال: ملخص إجراءات البيع

✓ تجمع طلبيات الزبائن على مستوى مصلحة الزبائن وتسجل بحسب وصولها.

✓ تتم دراسة مدى قدرة الزبون على الدفع لكل طلبية تعدى مبلغها الـ 2000000 دج

✓ يتم إرسال 3 نسخ إلى مصلحة التسليم لتحضير وإرسال المنتجات.

✓ ترسل نسخة مؤشرة إلى المحاسبة لتحضير الفاتورة، ونسخة أخرى تبقى في مصلحة الزبائن لمتابعة مختلف عمليات الإرسال.

✓ تعدد مصلحة المحاسبة الفاتورة وترسل نسخة منها إلى مصلحة الزبائن لمراقبة مختلف الشروط مثال:

خريطة التتابع لإجراءات الشراء: كل طلب شراء يوجه إلى مصلحة الشراء؛ يخضع إلى مراقبة أولى يقوم بها الموظف (أ): من حيث المبلغ إذا تعدى حدا معيناً وتبريره محتوى الطلب صحيح وهو طلب ممضى من طرف شخص له حق الإمضاء يؤشر (أ) الطلب ويرسله إلى الموظف (ب) الذي يتأكد بدوره من المراقبة السابقة، يختار أحسن موردن ويقوم بإعداد طلبية حيث يحتفظ بنسخة ويرسل نسخة إلى مصلحة الاستقبال. وعند استقبال

السلعة يقوم الموظف (ج) من مصلحة الاستقبال بمراقبة ثانية يتأكد من خلالها أن ما استقبل يوافق الطلبية ويرسل سند الاستقبال بعد تأشيرته إلى مصلحة محاسبة الموردين
يقوم الموظف (د) بمصلحة محاسبة الموردين، عند وصول الفاتورة بمقارنة وتطابق كل من الفاتورة وسند الاستقبال من جهة، وشروط الأسعار من جهة أخرى، وتلك هي المراقبة الثالثة والأخيرة للمراجع أن يختار بين تقديم ملخص أو رسم خرائط التتابع وأن ما يلاحظ أن هذه الأخيرة أوضح من الأولى، غير أنه قد يتعذر استعمالها عند دراسة الإجراءات المعقدة. وتستعمل بنجاح عند دراسة الإجراءات المهمة التكرارية النموذجية.

2-1 تقييم الإجراءات المعمول بها:

إن تقييم الإجراءات يعني القيام باختبارات الاستمرارية مادام أن المراجع قد قام باختبارات الفهم ووقف على نقاط الضعف ونقاط القوة لها عليه إذن تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة باستمرار، مما يضمن أو لا يضمن الحماية والحفاظ على الأصول ومصداقية ونوعية المعلومات المتدفقة الداخلة في المعلومات المالية المحتواة في الوثائق المالية فيما بعد. وللقيام بذلك يستعمل المراجع وسيلتين؛ استمارة الرقابة الداخلي التي تخص جملة أنواع الرقابة الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف ما وراء كل مراقبة تضمنتها الإجراءات بصدد الدراسة. مثال مبسط على الاستمارة:

❖ هل سندات الاستلام؟:

✓ تقارن مع السلع التي تم الحصول عليها.

✓ تقارن مع الطلبية.

✓ تحمل تأشيرة المخازن.

❖ هل يتم تدقيق فاتورة المورد من طرف مصلحة المحاسبة؟:

✓ حسابيا.

✓ تقارن تلك الفاتورة مع سند الاستلام الممضى.

✓ مع شروط الموردين.

مثال مبسط على دليل التقييم:

1- هل عمليات الاستلام تتطابق والطلبات؟ هذا يعني أن:

✓ هناك رقابات عند استقبال البضائع.

✓ هناك مقارنة بين الطلبيات وسندات الاستلام.

2- هل عمليات الدفع للموردين مبررة؟ هذا يعني أن:

✓ هناك تدقيق تقوم به مصلحة المحاسبة أو محاسبة الموردين في حالة وجودها حول الفواتير.

✓ هناك مقارنة ما بين سندات الاستلام والفواتير.

✓ هناك الموافقة على سندات الاستلام.

من مزايا الدليل أنه مرن ويسمح للمراجع توظيف كفاءته وجدارته في الحكم بينما الاستمارة لا تسمح بذلك بل تجعله أحيانا يدخل في إطار منغلق وجامد.

2- وسائل فحص الحسابات وتقنيات السبر:

1-2 وسائل فحص الحسابات

باعتبار المراجع المالي محترف يختار جملة من الطرق والوسائل تتماشى والأهداف المراد تحقيقها، تمكنه

من فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن 1

هذه الطرق والوسائل هي:

✓ المشاهدة العينية.

✓ مراجعة الدفاتر والوثائق.

✓ المصادقات المباشرة.

✓ الفحص التحليلي.

✓ تصريحات المسيرين.

❖ المشاهدة العينية:

تعتبر المشاهدة العينية أنجع وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود، بتعبير آخر ليس المقصود أن يقوم المراجع بمجرد كل عناصر الأصول وهذا مستحيل، بل المقصود يتمثل في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها، تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام؛ عن طريق تقنيات السبر، في الأخير، باختبارات التدقيق.

- الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة:

ينبغي أن تتوفر في تلك الإجراءات الشروط التالية:

✓ أن تكون مكتوبة.

✓ تحدد فيها أماكن التخزين، مكان بمكان وتواريخ جردها.

✓ تهيأ الأماكن وأجنحة السلع، تسهيلات لعملية الجرد وتفاديا للنسيان أو العد مرتين للسلع أحيانا أخرى.

✓ تعزل السلع فيما بينها ويفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب والميت، إن وجد، كما تفصل

الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها لا بد من التعرف على السلع المملوكة لدى الغير.

✓ يتم تعيين فرق الجرد (فرقة أو فرقتين في الغالب) بأعضائها ومسؤوليتها وتحديد الوظائف والإشراف بكل

وضوح.

✓ تتوقف حركات المخزونات أثناء عملية الجرد المادي، وعملا على عدم توقف العملية

الإنتاجية وإتمام الإنتاج قيد الصنع، يتم إخراج الكميات اللازمة من المواد، قبل انطلاق عملية العد، تؤخذ تلك الكميات بعين الاعتبار وذلك تفاديا للنسيان أو العد أكثر من مرة.

✓ تكون وثائق الجرد (العد المادي) مرقمة ترقيما مسبقا بهدف مراقبة استعمالها والتأكد من شمولية العملية في النهاية.

✓ لا بد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ استقلالية الدورات بحيث أن كل السلع التي وصلت من الموردين تم تسجيلها في المحاسبة وأن كل الإدخالات التي حدثت قبل انطلاق عملية الجرد المادي، لها فواتيرها؛

✓ تقارن بطاقات الجرد بما هو مسجل وذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد.

إن دور المراجع أثناء عملية الجرد المادي هو ملاحظة عمل فرق الجرد بهدف الوقوف على مدى احترام الإجراءات ومدى جدية الأعضاء، والوقوف على العيوب والصعوبات، إن وجدتكما يقوم المراجع باختبارات التحقق هو بنفسه عن طريق العينات، كأن يأخذ بطاقات ويتحقق ماديًا من الكميات الظاهرة عليها أو يأخذ رموز السلع ويعد الكميات. وهذا ليتأكد في نهاية الأمر أن تلك الكميات التي وجدها هي نفس الكميات الظاهرة في قوائم الجرد النهائية.

✓ التأكد من الوجود المادي للأصل: إن الوجود المادي لأي أصل من الأصول ليس كافيا فيحد ذاته إذ قد يكون بعضها ملكا للغير، مؤجرا مثلا، تستعمله المؤسسة المراجعة في نشاطه المدّة معينة وحسب الاتفاق، وهو بالتالي ليس عنصرا من عناصر ذمتها ولا يمكن أن يظهر في الميزانية. بتعبير آخر، على المراجع مراقبة الوجود المادي للأصل والتأكد من ملكية المؤسسة له وكذا صحة التقييم إن مراقبة الوجود المادي إجراء يمكن تطبيقه بنجاح فيما يخص أوراق القبض والأموال السائلة بالصندوق.

❖ فحص الدفاتر والوثائق:

يتأكد المراجع أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لها مثل مراقبة مخصصات الاهتلاكات و المؤنات، مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لعناصر لنفسها، مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة ونفقات أخرى. مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور، الكشوف وتصريحات الإدارة فيما يخص العاملين... الخ.

❖ المصادقات المباشرة:

إن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة في المراجعة، ولكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها، مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

❖ المراجعة القياسية والفحص التحليلي:

على المدقق القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسبها أو عدمه من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة. إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين، وتدهور رأس المال العامل، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون.

إن القياس والتحليل هذا تقنية يلجأ إليها المراقب في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات بعضها على الأقل إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

❖ تصريحات المسيرين:

يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرين المسؤولون شروح عديدة، شفوية في الغالب، يدونها في أوراق عمله كنقاط، يرجع إليها عند الحاجة وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا، كدليل، أفضل وأقوى.

