الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومر اقبة التسيير

المصادقة على المعلومة المحاسبية و المالية ومسؤولية محافظ الحسابات

دراسة حالة محافظ حسابات حجاج - مستغانم

مقدمة من طرف الطالب :

- **بلقنين بغداد**

تحت إشراف الأستاذ :

- د .بوشيخي بحوص

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	دكتور	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بحوص	دكتور	جامعةمستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	دكتور	جامعةمستغانم

السنة الجامعية: 2019/2018

دعاء

اللهم إني أسألك إيمانا دائما و أسألك قلبا خاشعا.

اللهم إني أسألك علما نافعاً و أسألك يقينا صادقا.

اللهم إني أسألك دينا قيما و أسألك العافية من كل بلية.

اللهم إني أسألك تمام العافية و أسألك دوام العافية.

اللهم لا تأخذني منك إلا إليك و لا تشغلني عنك إلا بك.

اللهم إني أسألك الشكر على العافية

و أسألك الغنى عن الناس.

الإهداء:

إلى من أضاءت دربي بدعوات الخير، إلى من وضعت الجنة تحت قديميها، إلى القلب الناصع بالبياض، إلى من سهرت لأجلي الليالي وكان صوتها في أذني دائما هو التفاؤل ... إلى أمي الحبيبة.

إلى من حصد الأشواك ليمهد لي طريق العلم، إلى من حثني على العمل والجد، إلى من كان مستقبلي هو مستقبله... إلى أبي الغالي.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة، إلى رياحين حياتي، إلى نجوم تلألأت في سماء البيت ... إلى إخوتي وأخواتي.

إلى روح أخي"هواري" العزيزرحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

إلى رفقاء دربي في الدراسة وخارجها، إلى الإخوة الذين ولدتهم لي الأيام ....

إلى الذين كان لهم الفضل الكبيرفي وصولي إلى ما أنا عليه، إلى الذين علّموني مبادئ العلم ... إلى الأساتذة الأفاضل.

إليكم جميعاً أهدي ثمرة عملي المتواضع .

وشكـــــــراً

كلمة شكر

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل فما كان لشيء أن يجري في ملكه

إلاّ بمشيئته جل شأنه "إنماّ أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون"

فالحمد لله في الأولى والحمد لله في الآخرة.

وعملاً بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم:" من لم يشكر النّاس لم يشكر الله"

أتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا الفاضل "" الذي قبل الإشراف على هذا العمل، والذي لم يبخل علي طوال مشوار إعداد هذا البحث بالنصح والإرشاد والتوجيه.

كما نشكر السادة أعضاء لجنة المناقشة مسبقا على تفضلهم بقبول مناقشة و إثراء هذه المذكرة.

والشكر موصول إلى أسرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من أساتذة، وطلبة، وعمال.

والشكر الجزيل لكل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد.

وشكـــــــراً

الفهرس

الشكـر و التقديـر

الإهـــــداء

ملخص البحث

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

مقـدمة عامة ..... أ

I. **الفصل الأول: لمحة عامة حول المراجعة**

مقدمة الفصل **08**

❖ **المبحث الأول : مفاهيم حول المراجعة** 09

المطلب الأول: تعريف المراجعة 09

المطلب الثاني: فروض و إجراءات المراجعة 10

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة 16

❖ **المبحث الثاني: معايير المراجعة و أنواع المراجعة و العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** 19

المطلب الأول : معايير المراجعة 19

المطلب الثاني : أنواع المراجعة 25

المطلب الثالث : أوجه التشابه و الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية..... 33

❖ **المبحث الثالث : المسلك العام لعملية المراجعة 35**

المطلب الأول : قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق 35

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية 38

المطلب الثالث : أدلة إثبات المراجعة و الملف الجاري 39

II. **الفصل الثاني:الإطار النظري لمحافظ الحسابات و مراجعة الحسابات**

مقدمة الفصل 43

❖ **المبحث الأول : محافظ الحسابات 44**

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات و مهامه 44

المطلب الثاني : مؤهلات وصفات مهنة المحافظ الحسابات 48

المطلب الثالث : تعيين و عزل محافظ الحسابات 52

❖ **المبحث الثاني: المقومات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات... .....55**

المطلب الأول : أنواع التقارير و العناصر المكونة لها 55

المطلب الثاني : حقوق و واجبات محافظ الحسابات 65

المطلب الثالث : مسؤولية محافظ الحسابات 70

❖ **المبحث الثالث : مرجعة الحسابات 75**

المطلب الأول : أدوات و تقنيات محافظ الحسابات 75

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية 77

خلاصة الفصل 85

III. **الفصل الثالث** : دراسة حالة محافظ حسابات بولاية مستغانم

تمهيد 87

❖ **المبحث الأول : التعريف بالمكتب محل الدراسة** 88

المطلب الأول: تعريف و نشأة المكتب 88

المطلب الثاني :مهام المكتب و أنواعها 90

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات 91

❖ **المبحث الثاني: الإجراءات و الأدوات التي اعتمد عليه محافظ الحسابات** 95

المطلب الأول: الملف الدائم 95

المطلب الثاني: العينة التي اعتمد عليه محافظ الحسابات 105

❖ **المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة محل الدراسة**.....106

المطلب الأول: التقرير العام لمحافظ الحسابات 106

خلاصة الفصل 108

خاتمة عامة.....110

قائمة المصادر والمرجع 114

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1 – 1	الأهداف التقليدية و الأهداف المعاصرة للتدقيق	15
2 – 1	يبرز تطور أهداف المراجعة	16

مقدمة

تمهيد :

المراجعة هي علم تقوم على مجموعة من الفروض و المعايير و الإجراءات و المراجعة تطورت تبعا للتطور المستمر في الحياة الاقتصادية ، و توسع المؤسسات و انفصال الإدارة عن الملكية ترجع أهمية المراجعة إلى مستخدمي المعلومات المالية ، و مراجعة تتبع أربع خطوات و هذا من أجل تسهيل عمل محافظ الحسابات و تمكنه من الوقوف على نقاط الضعف في الرقابة الداخلية و الأعمال غير القانونية .

محافظ الحسابات هو من يمارس وظيفة المراجعة الخارجية ، و يستطيع القيام بثلاث أنواع من المراجعة (مراجعة قانونية، مراجعة تعاقدية ، مراجعة قضائية).

المصادقة على المعلومات المالية من طرف محافظ الحسابات تمثل أكبر ضمان لمستخدمي المعلومات المالية لأنه يتمتع بالاستقلالية و الحياد في إبداء رأيه عن القوائم المالية .

أولا: الإشكالية

من خلال ماسبق ،تتمحور إشكالية هذا البحث حول التساؤل الرئيسي التالي :

إلى أي مدى يمكن أن تساهم مسؤولية محافظ الحسابات في صدق و شرعية القوائم المالية؟

السؤال الرئيسي يتفرع إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- **هل المراجع يقوم بإتباع منهج (مسلك) أثناء مهامه ؟**
- **هل تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط الضعف و القوة للرقابة الداخلية ؟**

ثانيا : الفرضيات

للإجابة على الإشكالية قمنا بصياغة الفرضيتين التاليتين :

- ❖ أن اعتماد المراجع مسلك أثناء أداء المهام يمكن أن تسهل عمله .
- ❖ تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط القوة و الضعف للرقابة الداخلية .

ثالثا : أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ❖ التعرف على مراجعة الحسابات و أهميتها و أهدافها .
- ❖ التعرف على المسلك الذي يقوم محافظ الحسابات بإتباعه في المؤسسة حتى يتمكن من إبداء رأيه.
- ❖ التعرف على المصادقة المالية و مسؤولية محافظ الحسابات .

رابعا : أهمية البحث

تتمثل أهمية الدراسة في كون المصادقة على المعلومات المالية عبر العالم لأنه يدخل في القرارات التي يقومون الأطراف المختلفة المرتبطة مع المؤسسة باتخاذه بناءا على تقريره و تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الآتي :

- ❖ أهمية الدراسة كونها تهتم بموضوع طرأت عليه تغيرات خاصة بدخول قوانين و تشريعات و أصبحت عالمية .
- ❖ أهمية المصادقة على المعلومات المالية في ميدان المراجعة .

خامسا : أسباب اختيار الموضوع

- ❖ الرغبة في الموضوع لأنه يتماشى مع ميدان التخصص .
- ❖ اكتساب خبرة و لو بسيطة عن طريق الدراسة الميدانية .
- ❖ الرغبة في الاطلاع إذا كان ما نتطرق إليه نظريا يطبق في الواقع .

سادسا : الدراسات السابقة

أ- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، سنة 2010.

انطلقت هذه الدراسة من الإشكالية : **ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فاعلية و فائدة ممكنة للطرفين و للمؤسسة ؟**

و توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- ❖ **أن المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و وظيفتان هامتان لا غنى للمؤسسة عنهما .**
- ❖ **و أن كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية لهما منهجيتان علمية منتظمة ، و تستند على وسائل و تقنيات لتدعيم حكمها لحالة المؤسسة .**

ب – محي الدين محمود عمر ، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، الجزائر ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير ،2008.

و تم صياغة إشكالية البحث في السؤال التالي :

أين موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية ، و تأثيرها على نظام التدقيق في الجزائر ؟

و تم التوصل إلى النتائج التالية :

- ❖ المراجعة ظهرت من أجل تحقيق أهداف المستعملين الخارجيين .
- ❖ إن الجزائر تطبق المعايير الدولية للمراجعة حتمية بعد دخولها هذه الهيئات .

ج- ديلمي عمر ، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،جامعة، سنة 2009، **و إشكالية البحث هي :** إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في إضفاء الثقة و المصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،و جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية و تلبي احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات ؟

و توصل إلى النتائج التالية:

- ❖ المراجعة الخارجية للحسابات تساهم في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية .
- ❖ عملية المراجعة تعزز الثقة و المصداقية بها، و لكن على الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية معرفة أن عمل مراقب الحسابات لا يوفر الضمان و التأكيد المطلق بما ورد بالقوائم المالية.

د- شريقي عمر ،**التنظيم المهني للمراجعة ،دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية** ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف 1،2013 .

و انطلقت هذه الدراسة من إشكالية هي :

ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص و المتطلبات الكفيلة بنجاح و تطور المهنة مقارنة بتونس و المملكة المغربية .

و توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- مهنة المراجعة مهنة عريقة يجب أن تمارس كباقي المهن الأخرى وفقا لتنظيم مهني سليم .
- نجاح مهنة المراجعة و تطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها و التزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي يهدف إلى خدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى .

سابعا : حدود البحث

الحدود المكانية : كانت الدراسة بمكتب محافظ الحسابات بسكيكدة و ذلك لدراسة الموضوع ميدانيا .

الحدود الزمنية : تمت الدراسة الميدانية خلال شهر ماي 2015.

ثامنا : مهنج البحث

للإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات ، فقد اعتمدنا **المنهج الوصفي** في الجانب النظري ، أما في الدراسة الميدانية فتبعنا طريقة دراسة حالة .

تاسعا : صعوبات البحث

أثناء انجاز هذا البحث واجهتنا الصعوبات التالية :

- خلال فترة التربص محافظ الحسابات كانت لدية انشغالات .

عاشرا : تقسيمات البحث

تم تناول موضوع المصادقة على المعلومات المالية و المحاسبية و مسؤولية محافظ الحسابات في ثلاث فصول ، فصلين نظريين و فصل تطبيقي .

- **الفصل الأول** لمحة عامة عن المراجعة و تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث متمثلة في مفاهيم حول المراجعة، و معايير المراجعة و أنواع المراجعة و العلاقة بين المراجعة الداخلية و الخارجية و المسلك العام لعملية المراجعة .
- **أما الفصل الثاني** تناولنا فيه محافظ الحسابات و مسؤولياته و تطرقنا فيه إلى محافظ الحسابات و مقومات أساسية لمهنة محافظ الحسابات و الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات .

مقدمة الفصل :

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف مراجعة الحسابات تتمثل العامل الرئيسي لتطوره و الهدف من المراجعة هو الوصول إلى معلومات مالية ذات مصداقية و ترتكز عملية المراجعة على مجموعة من الفروض و المعايير و تنقسم المراجعة الى عدة أنواع و سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث هي :

- **المبحث الأول** : مفاهيم حول المراجعة .
- **المبحث الثاني** : معايير و أنواع المراجعة .
- **المبحث الثالث** : المسلك العام للعملية المراجعة .

المبحث الأول : مفاهيم حول المراجعة

يشمل هذا المبحث على مفاهيم حول المراجعة تعريفها ، الفروض و إجراءات التي يقوم عليه و أهداف المراجعة .

المطلب الأول : تعريف المراجعة .

تعددت تعاريف المراجعة نتيجة لارتباط بالمحاسبة :

عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج إلى الأطراف المعنية "[1]

و عرف BONNAULT ET GERONDالمراجعة على أنها "اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة"[2]

وتعرف كذلك على أنها "مراجعة نقدية لنشاط الشركة لضمن أنه يعبر بإخلاص في البيانات المالية مع الأنظمة المعمول بها،و على المديرين التنفيذيين و المراجعة تعمل لتنفيذ أهداف العمل و هو فحص الوضع المنهجي ، و تحقيق من الأمثال الحقائق القواعد و المعايير و يتم تنفيذ عملية التدقيق من قبل مراجع الحساب " [3]

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر،2003،ص 9.

[2] المرجع نفسه ،ص9.

[3] KHELASSI REDA ,L'AUDIT INTERNE,AUDIT OPERATIONNEL,EDITIONS HOUMA,ALGER,2005,P22,23.

المراجعة هي علم يقوم بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع [1] .

من خلال التعاريف السابقة ،سنحاول صياغة تعريف شامل للمراجعة و هو :

المراجعة هي عملية منتظمة يقوم بها شخص مستقل ،لإبداء رأي فني محايد حول صدق و صحة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية .

المطلب الثاني : فروض و إجراءات المراجعة

إن طبيعة و نوعية المشاكل و تنوعها و التي هي بصدد الحل من طرف المراجعة جعل وضع مجموعة من الفرضيات و التي تمثل الإطار الفكري الذي يمكن رجوع إليه في المراجعة أمرا ضروريا .

ففرضيات المراجعة تتمثل في العناصر التالية :

البيانات المالية قابلة للفحص: إن أساس عملية المراجعة هو قابلية البيانات للفحص،فبدون هذه الفرضية لا أساس للقيام بهذه العملية ، فهذه الفرضية تعتبر من المعايير المستخدمة لتقييم بيانات المحاسبية و هذه المعايير هي :

الملائمة : و يراد بها ملائمة المعلومات المحاسبية مع احتياجات الطالبين لها و المستخدمين المحتملين .

قابلة للفحص : فهذا يعني أنه إذا تم فحص نفس المعلومات ،بيانات فيجب الوصول إلى نفس النتائج.

البعد التحيز : أي تسجل الحقائق بكل موضوعية .

[1] سفير محمد،رزقي اسماعيل ،مسؤولية ودور المراجع في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي،الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المحلي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،جامعة الوادي،2013.

قابلية للقياس الكمي: من الخواص الأساسية التي يجب أن تكون محققة للمعلومات المحاسبية .

لا وجود لتعارض في المصالح بين المراجع و الإدارة : واضح أن هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة و مراجع الحسابات،فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها و أبدي رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات،كما يستوجب أن يكون هناك نوع من التكامل و التعاون و المراجع الخارجي الشيء الذي يسرع و يساعد عملية المراجعة .

خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية :

إن هذه الفرضية تساعد المراجع في تحديد مجال المراجعة و عدم توسيع اختباراته باقتصاره على الأخطاء المادية فقط ، كما أنها لا تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء غير المادية ،ذلك لأن مسؤوليته محدودة بالأخطاء المادية فقط ، لكن هذا لا يعني أن الأخطاء غير المادية و التي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المراجع عند قيامه بمهمته .

وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال وجود أخطاء :

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يحد و يقلل من حدوث الأخطاء الشيء الذي يجعل المراجع يقلل من مدى الفحص عند إعداده لبرنامج المراجعة [1].

يلتزم المراجعون بمعايير المراجعة المتعارف عليها :

و التي تحددها مهمتهم بالإضافة إلى ما تفرضه التشريعات و القواعد المهنية .

[1] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تسيير المؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص28،29.

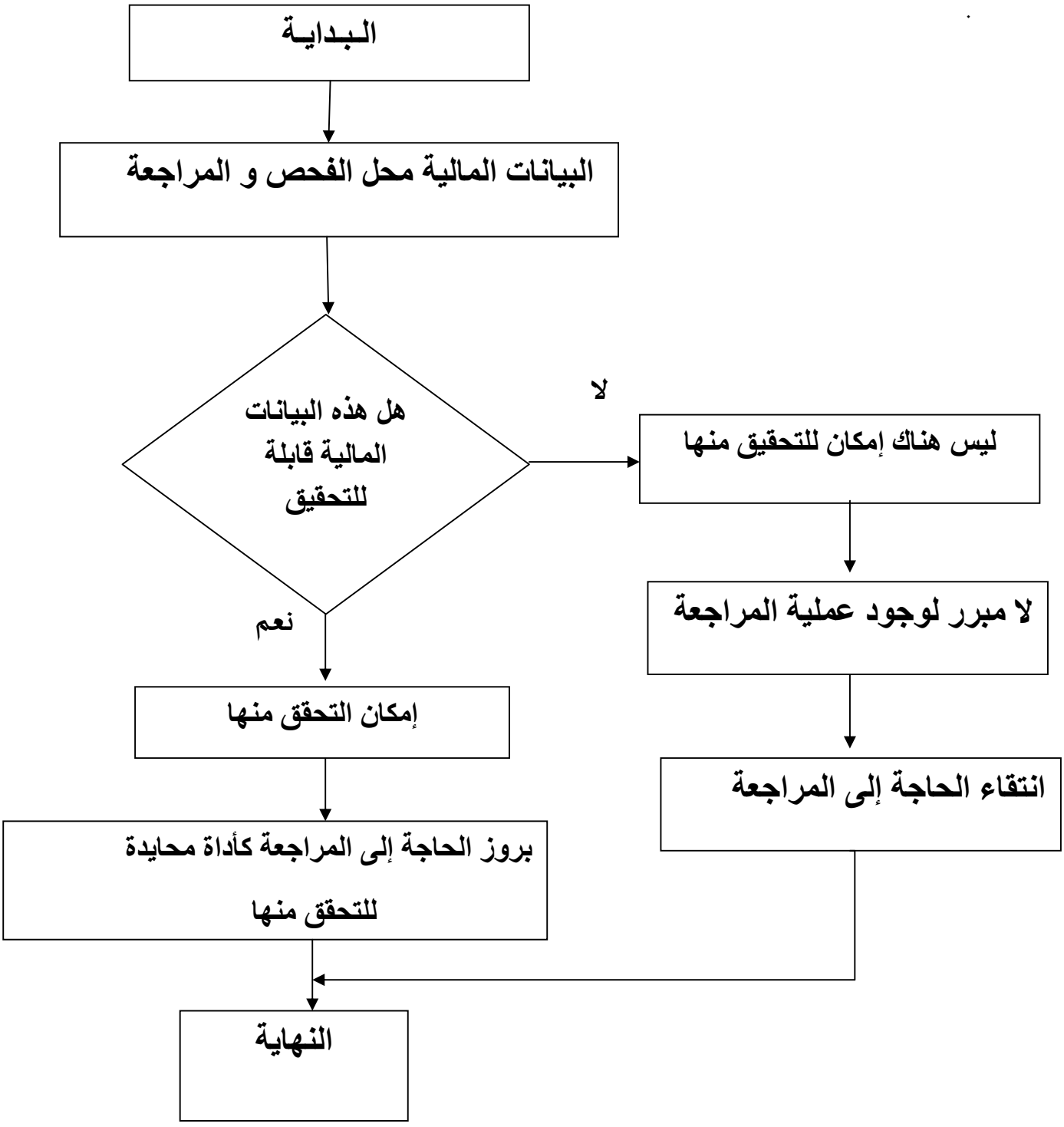
تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما : أساسا رئيسيا لعمل المراجع و يحدد مدى الالتزام بها درجة الصدق و العدالة في القوائم المالية .