2-2 تقنيات السبر:

هناك المجتمع الإحصائي وهناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، كما لهذه الأخيرة شروط يجب أن تتوفر فيها عند اختيارها لتكون حقا ممثلة لمجتمعها. وإذا كانت كذلك فإن الباحث سيولي كل اهتماماته لدراسة، دقيقة، لمفرداتها وله أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله، إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون: الفواتير، القيود المحاسبية، أما العينة فهي 1 اختيار مجموعة فواتير، مجموعة قيود، لتكون مفرداتها في مثالنا هذا الفاتورة والقيود المحاسبي. وتخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف المراجع، وقد تتعدد أنواع الرقابة؛ فقد تراجع الفاتورة مراجعة حسابية، أي التأكد من صحة العمليات الحسابية الظاهرة عليها (سعر الوحدة الكمية، الضريبية، التخفيضات... الخ)

وقد تراجع بمقارنتها بوثائق أخرى. وقد تراجع من حيث تسجيلها في الدفاتر كما قد تراجع من حيث التأكد من وجود ملكية السلعة المشتراة وقد تراجع بهدف التأكد من أنها تحمل تأشيريات وترخيص. إن الفاتورة، وكل مستند محاسبي، تخضع إذن إلى مراجعة حسابية دراسة العمليات الحسابية الظاهرة عليها (مراجعة

1- محمد بوتين نفس المرجع ص 61

مستندية) دراسة الناحية الشكلية والقانونية للمستند، التقييم المسبق، باسم المؤسسة، المعلومات المحتواة، التاريخ، التأشيرات المختلفة، التسجيل في اليومية... الخ (ومراجعة قياسية) دراسة مقارنة كما سبق التعرض إلى ذلك سابقا ، للمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السبر في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية في ذلك، حسب الهدف أو الأهداف التي يرغب الوصول إليها

3-مراجعة الحسابات والمعلوماتية :

لقد سبق التأكيد على تعقد النشاطات وتنوعها في المنظمات والمؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة مما أدى إلى تضاعف المعلومات المتدفقة و المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا الشيء الذي أدى إلى ظهور المراجعة الداخلية، إن كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية أدى إلى صعوبة مهمة المسير إذ تكثر يوما بعد يوم العمليات والمعلومات المتدفقة في جميع الاتجاهات، وكذلك الأخطاء والانحرافات بل التلاعبات أحيانا وعليه أصبح من الصعب مواصلة العمل يدويا ومسيرة التعقيد والتطور المستمر وإنجاز ما كان ينجز قديما وما ينبغي إنجازها اليوم لولا ظهور وتطور انتشار المعلوماتية بصفة عامة ومعلوماتية التسيير بصفة خاصة فالمعلوماتية والميكرو معلوماتية أخيرا، ساعدت وتساعد اليوم أكثر من أيوقت مضى المسير في لعب مختلف أدواره وخاصة دوره الأساسي كمتخذ للقرارات.

إن متخذ القرارات الناجح يعتمد على نظام معلومات فعال، معلوماتي بالضرورة، يزوده في ك للحظة بالمعلومات الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة كما يخفف متاعب الأشغال اليدوية المتمثلة في إعداد مختلف الوثائق وما ينبغي أن تحتويه كما ونوعا، من بيانات تعالج بطرق مختلفة حسب الحاجة لتوزع بطرق مختلفة كذلك .

إن الحاسوب إذن قد يسر ومازال ييسر الحياة بصفة عامة وحياة رجل الأعمال بصفة خاصة وأدخل ثورة في عالم اليوم، وهو بهذا عقد مهام المراجع فلا مفر وما على هذا الأخير إلا التكيف ومسيرة الركب فإذا كان المراجع هو ذلك المحترف، رجل المالية والمحاسبة ورجل القانون ،عليه أن يكون ملما بمعلوماتية التسيير ليكون المستعمل الناجح ، على الأقل ، للحاسوب ، فهو قبل إصدار الرأي المحايد المدعم بالأدلة والقرائن حول المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، مضطر إلى دراسة مصلحة المعلوماتية والتطبيقات المختلفة و تقييم نظام المراقبة الداخلية لتلك المصلحة، للوقوف على نقاط القوة وخاصة نقاط الضعف للنظام وأثار ذلك على المعلومات المتدفقة والوثائق الصادرة ذات الطابع المالي والمحاسبي بصفة خاصة .

مما سبق سنحاول التعرض بإيجاز إلى المحيط المعلوماتي والمراجعة بهدف الوقوف على الأخطار الناتجة عن استعمال المعلوماتية، المحيط القانوني والتنظيمي الذي يخصها وأثارها على التنظيم والمراقبة الداخلية.

1-3 الأخطار الناتجة عن استعمال المعلوماتية:

لقد أصبح استعمال المعلوماتية من طرف المؤسسات، مهما كان حجمها اليوم في تسييرها شيء مفروغ منه غير أن الأخطار المحتمل أن تتعرض لها المؤسسة نتيجة هذا الاستعمال كبيرة وتتعدى إلى حد بعيد حد النشاط الإنتاجي. من هذه الأخطار نذكر الأخطار المادية السرقة والتخريب، التعطل وعدم السير الحسن، الأخطاء الناتجة عن إدخال المعطيات في الحاسوب وإرسالها واستغلالها بالإضافة إلى أخطار التصور، التزوير والتخريب غير المادي ، أخطار فحش الأسرار

والتلاعب بالمعلومات ، دون أن ننسى الأخطار الناتجة عن اضطرابات موظفي المصلحة ومغادرتهم المؤسسة نهائيا. تلك أخطار على المراجع عدم تجاهلها بل ينبغي عليه أخذها في الحسبان عند التخطيط للمهمة وإنجازها.

2-3 المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية:

نظرا للأهمية والانتشار السريع الذي غمر كل ميادين الحياة واعتبارا للأخطار السابقة الذكر، لجأت الدول ، بنسب متفاوتة ، إلى إصدار قوانين وتنظيمات خاصة بالحاسوب والمعلوماتية على المراجع الإلمام بها على سبيل المثال نذكر: قانون المحاسبة وموقفه من المعلوماتية، نصوص إدارة الضرائب المتعلقة بمراقبة المحاسبات المعلوماتية، النظرة القانونية للفواتير المرسله عن طريق الفاكس، قانون حقوق الملكية الثقافية، وقانون المعلوماتية والحريات بفرنسا.

3-3 العناصر المميزة للمؤسسة موضوع المراجعة:

على المراجع الإلمام بالسياسة المتبعة في المؤسسة التي يراجعها حول أخطار المعلوماتية ذلك ، مثل كون المعلوماتية مركزية أو لامركزية ، جماعية أو شخصية قاعدة المعلومات أو معلوماتية الشبكات.

4-3 مميزات نظام المراقبة الداخلية في مفاد المعلومات:

سيصدر المراجع رأيا حول المعلومات المالية والمحاسبية التي سيحصل عليها والمتدفقة من مختلف المصالح ، خاصة منها ما يأتي من مصلحة المعلوماتية ، وحتى يكون صائبا في رأيه عليه ، كما هو عليه الشأن في المصالح الأخرى ، أن يولي الاهتمام اللازم لمصلحة المعلوماتية و أخذ نظرة دقيقة حول نظام مراقبتها الداخلية فبقدر جودة هذه المراقبة بقدر جودة المعلومات الصادرة. وعليه في هذا دراسة المصلحة ودراسة التطبيقات المعلوماتية.

المبحث الثالث : تجميع أدلة الإثبات وإعداد التقارير

1- تجميع أدلة الإثبات:

حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 899 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم.¹

1-1 طبيعة أدلة الإثبات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي في محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها"² وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع، مثل عند قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالاستثمارات، كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة، ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين.

الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية، أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى، فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة³، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة، أما أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نظرا لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقه لإجراءات التدقيق⁴.

ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يستنتج استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى⁵، ونعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، كما نعني

1- ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، السعودية، 1991ص.399

2- ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المرجع نفسه، ص.391

3- محمد السيد سرايا، سابق الذكر، ص.319

4- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص.181

5- رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص ص.181، 183.

الإجراءات الجوهرية الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكتشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين:¹

✓ الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة.

✓ إجراءات تحليلية جوهرية.

يحصل محافظ الحسابات على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

1 - 2 إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

❖ الفحص المادي:

هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلاً يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لوجود الأصل ولكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم، ويمكن القول بصفة عامة أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من النزاع حول كل من مقدار ووصف الأصل، كما أنه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل.²

❖ المصادقات:

هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيراً بواسطة المحافظين، وتكون المصادقات دليلاً مكلفاً نسبياً عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات لذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها، حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكن، فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلاً عن أنها تعطي تدعيماً أكثر له متى كان ضرورياً توضيح المعلومات الواردة بشأنها، وعند استخدام المصادقات كأدلة إثبات في تدقيق الحسابات فلا بد الأخذ في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادر والتي يتمن خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الأحوال، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها، ويعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن مستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات، وأظهرت البحوث أن معدلات الاستجابة للنوع الأول تكون قليلة، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهداً

1- <http://www.sqarra.wordpress.com/isas-1> 2017/03/07 14:42 مدونة صالح محمد القرا

2- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 893.

لاستفاء واتمام المصادقة، ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات، ونظرا لأن المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الايجابية¹.

❖ التوثيق:

يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة الأكثر اقناعا مما لو كان هذا المستند قد أنشئ على نطاق واسع في كل عملية المراجعة كما يجب عدم إغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي².

❖ الملاحظة:

تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية، وعموما فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أن أفراد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل محافظ الحسابات إذا توهم بأنهم فعلا ينفذون أعمالهم وفق السياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.

❖ الاستفسار:

يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها، والاستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق، وكثيرا ما يكون مكمل الأداء لإجراءات التدقيق الأخرى، وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية، وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار، وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى.

❖ إعادة الاحتساب:

تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الحساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.

1- ألفين أرنيز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص ص. 116، 118.

2- ألفين أرنيز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص. 118.

❖ الإجراءات التحليلية:

تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

1 - 3 كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيه، وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية، أي أنه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة. أما ملائمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، أن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار محافظ الحسابات لإجراءات معينة تساعد على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:

- ✓ يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع به.
- ✓ أن يكون مصدر الدليل مستقل، فالدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة.
- ✓ أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقا به، ويعتمد عليه ولا ينظر إليه على أنه دليل ضعيف.
- ✓ أن يحصل محافظ الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الدليل الذي يحصل عليه مباشرة يكون أكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة.
- ✓ أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.
- ✓ أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما، سواء في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق، ويكون الدليل أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان.
- ✓ أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث أنه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختياره¹.

1-حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص.316

وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية وملائمة الأدلة مرتبطة باجتهد محافظ الحسابات وأن اجتهاده يتأثر بما يلي:1

- ✓ درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ، وهذه الخطورة تتأثر بطبيعة البند، طبيعة نشاط المؤسسة، سلامة الرقابة الداخلية، مركز المؤسسة المالي، الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الإدارة.
- ✓ الأهمية النسبية للبند منسوب إلى القوائم المالية ككل.
- ✓ الخبرة المكتسبة عن البند من خلال التدقيق السابق.
- ✓ نتائج إجراءات التدقيق.
- ✓ نوع البيانات المتاحة.
- ✓ يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل المراجعة بالنسبة لفائدته.
- ✓ عند وجود شك لدى محافظ الحسابات بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وان لم يستطع فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظات.

2- إعداد التقارير:

- أكد المشرع الجزائري في القانونين 08-91 و 08-93 على مهام محافظ الحسابات التالية:
- ✓ المصادقة على الحسابات السنوية.
 - ✓ تدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتويات في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات.
 - ✓ إعطاء الرأي حول شروط إبرام الاتفاقيات، المحددة قانوناً، من طرف المسؤولين.
 - ✓ الإعلان عن النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط 2.
- وعلى المحافظ في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية.
- إن التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجها إلى الجمعية العامة للمساهمين كما على المراجع إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية ، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:
- ✓ معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته.
 - ✓ نقاط ضعف نظام المراقبة الداخلية التي وقف عليها أثناء عمله.
 - ✓ العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها.
 - ✓ ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية.
 - ✓ الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة .

1- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، 158، 156، ص ص1993، مصر.

2- احمد حلبي جمعة مرجع سابق ص 450

- ✓ العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه.
 - ✓ حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.
- 1-2 التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية

يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- ✓ التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
- ✓ التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة.
- ✓ الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق.
- ✓ التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة،
- ✓ عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر أثارها بالأرقام على النتيجة.
- ✓ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- ✓ أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
- ✓ خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.
- ✓ على المراجع إعطاء رايه بصفة خاصة حول:
- ✓ قائمة الـ5 أو الـ10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة.
- ✓ الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.
- ✓ المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى التي قامت بها المؤسسة، إن وجدت.
- ✓ المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل

الجمهورية

تعني المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات إذ هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة ووضعية النتيجة و تعني المصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كالتحفظ واقترح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها أما رفض المصادقة فيعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:

- ✓ وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراقب القيام بمهمته.
- ✓ رفض المسؤولين القاطع القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

على المراجع في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة لاتخاذ القرارات اللازمة.

إن رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما:

❖ عدم الموافقة:

درجة اللاشعرية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة، وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة.

❖ عدم اليقين :

قد ينجم عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية

إما من الظروف مثل تعيين المراجع بعد انتهاء الفترة المراد مراقبتها، حريق أتلّف الوثائق المحاسبية كما قد ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء المراجع للمصادقات الخارجية وامتناعها على تزويده بالمعلومات الكافية داخليا.

2-2 التقرير الخاص:

أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع ويتضمن هو الآخر ما يلي:

- ✓ قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.
- ✓ قائمة المستفيدين منها.
- ✓ شروط إبرامها.
- ✓ الرأي حولها.

على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة ، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية .وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه وعلى المراجع كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال وتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة... الخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص (أو التقارير الخاصة) يكتب المراجع تقارير أخرى هي:

❖ تقرير حول المراقبة الداخلية:

تقرير يقدم من طرف محافظ الحسابات بعد انتهائه من تقييم نظام المراقبة الداخلية ، بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام وهو في الغالب تقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة، الأخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول .

❖ تأشيرة محافظ الحسابات :

تتمثل في تقرير حول النقاط الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كلجوها إلى قرض إلزامي

❖ تقرير حول الحسابات المجمعة:

يشرح فيه، ورأيه حول عملية التجميع على مستوى المجمع وعلى مستوى المؤسسة.

3-2 التصريح بالأعمال غير الشرعية :

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية على المراجع ، باعتباره مساعدا للعدالة أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة 715 مكرر الفقرة 10 من المرسوم ، 08-93 المشار إليه سابقا لعقوبة السجن لمدة تتراوح ما بين سنة و5 سنوات ، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و500.000 دينار أو إحداهما.

إن عمل الغش يجب أن يتوفر فيه عنصران عنصر مادي وعنصر إرادي أي قيام الفاعل بالعمل مع

الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز و حتى يدرس المراجع القضية عليه يتأكد من :

✓ أن العمل معتبر وأنه ليس خطأ أو سهوا من طرف مرتكبه .

✓ آثار الفعل والهدف منه .

✓ التعرف على الأشخاص المسؤولين عن ارتكابه.

يبلغ وكيل الجمهورية كتابيا بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة من طرفه مقابل وصل يثبت وصولها وقبضها.

الخاتمة:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا مدى أهمية نظام الرقابة الداخلية الذي يعمل بالدرجة الأولى على حماية أصولها و أموالها من الضياع والإهمال ، و تعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها و يجب أن يتميز في فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية تمكنه من الإلمام بالإجراءات التي تستخدمها المؤسسة حتى تتمكن من الأخطاء المرتكبة و اكتشاف التلاعبات و الاختلاسات إن

وجدت

الفصل الثالث:

دراسة حالة ميدانية لمحافظة الحسابات

المقدمة:

كان لنا التوفيق في نهاية تـربصنا باطلاعنا على مثال حي في مهنة محافظة الحسابات و تمكننا من دراسة حالة قيد المراجعة مما سهل لنا تقريـب صورة مصغرة عن تقرير محافظ الحسابات الذي لخص لنا ما تطرقنا إليه في الفصول السابقة و تم ذلك بمراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات الاقتصادية الوطنية التي أشرنا لها بالحرف "س" خلال السنة المالية و التي هي الأخرى كان رمزنا إليها هو الحرف "ن" وذلك حفاظا على خصوصيات المهنة المذكورة سابقا و أيضا خصوصيات المكتب المعني بهذه المراجعة الذي وثق فينا و لم يبخل علينا بالمعلومات و أطلعنا على ترجمتها على أرض الواقع أملا منه أن نكون حاملي الشعلة مستقبلا .

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن مكتب محافظ الحسابات

لقد قمنا بتربصنا التطبيقي خلال فترة الدراسة الميدانية في أحد أفضل مكاتب محافظي الحسابات على المستوى الوطني وهذا راجع لوزن الشركات المطلوب منه مراجعتها و إلى الشهادات والخبرة المتحصل عليها المسؤول الأول في المكتب دون أن ننسى طريقة العمل و حتى طريقة المعاملة التي يتميز بها المعني .
مكتب السيد: قودار حراق هو مكتب للمحاسبة و الجباية منذ سنة 1998 تحت مسمى شركة المحاسبة الوطنية إلى غاية 2 007 تطور عمل المكتب إلى ميادين القضاء و المحاسبة القضائية و ذلك بعد حصوله على اعتماد الخبرة القضائية من المجلس .