إذا كانت المحاسبة تفترض استمرار المشروع فإن المراجعة تفترض أيضا أن دورات النشاط و الأحداث التي واجهتها المنشأة في السنة السابقة سوف تتكرر و لعل ذلك يعطي مغزى لجميع التقارير التي تحتويها القوائم المالية .

المراجع خبير مهني : و يؤدي عمله في المراجع ملتزما بهذه الحدود و لا يتحمل المسؤولية عن الإدارة و لا يخضع لأي ضغوط تحد من درجة و استقلاله كما أنه لا يتدخل في أعمال الإدارة[1]

[1] عبد الفتاح محمد الصحن،كمال خليفة أبوزيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شبابة الجامعية ،إسكندرية،مصر،ص 29 .

الشكل رقم (1-1) : يبين الحاجة إلى المراجعة و علاقتها بإمكان التحقق من البيانات المالية محل المراجعة



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر3،2010،ص 14

إجراءات المراجعة :

هي مجموعة من خطوات التفصيلية التي سوف يطبقها المراجع للحصول على الأدلة و البراهين التي يبنى عليها رأيه في القوائم المالية ، من ثم فإن الإجراءات يتم تصميمها و تحديدها لمقابلة الأهداف المراجعة و نجد أن إجراءات المراجعة تمثل الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف و التي تختلف باختلافها تبعا لظروف الحال أو الموضوع محل الفحص ،و هي جميع أعمال المنجزة أثناء عملية المراجعة لجميع البنود لتوصل إلى ان يستطيع المدقق وضع رأيه[1]

و تعكس إجراءات المراجعة تصرفات و ممارسات محددة يجب أدائها ،أو السلوك الواجب أدائه

و سنقوم بتلخيص إجراءات المراجعة في برنامج المراجعة .

و تتمثل الإجراءات الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف ، و عليه فإن الإجراءات يتم تحديدها لمقابلة و تحقيق الأهداف المراجعة و برنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع التي يتبعها في مراجعة السجلات و الدفاتر و ما تتضمنه من البيانات ، و يشمل أيضا على الأهداف الواجب تحقيقها

و الخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق تلك الأهداف ، و البرنامج هو ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من الأعمال ، و هو سجل بالعمل المنتهى أي بما تم مراجعته ،و يظهر دور برنامج المراجعة من خلال اعتباره أداة رقابية و يستطيع المراجع بواسطته تتبع عملية المراجعة .

و توجد اعتبارات تؤخذ بالحسبان عند تصميم برنامج المراجعة تتمثل فيما يلي :

استخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجتها .

إتباع طرق المراجعة التي تتلاءم مع ظروف كل حالة،فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة و التي على ضوئها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجع الملائم .

---

[1] Robert obert.mairie-pierre.**comptabilité et audit.** Corrigés du manuel.2 édition .dunod.paris .2009 .p203

و نظرا لاختلاف المؤسسات فإن تطبيق برنامج المراجعة يختلف من مؤسسة إلى أخرى و بصفة عامة هناك نوعين من برامج المراجعة هما :

أولا – برنامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مسبقا :

حيث يطلب من مساعدي المراجع التقييد بها مع تعديلها و تتميز :

- ❖ بكونها تعليمات صريحة و واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعه.
- ❖ أنها ضرورية في المشاريع الكبرى .
- ❖ تعتبر أساسا لعمليات المراجعة في السنوات اللاحقة،كما تعتبر سجلا كاملا بما قام به المراجع تستخدم كأداة رقابة على المساعدين .

ثانيا : برامج مراجعة متدرجة :

تحتوي على تحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة و هذا النوع من البرامج يترك لموظفي مكتب المراجعة مجالا واسعا لاستخدام خبرتهم و درايتهم الفنية في إتباع ما يرونه ضروريا من الخطوات .

حيث يقوم العديد من المراجعين باستخدام الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلتي التخطيط و التنفيذ ، و يتضمن أسلوب الإجراءات التحليلية التي يقوم بتحليل العلاقات بين البيانات و يستخدم هذا الأسلوب لتقييم معقولية البيانات [1]

[1] شدري معم سعاد ،دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداة في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،جامعة بومرداس ،2009،ص 36،37

المطلب الثالث : أهمية و أهداف المراجعة .

أهمية المراجعة :

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبة أو المستفيدين منها ، و كلما كبر حجم المنشأة ،وزاد عدد مستخدمين للبيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكبر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات .

أهداف المراجعة :

التدقيق وسيلة وليست غاية تقدم خدماتها للعديد من الجهات و الفئات التي تشكل قاعات ، و خدمات التدقيق أصبحت وسيلة إيصال للمعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو الجهات المتعددة خارج الوحدة الاقتصادية مثل : المستثمرين ، العملاء ، البنوك ،.....الخ.

و قديما كانت النظرة إلى أهداف التدقيق قاصرة على أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الغش و الأخطاء أو محاولات التلاعب و التزوير في الدفاتر و السجلات المحاسبية .

و لكن هذه النظرة لأهداف التدقيق تغيرت ، حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائي أثناء المراحل و الخطوات التنفيذية لعملية التدقيق باعتبار أن الناتج الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد في قوائم المالية ، و ان اكتشاف الغش و الخطأ و التزوير ، هو المنتج الفرعي و إنما ينبغي اعتبارها أهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية ، و اعتبار أن اكتشاف الغش و الأخطاء لا يقل أهمية عند قيام المدقق بفحص الحسابات إذا سلمنا بأن رأي المدقق ينبني على مصدرين أساسيين هما :

- ❖ نتائج فحص الحسابات و نتائج تقييم و فحص نظام الرقابة الداخلية ، الذي يسعى المدقق من خلالهما إلى التأكد من خلو الحسابات من الأخطاء و الغش .
- ❖ كما أن هذه العوامل تمثل هدف أساسيا في حالة طلب المدقق للقيام بتدقيق خاص الهدف منه اكتشاف تلك العوامل، و مع تطور المفاهيم و الأهداف في المجالات العلمية و منها علوم الإدارة و المحاسبة 1

و الجداول الآتية تبين لنا الأهداف التقليدية و المعاصرة للتدقيق و تطورها:

الجدول رقم (1-1) : الأهداف التقليدية و الأهداف المعاصرة للتدقيق .

الأهداف التقليدية	الأهداف لمعاصرة
التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية و المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية و المستندات المؤيدة للعمليات	اهتمت بالأهداف التقليدية و تعددت هذه الأهداف بالإضافة إلى مهام جديدة لعملية التدقيق هي
اكتشاف ما قد يوجد من غش و أخطاء تلاعب و تزوير ،في العمليات و الأحداث المسجلة و تقليل فرص ارتكابها	اشتمال أهداف التدقيق على : تدقيق الأهداف المخططة و القرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف و أيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات
الحصول على رأي فني محايد ،يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات	اشتمال الأهداف على التدقيق كافة الأحداث و الوقائع المالية و غير المالية ،أي للنظام المحاسبي

[1]. حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،دار البداية للنشر و التوزيع ،عمان ، الأردن ، ص 13،14 .

على ضوء أدلة اثبات ، متعارف عليها في مهنة التدقيق .	بشقيه (المالي و الإداري) باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة
	تحول أسلوب التدقيق من التدقيق حول الحاسب إلى التدقيق من خلال الحاسب الإلكتروني. تقييم أدلة و قرائن الإثبات و اختيار الموضوعي منها ،للتأكد و التحقيق من عدالة القوائم المالية . تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية ،عن طريق محو الإسراف و ذلك من خلال تطبيق التدقيق باستخدام الجودة العالمية.

المصدر : حسام إبراهيم ،مرجع سبق ذكره ،ص 14،15.

الجدول رقم (1-2) : يبرز تطور أهداف المراجعة .

الفترة	الهدف من المراجعة
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1500 - 1850	اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1850- 1905	اكتشاف التلاعب و الاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية
1905 – 1933	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي . اكتشاف التلاعب و الاختلاس.
1933 – 1940	اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1940 - 1960	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي.

المصدر: شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ،ص 25.

المبحث الثاني : معايير المراجعة و أنواع المراجعة و العلاقة بين المراجعة الداخلية و الخارجية :

المراجعة تقوم على مجموعة من المعايير و هي تنقسم إلى ثلاث مجموعات ، و الالتزام بها يزيد من مصداقية المعلومات المالية وللمراجعة .

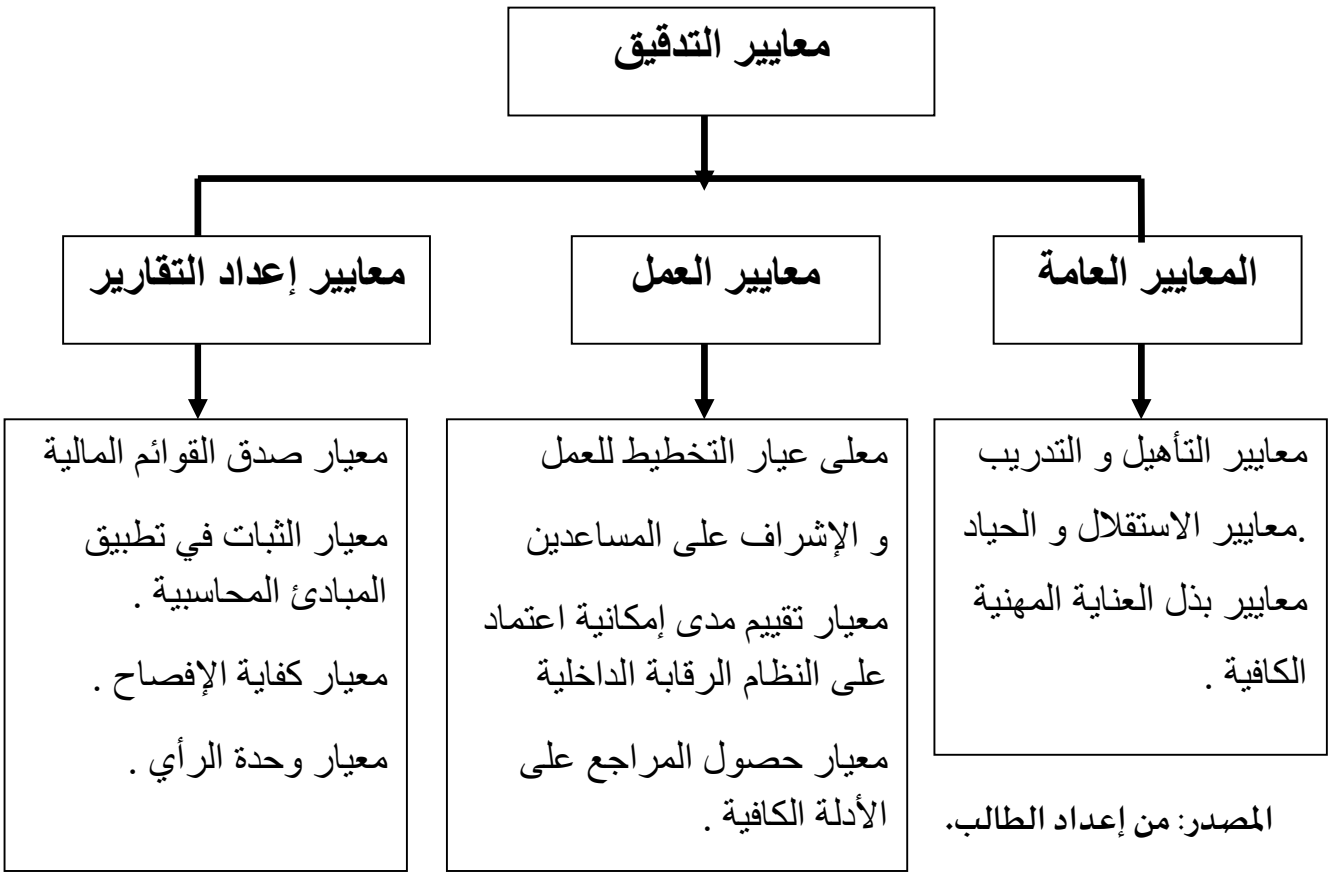
المطلب الأول : معايير المراجعة .

تنقسم معايير التدقيق المتعارف عليها ثلاث مجموعات :

- **مجموعة المعايير العامة .**
- **مجموعة العمل الميداني .**
- **مجموعة إعداد التقارير.**

و يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي

الشكل رقم (1-2) : معايير التدقيق المتعارف عليها .



المصدر: من إعداد الطالب.

المعايير العامة :

وتتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتأهيل و التدريب و الاستقلال و العناية كما يلي: [1]

أولا : معيار التأهيل و التدريب

يجب على مراقب الحسابات أن يكون قد سبق له دراسة ،و التدريب على استخدامات تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة و المراجعة .

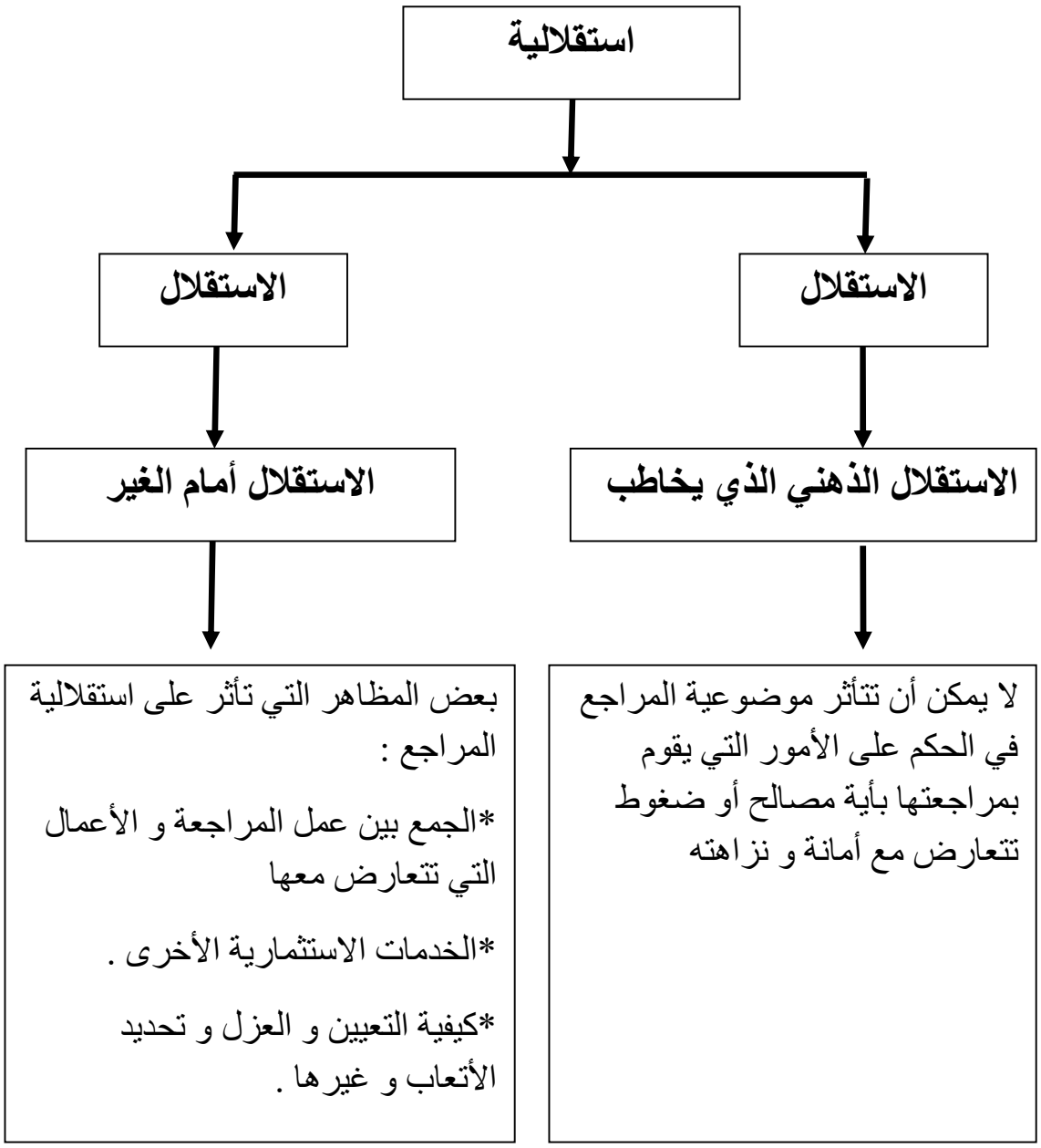
يجب عليه أن يختار برنامجا تدريبيا في هذا المجال كل سنتين تحت إشراف جمعية المحاسبين و المراجعين .

ثانيا : معيار و الاستقلال و الحياد .

يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقلا و محايدا في الواقع و الظاهر .

[1] أحمد محمد نور و آخرون، مراجعة الحسابات ،الدار الجامعية، الإسكندرية ،مصر، 2007، ص 340.

الشكل رقم (1-3): يوضح استقلالية المراجع .



المصدر: عبد السلام عبد الله أبو سرعة ، مرجع سابق ،ص 19

ثانيا : بذل العناية المهنية الكافية

يجب أن يبذل مراجع الحسابات العناية المهنية الكافية و اللازمة ، و يتطلب الأمر منه أن يفي بمسؤوليته القانونية و المهنية مع مراعاة انه و فريق المراجعة مطالبون ببذل العناية مهنية أكبر ، خاصة عن أداء عملية المراجعة أو تطبيق معايير العمل الميداني .

المعايير المتعلقة بالعمل الميداني :

و هي تضم المعايير الفرعية التالية :

أولا : معيار التخطيط للعمل و الإشراف على مساعدين .

يتطلب ذلك من المدقق أن يخط للعمل الذي سيقوم به و أن يخصص المهام على حسب المساعدين في سبيل تنفيذ العمل بطريقة فعالة الأمر الذي يتطلب الفهم الكافي للنظام المحاسبي المتعمد بالمؤسسة لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على أدلة كافية تدعم رأيه أما فيما يتعلق بالإشراف على المساعدين فيتطلب من المدقق التالي :

- ❖ تقسيم العمل بين المساعدين حسب اختصاصهم .
- ❖ متابعة عمل المساعدين من خلال برنامج المخطط [1] .

ثانيا : معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و يتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية و فحص الحسابات في المرحلة الثالثة ، إن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المستعملة لدى المؤسسة .