أما في شهر سبتمبر من سنة 2010 توسع مجال العمل في المكتب إلى المراجعة الخارجية للشركات الوطنية بعد الحصول على اعتماد محافظة الحسابات و الذي كان موضوع دراستنا في هذه المذكرة .

زيادة على ذلك يقوم المكتب بمهام التقنيات الاقتصادية الخاصة بالبنوك .

و من خلال تربصنا لاحظنا تنوع المؤسسات الاقتصادية المتعامل معها من طرف المكتب سواء كانت في مجال المحاسبة العامة أو الجباية أو محافظة الحسابات و هي:

✓ الشركات ذات الأسهم

✓ الشركات ذات المسؤولية المحدودة

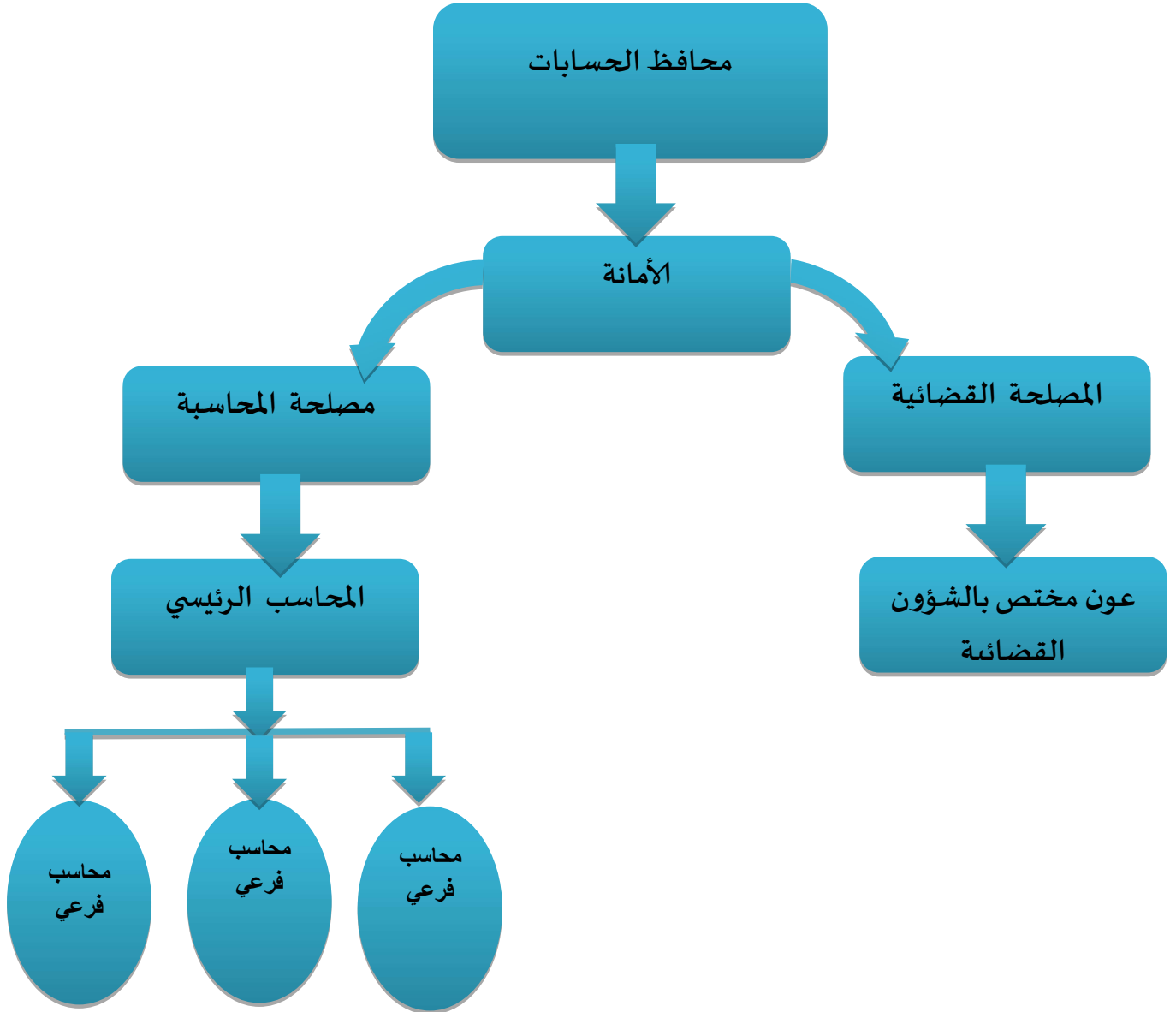
✓ الشركات الوحيدة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة

✓ شركات التضامن

✓ أشخاص طبيعيين

و يمثل المكتب عدد معتبر من الموارد البشرية و كل حسب تخصصه كما هو مبين في الهيكل التنظيمي في الشكل التالي:

الهيكل التنظيمي



المرجع: وثيقة من مكتب المحافظ

محافظة الحسابات للشركة ذات الأسهم "س" و تقرير السنة المالية " ن "

1- تقرير شرح الحسابات المالية السنوية

سيدي الرئيس :

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

وفق المهمة الموكلة إلينا من قبل الجمعية العامة العادية الخاصة بالمجلس يشرفنا أن نقدم إليكم تقريرنا على القوائم المالية السنوية لعام (ن) من 01/01/ (ن) الى 12/31/ (ن) الخاصة بالمؤسسة (س) و التي هي عبارة عن شركة ذات أسهم

- ✓ جميع الدفاتر و الوثائق اللازمة الخاصة بعملنا متاحة لنا
- ✓ أجرينا مختلف التحقيقات التي نعتبرها ضرورية لتقييم البيانات المحاسبية و المالية التي تساعد في اتخاذ القرار .
- ✓ الحسابات المالية لسنة 2013 التي وافق عليها مجلس الإدارة في حضورنا في اجتماع 28 ابريل 2014 تشير إلى ما يلي :

ا. تم تسجيل أصول الميزانية مبلغ قدره 1899617910.06

ب. حساب نتيجة السنة المالية سجل فيه خسارة بقيمة 45,33096119.

لقد دققنا البيانات المالية المتوقفة في 12/31/ ن و الملاحظات التي تضم ملخص السياسات المحاسبية الهامة و التوضيحات الأخرى.

يجب أن توضح إدارة المؤسسة المسؤولية في إنشاء و عرض البيانات المالية الدقيقة وفقا لنظام المحاسبة المالية و تشمل هذه المسؤولية تصميم و تنفيذ و رصد رقابة داخلية ذات صلة في إعداد و عرض بيانات المالية الخالية من أخطاء جوهرية سواء كانت بسبب غش أو أخطاء في اختبار و تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة و تحديد التقديرات المحاسبية المعقولة في مثل هذه الظروف .

مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول البيانات المالية للشركة بناء على قواعد خاصة وفقا لمعايير المهنة ، هذه المعايير تتطلب منا الامتثال للقواعد الأخلاقية و أيضا لتخطيط و تنفيذ عملنا للحصول على تأكيد معقول مفاده أن الوثائق المستعملة خالية من أخطاء جوهرية

تتضمن المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة تخص الأرقام و المعلومات الواردة في البيانات المالية .

تستند الإجراءات المختارة على حكم المراجع المستقل فضلا عن تقييم المخاطر من أن الكشوف المالية قد تحتوي على بيانات غير صحيحة سواء كانت ناشئة عن احتيال أو خطأ و عند تقييم تلك المخاطر يأخذ محافظ الحسابات المراقبة الداخلية بعين الاعتبار و ذلك ما يساعد على الإعداد و العرض العادل للبيانات المالية و ذلك لتحديد إجراءات التدقيق المناسبة.

تتضمن المراجعة كذلك تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة و التقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة و كذلك عرض البيانات المالية ككل .

و نحن نعتقد أن المراجعة التي قمنا بها تعطينا قاعدة معقولة لإبداء رأينا.

1 - 1 الرأي على الحسابات السنوية :

لقد فحصنا البيانات المالية للشركة (س) ذات الأسهم للسنة المالية المنتهية 12/31/ن

أجريت أعمال المراقبة كجزء من خطة شاملة و أجريت وفقا للتقنيات الأنسب نظرا للظروف فأحيانا بشكل منهجي و دقيق و أحيانا عن طريق السبر على أساس الضوابط و الأخذ بعين الاعتبار التحفظات و الملاحظات و التعليقات على حسابات الشركة للسنة المالية (ن) المحددة أدناه :

نحن نشهد أن البيانات المالية التي قدمت للموافقة عليها خلال السنة المالية (ن) صادقة و منتظمة و أنها توفر صورة حقيقية لنتائج العمليات و الوضع المالي للسنة المراد مراجعتها للشركة (س) ذات الأسهم .

2-1 التحفظات، النتائج، الملاحظات و التعليقات على البيانات المالية للسنة المالية :

1-2-1 أصول الغير جارية:

بلغت التثبيتات المادية و الغير المادية التي تظهر في الميزانية المنتهية في 12/31/ن الى المبلغ التالي :

84,3231.199.984 دج

التحفظات على مثل هذه الأمور في الميزانية كما يلي :

-التقارب بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي للثببتات المسجلة لغاية 12/31/ن يسלט الضوء على فارق سلبى بقيمة: 28.33012095 دج (محضر لجنة الجرد بتاريخ: 03/06/ن+1) و هذا الفارق مفصل بطريقة محاسبة كالتالى : فى الجدول 1

<i>Désignation</i>	<i>Inventaire comptable</i>	<i>Inventaire physique</i>	<i>Ecart</i>
<i>215300 Matériel Industriel</i>	<i>21.1 336 931 097</i>	<i>26.1 308 931 210</i>	<i>95.-27 999 886</i>
<i>215320 Matériel de projection</i>	<i>99.65 387 947</i>	<i>00.64 867 519</i>	<i>99.-520 428</i>
<i>215500 Mobilier de bureau</i>	<i>33.13 507 014</i>	<i>86.13 494 965</i>	<i>47.-12 048</i>
<i>215510 Matériel de bureau</i>	<i>11.292 617</i>	<i>11.278 117</i>	<i>00.-14 500</i>
<i>215560 Equipement de communication</i>	<i>95.120 113</i>	<i>95.115 213</i>	<i>00.-4 900</i>
<i>215900 matériels détenus pour la vente</i>	<i>90.102 764 780</i>	<i>03.98 304 450</i>	<i>87.-4 460 330</i>
Total	49.1 519 003 571	21.1 485 991 476	28.-33 012 095

القيمة المحاسبة للفارق مفصلة أدناه : فى الجدول 2

<i>Désignation</i>	<i>Valeur comptable brute</i>	<i>Amortissement au 31/12/2013</i>	<i>VNC</i>
<i>215300 Matériel Industriel</i>	<i>95.27 999 886</i>	<i>95.27 999 843</i>	<i>00.43</i>
<i>215320 Matériel de projection</i>	<i>99.520 428</i>	<i>99.520 428</i>	<i>-</i>
<i>215500 Mobilier de bureau</i>	<i>47.12 048</i>	<i>58.9 945</i>	<i>89.2 102</i>
<i>215510 Matériel de bureau</i>	<i>00.14 500</i>	<i>13.12 392</i>	<i>87.2 107</i>
<i>215560 Equipement de communication</i>	<i>00.4 900</i>	<i>36.4 462</i>	<i>64.437</i>
<i>215900 matériels détenus pour la vente</i>	<i>87.4 460 330</i>	<i>87.4 460 330</i>	<i>-</i>
Total	28.33 012 095	88.33 007 403	40.4 691

اجتمع مجلس إدارة الشركة بتاريخ: 03/27/ن+1 و قرر تعيين مكتب خارجى مهمته "الخبرة المحاسبية للفوارق" و يتضمن التقرير من طرف هذا المكتب للسيد «Z» الاستنتاجات التالية:

- ✓ الفوارق الناتجة عن عملية الجرد في السنة المالية "ن" هي فوارق حقيقية وصحيحة.
 - ✓ لم يتم الكشف عن هذه الفوارق في عمليات الجرد السابقة حصرا بسبب عدم احترام إجراءات تسير العناصر و الممتلكات .
 - ✓ يمكن للشركة تقديم تسوية الفوارق لمكتب الخبرة.
 - ✓ وضع التقرير من اجل الفارق المقدر بـ: 61,31425480 دج أما الفارق المقدر بـ: 61,1586614 دج فيبقى بدون اي تبريرات .
 - ✓ تم تصحيح القيم المحاسبية لحسابات التثبيتات نسبة إلى قيم الجرد المادي.
 - ✓ الوضع القانوني للممتلكات العقارية (أراضي + مباني) للشركة لم تتم تسويته بعدما يعني انه ليس للشركة حق ملكيتها.
 - ✓ لم يتم التمييز محاسبيا بين الأراضي الشاغرة و الأراضي المبنية.
 - ✓ حساب التثبيتات الجارية يحتوي على مبلغ إجمالي قدره 1509380.00 دج تتعلق بالتسبيقات الممنوحة لبائعي البرامج عام (ن-3) و يجب أن تتخذ قرارات بشأن هذه التسبيقات .
- 2-2-1 الأصول الجارية :

❖ المخزونات :

التحفظات حول هذا الموضوع هم كما يلي :

- ✓ كل العناصر المخزنة و مسجلة في الميزانية لا تخضع لإخبار إخفاض القيمة ، و تجدر الإشارة إلى أن المواد الأولية الرئيسية (صفائح الحديد و الصلب) تمثل 51% من القيمة الإجمالية لمخزونات الشركة في 12/31/ن .

- ✓ من أجل تحديد كلفة الإنتاج يجب أخذ مجموع تكاليف الموظفين كنفقات ثابتة.

❖ الذمم و الزبائن :

التحفظات حول هذا الموضوع هي كما يلي:

- ✓ الاستحقاقات على المجمع في فترات تجاوزت السنة لم يتم إدراجها في الأصول الغير جارية

- ✓ ملفات الاستحقاقات المشكوك بصحتها يجب أن يعاد تنظيمها بالوثائق المدرجة أدناه:

- الفاتورة الأصلية للبيع

- وصل الطلبية موقع من طرف الزبون

- وصل التسليم مؤشر من طرف الزبون

- عقد البيع

- وثائق مبررة للدفع الجزئي

و تشمل استحقاقات العمليات القديمة التي يتوجب مسحها و يتعلق الأمر بالعمليات المنقولة في الحسابات

التالية:الجدول 3

<i>Désignation</i>	<i>Montants</i>
<i>448100 : Produits à recevoir</i>	10 ، 35 672 565
<i>409300: Avance sur stocks</i>	02 ، 60 641
<i>Total</i>	<i>12.35 733 206</i>

و تجدر الإشارة إلى ان الشركة دفعت مساهمة لتمويل الخدمات الاجتماعية خلال السنة المراد مراجعتها ما يتعارض مع أحكام المادة 17 من المرسوم 303-82 بتاريخ 11-09-11982 و التي تنص على أن عملية تمويل الخدمات الاجتماعية تتم في امتلاك الشهور الأولى من السنة المالية

✓ و زيادة على ذلك فقد لوحظ خلال السنة المالية منح لها تسبيق بقيمة 4030000.00 دج من حساب الشركة كقرض لحساب شركة الخدمات الاجتماعية يسدد جزئيا خلال نفس السنة .
و من الضروري الإشارة إلى المرسوم رقم 82-179 بتاريخ 15-05-1982 المحدد لمحتوى تمويل الخدمات الاجتماعية الذي ينصه في المادة 82

✓ - تمويل الهيئة المستخدمة صندوق الخدمات الاجتماعية التابع لها بمساهمة سنوية تحسب على أساس نفسية %3 من كتلة الأجور بما في ذلك العلاوات و التعويضات على اختلاف أنواعها اعتمادا على حسابات السنة المنصرمة .
3-1 الخصوم :

❖ رؤوس الأموال :

✓ رأسمال الشركة عانى من تغيير سلبي بقيمة 33096119.45 دج ولدت نتيجة للعجز المالي للسنة المالية "ن"

✓ يجب على الجمعية العامة أن تقرر مصير رصيد الحساب 110 "أرباح محتجزة" الذي يتضمن العمليات المتعلقة بالمرور من PCN الى SCF

❖ الخصوم الغير جارية:

✓ رصيد الحساب 116400 لاقتراضات لدى مؤسسات القرض قام بأخذ قرض يوم N-12-31 بقيمة 519991000 دج و تم هذا القرض من البنك الخارجي الجزائري BEA في أعقاب القرار رقم 124\6 بتاريخ 27/03/ن-1 من اجل خدمة الصرف الصحي و تطوير المؤسسة

المادة 17 من المرسوم 303-82 مرجع سابق

المادة 17 من المرسوم 303-82 مرجع سابق ذكره 1

تقييم هذا القرض لا يتفق مع أحكام مرسوم 2008-07-26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها والذي ينص على : تقييم الكيان للتقييم المهتلكة لكل الخصوم المالية "التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات منقوصا من التسديدات الرئيسية "

✓ القيم المهتلكة تظهر المصروفات (دفعات نقدية) المستقبلية المخصومة و قد تم تقييمها من قبلنا بقيمة : 490491325.12 دج بتاريخ: 12/31/ن يطبق المعدل التعاقدي (3.5%) وفقا للأحكام المذكورة أعلاه "الفرق بين مبلغ القرض يخصم حسب معدل الفائدة في السوق أو معدل الفائدة الفعلي " و مبلغ القرض المدفوع تم تسجيله في إحدى وحدات الحساب 16(الاقتراضات المعنية) هذا الاختلاف سواء كان سلبيا أو ايجابيا يشكل منحة سداد مهتلكة خلال مدة القرض

✓ هذه الطريقة في التقييم تهدف إلى تطبيق مبدأ مطابقة التكاليف مع المنتجات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

❖ الخصوم الجارية:

✓ ديون الموردين المقومة باليورو و لم يتم تقييمها لأحكام أمر 2008-07-26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها التي تنص على : " عندما تكون العناصر المالية (نقدية ، أصول ، خصوم) مقومة بالعملة الصعبة و باقية في الميزانية إلى غاية تاريخ اختتام السنة المالية يتم تصحيح التسجيل الأولى على أساس سعر الصرف في ذلك التاريخ .