---

[1] www.bapt.com/fr/speciahies/q/75732 .le 03/04/2015a 20.39

يعتبر بحق نقطة بداية ، و كلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا و متماسكا ، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدلة و قرائن الإثبات ،حيث أن هناك نوعين من الأخطاء تواجه المراجع و يتمثل الأول في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء ، و خلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية ،أما الخطأ الثاني هي أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع ،و بالتالي فالمراجع يعتمد على نظام الرقابة الداخلية من أجل تخفيض النوع الأول من الخطأين .

ثالثا : معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية

الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية ، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم المالية و السجلات المحاسبية ، و كلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذو صحة و مصداقية ، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار .

رابعا : كفاية و صلاحية أدلة (قرائن) الإثبات .

و هذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية و يمثل دليل الإثبات مجرد الأساس لعملية المراجع و هو يدعم كافة معايير العمل الميداني و هي الأساس المنطقي و الرشيد لأحكام و تقديرات المراجع حول عدالة و صدق عرض المعلومات المالية ،و المراجع يستخدم الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها و تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور كالملاحظة المادية و المعلومات التي يقدمها ، و الإجراءات الرقابة الداخلية ، فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية أي تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم و تأكيد رأي المراجع و يجب أن يكون لدليل الإثبات خاصية

الصلاحية الملائمة و حتى تتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب و فعال ، أي يكون قابلا للقياس الكمي و خلوه من التحيز الشخصي و بهذا فإن هذا المعيار يوفر للمراجع كثيرا ما يحتاجه لإجراء تقديراته حول صدق و عدالة المعلومات المالية [1]

معايير إعداد التقارير:

تحكم إعداد محافظ الحسابات لتقريره أربعة تتمثل في :[2]

أولا : معيار صدق القوائم المالية

يعتبر التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية و عرضها أمرا يتضمن صدقها بمعنى أنه ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير متعمدة أي أخطاء أم متعمدة أي غش و هذا الأمر يتخذه محافظ الحسابات كمعيار لصدق القوائم المالية و عليه أن يشير في تقريه إلى أنه قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

ثانيا : معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

المقصود بذلك الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بمعناها الواسع المبادئ و الأعراف و الفروض و السياسة المحاسبية و طرق تطبيق المبادئ المحاسبية و التشريعات و القوانين بمعنى أنه على إدارة الشركة أن تطبق في السنة الجارية المبادئ المحاسبية التي طبقتها في السنة السابقة ، و ينظر محافظ الحسابات للثبات على أنه القاعدة و في الحالات الاستثنائية يجب الإشارة في التقرير إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيقها .

---

[1] محي الدين محمود عمر،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،معهد العلوم الاقتصادية و التجارة و العلوم التسيير،2008،ص49-51

2 بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير ،جامعة منتوري،الجزائر،2011،ص89-90

ثالثا : معيار كفاية الإفصاح .

يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يفترض كفاية الإفصاح في القوائم المالية ما لم يشر هو إلى غير ذلك ، و كفاية الإفصاح معناها أن تكون هذه القوائم شاملة ، ملائمة بدرجة معقولة و مقبولة لكن

في حال ما إذا رأى المحافظ أن هناك قصورا في كم هذا الإفصاح أو نوعه أو محتواه فسوف يشير إليه في تقريره .

رابعا : معياروحدة الرأي .

يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن إبداء الرأي ،و في الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك [1]

المطلب الثاني : أنواع المراجعة .

تنشأ الحاجة إلى المراجعة من جانب مجموعات مختلفة ، أملاك رأس المال ،العمال المستثمرين ، و الجهات الحكومية .....و غيرها ،و لتحقيق حاجة كل مجموعات ظهرت عدة صور للمراجعة أهمها :

أولا : من حيث مواعيد ابتداء المراجعة .

و تنقسم إلى : [2]

---

[1] خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية العملية،الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2004،ص19.

[2] غوالي محمد بشير،دور المراجعة في تفعيل المراقبة داخل المؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر،2004،ص8،9.

المراجعة النهائية :

تبدأ المراجعة عندما ينتهي كل موظفي المحاسبة و أن ميزة هذه الطريقة أنها توفر للمراجع حسابات جاهزة و مرصدة ، و عليه فإن دور المراجع تنحصر في فحص بعض العمليات لاختبار صحتها و لهذه الطريقة

مزايا متعددة أهمها : تخفيض احتمالات التلاعب لأن الحسابات أقفلت جميعها و لا مجال للتغير و التحريف فيها .

إلا أنه يؤخذ على المراجعة النهائية النقاط التالية :

- ❖ قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة .
- ❖ إرباك العاملين في مكاتب المراجعة خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التي يراجع حساباتها واحدة أو متقاربة .

المراجعة المستمرة :

تقضي بقيام المراجع أو مساعديه بزيارة المؤسسة مرار و بشكل دوري هذه الطريقة تتمتع بوقت طويل و كاف و تتيح للمراجع القيام بالاختبارات كافية و عمل كل ما يراه مناسب لتكوين قناعة حول صحة حسابات ، أضف إلى ذلك أن المراجعة المستمرة تمهد السبيل لاكتشاف التزوير أو الغش أو الخطأ بعد فترة قصيرة من ارتكابه و لا حاجة للانتظار إلى أخر الدورة و يمكن حصر مزايا التي توفرها المراجعة المستمرة في النقاط التالية :

- ❖ طول الفترة الزمنية التي تم فيها عملية المراجعة تساعد المراجع على التوسع في البحث وزيادة حجم الاختبارات .
- ❖ تسمح للمراجع بالانتهاء المبكر من إبداء الرأي عن القوائم المالية محمل الفحص .
- ❖ اكتشاف الخطأ أول بأول مما يساعد على تفاديها في المستقبل .
- ❖ تواجد المراجع و مساعدوه في المؤسسة باستمرار يؤثر على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة .

- ❖ توزيع الأعمال على العاملين في مكاتب المراجعة على مدار سنة دون ضغط أو إرهاق .

و على الرغم من مزايا التي يقدمها أسلوب المراجعة المستمرة فإن له بعض العيوب نوجزها فيما يلي :

- ❖ إتاحة الفرصة لتعديل بعض الأرقام التي تمت مراجعتها على اعتبار أن المراجع لا يعود إليها مرة ثانية و لمعالجة ذلك يشترط على المراجع عدم تعديل أية أرقام تم مراجعتها إلا بعد الاتصال به لتبرير هذا التصرف .
- ❖ انقطاع عملية الفحص لفترة معينة على أن يستكمل في موعد لاحق قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق الأغراض و إخفاء بعض الحقائق .
- ❖ تردد المراجع و معاونوه بصورة مستمرة على المؤسسة قد يؤدي إلى وجود صداقات بين المراجعين و الخاضعين لعملية المراجعة مما يؤثر على حياد و استغلال المراجع .
- ❖ حضور المراجع و معاونوه بصورة مستمرة خلال السنة قد يربك العمل داخل الإدارة المختلفة و خاصة إدارة الحسابات .

ثانيا : من حيث القائم بعملية المراجعة

تنقسم إلى قسمين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية .

المراجعة الداخلية : هي وظيفة تقييم الرقابة الداخلية بصفة دورية و المنظمة من قبل شخص لمساعدة المديرين على جميع مستويات لتحسين أنشطتهم [1].

---

[1] KHELASSI REDA ,OP CIT ,P93.

و يعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة داخل المؤسسة يتولى القيام بها شخص ينتمي للمؤسسة و هي وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى ، و تقع في الهيكل التنظيمي للمؤسسة تحت سلطة إدارة العليا فقط و في مستوى أعلى من الوظائف الأخرى . [1]

المراجعة الخارجية :

يقوم بها شخص مستقل عن الإدارة الوحدة و يقدم خدماته بصفة مستقلة و معظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستقل تتركز على مراجعة القوائم المالية و حلولها من التحريفات الجوهرية بجميع جوانبها الهامة و تماشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .[2]

و تنقسم إلى ثلاث أنواع :[3]

التدقيق القانوني :

أي الذي يفرضه القانون و يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات

التدقيق التعاقدي : يقوم به شخص محترف خارجي و مستقل بطلب من الإدارة المؤسسة أو أحد أطراف المتعاملة معها و التي يمكن تجديده سنويا .

الخبرة القضائية :

يقوم بعا الشخص محترف خارجي بطلب من المحكمة و ذلك لاستعانة تقريره في حل نزاع بين المؤسسة المعنية و طرف أخر متعامل معها .

---

[1] www.pdffactory .com,LE 15/04/2015 A 22 :00

[2] عبد الوهاب نصرعلي ،موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة،الجزء الخامس،الدار الجامعية ،الإسكندرية مصر،2009،ص589

[3] www.pdffactory .com,LE 15/04/2015 A 22 :00

ثالثا : من حيث ميدان التدقيق

و ينقسم التدقيق إلى ما يلي :[1]

التدقيق الاجتماعي : هو عبارة عن فحص و تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات و ذلك بغرض التحقيق من مدى تنفيذ المؤسسات لمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عتقها و مدى تعبير القوائم المالية و التقارير الاجتماعية عن ذلك .

التدقيق البيئي : عرفها المعهد المراجعين الداخليين على أنها جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية ، من خلاله تحديد و الإدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية و ملائمة و تضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة إلى المتطلبات السياسة الداخلية للمؤسسة .

تدقيق الإستراتيجية : يهتم بتدقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة و ماهي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط و الرغبة في التطور و البقاء على الأقل .

تدقيق الجودة : هي عبارة عن فح مستقل لنشاط و نتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت هذه النتائج و النشاطات تم إنجازها بفاعلية و بالإضافة إلى تدقيق مدى التزام بالمعايير الجودة المطبقة في المؤسسة .

---

[1] WWW.pdf factory.com ,le 15/04/2015 a 22 :00

التدقيق الجبائي : وينقسم إلى نوعين :

- **النوع الأول :** و هو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب على السجلات و الدفاتر المحاسبية للمؤسسات مسندة في ذلك على تشريعات الجبائية المعمول بها .
- **النوع الثاني :** فهو الذي تقوم به المؤسسات ذاتها بواسطة مختص داخلي أو خارجي من أجل لانتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة.

تدقيق الإعلام الآلي : هذا النوع من التدقيق نتيجة التطور الحاصل في معالجة البيانات استخدام الإعلام الآلي و ما له من خصوصيات يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار أثناء تأدية مهامه .

رابعا: من حيث الحجم والمراجعة . تنقسم المراجعة إلى نوعين :[1]

المراجعة الكاملة : هي التي تتضمن تدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأ خلال الفترة المحاسبية ، بمعنى أن تكون المراجعة شاملة للعناصر و نواحي التالية :

- ❖ جميع العمليات المالية الصغيرة و الكبيرة على حد سواء .
- ❖ جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها .
- ❖ جميع الحسابات يتضمنها دفتر الأستاذ .
- ❖ جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة .
- ❖ جميع المستندات و الأوراق و الملفات و السجلات و الدفاتر .

---

[1] محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة والتدقيق،الإطار النظري،دار المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية ،مصر،2007،ص 40،41.

- ❖ يلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في غالب عندما تكون النتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برامج عمله .

المراجعة الجزئية : هي التي تتضمن مراجعة بعض العمليات المعنية في شكل ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة و لتنفيذ هذا الأسلوب يختار المراجع :

- ❖ بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها .
- ❖ عمليات أيام معنية دون باقي الأيام .
- ❖ عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات .
- ❖ غير ذلك من عمليات المراجعة التي يتولاها المراجع .
- ❖ يجب على المراجع إطلاع المسئولين في المنشأة موضوع المراجعة الطبيعة العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها و التي قام باختبارها يجب على المراجع استخدام نفس العمليات و بنفس الأسلوب عند قيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى .
- ❖ على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل و طبيعة العمليات التي قام باختبارها و مراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معنية بالنسبة للعمليات التي يقوم باختبارها .
- ❖ لا يجب على المراجع إتباع أسلوب المراجعة الجزئية إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة موضوع المراجعة للتأكد من أنه نظام جيد .

خامسا : من حيث مدى الإلزام في المراجعة : و تتفرع إلى :[1]

[1] محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ،ص 41-43 .

المراجعة إلزامية :

و هي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعنية و مثال ذلك القوانين المنظمة للشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف مراقب حسابات قانوني للشركة بتولي مراجعة حساباتها و قوائمها المالية ، و قد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات و تصدر الجمعية للمساهمين في الشركة قرار و تحديد

و في هذا الصدد تنص **المادة 715** مكرر من القانون التجاري على أنه تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين تعيين مندوب حسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول الوطني .،من ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص.

المراجعة الإخبارية :

هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة ، و منها بعض المراجعات التي قد تطلبه إدارة المنشأة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقيق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة و مثال ذلك :

- ❖ مراجعة و فحص عمليات الخزينة في فترة معينة .
- ❖ مراجعة و تدقيق عمليات المخازن .
- ❖ مراجعة بعض عمليات الشراء .

و أن المراجعات تكون بناء على طلب إدارة بهدف معين من ناحية أخرى على الرغم أن العديد من

الشركات الخاصة لا تلزمها قوانين بعملية المراجعة الاختيارية ألا أنها في الغالب تتفق الشركات صغيرة كانت أو كبيرة مع مراجعين قانونيين لفحص و مراجعة دفاترها و حساباتها لأسباب التالية :

- ❖ الاطمئنان على سلامة ما تم من عمليات و ما تحقق من نجاح لكسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل : البنوك و الموردين و المستثمرين إلى غير ذلك .
- ❖ تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية و كسب ثقتها و خاصة الأجهزة الضريبية في الدولة .
- ❖ الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة و سمعتها التجارية في مجال نشاطها .

المطلب الثالث: أوجه التشابه و الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.

أولا: أوجه التشابه : و نذكر منها ما يلي :[1]

- ❖ أن كل منها لديهما تأهيل عملي و مهني .
- ❖ أن كل منهما يهدف لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع و تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب.
- ❖ أن كل منهما يساعد في توفير نظام محاسبي فعال يقوم بتوفير المعلومات التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

ثانيا : أوجه الاختلاف : و نذكر منها ما يلي :[2]

[1] رغدة إبراهيم المدهون،**العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي**،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،الجامعة الإسلامية،ص 52.

[2] **المرجع نفسه ،ص 52**

الهدف :

التدقيق الداخلي يهدف إلى :

- ❖ وجود نظام فعال للضبط الداخلي و إجراءات منع وقوع الأخطاء و التلاعب .
- ❖ وجود نظام محاسبي فعال ،يساعد في إعداد تقارير و قوائم مالية صحيحة .

أما التدقيق الخارجي يهدف إلى :

- ❖ أبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية التدقيق .
- ❖ وجود نظام محاسبي فعال و متكامل، خاصة في مجال إعداد تقارير و قوائم مالية ختامية صحيحة .

التعيين :

- ❖ المدقق الداخلي يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في المنشأة ، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل التدقيق الداخلي .
- ❖ أما المدقق الخارجي فيتولى مجلس الإدارة تريح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة ،وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه و اتخاذ القرار بذلك .

الاستقلالية :

- ❖ المدقق الداخلي مستقل جزئيا ،لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات و أقسام النشأة و من ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا بالمنشأة .
- ❖ المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل، أي أنه محايد و ليس له أي علاقة بالإدارة العليا و لا بأقسام و إدارات المنشأة .

نطاق العمل :

- ❖ المدقق الداخلي نطاق عمله محدد عن طريق الإدارة المسئولة عن تعيينه، و الذي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة .
- ❖ المدقق الخارجي يحدد نطاق عمله من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه، أو بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المنشأة ، حيث يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق [1]

المبحث الثالث : المسلك العام لعملية المراجعة [1]

تمر عملية المراجعة على أربعة مراحل تساعد المراجع على قيام بمهامه حتى يتمكن من إبداء رأيه حول القوائم المالية و تتمثل هذه المراحل في قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق،تقييم نظام الرقابة الداخلية ،أدلة إثبات وملف الجاري، تقرير مدقق الحسابات.

المطلب الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق .

لاشك في أن التنفيذ السليم الناجح لعملية تدقيق الحسابات يتوقف على مدى الدقة في عملية التدقيق المراد القيام بها،و قبل قيام بعملية التدقيق يجب على المدقق مراعاة متطلبات أساسية :

[1] رغدة إبراهيم مدهون ، مرجع سبق ذكره،ص54.

[2] حسام حسن إبراهيم،تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق ،الجزء الثاني،الطبعة الأولى،دار البداية ناشرون و موزعون،عمان ،الأردن ،2010،ص35،36

1 – **خطوات التمهيدية :** تتكون الخطوات التمهيدية للتدقيق من :

أ- التأكد من صحة تعيينه :

حيث تختلف إجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية محل التدقيق،ففي حالة المنشآت الفردية و شركات الأشخاص،يتم تعيين المدقق الخارجي بموجب عقد مكتوب يوضح نطاق و مدى المهمة التي كلف بها،و حدودها أما بالنسبة للشركات المساهمة حيث يكون تدقيقها إلزاميا يتم تعيين المدقق عن طريق قرار من الجمعية العمومية أو عن طريق مجلس الإدارة بتفويض من الجمعية العمومية .

ب-التأكد من نطاق عملية التدقيق:

تحديد نطاق و مدى عملية التدقيق الخارجية،يتوقف على الكيان القانوني للمنشأة محل التدقيق،ونطلق عملية التدقيق يختلف بين أنواع المنشآت،ففي المنشآت الفردية و شركات الأشخاص،قد تكون عملية التدقيق شاملة لجميع الدفاتر و السجلات ،وقد تكون جزئي تهدف إلى تدقيق غرض معين ،كتدقيق الإيرادات،أما بالنسبة للشركات المساهمة تكون عملية التدقيق شاملة

و إلزامية ،و أنه ليس هناك تحديد النطاق .

ج- فحص النظام المحاسبي و الإطلاع على نتائج الأعمال السابقة :

يقوم المدقق بدراسة دقيقة (للنظام المحاسبي) المطبق في المنشآت ،و ذلك بالإطلاع على الدفاتر و السجلات،و دراسة طرق و أسلوب الدورة المحاسبية و الحصول على قائمة بأسماء المسئولين عن تدقيقها داخليا، و يقوم بالإطلاع على نتيجة الأعمال و المركز المالي عن السنوات السابقة،و دراسة تقرير المدقق السابق، وفحص أية تحفظات تناولها التقرير السابق .

د- النظام الضريبي :

يقوم المدقق بفحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية ،للتعرف على دقة بين المنشأة وبين إدارة الضرائب المختصة،وكان هناك نزاعات و احتمالات تسويتها،وذلك بهدف التحقق من صحة و حقيقة المركز المالي للمنشأة محل التدقيق .

2- مخطط التدقيق : بعد قبول المهمة على مدقق الحصول على معلومات تؤهله للتدقيق نفهم طبيعة العمليات المحاسبية و التي تؤثر على البيانات المالية فيقوم المدقق بالحصول على فهم لنشاط العميل ،و قيام ببعض العمليات التحليلية لتقويم المعلومات المالية و يقوم بتخطيط للتدقيق عن طريق برنامج .

3- الإشراف على مهمة التدقيق : كما سبق و أن تطرقنا إليه في معايير العمل الميداني .

4- أوراق العمل : أوراق العمل هو سجل المدقق الإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت،و المعلومات التي تم الحصول عليها و هو سجل للبرهان بأن المدقق قد قام بالتدقيق حسب المعايير التدقيق .