✓ و تشمل ديون العمليات السابقة المراد تصحيحها على الحسابات التالية: الجدول 4

<i>Désignation</i>	<i>Montants</i>	<i>Observations</i>
401611 : Créiteurs de services/Retenues de garantie	54.58 572	2002
421000 : Rémunération du personnel	00.24 100	2011-2012
impôts et taxes.447440 :Autres droits	78.1 191 754	2010-2012
Total	32.1 274 427	

2- عمليات أخرى مختلفة:

1-2 النظام الضريبي:

التصريح برقم الأعمال الموضوع على الرسم على النشاط المهني (TAP) موضوع على أساس نقدي و هذا يتعارض مع أحكام المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و التي تنص على : " أن يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة "

2-2 القوائم المالية :

✓ لم يتم تأسيس جدول التدفقات النقدية حسب الدقة المطلوبة.

3-2 النزاعات في القضايا المرفوعة :

✓ قرارات قضائية في القضايا المرفوعة من قبل الموظفين المتقاعدين من الشركة قضيت لصالح المتقدمين بمبلغ إجمالي مقدر 10666245.47 دج كتعويضات مستحقة و تجرى حاليا إجراءات الاستئناف التي قامت بها الشركة

✓ لا يتم تسديد المبلغ المذكور أعلاه على النحو المنصوص في الفقرة 1-125 من المرسوم الصادر في -07-2008 26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها الذي ينص على ما يلي :

مؤهلات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد و تدرج في الحسابات في الحالات التالية :

- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث قد مضى

- عندما يكون من المحتمل خروج موارد أمرا ضروري لإضفاء هذا الالتزام

- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه .

المبحث الثاني: التقارير الخاصة

1- تقرير خاص من محافظ الحسابات حول تقرير الإدارة:

سيدي الرئيس

السادة: أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع: تقرير خاص من محافظ الحسابات حول تقرير الإدارة

وفقا للمادة 715 مكرر 4 فقرة 2 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 من 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75 – 69 من 1975/09/26 في القانون التجاري رقم: 01-10 من 2010/06/29 تتعلق المهين خبير قضائي محافظ الحسابات المحاسب المعتمد

لقد قمنا بمراقبة المعلومات الواردة في التقرير السنوي لمجلس الإدارة وذلك للتحقق من صحتها ، باستثناء الأثر الاحتياطات النتائج و الملاحظات و التعليقات على البيانات المالية للسنة المنتهية 12/31/ن ليس لدينا إي تعليقات تتعلق بالدقة و الاتساق في البيانات المالية و المعلومات الواردة في التقرير السنوي لمجلس الإدارة و الوثائق التي أرسلت إلى المساهمين بشأن الوضع المالي و الحسابات السنوية للشركة

2- تقرير خاص من محافظ الحسابات حول التفاصيل عن أعلى خمسة رواتب :

سيدي الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع: تقرير خاص من محافظ الحسابات حول التفاصيل عن أعلى خمسة رواتب

وفقا للمادة 680 الفقرة 3 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 من 1993/04/25 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75 – 59 من 1993/09/26 في القانون التجاري و المادة 25 من الفقرة 4 من القانون رقم 01-10 من 2010/06/29 تتعلق بالمهين خبير قضائي ، محافظ الحسابات ، محاسي قانوني .

1 المرسوم التشريعي رقم 08/93 من 1993/04/25

المرسوم التشريعي رقم 08-93 من 1993/04/25

-لدينا إثباتات دقيقة تبين المبلغ السنوي الإجمالي للرواتب الخمس الأعلى في المؤسسة و التي وصل مجموعها الى أربعة ملايين و سبعمائة و أربعة آلاف و أربعمائة و خمسون دينار 4704450 دج و هي مفصلة على النحو التالي:الجدول 5

<i>N° d'ordre</i>	<i>Nom et prénom</i>	<i>Poste</i>	<i>Salaire Brut</i>
1	Z. . A	Président Directeur Général	00.2 087 657
2	H. H	Chef de service Finance et Comptabilité	00.726 391
3	O. A	Agent de Sécurité	00.643 588
4	T. M	Agent de Sécurité	00.641 388
5	B. N	Chef de Département Contrôle Qualité	00.605 426
Total			00.4 704 450

3- تقرير خاص من محافظ الحسابات حول استمرارية نشاط الشركة

سيدي الرئيس:

السادة أعضاء الجمعية العامة

الموضوع:تقرير خاص من محافظ الحسابات حول استمرارية نشاط الشركة

وفقا للمادة 25 الفقرة 8 من القانون 01-10 من 29\06\2010 تتعلق بالمهن: الخبير القضائي، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و المادة 75 مكرر 11 من القانون التجاري المعدل:

يبين أنه من خلال مهمتنا لم يكن لدينا بيان، وقائع، أو دلائل تعرض استمرارية نشاط الشركة للخطر

1 للمادة 25 الفقرة 8 من القانون 01-10 من مرجع سابق

4- تقرير خاص من محافظ الحسابات على تطور النتيجة المالية للسنوات الخمس السابقة:

سيدي الرئيس:

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع: تقرير خاص من محافظ الحسابات حول تطور نتيجة السنوات الخمس الماضية

وفقا للمادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 108-93 بتاريخ: 25\04\1993 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 75-59 بتاريخ: 26\09\1975 في القانون التجاري و المادة 25 الفقرة 6 من القانون رقم 01-10 بتاريخ: 29-06-2010 على المهن محافظ الحسابات و الخبير القضائي و المحاسب المعتمد أحدثكم عن آلاف من الدنانير نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و التي هي على النحو التالي : الجدول 6

<i>Exercices</i>	<i>Résultats</i>
2008 ➤	40.34 935 127
2009 ➤	56.12 939 802
2010 ➤	09.242 860
2011 ➤	96.-63 647 462
2012 ➤	34.-48 157 542

5- تقرير خاص لمحافظ الحسابات عن الاتفاقيات المنظمة

سيدي الرئيس:

السادة : أعضاء الجمعية العامة العادية :

الموضوع: تقرير خاص لمحافظ الحسابات عن الاتفاقيات المنظمة

وفقا للمادة 670 من المرسوم التشريعي رقم: 08-93 بتاريخ: 25\04\21993

المادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 08-93

2 للمادة 670 من المرسوم التشريعي رقم: 08-93 بتاريخ: 25\04\1993

المعدل و المكمل للمرسوم رقم 59-75 بتاريخ:26\09\1975 في القانون التجاري¹ والمادة 23 الفقرة 4 و في الفقرة 3 من القانون رقم 10-01 المادة 25 بتاريخ: 29\06\2010 تتعلق بالمهن: الخبير القضائي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد:

حصل لنا الشرف أن نبليغ مجلس إدارتكم أنه لم يتم إبلاغنا في عملية السنة المالية "ن" أو الاتفاق معنا بأي عقد من طرف مؤسستكم أو العمل لحسابها أو لأعضائها مجلس إدارتها أو عقد مصلحة مباشرة معهم

6- التقرير الخاص لمحافظة الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية

سيدي الرئيس :

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

وفقا لأحكام المادة 23 الفقرة 3 و المادة 25 الفقرة 7 من القانون رقم 10-01 بتاريخ:

29\06\2010 تتعلق بالمهن خبير قضائي محافظ الحسابات و المحاسب القانوني درسنا إجراءات الرقابة الداخلية و يتم عرض النتائج في التقرير المؤقت لمحافظة الحسابات من السنة المالية "ن" ويمكن تلخيص المعلومات و الملاحظات ذات الصلة لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على النحو التالي :

✓ وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية يجب أن تكون نشاط مستقل و موضوعي و يجب أن تكون مصممة لتعطي الشركة تأكيد على درجة السيطرة على عملياتها و يعطيها كذلك النصائح و الإرشادات للتحسين و المساهمة في التطور و ينبغي أن يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم و من خلال نهج منظم و منضبط للحد من المخاطر و الحوكمة و تقديم مقترحاتها لتعزيز كفاءتها و فعاليتها و ينبغي تعزيز وحدة التدقيق الداخلي من قبل موظفين مؤهلين تأهيلا عاليا

✓ لم يتم تأمين برامج المحاسبة فإنه يمكن حذف معلومات أو حدوث أخطاء من المصدر.

✓ لم يتم تحديد مستخدمي البرامج المحاسبة كما هو مطلوب بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 09-110 من أفريل 2009، وضع إجراءات مسك الدفاتر و شروط المحاسبة من خلال أنظمة الكمبيوتر و الذي تنص فيه المادة 17 عليه: " يجب أن يكون كل استخدام لبرامج المحاسبة متبعا بإجراء تعريف هوية المستخدم تليها المصادقات على الموافقات التي منحت له "

✓ كما لوحظ وجود فيروسات الكمبيوتر على كافة أجهزة الشركة في ظل غياب مضاد الفيروسات ذو قواعد بيانات محدثة و هذه الحالة تعرض الوحدات إلى مخاطر فقدان البيانات.

1 للمادة 670 من المرسوم التشريعي رقم: 93-08 بتاريخ: 25\04\1993

✓ تشغيل التطبيقات البرمجية الحاضرة دون واجهات و هذا راجع إلى نقص كفاءة البنية التحتية و السياسية المنتهجة التي تتراجع بخطوات عن التحديات الحقيقية لنظام المعلوماتية الحديث في الواقع البرامج المتاحة في الشركة لا تعمل بنظام الواجهة مع المحاسبة يجب رفع هذا النقص للسماح للمحاسبة بتسجيل أي نوع من التدفقات في الوقت الحقيقي .

✓ تتم إدارة رأس مال من قبل قسم المحاسبة و بالتالي عدم احترام مبدأ الفصل بين الواجبات و القاعدة هي أنه لا يجوز لأي شخص أو مؤسسة أن يكون مسؤولاً كل المسؤولية عن جميع مراحل العملية بما في ذلك :

- عمليات التسيير

- عمليات المحاسبة

فالامتثال الصارم لمبدأ الفصل بين المهام الغير متوافقة هو القياس الأول للرقابة الداخلية

✓ البرمجيات المستخدمة من طرف الشركة لحساب المرتبات يعمل بتنظيم DOS الذي لا يلي المتطلبات الحديثة لإعادة الإعلان عن البيانات و التسجيل الاحتياطي و النسخ عن طريق وسائل إعلام أمنة مثل: USB ; CD

✓ لا تتم مراقبة الرواتب من طرف قسم المالية و المحاسبة قبل الدفع النهائي و هي حالة تؤكد نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أدناه:

- لم يتم أي ذكر للمراقبة و التحقق على الرواتب الشهرية

- لا تتم مراقبة منحة التقاعد المدفوعة و الوثائق المستخدمة لحساب هذه المنحة لا تحتوي أي توقيع من طرف مسؤول معتمد من قسم المحاسبة و المالية

- غياب التحقق و الموافقة على الدفع يمكن أن يسبب أخطاء في تحديد رواتب الموظفين و في هذه الحالة كان رأينا:

- ننصح بالتأكد من وثائق الدفع و ذلك بعرضها على المسؤولين (شؤون الموظفين ، المحاسبة و المالية ، المدير العام)

- يجب على المؤسسة أن تحترم الشروط السنوية في عملية الشراء كما في ذلك:

- الوقت و الآجال المحددة لمثل هذه العقود

- تأشيرة لجنة الأسواق

- خدمة نقل صفائح معدنية مقدمة من شركة « TRANSGLOBZ » « عناية» على أساس العديد من طلبيات الشراء مبلغها الإجمالي حدد بقيمة 10319400 دج في 12/31/ن، 55% منها تم تنفيذه في أواخر جوان "ن" مع وجود فائض بقيمة 1686200.00 دج مقارنة بالعتبة 4000000 دج المحددة في إجراءات الشراء للمؤسسة.

7- تقرير خاص لمحافظة الحسابات على استحقاقات الموظفين:

سيدي الرئيس:

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع: تقرير خاص لمحافظ الحسابات على استحقاقات الموظفين

وفقا للمادة 25 الفقرة 5 من القانون رقم 10-10 بتاريخ: 29\06\2016 المتعلقة بالمهن ، الخبير القضائي محافظ الحسابات ، المحاسب المعتمد نعلمكم أن هنالك مزايا معينة يتمتع بها موظفو المؤسسة : "س" و ذلك في السنة المالية "ن" و هي كالتالي:

- ✓ تخصيص منحة شهرية ثابتة للهاتف متمثلة في مبلغ قيمته 7000 دج لرئيس الشركة
- ✓ تحمل تكلفة إستهلاك الوقود لسيارة المؤسسة المخصصة لرئيسها
- ✓ الإلتزامات و التعهدات من الشركة للرئيس كما هو مبين في البيانات المالية لسنة المنتهية 31\12\2013 كما يلي:الجدول 7

طبيعة التكلفة	الخصوم	تتحمل العملية
إتاوات الهاتف النقال	21079.92	141852.63
استهلاك الكهرباء – السكن الخدماتي	573.39	18245.75
استهلاك الماء – السكن الخدماتي	1127.99	4499.01
المجموع	22781.30	164597.39

- ✓ قد لا يكون دفع رسوم المكالمات الهاتفية المذكورة أعلاه معتمدا من قبل الشركة
- ✓ تم تحديد مبلغ مكافأة بقرار من أعضاء مجلس الجمعية العامة العادية بقيمة 1500 دج لكل مسؤول حيث بلغ العبء الذي تتحمله الشركة بهذا القرار إلى 600000 دج
- ✓ و علاوة عن ذلك و بعيدا عن الاتفاقيات و العمليات المذكورة أعلاه لم يكشف تدقيقنا عن وجود إتفاقيات أو صفقات أخرى في نطاق التشريع المذكور أعلاه

8- تقرير خاص من محافظة الحسابات حول المشاركة في رأس المال:

سيدي الرئيس:

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

الموضوع: تقرير خاص لمحافظة الحسابات حول المشاركة في رأس المال

-وفقا للمادة 73 مكرر 1 من القانون التجاري 1 و المعدلة نعلمكم أن مؤسستكم لم تتخذ أي حصة للمشاركة في

رأس مال شركة في الجزائر خلال سنة "ن" المالية

1 للمادة 73 مكرر 1 من القانون التجاري

الخاتمة:

كان الهدف من خلال هذا الفصل المتمثل في انجاز دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة و المتمثلة في دور محافظ الحسابات في الرقابة على المؤسسة و التعرف على طريقة عمله و كيفية إعداد القوائم المالية من اجل تحقيق الأهداف المسطرة حيث لاحظنا وجود محافظ الحسابات في المؤسسة يساعد هذه الأخيرة في تقييمها من خلال إظهار نقاط القوة و نقاط الضعف حيث يستلزم على مدققي الحسابات توفير المصادقية و إضفاء الشفافية و الإفصاح عن القوائم التي تم إعدادها باعتبارها متخصصا و نزها في شكل تقرير مع ضرورة إيصال هذه الأخيرة إلى مستخدمي المعلومات الذي يترتب عنه تحقيق جودة المعلومة من جهة و المساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

لقد توصلنا من خلال هذا العمل إلى أن محافظة الحسابات هي عملية منتظمة تنطوي على تجميع و تقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث و تصرفات اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة توافق هذه المعلومات و المعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام، ولكي تتحقق المراجعة الخارجية يجب أن يقوم بها شخص مؤهل وعلى مستوى معين من الثقافة و المعرفة و التحلي بالصبر و اللباقة حتى يتمكن من أداء مهامه و هذا الشخص هو محافظ الحسابات ، كما يجب أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات وفقا لما تقتضيه قواعد و مبادئ المراجعة من ناحية و حسب ما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى.

يعتبر دور محافظ الحسابات ذا أهمية بالغة كما تم ، أهم قواعد مهمة محافظ الحسابات التي تؤثر في تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يجعل هناك ضرورة لوجوده في المؤسسة لمنع أنواع الغش والأخطاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

كما استخلصنا من خلال دراستنا هذه أن محافظ الحسابات لا يعتمد كلياً في مراجعته على القوائم المالية بل عن طريق خبرته يمكنه إيجاد أدلة و إثباتات شفوية و ذلك عن طريق تصريحات المسيرين و العاملين على تلك الوثائق.