و **أنواع أوراق العمل تشمل نوعان من الملفات** : الملف الدائم و الملف الجاري سوف نتطرق إلى الملف الجاري في المرحلة الثالثة من مسار تنفيذ عملية المراجعة .

الملف الدائم : هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص ة تفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في التدقيق و لأول مرة،أي عند القيام بالزيارة الأولى للمنشأة و عند تعيين لهذا الملف فائدة تتمثل في أنه أساس لإبداء الرأي حول القوائم المالية تساعد

الموظف الجديد في البدء بالعمل من النقطة الذي انتهى منها المدقق القديم ، و يحتوي الملف الدائم على ما يلي:

- ❖ نسخة من النظام الداخلي و قانون المنشأة .
- ❖ نسخة من النظام المحاسبي.
- ❖ نظام الرقابة الداخلية .
- ❖ العقود طويلة الأجل .[1]

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد المرحلة الأولى تأتي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر معيار الثاني من معيار العمل الميداني فالمراجع يقوم بالتعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيها نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و عليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين و التنظيمات أن تلك الأخيرة تمسك الدفاتر الإجبارية **مثل** : دفتر اليومية ،دفتر الأجر ،دفتر الأجور،سجل و مداولات الجمعية العامة و سجل مداولات مجلس الإدارة ،و عليه أن يتأكد كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي من مبادئ أساسية ،عليه التأكد أن نظام الرقابة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث الثقة ،و في حالة العكس يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات[2]

---

[1] هادي تميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان ، الأردن،2004،ص 51-59.

[2] محمد بوتين،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة ،بن عكنون ،الجزائر،2008،ص35.

المطلب الثالث : أدلة إثبات المراجعة و الملف الجاري

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن تؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية و أدلة الإثبات تعتبر معيار من معايير العمل الميداني التي يعتمد عليه المراجع الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية .

و غير أن أدلة إثبات تأخذ أشكال عديدة نذكر منها :

1- الفحص : إن الفحص يأخذ أشكالا مختلفة ،فمثلا يتم فحص المعدات و آلات العميل للتأكد من وجودها،كما أن المخزون يمكن تفحص حالته المادية للمساعدة في تقويمه بشكل صحيح و هو أداة للتأكد من وجود الحقيقي .

2-الملاحظة: تعد الملاحظة طريقة مباشرة،فمعظم العناصر أو الأمور التي يهتم بها المراجع يمكن ملاحظتها من خلال الملاحظة يتم مقارنة يبين و مسجل في دفاتر و يبين ما تم ملاحظته .

و الجدير بالذكر هنا أنه على الرغم من أن الملاحظة الأصول الملموسة قد توفر دليلا هاما لإثبات وجود هذه الأصول ،إلا أن هذه الملاحظة عادة ما تكون قليلة .

3- المصادقات : إن أكثر أدلة إثبات إقناعا هي المصادقات، و التي يستخدمها المراجع كإجراء للتحقيق من وجود أسهم رأس مال أو أصول أو التزامات معينة،فالمصادقات تستخدم عموما للتأكد من وجود النقدية فإن مثل هذه المصادقات توفر دليلا الإثبات يمكن اعتماد عليه بدرجة كبيرة، و تختلف المصادقات في شكلها و صيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة لكنه يمكن القول بصفة عامة أن هناك نوعين من طلبات مصادقات المراجعة :

الطلبات الإيجابية: و فيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع و بغض النظر ما إذا كان هذا الطرف الخارجي يوافق على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا .

الطلبات السلبية : و فيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع فقط، إذا ما كانت المعلومات الواردة يطلب مصادقة غير صحيحة و خاطئة .

و فيما يلي شكلين للمصادقة إيجابية و سلبية لحسابات المدنيين:

شكل ر(1-4) : المصادقة الايجابية .

مصادقة الحسابات

يجري المراجع القانوني فحص للتأكد من أرصدة العملاء،الرجاء فحص رصيدكم الموضح أدناه حتى تاريخه بعناية،ثم تبليغ المراجع بصفة مباشرة إما بالتصديق أو بوجود فورقات و إعادة ظرف مغلق للمراجع

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام .

رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة

الرجاء التوقيع ثم إعادته إلى المراجع

صحيحة ☐ غير صحيحة ☐

التوقيع

الاسم : التاريخ :

ليست هذه مطالبة بالسداد

المصدر: سلطان المحمد العلي سلطان، مرجع سابق،ص 334

شكل رقم (1-5) : مصادقة سلبية

مصادقة الحسابات

يجري المراجع القانوني هذا فحص للتأكد من أرصدة حسابات العملاء،الرجاء فحص رصيدكم- الموضح أعلاه- حتى تاريخه بعناية،ولا داعي للرد إذا كان هذا الرصيد يتفق مع ما هو موجود بسجلاتكم،و إذا كانت هنالك فروقات يرجى إخبار المراجع

الرجاء تبيان أية فروق مباشرة إلى المراجع السادة: معلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح في الجانب المقابل . التوقيع: الاسم التاريخ	
لا داعي للرد إذا كانت المعلومات الموضحة أعلاه صحيحة .	

المصدر: سلطان المحمد العلي سلطان،مرجع سابق،ص 335

مقدمة الفصل :

في هذا الفصل سوف نتطرق إلى محافظ الحسابات و المسؤوليات التي تقع على عائقه عند القيام بتدقيق المنشأة، و لهذا نجد أن كل بلدان العالم قامت بتنظيم هذه المهنة و وضع قوانين و تشريعات من مختلف الجوانب، و نجد أن الجزائر تسعى إلى التنظيم الجيد لهذه المهنة و تعديلها من فترة إلى أخرى و من هذه الجوانب اهتم المشروع الجزائري بتعريف محافظ الحسابات و بتحديد حقوقه

و واجباته و مسؤولياته تحديد شروط تعيينه و ممارسة هذه المهنة ، لأن مهمة المصادقة على المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية تهم العديد من الفئات في المجتمع لأنهم على أساس المصادقة يتخذون قرارات التعامل مع المنشأة لتحقيق أغراضهم .

و يتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث :

المبحث الأول : محافظ الحسابات .

المبحث الثاني : المقومات الأساسية لمهنة التدقيق .

المبحث الثالث : مراجعة الحسابات

المبحث الأول : محافظ الحسابات .

محافظ الحسابات هو شخص ذو كفاءة يقوم بممارسة مهنته بكل عناية نظرا لأهمية دوره في مراجعة الحسابات و في هذا المبحث قمنا بالتركيز على كل ما يتعلق بمحافظ الحسابات .

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات و مهامه .

أول : تعريف محافظ الحسابات .

تعددت تعاريف محافظ الحسابات نذكر منها :

المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، و هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق .[1]

و حسب **المادة 22 من القانون 10-01** يعد المحافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون،كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسئوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .[2]

و يعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة،هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية و هو مسؤول أمام،كما يمكنه من مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة و تجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها :

المحاسبون المعتمدون،المحاسبون القانونيون،مراجع خارجي،مراقب الحسابات .[3]

---

1 زهرة تةفيق سواد،مراجعة الحسابات و التدقيق،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009،ص191.

2 قانون 10-01المؤرخ في 29يونيو2010،المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمدة،الجريدة الرسمية،العدد 42،المؤرخة في 11يوليو 2010،ص 07.

3 عبد السلام عبد الله أبو سرعة،مرجع سبق ذكره،ص 28.

كما يعرف كذلك بأنه الشخص الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية .[1]

محافظ الحسابات هو شخص لديه مؤهلات مهنية تمكنه من مزاولة مهنته و هو مستقل عن المؤسسة محل التدقيق مهنته الرئيسية هو إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمنشأة و تقع على عاتقه مسؤولية لهذا يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة .

ثانيا :مهام محافظ الحسابات : و تتمثل فيما يلي :[2]

أكد المشروع الجزائري في القانونين 08-91و 08-93 على مهام محافظ الحسابات التالية :

- ❖ المصادقة على الحسابات السنوية .
- ❖ تدقيق و صدق و تطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات .
- ❖ إعطاء الرأي حول شروط إبرام اتفاقيات المحددة قانونا/ من طرف المسؤولين .
- ❖ الإعلان أن النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط .
- ❖ و على المحافظ في نهاية المهمة الأولى و الثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات.
- ❖ و تقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية، إن التقريرين يحملان التاريخ و الإمضاء و يوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين،كما على المراجع إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة،على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية،و تتضمن تلك الكلمة النقاط التالية :

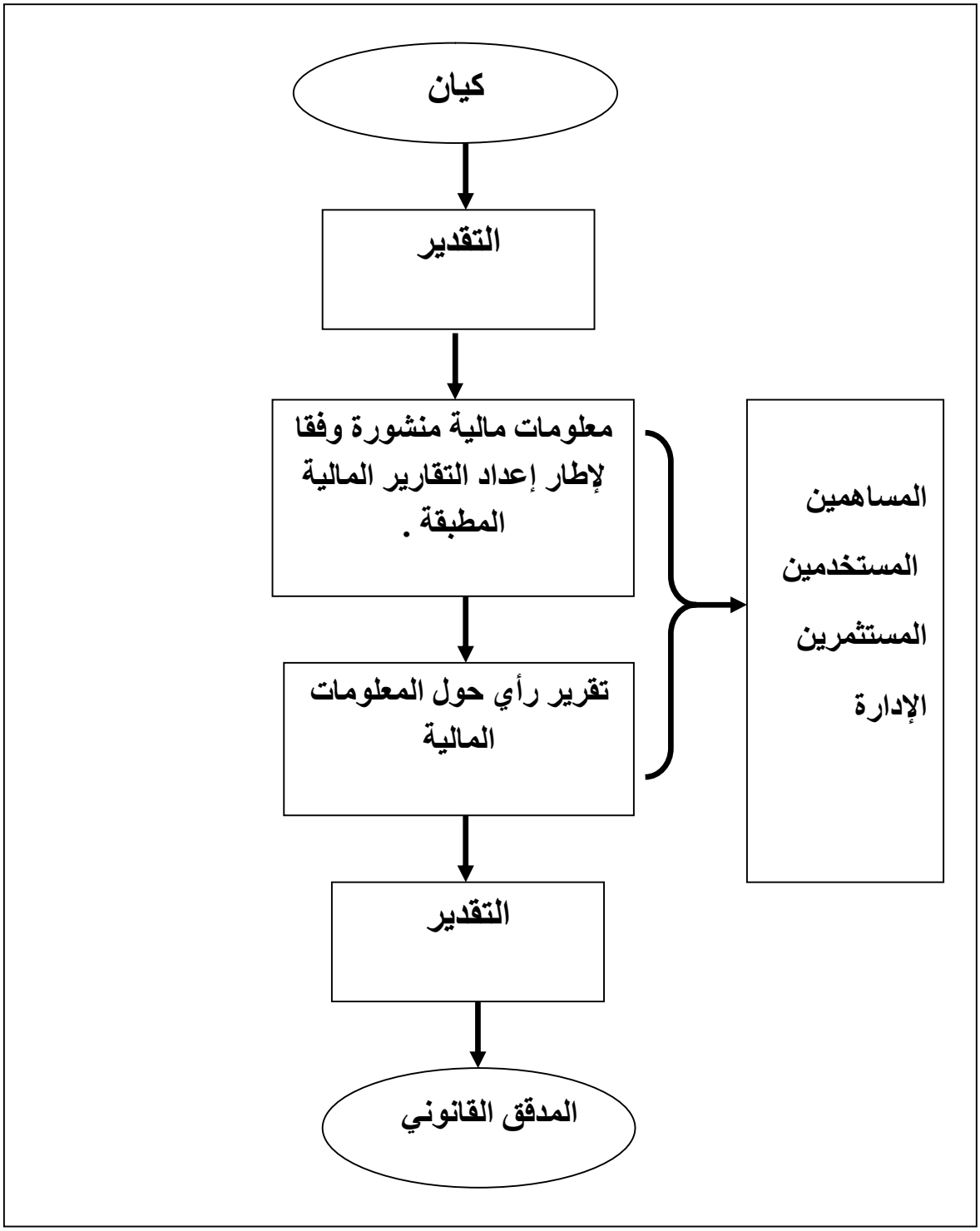
- ❖ معايير الأداء المهني و الأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته .
- ❖ نقاط الضعف نظام المراقبة الداخلية التي وقف عليه أثناء عمله .
- ❖ عناصر القوائم المالية و التي ينبغي إدخال تعديلات عليها .
- ❖ ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة و طرق تحضير القوائم المالية .
- ❖ الأخطاء و الأعمال غير الشرعية المكتشفة .
- ❖ العراقيل و القيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه .
- ❖ حوصلة لكل ما سبق و خاصة أثار ذلك على النتائج .

1 حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر و التوزيع ،1990، ص 422.

2 محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص48-49.

. و الشكل التالي يبين مهمة محافظ الحسابات

الشكل رقم (2-1) : مهمة محافظ الحسابات



Source :mohamed hamzaoui,gestion des risques d'entreprize et contrôle interne,village modial,2006,p14

الطلب الثاني : مؤهلات وصفات مهنة محافظ الحسابات

أولا : مؤهلات محافظ الحسابات .

مؤهلات محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري هي :[1]

حسب **المادة 2** من القانون **11-30** يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الإعتماد ،بواسطة رسالة موصى عليها إلى مجلس الوطني للمحاسبة،مرفقا بالوثائق التالية :

- ❖ شهادة الجنسية الجزائرية .
- ❖ مستخرج من سجلات شهادة ميلاد **12**
- ❖ نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.
- ❖ مستخرج من صحيفة السوابق القضائية **رقم 3** .

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة ،بعد فحص مادي للوثائق يمنح وصل إبداع للمعني يكون مؤرخا و مرقما و موقعا،يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها .

و حسب المادة 3 من القانون 11-30 يلتزم الشخص المعنوي،المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل .استلام مرفقا بالوثائق الإدارية التالية :

---

1 القانون رق 11-30 المؤرخ في 27 يوليو 2011،يتعلق بتحديد شروط و كليفيات الاعتماد للممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية ، العدد 07،المؤرخة في 2فبراير2011،ص21،22.

- ❖ نسخة من التصريح بالاكتتاب و إيداع رأس مال الشركة قيد التكوين .
- ❖ نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد.
- ❖ نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروض .
- ❖ نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي .

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص المادي للوثائق بتسليم وصل إبداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا و مرقما و وموقعا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها .

و حسب المادة 4من القانون 11-30 تعاد الملفات غير الكاملة أو غير مقبول شكلا إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول .

و حسب المادة 7من نفس القانون : يلزم الأشخاص الطبيعيون و المعنويين المترشحين لممارسة مهنة محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول بإرسال الوثائق التالية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة :

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

- ❖ شهادة مصادق عليها من الاعتماد .
- ❖ شهادة الجنسية الجزائرية
- ❖ مستخرج من سجلات شهادة ميلاد 12.
- ❖ مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3 .

- ❖ نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة .
- ❖ نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني .
- ❖ النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنية .
- ❖ نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقييمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول .
- ❖ نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين .
- ❖ ستة (6) صور شمسية على خلفية بيضاء .
- ❖ تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت .
- ❖ وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية،قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة .

أما بالنسبة للأشخاص المعنويين :

- ❖ نسخة مصادق عليها من الاعتماد .
- ❖ نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض إعتماده .
- ❖ نسخة من التصريح بالاكتتاب و دفع رأس مال الشركة قيد التكوين .
- ❖ نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد .
- ❖ نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول .

- ❖ النسخة الأصلية للمحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني و الشروط المادية للممارسة المهنية .
- ❖ نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين .
- ❖ ستة (6) صور شمسية على خلفية بيضاء .
- ❖ نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول .
- ❖ نسخة من مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول .
- ❖ نسخة من بطاقة القيد الجبائي و الرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقييمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول .
- ❖ وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء .

و حسب المادة 11من القانون 11-30ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

ثانيا : صفات محافظ الحسابات .

هناك عدة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات و العلوم المرتبطة :[1]

1غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية،الطبعة الثانية،دار الميسرة للنشر و التوزيع،عمان ،الأردن،2009،ص81.

- أن يكون محافظ على أسرار العميل الذي يدقق أعماله و أن يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله .
- أن يكون عمليا و مواكب لما هو جديد من قوانين و تشريعات .
- أن يكون تابعا لأي جهة إلا لضميره و أن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية .
- أن يتصف بالصبر حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل .
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه و أن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذ كانت مرتبطة بعمله.
- أن يكون لبقا في التعامل و أن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح .
- أن يكون أمينا و واقعيا و أن يكون مستقلا في رأيه .
- أن لا يقبل أي عمل عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل و أن يقتنع بصحته .

المطلب الثالث : تعيين و عزل محافظ الحسابات .

أولا : تعيين محافظ الحسابات .

شروط تعيين محافظ الحسابات في الجزائر:

- حسب المادة 30 من القانون 91-08 تعين جمعية عامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات المحافظ الحسابات بعد موافقة من بين محترفين مسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليه في هذا القانون .[1]

[1] القانون رقم 91-08المؤرخ في 27افريل 1991،المتعلق بمهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية العدد 20 الصادر في 1ماي 1991،ص655.

❖ و حسب المادة **31 من القانون 91-08** تدوم الوكالة محافظ الحسابات لثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة،ولا يمكن وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات

و حسب **المادة 32** من نفس القانون عندما تعين شركة المحافظ الحسابات كمحافظ الحسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظ أو محافظين الحسابات يعملون باسمها و لا يمكن لهؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة الشريك أو المشترك أو أجير في شركة واحدة مثلما هو منصوص عليه في **المادة 12-13** من نفس القانون .

ثانيا : عزل محافظ الحسابات .

يتم عزل مدقق الحسابات في المنشأة لعدة أسباب و يتم تعيين مدقق حسابات أخرى ليقوم بعملية التدقيق و يتم عزل المدقق عن طريق الهيئة العامة للمساهمين كون المدقق يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق و يحق لهذه لهيئة عزله أو إعادة تعينه ومن الممكن أن يتم عزل المدقق أما يسبب الوفاة أو الاستقالة أو فقدان أهلية الشركية و يجب على الشركة توضيح أسباب العزل و إعطاء الحق للمدقق للدفاع عن نفسه وقد اتفقت عدد من الدراسات الميدانية على أن تغيير مدقق الحساب يمكن أن يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية :[1]

1 محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب،دراسة متعمقة في التدقيق الحسابات،الطبعة الأولى ،دار الكنوز المعرفة العملية للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2009،ص63،64.

أولا : أسباب مرتبطة بالشركة

- ❖ تغيير الإدارة .
- ❖ الحاجة إلى خدمات أضافية
- ❖ حجم الشركة .العلاقة بين إدارة الشركة و المدقق.
- ❖ التعثر المالي

ثايا: أسباب مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق و قواعد السلوك المهني .

- ❖ الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة.
- ❖ الخلاف حول العرض و الإفصاح .
- ❖ إصدار المدقق تقرير متحفظ .
- ❖ عدم رضا الإدارة عن مقدرة المدقق في تقييم معلومات سريعة و دقيقة عن المشكلات الجارية.
- ❖ تحفظ المدقق في تفسير و تطبيق المعايير المحاسبية .
- ❖ الخلاف حول النطاق و إجراءات عملية التدقيق .
- ❖ الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة .
- ❖ تخفيض الأتعاب .