و في الأخير نجيب على الفرضيات التي تم وضعها في المقدمة:

- تم التحقق من هذه الفرضية كون محافظ الحسابات يعتمد على مجموعة من الوثائق المالية و هذا الأداء مهامه على أحسن وجه.
- تم التحقق من الفرضية الثانية اتضح لنا أن عمل محافظ الحسابات يعتمد على مجموعة من الوسائل لعل أهمها شرح و تقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص الحسابات

المراجع المستعملة:

أ. الكتب باللغة العربية:

1. ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريح للنشر، السعودية، 1991.
2. بوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر 1998.
3. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 1998.
4. كمال الدين مصطفى الدهراوي .، المحاسبة. المتوسطة ووفقا للمعايير المحاسبة المالية 2008
5. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998
6. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998
7. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية. السنة 1993
8. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 1993.
9. نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

ب. المواد والجريدة الرسمية:

1. المادة 17 من المرسوم 82-303
2. المرسوم التشريعي رقم 08/93 من 08/25/1993
3. المادة 25 الفقرة 8 من القانون 01-10
4. المادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 08-93
5. المادة 670 من المرسوم التشريعي رقم: 08-93 بتاريخ: 25\04\1993
6. المادة 73 مكرر 1 من القانون التجاري
7. المادة 818 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون التجاري مطبوعات بيرتي، 2007 الجزائر
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42 المادة 22
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42 المادة 22
11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون التجاري
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 6

ج. مواقع الانترنت:

<http://www.sqarra.wordpress.com/isas>

الملاحق

A. Bilan Actif

LIBELLE	Note	2013	2013	2013	2012
		Bruts	Amort&Prov	Nets	Nets
ACTIFS IMMOBILISES(NON COURANTS)					
Immobilisations incorporelles		0,00	0,00	0,00	
Immobilisations corporelles		3 231 199 984,84	2 001 911 755,12	1 229 288 229,72	1 238 147 599,93
Terrains		1 183 212 000,00	0,00	1 183 212 000,00	1 183 212 000,00
Bâtiments		479 956 052,34	478 773 759,87	1 182 292,47	1 806 606,80
Dont immeubles de placement		1 568 031 932,50	1 523 137 995,25	44 893 937,25	53 128 993,13
Autres immobilisations corporelles		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 509 380,00	0,00	1 509 380,00	1 509 380,00
Immobilisations financières		0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalence				0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Impôts différés actif		20 940 559,50	0,00	20 940 559,50	22 982 235,24
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 253 649 924,34	2 001 911 755,12	1 251 738 169,22	1 262 639 215,17
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		297 885 647,16	18 964 376,18	278 921 270,98	258 132 772,28
Créances et emplois assimilés		339 300 324,55	830 872,72	338 469 451,83	210 904 768,23
Clients		200 003 574,79	830 872,72	199 172 702,07	66 230 457,45
Autres débiteurs		118 127 112,84	0,00	118 127 112,84	127 897 971,53
Impôts		21 169 636,92	0,00	21 169 636,92	16 776 339,25
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		30 489 018,03	0,00	30 489 018,03	53 376 885,33
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		30 489 018,03	0,00	30 489 018,03	53 376 885,33
TOTAL ACTIF COURANT		667 674 989,74	19 795 248,90	647 879 740,84	522 414 425,84
TOTAL GENERAL ACTIF		3 921 324 914,08	2 021 707 004,02	1 899 617 910,06	1 785 053 641,01

B. Bilan Passif :

<i>LIBELLE</i>	<i>Note</i>	<i>2013 Nets</i>	<i>2012 Nets</i>
<i>CAPITAUX PROPRES :</i>			
<i>Capital émis (ou compte de l'exploitant)</i>		<i>1 418 600 000,00</i>	<i>1 418 600 000,00</i>
<i>Capital émis non appelé</i>			
<i>Primes et réserves- Réserves consolidées(1)</i>		<i>171 372,44</i>	<i>171 372,44</i>
<i>Ecart de réévaluation</i>			
<i>Ecart d'équivalence (1)</i>			
<i>Résultat net - Résultat net part du groupe (1)</i>		<i>-33 096 119,45</i>	<i>-48 157 542,35</i>
<i>Liaisons inter-unités</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Autres capitaux propres I Report à nouveau</i>		<i>-252 439 702,99</i>	<i>-204 282 160,65</i>
<i>Part de la société consolidante (1)</i>			
<i>Part des minoritaires (1)</i>			
<i>TOTAL CAPITAUX PROPRES</i>		<i>1 133 235 550,00</i>	<i>1 166 331 669,45</i>
<i>PASSIFS NON-COURANTS :</i>			
<i>Emprunts et dettes financières</i>		<i>519 991 870,00</i>	<i>391 000 000,00</i>
<i>Impôts</i>			
<i>Autres dettes non courantes</i>		<i>110 655 465,52</i>	<i>110 393 835,52</i>
<i>Provisions et produits constatés d'avance</i>		<i>29 640 634,74</i>	<i>35 981 035,94</i>
<i>TOTAL PASSIFS NON-COURANTS</i>		<i>660 287 970,26</i>	<i>537 374 871,46</i>
<i>PASSIFS COURANTS :</i>			
<i>Fournisseurs et comptes rattachés</i>		<i>50 139 859,31</i>	<i>23 296 559,38</i>
<i>Impôts</i>		<i>37 857 550,35</i>	<i>16 482 075,84</i>
<i>Autres dettes</i>		<i>18 096 980,14</i>	<i>41 568 464,88</i>
<i>Autres créditeurs</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Trésorerie Passif</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>TOTAL PASSIFS COURANTS</i>		<i>106 094 389,80</i>	<i>81 347 100,10</i>
<i>TOTAL GENERAL PASSIF</i>		<i>1 899 617 910,06</i>	<i>1 785 053 641,01</i>

C. Compte De Résultats (Par Nature) :

RUBRIQUES	Note	2013	2012
Chiffre d'affaires		387 615 481,65	262 814 244,83
Variation stock produits finis et encours		-9 396 515,50	32 214 783,63
Subventions d'exploitation			
I- Production De L'Exercice		378 218 966,15	295 029 028,46
Achats consommés		250 580 974,93	204 076 298,30
Services extérieurs et autres consommations		28 098 206,36	26 637 752,04
II- Consommations de L'exercice		278 679 181,29	230 714 050,34
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		99 539 784,86	64 314 978,12
Charges de personnel		118 686 377,24	171 774 177,04
Impôts, taxes et versements assimilés		7 230 013,38	4 249 704,65
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-26 376 605,76	-111 708 903,57
Autres produits opérationnels		9 023 978,31	18 347 576,19
Autres charges opérationnelles		2 507 883,22	3 349 519,94
Dotations aux amortissements et aux provisions		24 986 770,37	15 88 073,749
Reprise sur perte de valeur et provision		14 129 607,29	75 407 369,52
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-30 717 673,75	- 37 192 551,54
Produits financiers		148 910,03	411 881,57
Charges financières		485 679,99	13 527 268,11
VI- RESULTAT FINANCIER		-336 769,96	-13 115 386,54
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-31 054 443,71	-50 307 938,08
Impôt exigibles sur résultat ordinaire		0,00	0,00
Impôt différé (Variations) sur résultat ordinaire		2 041 675,74	2 150 395,73
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		401 521 461,78	389 195 855,74
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		434 617 581,23	437 353 398,09
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-33 096 119,45	-48 157 542,35
Eléments extraordinaires (Produits) (A Préciser)			
Eléments extraordinaires (Charges) (A Préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-33 096 119,45	-48 157 542,35
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDES (1)		0,00	0,00
Dont Part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

D. Tableau des flux de trésorerie (Méthode directe) :

	Note	Exercice 2013	Exercice 2012
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		305 280 163,12	451 623 868,04
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-467 726 749,86	-511 190 196,81
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 216 577,59	-20 756 367,62
Impôts sur le résultat payés		-13 708 751,00	-24 097 463,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-14 537 553,26	-21 761 466,95
Encaissement provenant d'emprunts		179 184 583,72	696 860 345,19
Remboursement provenant d'emprunts		-50 842 163,31	-521 196 356,79
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires (à préciser)		25 380 213,74	2 864 976,67
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-38 186 834,44	52 347 338,73
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 125 963,86	0,00
Encaissements sur cession d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cession d'immobilisations financières			
Autres encaissements		16 424 931,00	
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		15 298 967,14	0,00
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		-22 000 000,00	296 000 000,00
Remboursement d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		22 000 000,00	488 870 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		0,00	192 870 000,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-Liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		22 887 867,30	245 217 338,73
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		53 376 885,33	-191 840 453,40
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		30 489 018,03	53 376 885,33
Variation de trésorerie de la période		-22 887 867,30	245 217 338,73

E. Tableau de variation des capitaux propres

	Not e	Capital social	Prime d'émissio n	Ecart d'évaluati on	Ecart de révaluati on	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre 2011		1 418 600 000, 00				- 239 783 353, 31
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisatio ns						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						35 672 565,10
Dividendes payés						
Augmentatio n de capital						
Résultat net de l'exercice						- 48 157 542,35
Solde au 31 décembre 2012		1 418 600 000, 00		0,00	0,00	- 252 268 330, 56
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisatio ns						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentatio n de capital						

<i>Augmentation des réserves</i>		
<i>écart IBS</i>		
<i>Résultat net de l'exercice</i>		-
		33 096 119,45
Solde au 31 décembre 2013	1 418 600 000,00	-
		285 364 450,01