ثالثا : أسباب مرتبطة بكتب التدقيق .

- ❖ الرغبة في استخدام مكاتب ذات سمعة و شهرة .
- ❖ استخدام مكتب كبير لكسب ثقة الممولين .

- تخصص المدقق في قطاع معين من الشركات .
- عدم رضا الإدارة عن جودة أداء المدقق .

المبحث الثاني : المقومات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات .

توجد أنواع للتقارير و إبداء الرأي المحافظ الحسابات لأن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقريره و إبداء رأيه في القوائم المالية حسب المعلومات المالية التي تم الحصول عليها في مهامه الأولى ، و المحافظ الحسابات حقوق تمكنه من ممارسة مهنته و واجباته يجب الالتزام بها أثناء ممارسته لمهنته لأن تقع على عاتقه مسؤوليات .

المطلب الأول : أنواع التقارير و العناصر المكونة لها .

أولا: أنواع التقارير

تقرير المراجعة هو ذروة عملية المراجعة ،و ما تتم عملية و تقييم أدلة الإثبات الكافية و المناسبة إلا بغرض التعبير عن رأي هذا الرأي هو الهدف القاطع للمراجع،ولا يمكن التعبير عن الرأي بعد أن يكون المراجع أكمل جميع اختبارات المراجعة .[1]

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها مراجع الحسابات وفقا لثلاث أسس هي :

[1] طارق عبد العال حماد،موسوعة معايير المراجعة ،الجزء الثالث،الدار الجامعية للنشر و التوزيع،إسكندرية ،مصر،2007،ص97.

- ❖ الغرض من التقرير،حيث يتم التمييز بين التقرير العام و التقرير الخاص .
- ❖ التفصيلات التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين التقرير المختصر و التقرير المطول .
- ❖ الموقف الذي تبناه مراجع الحسابات في تقريره،حيث يمكن التمييز بين التقرير بين التقرير النظيف و التقرير المتحفظ،و التقرير المعاكس و تقرير الامتناع عن إبداء الرأي .

1 - 1 التقرير العام و التقرير الخاص

التقرير العام: ذلك التقرير الذي يعده الحسابات و يتم من قبل جميع الأطراف الخارجية و بصفة خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المنشأة التي يخصها هذا التقرير،و هو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشأة،و ينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية .

التقرير الخاص:فيقصد به ذلك التقرير الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال معين أو جانب معين و مثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام،و من أمثلة هذه التقارير نذكر ما يلي :

- ❖ التقارير التي تعد عن القوائم المالية للمشروعات التي لا تهدف إلى الربح،مثل: المستشفيات .
- ❖ التقارير التي تعد لأغراض معنية مثل : التقارير التي تطلبها جهات حكومية .[1]

---

1 عبد الفتاح محمد الصحن و الآخرون،أصول المراجعة،الدار الجامعية للنشر و التوزيع، إسكندرية،مصر،2000،ص391،392.

2 -1 التقرير المختصر و التقرير المطول :

التقرير المختصر : و هو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا،و يتكون من فقرتين فقرة النطاق و يبين فيها مدى عملية التدقيق و شمولها و أغراضها و فقرة الرأي و فيها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية ككل ، و يستخدم لأغراض المراجعة الخارجية لتوصيل المعلومات للطرف الثالث، و يعطي هذا التقرير إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرة،أو لم تكن كثيرة تستدعي الشرح و التوضيح .

التقرير المطول : و تأتي التسمية هذه لتمييزه عن التقرير الخارجي الأول (المختصر) ولأنه يسهم في شرح لا يرد ذكرها في التقرير المختصر و يعد المدقق هذا النوع من التقارير و يقدم للإدارة لأنه تحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة،ولا على القوائم المالية،كاحتوائه على قوائم إحصائية تحتوي على شرح بعض بنود تلك القوائم،ولكن يجب معرفة أن معايير التدقيق المتبعة في نوعين هي واحدة،و لهذا ينشر أحدهم أو كلاهما و يكون الوضع الثاني لتخليه طرف المدقق من ألمسؤوليته.[1]

3 -1 التقرير النظيف و المتحفظ و المعاكس و الامتناع عن إبداء الرأي :

التقرير النظيف : و يتم التعبير بهذا الرأي عندما تعطي القوائم المالية للمدقق صور عادلة حقيقية ،التمثيل العادل في جميع جوانبها المادية، وفقا لإطار التدقيق المالي المحدد ، كما يشير هذا الرأي ضمنيا إلى تغيرات في المبادئ المحاسبية أو الطرق المطبقة و أثارها قد تم و الإفصاح عنها في القوائم المالية .[2]

1ISLAMFIN.GO-FORUM.NET/T1104-TOPIC,05/05/2015,H20 :34

[1] محمد محمود حوسو،مداخلة حول أنواع تقرير مدقق الحسابات،ملتقى المحاسبين الاردنين و العرب محاسبة،3مايو2010،ص 1.

الشكل رقم (2-2) : نموذج لتقرير النظيف

العنوان :

مقدمة

فترة النطاق

فترة الرأي التاريخ و الإمضاء

فقرة الشرح قد تكون قبل فقرة الرأي

فقرة الشرح

المصدر: أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2005، ص332، ترجمة من إعداد الطالب .

التقرير المتحفظ :

إذا المراجع إلى أنه يصعب عليه إصدار رأي نظيف،فإنه أو الرأي الإيجابي بشأن القوائم المالية و هذا معناه أنه لا تتوفر الظروف اللازمة لإصدار رأي خالي من التحفظ،فالتحفظات نوع من التحذير و هي أقل خطورة في نفس الوقت من الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء الرأي العكسي و ينبغي أن تكون صيغة المراجع لتحفظات واضحة و في فقرة مستقلة تسبق عادة فقرة أبداء رأيه.

و من الحالات التي تستخدم فيها التحفظات عادة يمكن إشارة إلى ما يلي :

- وجود قيود على نطاق عمل المراجع:سواء كان ذلك بسبب يرجع إلى إدارة المشروع كأن يمنع عن تمكين المراجع من قيام إجراءات المراجعة أو الحصول على بعض أدلة الإثبات ،أم كان ذلك لسبب خارج عن إرادتها كأن يتم التعاقد مع المراجع بعد انتهاء السنة المالية مما يجعله في وضع يسمح له بحضور عملية الجرد الفعلي .عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية ، أو عدم الثبات في تطبيقها من فترة إلى أخرى و يكون تأثير ذلك هاما في إفصاح هذه القوائم في بعض الحقائق الجوهرية و دون أن يكون ذلك دافعا لإبداء رأي المعارض .
- وجود الكثير من احتمالات عدم التأكد ، و التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية ،و جعلها تعتمد على الأحداث المستقبلية .[1]

[1] حامد طلبة أبو هيبة،**أصول المراجعة**،الطبعة1،زمزم للنشر و التوزيع،عمان ،الأردن،2011،ص169-170.

التقرير العكسي :

و يطلق عليه أيضا التقرير السالب و تقرير الذي يقرر فيه بأن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي .

نتائج الأعمال و التغيرات في المركز المالي طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،وهذا النوع إذا كانت هناك مخلفات جسمية لمبادئ المحاسبية أو لمعيار الإفصاح و من النادر أن يقبل أحد المشروعات تحمل نتائج إعداد و نشر قوائم مالية غير صحيحة أو مظلمة و لذا فهذه التقارير نادرة الحدوث في الحياة العملية .[1]

تقرير الامتناع عن إبداء الرأي :

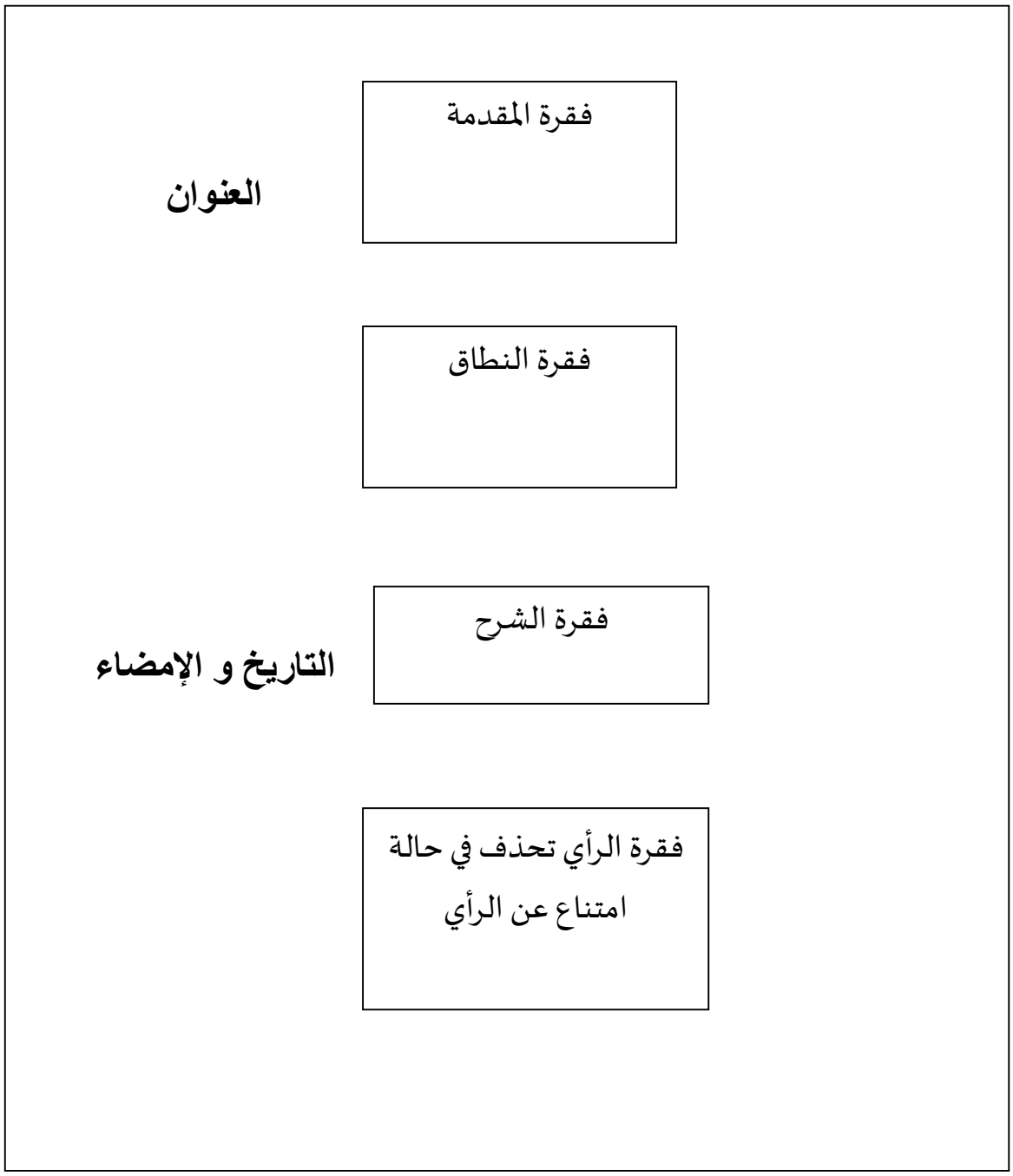
يشير هذا النوع من التقارير إلى تنازل المدقق عن إبداء رأيه في نتيجة تدقيق المنشأة ،و غالبا ما يرجع ذلك إلى عدم المدقق في عمليات الفحص أو عدم قدرة المنشأة على الاستقرار .[2]

---

[1] WWW.ALMOHSB1.COM/2009/02/AUDIT-REPORT.HTML.

2 أحمد حلمي جمعه، مرجع سبق ذكره،ص336

الشكل (2-3) : نموذج لتقرير غير نظيف



المصدر: أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص332،ترجمة من إعداد الطالب .

ثانيا : العناصر المكونة للتقارير[1]

حددت معايير تدقيق الحسابات الدولية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم 265 لسنة 2000

و التي تتفق اتفاقا شبه كامل مع معايير تدقيق الحسابات الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين العناصر الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات عن القوائم المالية السنوية و ذلك في معيار تدقيق الحسابات الدولي رقم (200) .

و وفقا لهذا المعيار تشمل العناصر الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات ما يلي و بالترتيب :

عنوان التقرير: نص المعيار الدولي لتدقيق الحسابات على أنه يجب أن التقرير لعبارة تقرير محافظ الحسابات لتمييزه عن التقارير الأخرى التي تعد عن طريق مدير الشركة .

ولا شك أنه كان من الأفضل أن يكون عنوان التقرير تقرير محافظ الحسابات المستقل و ذلك لأن صفة الاستقلال هي الأساس لإعداد هذا التقرير ،لأن لها دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية مما يؤثر على ثقتهم في الرأي الفني الذي يقوم محافظ بتوصيله من خلال التقرير و بعبارة أخرى إذا لم يكن محافظ الحسابات مستقل فلا يكون هناك أساسا أية حاجة لإعداد هذا للتقرير ،هذا فضلا على أن معايير تدقيق الحسابات الدولية و الأمريكية أكدت على صفة الاستقلال عنوان تقرير المراجعة.

---

[1] رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كليونة و آخرون،**علم تدقيق الحسابات الجانب النظري**، الطبعة 1،دار الميسرة للنشر و التوزيع،عمان ،الأردن،2011،ص149-202.

الطرف الذي يوجه إليه التقرير :

يجب أن يوجه تقرير محافظ الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة الحسابات القوانين و اللوائح و يوجه التقرير عادة إما إلا المساهمين أو أصحاب أو الشركات أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تم تدقيق حسابات قوائمها المالية .

الفقرة الافتتاحية :

و هي الفقرة الأساسية الأولى من فقرات التقرير النمطي لمدقق الحسابات، و يجب أن تتضمن هذه الفقرة إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تمت مراجعتها(عادة ما تكون قائمة الدخل،قائمة المركز المالي و قائمة التدفقات النقدية)،و السنة التي تمت فيها عملية المراجعة و أن يوضح محافظ الحسابات في هذه الفقرة مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية،و أن مسؤولية محافظ الحسابات هي مراجعة حسابات هذه القوائم المالية و إبداء الرأي عنها بناء على مراجعته لها .

فقرة النطاق:

و هي الفقرة الثانية في التقرير النمطي غير المتحفظ،ويجب أن تشمل هذه الفقرة ما يلي :

- ❖ وصف نطاق مراجعة الحسابات وذلك بأن عملية المراجعة تمت طبقا لمعايير التدقيق الحسابات الدولية .
- ❖ و توضيح أنه قد حصل على البيانات و الإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة .

- ❖ أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد أن عملية تدقيق الحسابات خططت و نفدت للحصول على تأكيد مناسبة(معقول)عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية.

- ❖ يجب أن تهدف فقرة النطاق عملية تدقيق الحسابات بأنها تضمنت فحصا إختباريا للمستندات و الأدلة المؤيدة للقيم و الإفصاحات الواردة بالقوائم المالية .
- ❖ أن تشير فقرة النطاق إلى أن عملية تدقيق الحسابات قد تضمنت تقييما للعناصر الثلاثة التالية وهي :

- السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية،و التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة و المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، و تقييم صحة عرض القوائم المالية ككل .

- و يجب أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن أعمال تدقيق الحسابات التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

فقرة الرأي :

على الفقرة الأساسية الثالثة في التقرير النمطي غير المتحفظ و تتضمن هذه الفقرة رأي مدقق الحسابات كما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها المهمة المالي في تاريخ نهاية السنة و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ .

تاريخ التقرير:

على الرغم من انه من الفروض أن يؤرخ تقرير مدقق الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية تدقيق الحسابات ،أي بتاريخ نهاية أعمال الفحص الميداني، إلا أن مسؤولية مدقق الحسابات هي إصدار تقرير برأيه عن القوائم المالية التي أعدتها و تعرضها الإدارة ،لذا فيحب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية للشركة،وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أن يضع حدا زمنيا لمسؤولية المدقق عن الأحداث اللاحقة لإصدار القوائم المالية .

عنوان محافظ الحسابات : يجب أن يوضح التقرير عنوان معنيا المحافظ الحسابات و هو المدينة التي يقع فيها مكتب محافظ الحسابات المسؤول عن عملية المراجعة .

توقيع محافظ الحسابات: يجب أن يوضح التقرير عنوانا معنيا المحافظ الحسابات،ويجب أن يصاحب التوقيع الرقم الخاص بمحافظ الحسابات في سجل المحاسبين و المدققين أو رقم عضويته في جمعية المحاسبين و المدققين الدولية .

المطلب الثاني : حقوق وواجبات محافظ الحسابات .

أولا : حقوق محافظ الحسابات .

وتتمثل فيما يلي :[1]

[1] **www.star times.COM ,20/04/2015,29 :38**

- يمكن لمحافظ الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات أو الموازنات و المراسلات و المحاظر و بصفة عامة على كل الوثائق .

- ❖ يمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة و الأعوان في الشركة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة .
- ❖ يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة .
- ❖ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات في كل سداسي على الأقل المحافظ الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة و الوثائق الحسابية ينص عليها القانون.
- ❖ يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهنة كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري .
- ❖ يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كيفيات و مدى مهنته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش و الواجبات المهنية .
- ❖ يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حسابات النتائج و موازنة السنة المنصرمة 45يوما على الأكثر قبل انعقاده .
- ❖ يمكن تعيين محافظي الحسابات بصفة محافظين للحصص طبقا للأحكام القانونية المعمول بها .
- ❖ يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على الحسابات و تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني أخر .

- ❖ يحضر محافظو الحسابات الجمعيات العامة عندما تنعقد للمداولة على أساس تقرير أعده هؤلاء المحافظون و لهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطا بتأدية مهمتهم .

- تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالإنفاق مع محافظ أتعابه طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المتخصصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به،ولا يمكن يتلقى محافظ الحسابات امتياز تحت أي شكل كان .
- يعد محافظو الحسابات مسؤولين تجاه الشركة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير عن الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون ولا يتدبرون من مسؤوليتهم قيما يخص المخلفات التي لم يشركوا فيها إلا إذا برهنوا على أنهم قاموا بالمتطلبات العادية لمهمتهم و أنهم أعلنوا هذه المخلفات في مجلس الإدارة و أن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية الهامة أقرب انعقاد بعد إعلامهم بذلك .
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقل دون التخلص من التزاماته القانونية و يجب عليه أن يحترم إشعار مسبقا مدته 3أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة و لا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية .

ثانيا : واجبات محافظ الحسابات

تمثل فيما يجب أن يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج يدققه على أكمل وجه و بشكل موضوعي و فعال و من أهم هده الواجبات ما يلي :[1]

[1] سامي محمد الوقاد،لؤي محمد الوديان،تدقيق الحسابات 1،الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،ص106-109.

- ❖ يجب عليه أن يقوم بالتدقيق لحسابات الشركة و دفاترها بما تحتويه من قيود يومية و حسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها و سلامتها و كشف أي أخطاء و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة .
- ❖ يجب على مدقق الحسابات التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر .
- ❖ يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات مدقق الحسابات ملائم و سليم معظم عمليات الشركة.
- ❖ يجب على مدقق الحسابات أن يقدم التوصيات و الاقتراحات كما يلي :
  - ✓ معالجة و تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها .
  - ✓ عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك .
  - ✓ حسن سير العمل في الأقسام و إدارات الشركة .
  - ✓ يجب على مدققا لحسابات التأكد إلى جانب التدقيق .
  - ✓ يجب على مدقق الحسابات أثناء قيامه بمهمته التحقيق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ، ومن أمثلة القواعد ما يلي :

- ➢ تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية .
- ➢ اكتشاف اهتلاك لهذه الأصول القابلة للإهتلاك وفقا لطرق المعادلات المعمول بها في الشركة في السنوات السابقة دون تغيير إلا بأسلوب معين يقنع مدقق الحسابات بها وفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للشركات و الأنشطة المماثلة .

- إثبات طرق التقييم المحزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق.
- إتباع مبدأ الحيطة و الحذر عن طريق تكوين بعض التخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل : مخصص الديون المشكوك فيها و أساس تكوينه و مدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في الشركة.
- عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة و التي يتم تحميلها على حساب الدخل حتى لا يترتب عليها عند زيادتها عن اللازم تخفيض الأرباح و بالتالي:
  - تخفيض نصيب المساهمين من الأرباح التي يتقرر توزيعها .
  - التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها أنها سوف تحتسب على أرباح ضئيلة غير حقيقية
  - عدم إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة .
  - القيام بعمل التسويات الفردية اللازمة لعناصر الإيرادات و المصروفات وفقا للقواعد المتعارف عليها .
  - يجب على مدقق الحسابات فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقيق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية الأصول و الالتزامات .
  - يجب على مدقق الحسابات أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره، بحيث يكون تقرير شامل على جميع البيانات الهامة و اللازمة التي تعبر عن :
    - ما إذا كان مدقق الحسابات قد حصل على كل البيانات و المعلومات و السجلات و الدفاتر لإنجاز عمله.

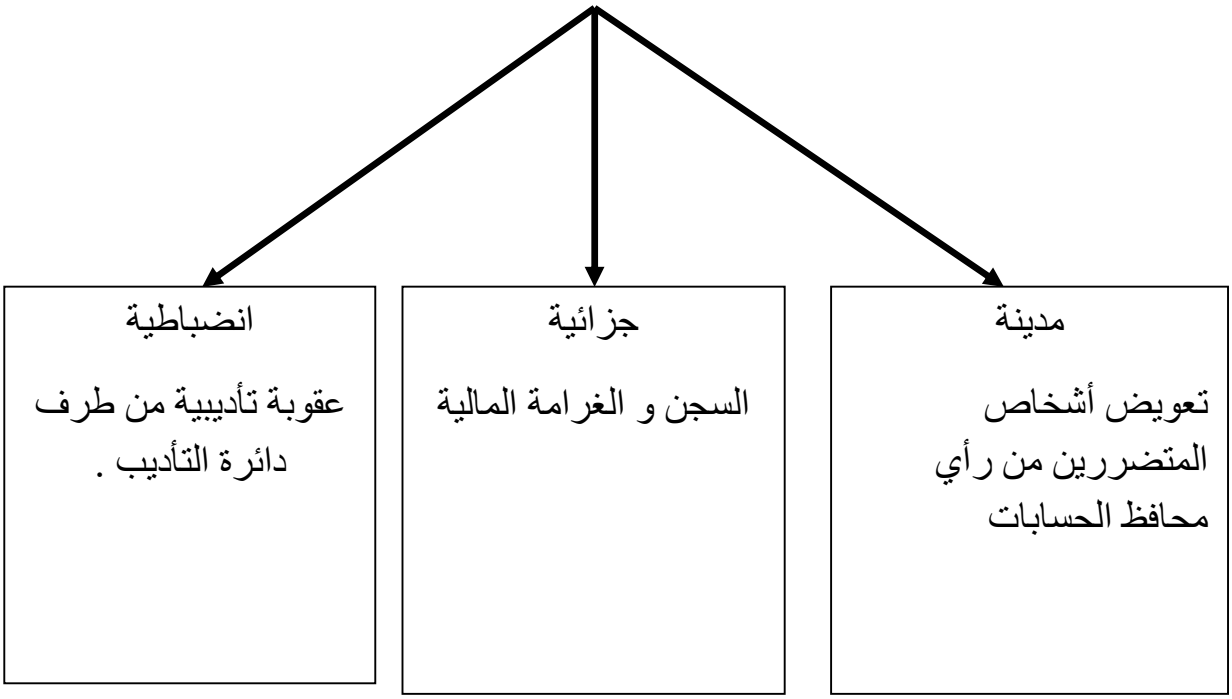
- ما إذا كانت الحسابات و الدفاتر و السجلات سليمة و منتظمة .
- ما إذا كانت الحسابات الختامية و الميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات التقارير.
- ما إذا كان الجرد و التسويات الجر دية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها .
- ما إذا كانت وقعت مخلفات معينة لأحكام بعض النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة .

المطلب الثالث : مسؤولية محافظ الحسابات

إن كل من المسؤولية الجزائية و الإنظباطية تهدف إلى معاقبة محافظ الحسابات لتصرف الخاطئ لكن المسؤولية المدنية تهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للغير،و عندما يتحمل محافظ الحسابات أحد المسؤوليات لا يعني أنه تقع على عاتقه باقي المسؤوليات الأخرى.

الشكل رقم(2- 4) :مسؤوليات محافظ في الجزائر .

المسؤوليات



عدم إقصاء المسؤوليات أخرى .

المصدر: شريقي عمر،الملتقى الوطني الثامن،حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ،مداخلة حول محافظ الحسابات بين المهام و المسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المغرب،جامعة سكيكدة،يوم11و12أكتوبر 2010.

1- المسؤولية المدنية :

لقد أقر المشروع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في **المادة 45** من القانون المنظم للمهنة"يعد محافظو الحسابات مسؤولين اتجاه الشركة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، و يتحملون بالتضامن من سواء اتجاه الشركة كما أكد الغير من الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون"

كما أكد على ذلك نص المادة 715مكرر 14فقرة 01من القانون التجاري:"مندوبون الحسابات مسؤولون،سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير من الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم".

يجد أنه نتيجة للنقل الوفي للنقل لنص المادة 234 من القانون 537/66 المنظم في فرنسا،إذ أن هذا القانون جاء ينظم أساس المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات،فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الأساس باعتبار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات و الشركة ليست علاقة تعاقدية و إنها هي علاقة قانونية .

و لقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية و التي منها توافر خطأ محافظي الحسابات،إلا أنت لا تجد أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتبار الشريعة العامة و لا في القانون المنظم للمهنة،غير أنه قام الفقهاء الفرنسيين ببعض المحاولات من أجل تعريف بخطأ محافظي الحسابات، فقد عرف أنه انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني الألوف، وسواء

تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا

عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار و استطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل و الضرر الناتج عنه غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عند نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته .

أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية،فلا نجد حكم خاص أو في القانون المنظم للمهنة و أمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي تقع محل إقامته في دائرة إختصاصها .[1]

2- **المسؤولية الجزائية**:

و حسب **المادة 73**من القانون**10-01** يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة **500000**دج إلى **2000000**دج .[2]

و يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس يتراوح مدته من **ستة(6)**إلى **سنة واحدة** و بضعف الغرامة .

و حسب **المادة 825** من القانون التجاري يعاقب بالحبس من **ستة أشهر** إلى **سنتين** و بغرامة من **20000**دج إلى **500000**دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: مندبوا الحسابات الذي وافقوا عمدا على البيانات غير صحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة وحسب **المادة 829** من نفس

---

[1] طيطوس فتحي،محافظ الحسابات في الجزائر،مجلة دفاتر السياسة و القانون،العدد التاسع،جوان2013،ص44-45.

2 المادة 73 من القانون 10- 01.

القانون يعاقب بالحبس من **شهرين** إلى **ستة أشهر** و بغرامة **20000دج إلى 200000دج** أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية .

و حسب **المادة 830** يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من **20000دج** إلى **500000دج** أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب الحسابات يتعمد أن لا يكتشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الدولة .[1]

و تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني .

3- المسؤولية الإنظباطية:

إن الدور المهم الملقي على عاتق المدقق الخارجي جعله يمثل ضمير المجتمع و الحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو الإساءة الاستعمال،و بالتالي فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقة على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة،فالمراجع قام بإخلال بواجباته لمهنة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة لجمعية المحاسبين،و تعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المراجع بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أنه أداة رقابة وحماية إلى أداة من أدوات الاختلاس و التلاعب و لهذا تصرف أثار سلبية و مستقبلية على الاقتصاد نتيجة المهنة و تكون هذه العقوبات كما يلي :[2]

[1] المادة 825 - 829 - 830 من القانون التجاري .

[2] https://www.dorar-aliraq.net/threads/11639

- ❖ التنبيه.
- ❖ الإنذار .
- ❖ الوقف عن العمل لمدة زمنية محددة .
- ❖ شطب اسمه نهائيا من جدول المحاسبين القانونيين .

و من الأمور التي تعاقب عليه أدبيا :

- ❖ أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على أتعاب زملائه.
- ❖ أن يبدي رأي مخالف لما تتضمنه الدفاتر و السجلات .
- ❖ وضع اسمه على التقرير الخاص بقوائم مالية لم يقم بمراجعته .
- ❖ إفشاء المعلومات و الأسرار التي اطلع عليها .
- ❖ أن يقوم بأعمال تتعارض مع وضعية كمراجع قانوني .

المبحث الثالث : مراجعة الحسابات .

لكي يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة المالية فإنه يستعمل من الأدوات و التقنيات في هذا المبحث سوف نقوم بشرح العمليات التي يقوم بها محافظ الحسابات

المطلب الأول: أدوات و تقنيات محافظ الحسابات .

من أجل الحصول على عناصر الإثبات الضرورية لإبداء رأيه ،يعتمد المراجع على عدة تقنيات تلخصها فيما يلي : [1]

- ❖ التفتيش المادي أو الملاحظة و تسمح بالتحقيق من وجود الأصول الملموسة(الاستثمارات).
- ❖ المصادقات و تسمح بالحصول من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو المالية مع المؤسسة على المعلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم .
- ❖ الفحص المسند الوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير :الفواتير،الموردين،الكشوف البنكية.
- ❖ الرقابة الحسابية .
- ❖ التحليلات ،التقديرات،المقاربات بين المعلومات المحصل عليها و المستندات التي تم فحصها.
- ❖ الفحص التحليلي و يتضمن :
  - إجراء مقارنات بين المعطيات الناتجة عن القوائم المالية و المعطيات السابقة بهدف إيجاد العلاقة بينهما .
  - تحليل التغيرات .
  - دراسة و تحليل العناصر الغير عادية أي الغير مألوفة الناتجة عن المقاربات .
  - المعلومات المحصلة من المسيرين و الموظفين في المؤسسة .

---

1 شريقي غمر ،التنظيم المهني للمراجعة ،دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس والمملكة المغربية،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه،علوم في العلوم الاقتصادية،جامعة سطيف 1،2012، ص95.

هذه الرقابات تتم عن طريق اختبارات تكون إما بطريقة إحصائية أو بطريقة حكمية و ذلك حسب خبرة المراجع،و إن اختبار هاتين الطريقتين يتوقف على الحكم الشخصي للمراجع و درجة الثقة التي يريد الحصول عليها في نتائجه.

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

أولا : الرقابة الداخلية .

نظام الرقابة الداخلية يتم تنفيذه من قبل متخصصين في المؤسسة باعتبارها تلبي احتياجات جميع الأنشطة التشغيلية و الإدارة للمؤسسة و هي تعمل على تحقيق أفضل الأهداف هذه المنظمة و من هذه الأهداف بالمعلومات المالية و هي تتكون مما يلي :[1]

بيئة الرقابة : و تعني الوقف العمومي للمدراء و الإدارة بنظام الرقابة الداخلية و أهمية للمنشأة ،و لبيئة الرقابة تأثير على فعالية على بعض إجراء الرقابة و تتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل: وظيفة مجلس الإدارة و الهيكل التنظيمي للمنشأة.

نشاطات الرقابة : و تعني تلك السياسات و الإجراءات التي اعتمدتها الإدارة إضافة لبيئة لغرض تحقيق الأهداف و تتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير وفحص الدقة الحسابية للسجلات .

[1] willy groffils ,introduction au contrôle,p10

تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية،كما يعتبر وضع الأهداف الثالثة و واضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر،لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن و ذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها و كيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها .[1]

المعلومات و التوصل (الإعلام) :

يتمثل الغرض من نظام المعلومات و التوصيل المحاسبي في تعريف تجميع،تبويب،تحليل و التقرير عن العمليات المالية للوحدة،و يوجد لنظام المعلومات و التوصيل المحاسبي عددا من المكونات الفرعية،تتشكل أساسا من مجموعات العمليات المالية مثل: المبيعات /مردودات ، المبيعات، التحصيلات ،الحيازة ،و غيرها .....،ويجب أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة و على سبيل المثال يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي للمبيعات بما يؤدي إلى التحقيق من أن كافة البضائع المشحونة بواسطة الشركة قد تم تسجيلها على نحو صحيح .

[1] عطا الله أحمد سويلم ا،**التدقيق و الرقابة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية**،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر و التوزيع ،عمان،الأردن،ص65-57.

مر اقبة النظام :

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفترة معينة لجودة أداة الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة على ضوء التصميم الموضوع لها،و تحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة، و يتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير و التعديل من مصادر المراجع الداخلي،و تقدير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة ،تقارير التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية ،وشكاوي العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير [1].

ثانيا : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

1- جمع الإجراءات :[2]

تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تتعلق هذه الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال،الوثائق المستخدمة،و تختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم و وظيفة في المؤسسة،إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة و الضعف و إعداد وثيقة تحليلية تسمح بفحص النظام و تعتمد هذه المرحلة **بأربع تقنيات :**

---

[1] ألفين أرينز،جيمس لوبك،**المراجعة مدخل متكامل**،ترجمة محمد محمد عبد القادرالديسطي، الجزء الأول،دار المريخ للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر،ص389.

[2] **عيادي محمد لمين،مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة الجزائر،2008،ص142-144.**

❖ **التعرف على الوثائق الموجودة :**

أي كل الوثائق الداخلية و الخارجية المستخدمة في المؤسسة .

❖ **استجواب التقارب :**

يقوم المراجع باستجواب أو عدة استجوابات تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة ، و هي تقنية غير رسمية .

❖ **تحليل الدورات باستخدام المخططات :**

المخطط هو عرض بياني لعمليات متتابعة و التي تبين الوثائق المستخدمة و يعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للمؤسسة .

❖ **قوائم الاستقصاء و دليل الإجراءات :**

قوائم الاستقصاء تحتوي على مجموعة من الأسئلة المحددة و هي تسمح باكتشاف نقاط القوة و الضعف للرقابة الداخلية .

2- اختبارات المطابقة :

في هذه الحالة يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع عن طريق اختبار بعض العمليات و الهدف من هذه العملية هو التأكد من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة و يقدم اختبار المطابقة ضمانا على صحة وصف النظام،وفي حالة اكتشاف الأخطاء يجب تصحيح الوصف ،ويعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية .

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية .

يجب على المراجع أن يدس النظام المحاسبي و نواحي الرقابة المتعلقة به للوقوف على تسلسل العمليات و إجراءات الرقابة المحددة وذلك ليتمكن من التقييم الأولي و تحديد تلك النواحي ذات الكفاءة و الفاعلية التي يمكن الاعتماد عليها عند قيامه بالمراجعة،يتم فحص الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار مناقشة الأشخاص على مختلف المستويات داخل النشأة بالإضافة إلى الرجوع إلى بعض السندات مثل:خرائط النظم،مذكرات،دليل الإجراءات للتعرف على نواحي الرقابة التي تحدد المراجع أهميتها بالنسبة لمراجعته،و في مراجعات السنوات التالية يكون لدى المراجع إلمام بالرقابة الداخلية من فحصة السابق إلا أنه يحتاج باستمرار إلى تعديل و تجديد معلوماته عنها كل عام [1] وخرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة [1] . و المذكرة الوصفية هي عبارة عن مذكرة يقوم بإعدادها المراجع،و هي تحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية [2].

4-اختبارات المداومة : المراجع يقوم بتحديد نقاط القوة التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية و هو يقوم عند كشف نقاط القوة نطاق رقابته يكون ضيق،لكن المراجع قبل اتخاذ القرار في الاعتماد على نقاط القوة فهو يقوم بالتأكيد من أن نظام الرقابة يعمل في الواقع بها،يقوم المراجع بإعداد برنامج للتحقيق من عمل النظام بشكل جيد،بحيث تسمح له هذه الأخيرة بإظهار أن إجراءات الرقابة الداخلية :

1عطا الله أحمد سويلم الحسان،مرجع سبق ذكره،ص55.

2شريفي عمر،التنظيم المني للمراجعة،مرجع سبق ذكره،ص88-91.

- ❖ مو جودة فعلا.

- ❖ مطبقة بطريقة صحيحة .
- ❖ ومنفذة بواسطة أشخاص مؤهلين.

فبعد أن يقوم المراجع بهذه الإجراءات يصل المراجع إلى نتيجة حول عمل نظام الرقابة الداخلية التي تسمح له باتخاذ القرار حول توسيع أو تقليص مراقبته،إذا كانت نتيجة مرضية ،فإن المراجع يعتمد عليه. يستطيع استعمالها لتقليص نطاق مراقبته .

وإذا كانت النتائج غير مرضية ،يقوم المراجع بتقييم تأثيرها على بقية الأعمال و هذا دليل بأن إجراءات الرقابة الداخلية غير مطبقة.

قد يكون من المفيد تتبع بعض العمليات من خلال النظام المحاسبي وذلك للمساعدة في تفهم النظام و نواحي الرقابة المتعلقة به، وعندما تكون هذه العمليات المختارة ممثلة لنوعية العمليات التي يتناولها النظام و يجب على المراجع أن يستفسر عما إذا كانت عناصر الرقابة قد استخدمت طوال فترة المراجعة ،وإذا طبقت عناصر الرقابة مختلفة في أوقات مختلفة خلال الفترة يجب على المراجع دراسة كل منها على حدى وقد يستخدم عدة أساليب لتسجيل المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ،يجب أن يبنى تقييم المراجع الأولى للرقابة الداخلية على اقتراض أن هذه الرقابة تطبق كما هو مخطط،و الهدف من التقييم الأولي هو تحديد نواحي الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها وقد يقرر المراجع الاعتماد على بعض العناصر المعنية للرقابة الداخلية لأسباب منها على سبيل المثال:

- ❖ القصور في أصلا وما يترتب عليه من عدم الاطمئنان إلى دقة و اكتمال البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي .

- المجهود اللازم لإجراء اختبارات و فحص هذه العناصر قد يتجاوز في الوقت الذي يمكن تحقيقه بالاعتماد عليها.[1]
- تقييم تأثير نقاط الضعف:[2]

من خلال المرحلة السابقة يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف المرتبطة بنظام و بتطبيق النظام و هناك حالتين :

- نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية و في هذه الحالة تحتوي ورقة تقييم النظام على التأثيرات الفصلية على الحسابات السنوية.
- نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية،وفي هذه الحالة يتم تبليغ المسئولين بنقاط الضعف حتى يقومون بتحسين نظام رغم أنه لا يوجد لها تأثير على الحسابات السنوية ،و هذا النوع من نقاط الضعف يسجله في أوراق العمل ،و في نهاية المرحلة ،يستقطب المراجع تقرير مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

[1] وجدي حامد حجازي،مرجع سبق ذكره،ص 100-111.

[2] شريفي عمر،التنظيم المهني للمراجعة ،مرجع سبق ذكره،ص92.

3- التقييم النهائي للنظام :

إن الهدف من هذه المرحلة هو إعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة و يكون ذلك عن طريق

- إجراء نقاش جماعي لطرح نقاط الضعف أمام المسؤولين .

- ❖ تأكيد النقاش كتابيا في تقرير نهائي حول الرقابة الداخلية،يسمح هذا التقرير بإجراء أعمال تصحيحية ازيارة الوثوق في الحسابات .
- ❖ يجب إرسال التقرير إلى المؤسسة ،بفترة قبل نهاية السنة و ذلك للقيام بإجراءات تصحيحية و نلخص مراحل تقييم نظام .

خاتمة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى إحاطة عامة حول محافظ الحسابات في الجزائر ، حيث تم توضيح المهام المسندة إليه و أهمية التقنيات التي يستعمله لتأكد من عناصر الموجودة في القوائم المالية لإبداء الرأي الفني المحايد ، و أهمية العناصر الموجودة في تقرير محافظ الحسابات لأنه تقع عليه مسؤوليات .

تمهيد :

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بمعالجة عمل محافظ الحسابات و مدى ضرورة المهمة الموكلة إليه، حيث أن هذا الأخير من يقوم بعملية التدقيق الحسابات التي أصبحت احدى الأدوات التحليلية التي تجعل كل مؤسسة تهتدي إليها لتصحيح الانحرافات ، كما أنها تبرر و توضح مصداقية و صحة القوائم المالية التي تتعامل بها المؤسسة .

لذلك فهذا الفصل قمنا بتحليل تقرير محافظ الحسابات حول المؤسسة بعد ما قام بعملية التدقيق في تلك المؤسسة .

المبحث الأول : التعريف بالكتب محل الدراسة .

المطلب الأول: تعريف و نشأة المكتب

تعتبر مهمة محافظ الحسابات من المهام الأساسية و الضرورية الموكلة إليه و فعاليتها في ضمان حقوق المساهمين و الشركاء في المؤسسة و هذا باعتبار رأيه محايد و مستقل عن إدارة الشركة .

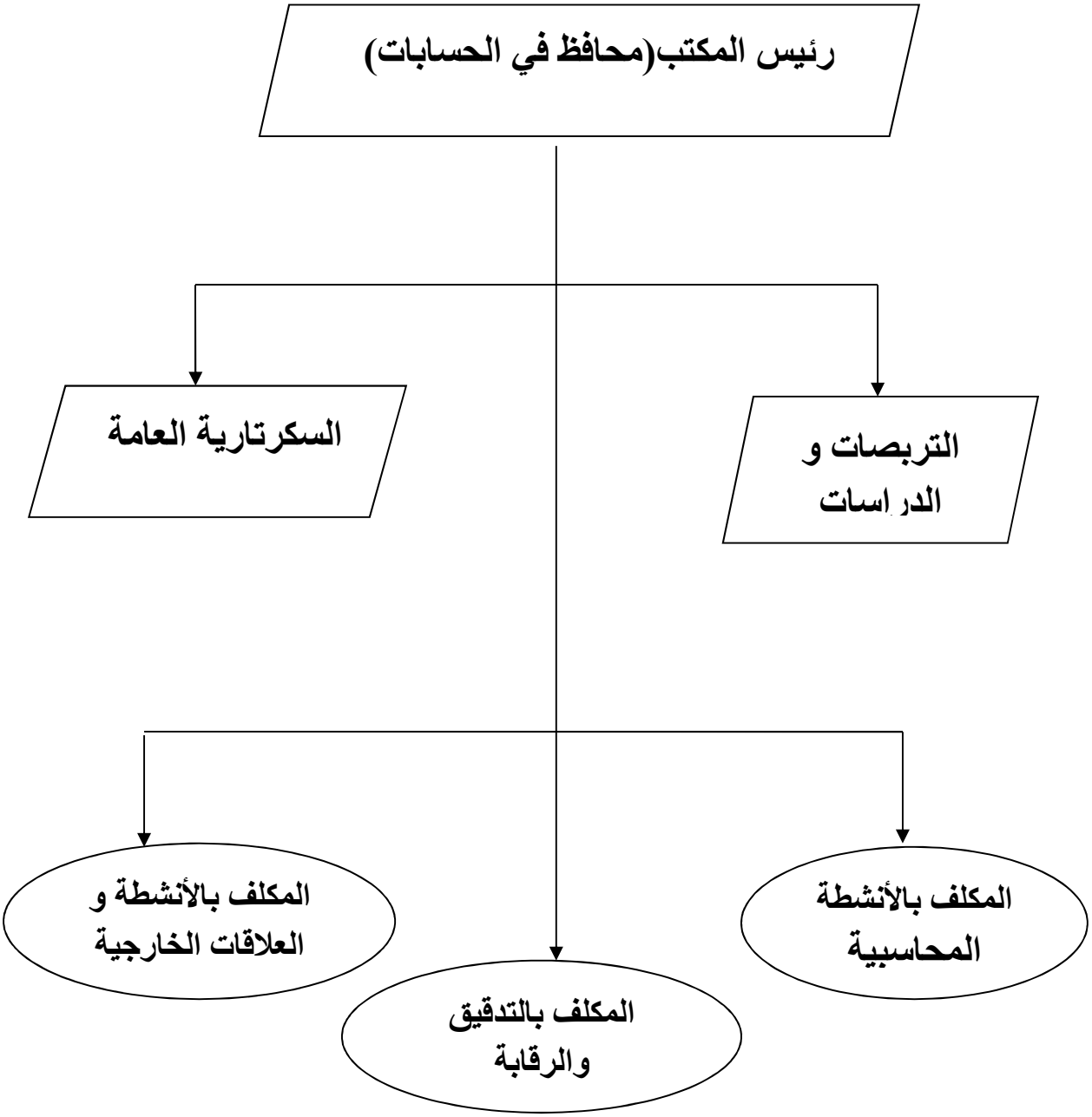
الفرع الأول : نشاط المكتب .

أنشأ المكتب بتاريخ **20 ماي 2015** ، و ذلك بعد استلام محافظ الحسابات لوثيقة الاعتماد المسلمة من طرف وزارة المالية ،انتهائه من الدراسة و التربص لمدة سنتين ، و التي كانت رقم **2014/356** المسلمة بتاريخ **30 ديسمبر 2014**.

الفرع الثاني :فريق المكتب .

يتمثل في مكتب خاص بمحافظ الحسابات و محاسب معتمد و الذي يقع مقره بشارع برحو محمد محمل مهني رقم **15 الموقع 16** حجاج ، و الذي يتمثل هيكله فيما يلي :

الشكل رقم (3-1) : الهيكل التنظيمي للمكتب



المصدر: وثائق مكتب الحسابات بولاية مستغانم .

حيث يحتوي المكتب على **أربع (4)** مكاتب بالإضافة إلى هيكل السابق ، مطبخ ،و قاعة انتظار ، و هي مقسمة على النحو التالي :

المكتب الأول : و هو مكتب الرئيسي و الخاص بمحافظ الحسابات (رئيس المكتب) .

المكتب الثاني : خاص بالسكرتارية الخاصة .

المكتب الثالث: مكتب النشاطات المحاسبية ،و بضم موظفين

- الأول مكلف بمتابعة الأعمال المحاسبية الدورية و المتمثلة في التصريح بالمداخل .
- **الثاني** : مكلف بمتابعة أعمال الأول و ترتيبها ليقوم بانجاز أعمال نهاية السنة المترتبة عنها ، و المتمثلة في الميزانية الجبائية ، و كذا التصريح بالشركات الضمان الاجتماعي للأجر .
- **المتكب الثالث** : و هو عبارة عن قاعة كبيرة الحجم مخصصة و مجهزة للمتربصين بمختلف أنواعهم ، و يمكن اعتبار هذا المكتب الثانوي .

المطلب الثاني : مهام المكتب و أنواعها .

و تنقسم إلى قسمين :

1. **مهام دائمة :**

- التأكد من مصداقية و صحة الحسابات السنوية، التي تعين الصورة الحقيقية لعمليات الدورة ،إضافة إلى فحص الحالة المالية و أصول المؤسسة .
- التدقيق و التنسيق بين الحسابات السنوية ، و المعلومات المدونة في تقارير التسيير .
- اطلاع المسؤولين أو الجمعية العامة من كل النقائص التي تعرف عليها المدقق و التي تعرقل الاستمرار العادي لنشاط المؤسسة .

2. مهام مؤقتة :

هي تلك الأعمال أو المهام الخارجية من المجال الدائم لمهمة المكتب أي تلك المهام التي تكون بأعمال تفصيلية أو إضافية و منها إجراء دراسات تكون اقتصادية فيما يخص انشاء مشروع أو الحصول على فرص .

- مهمة تدقيق مؤقت .
- المرافقة .
- الإشراف على دورات ثانوية .

3. مهام ثانوية .

و هي تلك المتعلقة بقسم التربصات و الدراسات و التمهين و التي تشرف عليها أساتذة يتم استدعائهم من طرف رئيس المكتب أو يشرف عليها بنفسه .

هذه التربصات عادة ما تكون لصالح مؤسسات عمومية كاتب أو خاصة تتعاقد مع المكتب من أجل القيام بتربص أو للمحاسبي ، أو يكون متعلقة بتربص التكوين المهني المتابعين من طرف المكتب أو تقديم دروس الدعم لمختلف الفئات (جامعيين ،ثانويين ،....إلخ).

المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات .

يتولى محافظ الحسابات القيام بعدة مهام حسب القانون التجاري و حسب القانون التنظيمي للمهنة في الجزائر و فيما يلي شرح المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات .

إن مهمة مندوب حسابات تنحصر في مراقبة أعمال الإدارة و الإطلاع على حسابات الشركة و على دفاترها و التحقق من انضباطها ، و لقد جاءت المادة 715 المكرر 214 من القانون التجاري لتفصيل هذه المهام على النحو التالي :

- تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أن يدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة ،وفي مراقبة انتظام الحسابات للشركة و صحتها ، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية لشركة و حساباتها .
- و يصادق على انتظام الجرد و الحسابات الشركة و الموازنة من صحة ذلك .
- يتحقق صندوق الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .
- يجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة تحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة .
- و قد نصت المادة 28 من قانون تنظيم المهنة في نفس السياق على ما يلي :

- **أولا** : يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة السابقة ، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه في نهاية السنة .
- **ثانيا** : يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير السيير الذي يقدمه المسيرون المساهمين أو الشركات أو المشتركين بقدر شروطها إبرام الاتفاقيات بين

الشركة التي يراقبها و المؤسسات التي تتبعتها أو بين المؤسسات التي يكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية المصالح المباشرة أو غير مباشرة .

- **ثالثا** : يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة كل نقص فيه يكشفه و الاطلاع عليه و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة .

و هذه المهام عبارة عن فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة المراقبة و المطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير .

- و نصت المادة 29 من نفس القانون على ما يلي :

عندما تعدُّ الشركة و الهيئة كما تم النص عليها في المادة الأولى حسابات مدعمة بتعهد محافظ الحسابات أيضا إن الحسابات المدعمة صحيحة ، و ذلك بناءا على وثائق محاسبة أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة اسمها .

- و يعرف عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظا أو بدون تحفظ على انتظامية و صحة الوثائق السنوية كما أن المشرع الجزائري كلف محافظا الحسابات بمهام متعددة خاصة ،حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة هذه المهام الخاصة و المتعددة يمكن ذكر منها مايلي :

- أخطار الجمعية العامة للمؤسسة كل المخالفات التي اكتشفها .
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو النقص) .

- أخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها **المادة 715 مكرر13 من القانون التجاري**.
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم شيكات على الأرباح **(المادة 723)** .
- **تقديم** اقتراحات تعديل الأشكال و الطرق الخاصة لحسابات النتائج و الميزانية **(المادة715)**.
- ممارسة حق التفصيلي للاكتتاب .
- فحص متطلبات التنازل و الدمج و الانفصال و تصفية الشركة **(المادة 750)**.
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة **(المادة 651)**.
- المصادقة على قائمة المكافآت في خمس على عشر أشخاص المكافئون للمؤسسة .
- المصادقة على النشاط الصافي عن طريق الأسهم يساوي على الأقل الرأس المالي الاجتماعي للمؤسسة الجديدة عند تحويل الأولى إلى شكل أخر .
- التدخل في حالة ما إذا كانت الخسارة تساوي 413 رأسمال الاجتماعي .
- صياغة تقرير حول وضعية المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة إذا حولت إلى مؤسسة الأسهم .
- يؤكد احترام المساواة بين المساهمين .

المبحث الثاني : الإجراءات و الأدوات التي اعتمد عليه محافظ الحسابات .

الأدوات التي اعتمد عليها محافظ الحسابات في المؤسسة **A** لقبول مهمة مراجعة حساباتها تتمثل في :

المطلب الأول : الملف الدائم .

أولا : القانون التأسيسي للشركةA

المادة الأولى : الشكل .

تم بهذا العقد تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة بين المالكين للحصص المحددة أدناه و التي قد تحدث فيها بعد بأية صفة كانت و التي قد تخضع للقوانين و التنظيمات السارية المفعول بهذا القانون الأساسي .

المادة الثانية : الموضوع .

يتمثل موضوع الشركة في : مقاولة و البناء .

1- الخدمات الصناعية . 2-تأجير الآلات المتنوعة .3 - التركيب و الصيانة .

المادة الثالثة : التسمية .

تسمى هذه الشركة شركة ذات المسؤولية محدودة "A "

المادة الرابعة : المقر .

المقر الاجتماعي بولاية سكيكدة يمكن تحويل أي مكان آخر بمجرد قرار من الجمعية العامة غير العادية و كذلك إنشاء فروع عبر التراب الوطني .

المادة الخامسة : المدة .

حددت مدة الشركة بتسعة و تسعون عاما (99سنة)

2 - التقديمات . - رأس المال : خفض ورفع رأس المال .

المادة السادسة:التقديمات

- السيد :إيهاب .ش
- السيد : جاسم .س

و أودع المبلغ فعلا بحساب الزبائن المفتوح باسم الموثق بخزينة الدولة في هذا اليوم كما هو ثابت في سجلات المحاسبة و لا يمكن سحب هذا المبلغ إلا بعد إتمام جميع الإجراءات القانونية و في حالة ما إذا كانت إحدى الحصص عينية يجب تعيينها و ذكر قيمتها وفقا للمادة 568 من القانون التجاري .

المادة السابعة : رأس المال .

حدد رأس مال الشركة بمبلغ **192000.00دج** مقسم إلى حصص اجتماعية بقيمة اسمية **(1000دج)** .

المادة الثامنة : رفع رأس المال .

يمكن رفع رأس مال الشركة مرة واحدة أو مرات عديدة سواء برضى لشركاء أو بمقرر من الجمعية العامة كما سيأتي بيانه في المادتين 17-18 من هذا القانون الأساسي بجميع الأشكال القانونية اي:

1- بإحداث حصص جديدة توزع كمثيلا لتقديمات حصص النقدية أو عينية .

2- يرفع القيم الاسمية للحصص الموجودة .

3- بإدماج الاحتياطات الناتجة عن الأرباح التي لم تودع و يمكن للقرار الجماعي المتعلق برفع رأس المال أن ينص على أن هذه الزيادة تكون بإحداث أسهم مزودة بقسط بحدد القانون الأساسي مقداره .

المادة التاسعة: خفض رأس المال .

يمكن تخفيض رأس المال عن طريق إنقاص عدد الأسهم أو قيمها الاسمية دون أن يقل عن **100000دج** .

3 - تمثيل الأسهم. - إحالة الأسهم. – حقوق الشركاء . – إقرار القانون الأساسي.

المادة العاشرة : تمثيل الأسهم .

لا يسوغ أبدا تمثيل أسهم الاشتراك سواء كانت عينية أو قابلة للتمثيل أو لحاملها سندات صالحة للتداول تثبت ملكية أسهم كل شريك بهذا القانون الأساسي أو بالعقود اللاحقة أو المعدلة لرأس مال الشركة أو المثبتة تنازلات موافق عليها .

المادة الحادي عشر: إحالة الأسهم .

يجوز إحالة أسهم الشركة بكل حرية بين الشركاء و لا يسوغ إلى غيرهم إلا برضا الشركاء بموجب قرار استثنائي يتخذه الشركاء بأغلبية تمثل ثلاثة أرباع (4/3)رأس مال الشركة على الأقل .

- و في جميع الحالات لا يمكن إحالة أسهم الشركة إلا بعقد توثيقي طبقا **للمادة 572** من القانون التجاري .

المادة الثانية عشر: حقوق الشركاء .

يمنح كل سهم لصاحبه حق الملكية المشتركة في رأس مال الشركة بنسبة مبلغه و كذا الحق في الأرباح كما سيأتي بيانه في **المادة 22** أن مسؤولية الشركاء محدودة بمبلغ أسهمهم .

المادة الثالث عشر: إقرار القانون الأساسي .

- إن الحقوق و الالتزامات المتعلقة بكل سهم تظل تابعة له بأي يد كانت .
- إن ملكية كل سهم تقتضي حتما إقرار قانون الشركة و تظل أموال الشركة وقيمها ملكا للشخص المعنوي الجماعي طوال مدة دوامها أو بعد حلها و حتى يعين أجل التصفية العامة و لا يمكن اعتبارها ملكا خاص لكل واحد من الشركاء منفردا أو ورثته .
- كما لا يمكن لورثة الشركاء أو ممثليهم مهما كان السبب أن يطلبوا وضع الأختام على أموال الشركة أو وثائقها و ان يتدخلوا بأية صفة كانت في عملية التسيير و عليهم أن يلجأ إلى جرد الشركة للقيام بحقوقهم .

4- إدارة الشركة ، تسمية المسيرين ، إبداع الشركاء للأموال .

المادة الرابعة عشر: إدارة الشركة .

يتولى إدارة الشركة مسير أو مسيرون سواء شركاء كانوا أو غير شركاء يعيون بمقر جماعي و عادي للشركاء الذين يسوغ لهم تعيينهم فيما بعد بعقد لاحق بالمسير أو المسيرين أن تعددوا التوقيع باسم الشركة بالعبارة التالية :

شركة ذات مسؤولية محدودة A

المادة الخامسة عشر: تسمية المسير.

سمي السيد : جاسم .س من مسيرا للشركة لمدة غير محدودة ابتداء من اليوم الذي رضي بالمهمة المسندة إليه و قلبها صراحة .

و تم تعيين السيد : إيهاب.ش مسير مساعد .

- و قد تم الاتفاق بين الشريكين على أن تتم إمضاءاتها معا على مختلف الشيكات و الصكوك و جميع الوثائق ذات الطابع المالي المحررة باسم الشركة (إمضاء موافق) .
- و في حالة غياب احدهما يتبع منح توكيل للطرف الآخر ليحل محله و ينوب عنه لإمضاء تلك الشيكات و الصكوك و الوثائق .

المادة السادسة عشر: إبداع الشركاء للأموال .

يسوغ للشركاء مسيرين كانوا أو غيرهم أن يودعوا الأموال بحساب جار للشركة على أن ينتج هذه الأموال فائدة تحدد نسبتها باتفاق بين الإدارة و الشريك المودع و كل شريك أودع مالا لا يستطيع سحبه إلا إذا اخطر شركاءه مسبقا في مدة ستة أشهر على الأقل برسالة مضمنة لتتخذ الشركة احتياطاتها اللازمة .

5- القرارات الجماعية ، تعديل القانون الأساسي ، حق الشركاء في الاطلاع على الحسابات الختامية

المادة السابعة عشر: القرارات الجماعية .

لا يتخذ أي قرار مادامت الشركة مؤلفة من شريكين اثنين فقط إلا باتفاقهما معا و إذا كان أكثر من اثنين يتم التصويت لكل عضو عدد الأصوات مساوي مع عدد الأسهم .

المادة الثامنة عشر: تعديل القانون الأساسي .

- للشركاء حق إدخال مايرونه صالحا من التعديلات على قانون الأساسي لا سيما فيما يخص تغيير تسمية الشركة أو بيان عنوانها .
- الترخيص تحويل الأسهم إلى احد الشركاء أو أجانب عن الشركة و في جميع الأحوال الأنفة الذكر تأخذ بعين اعتبار إذا أجمعت عليها أغلبية الشركاء تملك (3/4) رأس مال الشركة .

المادة التاسعة عشر: حق الشركاء في الاطلاع .

للشركاء غير المسيرين الحق في الاطلاع سواء بأنفسهم أو بواسطة وكيل قانوني على كافة الشركة و كذلك الاطلاع بمقر الشركة على سجلات حساباتها و دفاترها .

المادة العشرون: الحسابات الختامية .

على المسيرين في كل سنة و في الفصل الذي إنهاء الجرد أن يواجهوا إلى الشركاء حسابات السنة المالية الماضية و كذا اقتراحاتهم فيما يخص الربحية التي توزع عند الاقتضاء و يصحبون ذلك بنص القرارات التي يريدون عرضها على الشركاء للموافقة عليها .

6- السنة المالية، الجرد، تخصيص و توزيع الأرباح، دفع الأرباح.

المادة الواحد و العشرون: السنة المالية.

تبدأ السنة من واحد جانفي إلى الواحد و الثلاثين ديسمبر

المادة الثانية و العشرون: الجرد.

تثبت عمليات الشركة بمحررات حسابية منظمة المسك طبق لقواعد التجارة و يقوم المسيرون كل سنة بجرد ما على الشركة و ما للشركة و كل شريك يستخرج نسخة منه و يوقع عليها المسيرون .

المادة الثالثة و العشرون: تخصيص و توزيع الأرباح.

الأرباح هي الباقي الناتج السنوي المثبت بالجرد .

و تخصم من الأرباح :

- خمسة في المائة لإنشاء احتياطي القانوني .
- خمسة في المائة للتسيير .

يوزع الفائض من الأرباح على الشركاء بنسب أسهمهم في الشركة على أنه يمكن للشركاء أن يقرروا في كل وقت شاءوا خصم كل الأرباح أو جزء منها قبل توزيعها لتخصيص الاحتياطات الاستثنائية إذا اقتضى الأمر لذلك .

المادة الرابعة و العشرون: دفع الأرباح .

يكون دفع الأرباح في المواعيد التي يحددها المسيرون .

الحل ، التصفية ،المنازعات ،الإعلانات ، المصاريف .

المادة الخامسة و العشرون: الحل .

لا تحل الشركة إلا إذا توفي أحد الشركاء و تبقى قائمة بين الشركاء الباقين و بين ورثة الشريك .

و يجب على الشركاء في حالة ما إذا فقدت ثلاثة أرباع(3/4) رأس مال الشركة أن يستشيروا الشركاء لتقرير أمر مصير الشركة و يجب الإشهار طبقا لنص المادة 589 من القانون التجاري .

المادة السادسة و العشرون: الحل .

عندما تنتهي الشركة أو تحل قبل الأوان لأي سبب كان يقوم المسيرون بالتصفية و الناتج الصافي بعد التصفية يسدد للشركاء مبلغ حصصهم و ما زاد يوزع عليهم حسب الأسهم التي تكون لهم في الشركة.

المادة السابعة و العشرون: المنازعات.

تعرض جميع المنازعات على الجهة القضائية الواقعة بدائرة اختصاصها مقر الشركة.

المادة الثامنة و العشرون: الإعلانات.

يخول لحامل نسخة من هذا العقد كل الصلاحيات لإجراء الإعلانات القانونية بالجرائد المعدة لهذا الغرض.

المادة التاسعة و العشرون: المصاريف.

تتحمل الشركة جميع المصاريف اللازمة لهذا العقد و توابعه القانونية طبقا لما هو جاري به العمل و تدرج في المصاريف العامة.

ثانيا: محضر الجمعية العامة العادية .

في عام **2001** و في **2000/07/31** على الساعة **الثانية زوالا** انعقدت الجمعية العامة العادية للشركة حيث فتح الرئيس التصويت على اللوائح التالية :

اللائحة الأولى :

بعد تلاوة تقرير الإدارة و الاطلاع على حسابات السنة المالية **المقفلة في 1999/12/31** و تصادق الجمعية العامة على الحساب الختامي ، و المحدد بمجموع الحساب الختامي لجدول الأصول و الخصوم و المقدر ب :**3001398.00 دج** و ثلاث ملايين و واحد ألف و ثلاث مئة و ثمانية و تسعون ألف دينار جزائري .

اللائحة الثانية :

بعد تلاوة تقرير الإدارة حول الحسابات السنة المالية المقفلة بتاريخ : **1999/12/31** تقرر الجمعية

و تصادق على إيقاف السنة المالية .

ثم تحرير محضر بكل ما سبق يوم : **2000/07/31.**

ثالثا: السجل التجاري .

يعتبر السجل التجاري من أوراق الدائمة داخل المؤسسة و يعتمد عليه محافظ الحسابات في بداية مهمته لأنه تحتوي على المعلومات حول المؤسسة و هي :

- العنوان الاجتماعي .
- التسمية أو اللافتة المستعملة .
- عنوان المقر الاجتماعي .

- ولاية .

- الشكل القانوني .
- الرأس مال الاجتماعي .
- تاريخ بداية النشاط .
- عدد المحلات الثانوية .
- الممثل القانوني للشركة .
- قطاع النشاط .
- رمز النشاط ، نص النشاط .

المطلب الثاني: العينة التي اعتمد عليه محافظ الحسابات.

1- طريقة الجرد تعتمد المؤسسة **A**على نظام الجرد السنوي أي مرة في نهاية كل سنة مالية **N/12/31**

2- يقوم محافظ الحسابات بتشكيل فريق عمل يقوم بتوزيع عليهم مهام .

3- التأكد من الأصول و ملكية المؤسسة لها .

4- العينة التي قام باختيارها هي عينة الأشهر الفردية .

5- يعد النظر إلى الهيكل التنظيمي وضع خريطة تدقيق على أساس المصالح .

6- نقاط الضعف في الرقابة الداخلية عدم تسجيل المعدات .

7- معدل الاهتلاك ثابت و المؤسسة تلتزم به .

المبحث الثالث : تقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة محل الدراسة .

يتمثل عمل محافظ الحسابات في مراجعة حسابات القوائم المالية و إعداد تقرير حول ما قام بانجازه .

المطلب الأول: التقرير العام لمحافظ الحسابات .

طبقا لأحكام **المادة 715** المكرر 4 من المرسوم التشريعي رقم **93-08ل 1993/04/25** المعدل و المكمل للأمر **59-79 ل 26/09/1975** ، القانون التجاري المادة **28و29** و قانون رقم **91-08** بتاريخ **1991/04/27** الحامل لتنظيم مهنة جراء المحاسبة، و محافظين الحسابات و المحاسب و المحاسب المعتمد ، و المادة **15** أيضا تحتوي على حالة شركة ذات مسؤولية محدودة A لي الشرف أن أقدم لكم التقرير العام لمحافظ الحسابات تحمل ما يلي :

- رقابة الحسابات السنوية الممتدة من **2000/01/01 إلى 2000/07/31** .
- الفحص و المعلومات الخاصة منصوص عليها في القانون .
- ملفات المحاسبة المصادق عليه حسب قواعد **المادة 715** و الوثيقة **75-59** بتاريخ **1975/09/26** تحتوي على قانون التجارة معدل و المكمل و الذي نص عليه مسير المؤسسة لتعريف :

أ- الميزانية و جدول حسابات النتائج و الملاحق مصادق عليه و ملحق في التقرير الحاضر .

ب- تقرير حول الوضعية المالية و حسابات المؤسسة المربوطة بالمدة حتى**2000/07/31**، المدة القانونية المرتبطة بتسليم الملفات و العقود لجمعيته العامة للشركاء المدعوين للحضور حول حسابات **عام 2000** إذا تم التزامها في نفس الوقت أريد إخباركم أنه توجد متابعة و مراقبة قضائية مفروضة على المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة A ابتداء من **2000/08/07** و الملفات الحسابية المرتبطة بالمدة الزمنية من **2000/08/01** حتى **12/31**/2000 لم تضع تحت تصرفي و ذلك رغم مراسلتي للتذكير بتاريخ **2001/04/10** .

مراقبة الحسابات الاجتماعية كانت تحت امتثال للإجراءات المستخدمة من طرف محافظ الحسابات .

خلاصة الفصل :

بعدما يقوم محافظ الحسابات ،بقبول المهمة المراجعة ،يبدأ بالتعرف عليه من خلال الوثائق قانونية تثبت وجودها و ممارسته نشاطها ، ثم يقوم تقييم نقاط القوة و الضعف الرقابة الداخلية ، و مراجعة حسابات الميزانية للتأكد من أن المعلومات المالية صادقة ، و أخيرا يقوم بإبداء رأيه حول القوائم المالية .

كانت هذه الدراسة محاولة الربط بين الجانب النظري و دراسة حالة ، من خلال موضوع دراستنا المصادقة على المعلومات المالية و المحاسبية ومسؤولية محافظ الحسابات ، حيث تطرقنا إلى مراجعة الحسابات و أهميتها و أهدافها و المعايير التدقيق المتعارف عليه التي يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات حتى تكون لعملية المراجعة معنى لوجودها .

محافظ الحسابات يلتزم بالواجبات المهنية في أداء المهام الموكلة له و ذلك سعيا وراء معلومات مالية صادقة تبين المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ،لان تقرير محافظ الحسابات يتحمل فيه مسؤولية لأنه يمثل ضمان المستخدمين .

و يمكن ذكر نتائج البحث و اختبار الفرضيات و التوصيات و أفاق البحث كمايلي :

أولا : النتائج البحث

- مراجعة الحسابات تطورت أهدافها و زادت أهميتها و هذا راجع إلى الظروف المحيطة حولها .
- ظهرت أنواع جديدة لمراجعة الحسابات و هذا نتيجة توسع الميدان المهني .
- محافظ الحسابات تم تنظيم المهام الموكلة له و الإجراءات التي يتبعها من مختلف إنحاء دول العالم و الجزائر أيضا تقوم بتغيير قوانين تخص محافظ الحسابات حتى تكون مطابقة مع القوانين الدولية.
- محافظ الحسابات توجد له عدة أدوات و تقنيات يمكن أن يتبعها في التخطيط إلى عملية التدقيق حتى يتم التوصل إلى إبداء رأيه و يكون صحيح .
- توجد عدة أنواع للتقارير التي يلجأ إليها محافظ الحسابات في نهاية المهمة و ذلك حسب القوائم المالية التي قام بمرجعتها .

- توجد لمحافظ الحسابات مسؤوليات متعددة و ذلك بحسب الخطأ أو المخالفة الذي قام بها سواء أثناء ممارسة مهنته أو في التقرير الذي يقدمه للأطراف المستخدمين له .

2- النتائج التطبيقية :

- محافظ الحسابات يقوم بإتباع منهجية التي تم التطرق إليها في الفصل النظري من خلال التعرف على المؤسسة و التأكد من وجودها و ذلك عن طريق الوثائق القانونية التي تثبت صحة ذلك حتى يقبل مراجعة حساباتها .
- يعتمد محافظ الحسابات في مراجعة الحسابات على عينة و في حالة اكتشاف الأخطاء لا يقوم بتوسيع العينة بل ذكر الملاحظات التي شملت عملية المراجعة .
- تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط الضعف و القوة للرقابة الداخلية و تقابلها أيضا مسؤولية التقرير الذي قام بإعداده لأنه يتم عن طريق اتخاذ قرارات .
- محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أنه نظام فعال و يمكن الاعتماد على الوثائق الداخلية و الخارجية للمؤسسة التي تم الحصول عليها من أجل القيام بمراقبة حساباتها .
- محافظ الحسابات يقوم باختبار المؤسسة بنقاط الضعف الموجود في النظام من أجل القيام بإجراءات تصحيحية لتكون العمليات المسجلة في حساباتها المؤسسة لا يحتوي على التلاعبات و يقوم محافظ الحسابات كل سنة بالتأكد من فعالية هذا النظام للتأكد من تطبيقه لأنه في بعض الأحيان توجد له أثار على حسابات القوائم المالية .

المصادقة التي يقوم بها محافظ الحسابات لها تأثير على محافظ الحسابات نفسه من حيث أنه يكتسب سمعة في ميدان عمله.

المصادقة على المعلومات المالية و المحاسبية تمثل الضمان الذي يعتمد عليه مستخدمي هذه المعلومات .

ثانيا : التوصيات .

- أن يتم الربط بين الواقع الميداني و النظري الذي يتطرق له الطالب خلال السنوات الجامعية .
- التعمق أكثر في التدقيق من خلال تكوين فروع لها ليتم الفهم الجيد لهذه المهنة لأنها مهنة حساسة داخل المجتمع .

ثالثا : أفاق البحث .

- كأفاق مستقبلية نرى أنه من الضروري قيام دراسات حول محافظ الحسابات مثل :
  - محافظ الحسابات و الامتناع عن إبداء رأي عن طريق دراسة ميدانية .

قائمة المصادر والمراجع:

1. محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر،2003.
2. سفير محمد،رزقي اسماعيل ،مسؤولية ودور المراجع في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي،الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المحلي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،جامعة الوادي،2013.
3. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تسيير المؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
4. عبد الفتاح محمد الصحن،كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما و عملا، مؤسسة شبابة الجامعية ،إسكندرية،مصر.
5. **عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر،2010،**
6. شدري معم سعاد ،دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداة في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير ،جامعة بومرداس ،2009
7. حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،دار البداية للنشر و التوزيع ،عمان ، الأردن .
8. أحمد محمد نور و آخرون،مراجعة الحسابات ،الدار الجامعية،الإسكندرية ،مصر،2007.

9. محي الدين محمود عمر،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،معهد العلوم الاقتصادية و التجارة و العلوم التسيير ،2008.

10. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير ،جامعة منتوري،الجزائر ،2011.

11. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية العملية،الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2004.

12. غوالي محمد بشير،دور المراجعة في تفعيل المراقبة داخل المؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر ،2004.

13. عبد الوهاب نصرعلي ،موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة،الجزء الخامس،الدار الجامعية ،الإسكندرية مصر،2009.

14. محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة والتدقيق،الإطار النظري،دار المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية ،مصر،2007.

15. رغدة إبراهيم المدهون،العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،الجامعة الإسلامية.

16. **حسام حسن إبراهيم،تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق ،الجزء الثاني،الطبعة الأولى،دار البداية ناشرون و موزعون،عمان ،الأردن ،2010** .

17. هادي تميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان ، الأردن،2004.

18. محمد بوتين،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة ،بن عكنون ،الجزائر ،2008.

19. زهرة تةفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعةالأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

20. قانون 10-01المؤرخ في 29يونيو2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمدة، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 11يوليو 2010.

21. حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر و التوزيع ،1990.

22. القانون رقم 11-30 المؤرخ في 27 يوليو 2011، يتعلق بتحديد شروط و كليفيات الاعتماد للممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية ، العدد **07، المؤرخة في 2فبراير2011.**

23. القانون رقم 91-08المؤرخ في 27افريل 1991، المتعلق بمهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 20 الصادر في 1ماي 1991.

24. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في التدقيق الحسابات، الطبعة الأولى ،دار الكنوز المعرفة العملية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

25. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة ،الجزء الثالث، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، إسكندرية ،مصر، 2007.

26. عبد الفتاح محمد الصحن و الآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، إسكندرية، مصر، 2000 .

27. محمد محمود حوسو، مداخلة حول أنواع تقرير مدقق الحسابات، ملتقى المحاسبين الاردنين و العرب محاسبة، 3مايو2010.

28. أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2005 .

29. حامد طلبة أبو هيبة،أصول المراجعة،الطبعة1،زمزم للنشر و التوزيع،عمان ،الأردن،2011 .

30. رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كليونة و آخرون،**علم تدقيق الحسابات الجانب النظري**، الطبعة 1،دار الميسرة للنشر و التوزيع،عمان ،الأردن،2011 .

31. **سامي محمد الوقاد،لؤي محمد الوديان،تدقيق الحسابات 1،الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،عمان،الأردن .**

32. شريقي عمر،الملتقى الوطني الثامن،حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ،مداخلة حول محافظ الحسابات بين المهام و المسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المغرب،جامعة سكيكدة،يوم11و12أكتوبر 2010.

33. طيطوس فتحي،محافظ الحسابات في الجزائر،مجلة دفاتر السياسة و القانون،العدد التاسع،جوان2013 .

34. شريقي غمر ،التنظيم المهني للمراجعة ،دراسة مقاربة بين الجزائر و تونس والمملكة المغربية،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه،علوم في العلوم الاقتصادية،جامعة سطيف .2012

35. عطا الله أحمد سويلم ا،التدقيق و الرقابة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر و التوزيع ،عمان،الأردن .

36. ألفين أرينز،جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل،تر: محمد محمد عبد القادرالديسطي، الجزء الأول،دار المريخ للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر.

37. عيادي محمد لمين،مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة الجزائر،2008.

- المراجع باللغة الفرنسية:

1- KHELASSI REDA ,L'AUDIT INTERNE,AUDIT OPERATIONNEL,EDITIONS HOUMA,ALGER,2005.

2- Robert obert.mairie-pierre.comptabilité et audit. Corrigés du manuel.2 édition .dunod.paris

3- www.bapt.com/fr/speciahies/q/75732 .le 03/04/2015

4- KHELASSI REDA ,OP CIT

5- www.pdffactory .com,LE 15/04/2015 A 22 :00

6-www.pdffactory .com,LE 15/04/2015 A 22 :00

7- WWW.pdf factory.com ,le 15/04/2015 a 22 :00

8- Source :mohamed hamzaoui,gestion des risques d'entreprize et contrôle interne,village modial,2006.

9- ISLAMFIN.GO-FORUM.NET/T1104-TOPIC,05/05/2015,H20 :34

10- WWW.ALMOHSB1.COM/2009/02/AUDIT-REPORT.HTML.

11-www.star times.COM ,20/04/2015,29 :38

12- https://www.dorar-aliraq.net/threads/11639

13- willy groffils ,introduction au contrôle,